

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب
من ضريبة الدخل في فلسطين

إعداد

إيهاب خضر أحمد منصور

إشراف

الدكتور محمد شراقة

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

العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب

من ضريبة الدخل في فلسطين

إعداد

إيهاب خضر منصور

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2004/2/25 وأجيزت.

التوقيع

اعضاء اللجنة

.....

1. د. محمد شراقة - مشرفاً ورئيساً

.....

2. د. منذر العمري - ممتحناً خارجياً

.....

3. د. يوسف عبد الحق - ممتحناً داخلياً

.....

4. د. طارق الحاج - ممتحناً داخلياً

الإهداء

إلى والديّ الأعزاء أمد الله في عمرهما

إلى زوجتي التي شاطرتني الصبر
والتقشف

إلى فلذة كبدي حيدر

إلى شقيقتي

أم ناصر، أم يوسف

إلى أشقائي

نافذ، فايز، فوزي، بلال.

إلى من هم أصدق منا جميعاً شهدائنا
الأبرار إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة هذا
الجهد المتواضع

الشكر والتقدير

بدايةً أشكر الله وأحمده إذ منّ عليّ بنعمته حيث وهبني المقدرة على البحث والمثابرة وشملني برعايته وحفظه إلى أن أنهيت رسالتي هذه.

وأتوجه بالشكر والامتنان إلى الدكتور محمد شراقة لإشرافه على هذه الرسالة حيث لم يبخل عليّ بإرشاداته وتوجيهاته التي كان لها أثر كبير في إخراج هذا العمل إلى الوجود. كما وأتوجه بعظيم الشكر والتقدير إلى أستاذي الدكتور يوسف عبد الحق لقبوله الاشتراك في مناقشة هذه الرسالة ولإرشاداته وآرائه السديدة التي أثرت هذا البحث بميزات عديدة، حيث أنه كان لي بمثابة مشرف ثاني ولم يبخل عليّ بنصائحه أو وقته حتى خرج هذا البحث بصورته النهائية. ولا يفوتني هنا أن أتوجه بالشكر إلى الدكتور منذر العمري لمشاركته في مناقشة الرسالة كمتحن خارجي وكما أشكر الدكتور طارق الحاج لاشتراكه في مناقشة هذه الرسالة.

كما ويطيب لي أن أتوجه بالشكر إلى الإخوة في وزارة المالية لفلسطينية لمساعدتهم لي حيث كانوا من أهم المصادر الميدانية التي اعتمدت عليها وأخص بالذكر الدكتور عاطف علاونة وكيل الوزارة، والدكتور نبهان عثمان المستشار الاقتصادي للوزارة، وكذلك السيد جهاد الزماري مدير عام ضريبة الدخل، وكذلك مدراء ضريبة الدخل في كافة المحافظات وموظفي الضرائب. وأتوجه كذلك بالشكر إلى الدكتور عمر عبد الرازق لنصائحه وإرشاداته القيمة جزاه الله عني كل خير. وأتقدم أيضاً بالشكر للدكتور نظام نياض لمساعدته لي وكذلك الأستاذ عبد الرازق عياش.

ولا يفوتني أن أقدم شكري إلى شقيقي الأكبر الدكتور نافذ منصور لمساعدته المادية والمعنوية التي أسهمت في إنجاز هذا البحث، وكذلك لشقيقي الأستاذ فايز منصور لمساعدته لي في ترجمة بعض الموضوعات وأشقائي فوزي والمهندس بلال وإلى المهندس ناصر منصور والأستاذ رفيق عوض وكل من فاتني أن أشكره في هذا المقال الضيق أقدم شكري.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	قرار لجنة المناقشة
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	فهرس المحتويات
ز	الملخص
1	المقدمة
2	مشكلة الدراسة
3	أهمية الدراسة
4	منهجية الدراسة
الفصل الأول: المالية العامة والضرائب	
6	المبحث الأول: مفهوم المالية العامة وخصائصها وأهدافها
6	مفهوم المالية العامة
8	أهداف المالية العامة
10	خصائص المالية العامة
12	المبحث الثاني: الضرائب: نشأتها ومشروعيتها وأهميتها
12	الضرائب نشأتها وتطورها
15	مشروعية الدولة في فرض الضرائب
16	أهمية الضرائب على الدخل في النظم الاقتصادية
18	ماهية الضرائب على الدخل وأنواعها
الفصل الثاني: قانون ضريبة الدخل في فلسطين والمشروع المقترح	
23	المبحث: الأول: نشأة ضريبة الدخل ومراحل تطورها في فلسطين
27	المبحث الثاني: الوعاء الضريبي
33	المبحث الثالث: معدلات الضريبة
38	المبحث الرابع:تحصيل الضريبة

الفصل الثالث: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين

45	المبحث الأول: الالتزام الضريبي والعبء الضريبي
45	الالتزام السياسي والأخلاقي بدفع الضريبة
49	الالتزام بدفع الضريبة
50	الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي
57	العبء الضريبي
61	التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي
64	المبحث الثاني: التهرب الضريبي، ماهية التهرب الضريبي وصوره
68	حجم التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين
	الفصل الرابع: معالجة التهرب الضريبي في فلسطين
73	المبحث الأول: آثار التهرب الضريبي وأسبابه
79	المبحث الثاني: المعالجة الإدارية للتهرب من ضريبة الدخل في فلسطين
85	المبحث الثالث: المعالجة بالعقوبات القانونية
	الفصل الخامس: تحليل البيانات الإحصائية
102	معايير التوزيع الإحصائي لعوامل التهرب
103	العوامل المهمة جداً
105	العوامل المهمة
108	العوامل ضعيفة الأهمية
112	العوامل المهملة
115	التوصيات
119	المراجع
125	الملاحق
126	ملحق رقم (1) الجداول الإحصائية
136	ملحق رقم (2) الاستبانة
138	ملحق رقم (3) بيانات الجهاز المركزي ل إحصاء الفلسطينيين حول فئات المكلفين
b	الملخص بالإنجليزية

العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب

من ضريبة الدخل في فلسطين

إعداد

إيهاب خضر منصور

إشراف

الدكتور محمد شراقة

الملخص

هدفت هذه الرسالة على التعرف على طبيعة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين ومحاولة الكشف عن الأسباب التي تكمن وراء ذلك لما لهذه الظاهرة من آثار مدمرة على الاقتصاد الوطني.

وفي هذه الدراسة قام الباحث بتناول الموضوع من خلال خمسة فصول حيث تطرق الفصل الأول إلى المالية العامة وأهميتها وخصائصها والضرائب على الدخل وأهميتها كجزء من المالية العامة. أما الفصل الثاني فقد خصص لمناقشة مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقترح. والفصل الثالث تناول ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. والفصل الرابع خصص للوسائل التي من الممكن إتباعها لمعالجة هذا التهرب وتم التركيز في هذا الفصل على العقوبات الضريبية كأساس لمحاربة هذا التهرب. أما الفصل الخامس فقد تم تخصيصه للجانب الإحصائي حيث قام الباحث بتصميم استبانة احتوت على (26) سؤال خاص بموضوع التهرب من ضريبة الدخل، وقد تم توزيع هذه الاستبانة على عينة عشوائية مثلت مجتمع الدراسة، وهذه العينة ضمت موظفي الضرائب والمنشآت الكبيرة والمحاسبين والمهنيين (أطباء وأطباء أسنان ومهندسين ومحامين)، وهذه العينة مثلت (5%) من الفئات المذكورة حسب معطيات الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني كما هو مبين في الملحق رقم (3) وبعد تفريغ البيانات تم التوصل إلى العديد من النتائج تم توضيحها والتركيز عليها في التوصيات وقد استخدم الباحث برنامج الرزم الإحصائية (spss) في تحليل البيانات لإيجاد النسبة المئوية لكل إجابة.

وقد استعان الباحث في بحثه هذا بالأدبيات ذات العلاقة بموضوع التهرب الضريبي حيث أن هذه الأدبيات حددت الإطار النظري للدراسة كما أن الباحث اعتمد في بحثه هذا بالإضافة إلى الأدبيات الخاصة بالموضوع على العديد من المقابلات الشخصية للأشخاص من ذوي العلاقات سواء موظفي ضرائب أو محاسبين أو حتى شخصيات كبيرة في وزارة المالية وكذلك قام بالعديد من الزيارات الميدانية للدوائر الضريبية.

وبعد كل ذلك خرج الباحث بنتائج وتوصيات كان من أبرزها ضرورة إقرار مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وكذلك ضرورة أن تقف الإدارة الضريبية مواقف متشددة بحق المتهربين ضريبياً والعمل قدر الإمكان على درء أسباب التهرب الضريبي. والعمل على تنمية الوعي الضريبي. هذه التوصيات وغيرها التي تم الإشارة إليها في هذه الدراسة يعتقد الباحث أن لها أثر فعال في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين.

المقدمة:

تعتبر الضرائب من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي ترجوها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تمويلية، كما أن الضرائب تعد الرافد الرئيس لموازنة الدولة، لذلك لا بد للدولة من حماية هذا الرافد كي تتمكن من توفير الأموال التي تحتاجها لمعالجة مشاكلها الاقتصادية وتحقيق النمو والازدهار لمواطنيها، فالضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة هي أداة مهمة ورئيسه من أدوات السياسة المالية لأي دولة لحل مشاكلها الاقتصادية.

وتتناول هذه الرسالة ضريبة الدخل من خلال التهرب الواقع على هذه الضريبة والبحث في العقوبات الضريبية والقوانين الخاصة في ذلك سواء كانت قوانين عقوبات عامه أو من خلال القوانين الضريبية نفسها وما تنظمه هذه القوانين من عقوبات وتدابير للحيلولة دون وقوع التهرب الضريبي، والتهرب الضريبي عُرف منذ نشأة الالتزام الضريبي، ويختلف التهرب الضريبي الذي ينطوي على الغش عن مجرد تجنب الضريبة، والتهرب الضريبي لا يتحقق إلا باللجوء إلى وسيله غير مشروعة عكس التجنب الضريبي الذي يتم عبر نقل العبء الضريبي إلى شخص آخر دون اللجوء إلى وسائل غير مشروعه.

والقانون الضريبي ينشئ التزاماً على عاتق المكلف بدفع مبلغ الضريبة وهو أحد التزامات القانون العام التي تنشأ بإرادة المشرع، فهو يختلف عن الالتزام التعاقدية الذي يحتاج إلى إرادة المتعاقدين، كما يختلف عنه من حيث الهدف فالقانون الضريبي يهدف إلى تحقيق مصلحة عامه أما الالتزام التعاقدية فيهدف إلى تحقيق مصالح خاصة، ولا يقتصر القانون الضريبي على تنظيم الالتزام بدفع الضرائب، بل أنه ينظم أموراً أخرى ألزم بها المكلف وأشخاصاً آخرين هادفاً منها منع التهرب الضريبي للتأكد من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وتنظيم تحصيلها فيلزم المكلف بتقديم إقرار بمقدار أرباحه ويلزم التاجر الذي وقفت منشأته عن العمل بتبليغ ذلك إلى مصلحة الضرائب، وسلطة إدارة الضرائب في ربط

الضرائب وتحصيلها ليست إلا مظهراً من مظاهر سيادة الدولة باعتبارها نظاماً قانونياً تستمد قوتها من الدستور وتباشره عن طريق التشريع في حدود هذا الدستور الذي يحدد سلطه المشرع في سن القوانين الضريبية.

ونظراً للأهمية البالغة للضرائب لا بد من البحث في ظاهرة التهرب الضريبي من خلال دراسة العقوبات التي أو جدها المشرع للحد من هذه الظاهرة، وهل هذه العقوبات كافية أم لا؟ وهل هي مبالغ بها أحياناً أم أنها ليست صارمة؟ أم أنها قديمة بحاجة إلى تجديد و تطوير لمواكبة التقدم التكنولوجي وما رافقه من فنون حديثة وتكنولوجيا يلجأ إليها بعض المكلفين للتهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم.

مشكلة الدراسة:

تتبع مشكلة الدراسة من خلال الأهمية البالغة للضرائب وما ينتج عن التهرب من دفعها من آثار سلبية على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي والتموي، فدفع الضرائب هو التزام وطني له علاقة بالانتماء والإخلاص للوطن قبل كل شيء، ولكن هذا الوازع قد لا يكون كافياً عند الكثير من المكلفين مما حدا بالمشرع إلى وضع العقوبات على عدم دفع الضرائب. وفي فترة من الفترات كانت ظاهرة التهرب من دفع الضرائب تعد عملاً وطنياً في فلسطين وهذه الفترة هي فترة الاحتلال حيث كان الاحتلال الإسرائيلي يقوم بجباية الضرائب والمكلف الفلسطيني يحاول التهرب منها لقناعته بعدم شرعية الجهة التي يدفع لها الضريبة من جهة ولاعتقاده أن هذه الجهة غير أمينة على هذه الأموال التي ستجيبها منه ناهيك عن الواقع التعسفي الإسرائيلي في فرض الضرائب. فالأصل أن تجبي الضرائب بتشريع فلسطيني مستند إلى الإرادة الحرة برضي المواطنين وتنفق في سبيل تحقيق المصلحة العامة وهذا أمر كان مشكوكاً فيه لدى المواطن الفلسطيني أثناء الاحتلال الإسرائيلي، وبعد توقيع اتفاق أسلو وقيام السلطة الوطنية الفلسطينية أصبح الوضع مختلفاً تماماً لأن الضرائب أصبحت تدفع لجهة وطنيه وليس لسلطة الاحتلال،

ولكن هل الإحساس أو الشعور السابق قد زال بزوال الاحتلال؟ أم أن آثاره استمرت؟ وهل التأقلم على الوضع الجديد مقبول لمن اعتاد التهرب من دفع الضرائب؟
من هنا نجد أن التهرب الضريبي في فلسطين له أسبابه ودواعيه الخاصة غير تلك التي تعرف عند أي دولة أخرى كأسباب التهرب الاقتصادية والتشريعية والإدارية.... وغيرها من أسباب التهرب المعروفة.

لذلك لا بد من دراسة هذا الموضوع دراسة خاصة لمحاولة إيجاد حد لظاهرة التهرب الضريبي من خلال بنود المواد القانونية التي تشكل نظاماً متكاملًا لمعالجة هذا الأمر.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة في أنها تتناول موضوعاً يشكل أهمية بالغة من حيث الحجم الكبير للضرائب بالنسبة للإيرادات العامة للدولة، كما أن هناك ارتباط وثيقاً بين ظاهرة التهرب الضريبي والقوانين العقابية الخاصة بذلك، ولهذا يجب أن تتم دراسة التهرب بشكل موازي للعقوبات التي تواجه هذا التهرب، كما يجب عدم إغفال التشابك الاقتصادي بين الاقتصاديين الفلسطيني والإسرائيلي، وما يخلفه ذلك من آثار على ظاهرة التهرب الضريبي.

ولهذه الدراسة أهمية كبيرة حيث أن التهرب الضريبي يخل بمبدأ المساواة بين المكلفين، فبينما يستولي المتهربون ضريبياً على بعض المال العام دون وجه حق، يدفع المكلفون الأمناء الضريبة لفناعتهم بواجبهم في تحمل العبء الضريبي لتغطية النقص الآتي من التهرب، فيؤدي ذلك إلى إرهاب الملتزمين من المكلفين، وقد يلجئهم ذلك إلى التهرب بعد أن كانوا يدفعون الضرائب عن طيب خاطر.

ولهذه الدراسة أهمية أيضاً كونها دراسة تتناول جريمة التهرب الضريبي من كافة جوانبها المادية والشرعية. فهل هي مثلاً جريمة مؤقتة أم مستمرة؟ وهل هي جريمة إيجابية أم سلبية؟ وهل يكفي فيها الخطأ أو الإهمال أم لا بد من توافر القصد العمد عند ارتكابها؟.

منهجية الدراسة:

تتاول الباحث في هذه الدراسة الأدبيات الخاصة بالموضوع والإطلاع على القوانين والأنظمة الضريبية (ضريبة الدخل) المعمول بها في فلسطين والنظر إلى الدراسات السابقة في هذا المجال كما تم جمع معلومات ميدانية خاصة بالتهرب من ضريبة الدخل من المكلفين وموظفي الضرائب والمحاسبين.

فعلية تم تصميم استبانة تحتوي على أسئلة خاصة بالموضوع وزعت على عينه من مجتمع الدراسة السابق ذكرهم (المكلفين، موظفي الضرائب، المحاسبين) وتم تحليل المعلومات المستقاة من هذه الاستبانة للخروج بحلول للحد من ظاهرة التهرب من دفع ضريبة الدخل من خلال مكافحة طرق وأساليب التهرب التي يوفرها القانون.

الفصل الأول

المالية العامة والضرائب

المبحث الأول: مفهوم المالية. خصائصها وأهدافها.

مفهوم المالية العامة:

للمالية مفهوم تقليدي ومفهوم حديث، والمفهوم التقليدي للمالية العامة يقتضي أن تكون الإيرادات العامة محصورة لمواجهة النفقات العامة التقليدية من أمن داخلي وخارجي وبعض المرافق العامة، أي أن الإيرادات تكون بالقدر الذي يغطي حجم الإنفاق⁽¹⁾، ومن خلال هذا المفهوم التقليدي للمالية العامة فإنه يمكن تحديد خصائص المالية العامة التقليدية بما يلي:

أ. دور الدولة كان محدداً في دائرة تحقيق الأمن والدفاع والعدالة وبعض الأمور الأخرى، فالإيرادات كانت تجبى لتحقيق هذه الوظائف فسميت الدولة في ذلك الحين بالدولة الحارسة أو المحايدة.

ب. أن دور المالية العامة التقليدية كان محايداً غير تدخلي في الأمور الاقتصادية والاجتماعية والمالية وكان الدور يقتصر على تحقيق الهدف المالي المتمثل في تغطية النفقات المحدودة.

ت. أن تمويل الموازنة كان يقتصر على بعض ضرائب الدخل.

ث. امتازت الميزانيات في المالية العامة التقليدية بصغر حجمها من نفقات وإيرادات.

ومن الجدير بالذكر أن المالية العامة لم تعرف كعلم مستقل له مقوماته إلا مع انتهاء القرون الوسطى حيث زادت وظائف الدولة وأصبحت أموال الحاكم وأملاكه الخاصة وتبرعات رعيته الاختيارية لا تكفي لسد حاجات الدولة والنفقات العامة، حينها لجأت السلطة إلى فرض التكاليف العامة في سبيل توفير الأموال اللازمة لها.

(1) القيسي، أعاد حمود: المالية العامة والتشريع الضريبي. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ص 12.

وأخذت تلك التكاليف طابعاً إجبارياً ودائماً، ونتيجة لتلك التكاليف العامة وثقلها على المكلفين شعر المواطنون بالظلم وعدم التوزيع العادل للأعباء، وقد تنبه الباحثون في الأمور السياسية لذلك، وتعرضوا في مؤلفاتهم لدراسة النظم المالية لتحقيق العدالة في المجتمع ولم تلبث هذه الأبحاث المالية العرضية أن تعاضمت أهميتها لتصبح موضوعات مستقلة وأبحاث خاصة بالأنفاق والجباية مكونه بذلك علماً مستقلاً له كيانه الذاتي وهكذا كانت القواعد المالية التي عرفتها الحضارات القديمة الأساس الطبيعي لعلم المالية العامة الذي ظهر وتبلور في القرنين الخامس عشر والسادس عشر⁽¹⁾.

المالية العامة بالمفهوم الحديث وخصائصها:

أن التطورات السياسية والاقتصادية التي حصلت في بداية القرن العشرين دعت الدولة إلى التدخل والخروج من حيادها لإيجاد حلول للمشكلات التي حدثت نتيجة الأزمة الكبرى سنة 1929م، وبذلك لم تعد المالية العامة ذات طابع حيادي بل أصبحت ذات دور تدخلية وإيجابي.

ومن أهم خصائص المالية العامة الحديثة مايلي:

- 1) أصبح هدف المالية العامة بالمفهوم الحديث هو تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ولم يعد مقتصرًا على تحقيق التوازن الحسابي أو الرقمي.
- 2) أصبحت نفقات الدولة وإيراداتها جزءاً من الاقتصاد القومي وأداة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
- 3) أصبحت الموازنة العامة عبارة عن مرآة تعكس دور الدولة ووظيفتها في كافة مجالات المجتمع.
- 4) نتيجة تخلي الدولة عن الدور الحيادي أدى ذلك إلى اتساع حجم الأنفاق العام وصاحب ذلك ازدياد في حجم الإيرادات وذلك للقيام بالوظائف التي أصبحت الدولة مسؤولة عنها.

(1) بشور، عصام: المالية العامة والتشريع الضريبي. لا يوجد دار نشر ولا سنة نشر. ص8.

وبعد هذا العرض السريع للمالية العامة بمفهومها التقليدي والحديث لا بد من التطرق إلى تعريف المالية حيث عرفها الدكتور أعاد القيسي بأنها (العلم الذي يبحث في الوسائل التي تحصل بها الدولة الإيرادات العامة لتغطية النفقات العامة)⁽¹⁾. وهذا التعريف هو تقليدي لأنه يحدد هدف المالية العامة في تحصيل الإيرادات وتغطية النفقات.

ويُعرف الأستاذ حسن عواضة المالية العامة بأنها (العلم الذي يبحث في نشاط الدولة عندما تستخدم الوسائل المالية من نفقات ورسوم وضرائب ووسائل نقدية وموازنة..... الخ لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والثقافية وغيرها)⁽²⁾.

ونلاحظ أن هذا التعريف الأخير لا يقتصر كما كان الأمر في المفهوم التقليدي على تغطية النفقات العامة وتوزيعها توزيعاً متساوياً بل أنه يضيف إليها فكرة استخدام الوسائل المالية لغايات أخرى تدخليه للدولة.

أهداف المالية العامة:

هناك العديد من الأهداف للمالية العامة ويمكن أجمالها في ثلاث مجموعات هي:

(1) الأهداف السياسية:

وهذه الأهداف تتمثل في الحفاظ على أفراد المجتمع وممتلكاتهم من أي اعتداء داخلي أو خارجي وما يتطلبه من إيجاد شرطه وجيش لتوفير الأمن والطمأنينة الأمر الذي يستلزم توفير الإيرادات اللازمة لتغطية نفقات هذه القطاعات التي تحمي الوطن والمواطن من أي خطر، وهذا الهدف هو قريب إلى أن يكون هدفاً سيادياً للدولة يحمي كيانها من أي خطر قد يعصف به.

(1) القيسي، أعاد حمود: المالية العامة والتشريع الضريبي. ص 28.

(2) عواضة، حسن: المالية العامة دراسة مقارنة. دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1973 ص10.

(2) الأهداف الاجتماعية:

وتتمثل هذه الأهداف في إشباع الحاجات العامة وما يترتب عليه من إيجاد هياكل اجتماعية من رعاية صحية ومؤسسات تعليمية وما شابه ذلك من رعاية اجتماعية للمحتاجين وكبار السن والأطفال والمتقاعدين والمعاقين والاهتمام بالثقافة والفنون والآثار والرياضة والشباب وغير ذلك وما يترتب عليه من مصاريف ونفقات تتولى الدولة القيام بها.

(3) الأهداف الاقتصادية:

وتتمثل هذه الأهداف للمالية العامة بالآتي:

- أ. توفير البنية التحتية من طرق وموانئ ومياه وكهرباء واتصالات وما شابه ذلك.
- ب. حل ما قد يواجهه الدولة من مشاكل اقتصادية مختلفة من بطالة وتضخم وركود اقتصادي وغيرها من المشاكل الاقتصادية.
- ت. التحكم بميزان المدفوعات أو ضبطه وذلك بالتحكم بالعجز في ميزان المدفوعات عن طريق استخدام الأدوات المالية لتخفيض الاستيراد عن طريق رفع الرسوم الجمركية على الواردات أو تشجيع الصادرات من خلال دعمها بالمنح والإعانات⁽¹⁾.
- ث. الاستثمار الإنتاجي في المجالات الاقتصادية التي لا يستطيع القطاع الخاص القيام بها مثل الصناعات الأساسية اللازمة للأمن الاقتصادي.

ويصف الدكتور عبد المنعم فوزي المالية العامة⁽²⁾. بأنها فن سياسي وعلم اجتماعي معاً فهي كفن سياسي تعرض النتائج والمبادئ والأحكام بالنسبة لموضوعات معينة ذات صبغة علمية يسترشد بها رجال الدولة والمشرعون، ومن الواضح أن هذه النتائج والمبادئ والأحكام لم يتم التوصل إليها إلا بعد بحث دقيق في مشكلات الأنفاق والدخل الحكومي وأن مثل هذه النتائج أو

(1) المالية العامة: منشورات جامعة القدس المفتوحة. ط1، 1996م.

(2) فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسة المالية. منشأة المعارف بالإسكندرية، ص 20.

المبادئ والأحكام التي تكون في مجموعها المالية العامة ليست لها صبغة الدوام، إذ يجب التكيف والتوسع فيها، وفق منهج البحث العلمي لتساير التطور في حاجيات الحكومة ومقتضيات الظروف المختلفة.

خصائص المالية العامة:

المالية العامة بمفهومها الحديث لها العديد من الميزات والخصائص وتبلورت هذه الخصائص و الميزات للمالية العامة بشكل كبير مع بداية القرن العشرين وما نتج عن ذلك من مشاكل وأزمات اقتصادية دفعت بالدولة إلى الخروج من حالة الحياد التي كانت ملتزمة بها اتجاه العديد من القطاعات إلى أن أصبحت دولة متدخلة ترسم السياسة المالية وتشرف بشكل كبير على العديد من القطاعات الهامة والضرورية للمواطنين من إسكان وطرق ومياه وكهرباء.... الخ ونتيجة لهذا التدخل الذي دفعت الدولة بنفسها إليه أصبح للمالية العامة العديد من الخصائص يمكن أجمالها بما يلي:

1. أصبح من أحد الأهداف الرئيسية من المالية العامة تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بعد أن كان هدفها مقتصرًا على تحقيق التوازن المالي والحسابي للموازنة العامة، حيث باتت الموازنة العامة تسمى بالموازنة الاقتصادية تبعاً لذلك، وعليه لم تعد الموازنة العامة مجرد هي موازنة حسابات مالية فقط، بل تعدت ذلك ليصبح لها حساباتها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية.

2. الموازنة العامة تمثل المرآة التي تعكس دور الدولة ومدى تدخلها ووظيفتها في المجتمع، وهي بمفرداتها الحديثة تشكل جزءاً مهماً من المالية العامة ولها دور مهم في نشاط الدولة الاقتصادي.

3. نفقات الدولة وإيراداتها تمثل جزءاً مهماً من الاقتصاد القومي وأداة رئيسة تستخدمها الدولة لتحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وبذلك أصبح الدور الذي

تلعبه المالية العامة دوراً مهماً بشكل كبير ومؤثراً في الاقتصاد الخاص والعام على السواء، فالسياسة الضريبية التي تتبعها الدولة مثلاً لها الأثر الكبير على مختلف القطاعات الخاصة والعامة في الدولة⁽¹⁾.

4. أن تطور مفهوم المالية العامة عن المفهوم التقليدي صاحبه الكثير من التغيرات من أهمها ازدياد حجم الإيرادات التي تقوم الدولة بجبايتها وكذلك اتساع حجم الأنفاق الحكومي إلى أن أصبحت الميزانية العامة كبيرة الحجم ومتعددة الأهداف والخدمات والحاجات، فأصبحت الميزانية العامة تتناول كافة القطاعات العامة وحاجاتها من الأموال العامة كي تقوم هذه القطاعات بالدور الموكل لها في خدمة أفراد المجتمع وتخصيص أو تحديد الأموال اللازمة لذلك وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها.

ولا بد من الإشارة إلى أن المالية العامة تعمل من خلال استخدام الدولة لصلاحياتها وامتيازاتها وسلطتها وهذا ما يميزها عن المالية الخاصة للأفراد، كما أن اختلاف الغاية لكل من المالية الخاصة والعامة أمر هام، فالمالية العامة تهدف إلى تحقيق الصالح العام بينما تهدف المالية الخاصة إلى تحقيق مصلحة الأفراد وتلبية حاجاتهم الشخصية، ومن الخصائص الرئيسية للمالية العامة الحديثة أن الضرائب والرسوم تشكل العمود الفقري لها بعد أن كانت في الماضي تعتبر تدبيراً شاذاً لا تلجأ إليه الدولة إلا في الظروف الاستثنائية⁽²⁾.

(1) القيسي، أعدد حمود: المالية العامة والتشريع الضريبي. مرجع سبق ذكره، ص 16.

(2) عواضة، حسن: المالية العامة دراسة مقارنة. مرجع سبق ذكره، ص 13.

المبحث الثاني: الضرائب، نشأتها ومشروعيتها وأهميتها:

الضرائب نشأتها وتطورها:

في العصور القديمة كان الناس يعيشون أفراداً ولا يخضعون لسلطة ما، ولذلك فإنه لم تكن هناك حاجة إلى توفير الأموال المشتركة من أجل أن يتم الأنفاق على المرافق المشتركة ولهذا لم توجد الضرائب في تلك العصور⁽¹⁾.

وبمرور الزمن أخذت الجماعات البشرية بالاستقرار في أماكن معينة فتكونت العشيرة ثم المدينة ثم الأمة وهذا استوجب وجود سلطة عامة لكي تقوم بالمهام الضرورية كالأمن لهذه التجمعات وتوفير العدل لها، وهذا استلزم توفر المال لكي تقوم هذه السلطة بتلك المهام وكان ذلك المال يأتي من الهبات والتبرعات التي يقدمها الأغنياء في المجتمع ومن خلال الأعمال التطوعية التي يقوم بها عامة الشعب من غير الأغنياء⁽²⁾.

ولقد انعكس تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسة التي مرت بها مختلف الأمم والشعوب على أوضاعها الضريبية، فمثلاً تاريخ الضريبة يختلف في البلاد العربية والإسلامية عنه في بلاد أوروبا، حيث أنها في أوروبا مرت بمراحل عدة قبل ولادتها بشكلها الحالي، أما في البلاد الإسلامية فإنها كانت قد نشأت منذ نشأت الدين الجديد (الإسلام) تقريباً⁽³⁾. فالشريعة الإسلامية قامت بفرض بعض الضرائب لصالح الدولة وكان فرض هذه الضرائب وجبايتها عملاً من أعمال السيادة يستند إلى التشريع وسلطة الدولة، فمثلاً ضرائب الروؤس وهي الضريبة التي تفرض على كل شخص أي أن كل شخص يدفع مبلغاً ثابتاً من المال ولا يختلف ذلك باختلاف عمله أو نشاطه، وهذا النوع من الضرائب عرف في مصر في عهد عمرو بن العاص إذ فرض ضريبة مقدارها ديناران على كل رأس من الرعية وبلغت حصيلة هذه

(1) دقة، عبد الرحمن قاسم: العدالة الضريبية في مشروع قانون الدخل الفلسطيني، رسالة ماجستير (غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين. ص 3.

(2) الهزايمة، الرفاعي: الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن ودورها في السياسة الضريبية للدولة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الحقوق الجامعة الأردنية عمان -1993 ص 1 وما بعدها.

(3) المحجوب، رفعت: المالية العامة، النفقات العامة والإيرادات العامة. دار النهضة العربية. 1979 ص 195-196.

الضريبة 12 مليون دينار سنة 614 م وهذا يدل على أن الضرائب عرفت في البلاد الإسلامية مع فجر الإسلام⁽¹⁾.

أما فيما يتعلق بتاريخ الضريبة في أوروبا⁽²⁾ فالضرائب ونشأتها يمكن بحثها في مرحلتين هما مرحلة العصور القديمة حيث كانت الضريبة في صورتها الأولى جزية يفرضها المنتصر على المهزوم وبعد ذلك لجأت الإمبراطورية الرومانية إلى فرض الضرائب على المحاصيل الزراعية والسلع التجارية وأخذت الضرائب حينها بالتوسع مما أدى إلى سوء الأحوال الاقتصادية وكان فرض الضرائب في ذلك العصر يعد عملاً من أعمال السيادة تقوم به السلطة لصالح الدولة.

ومع بداية العصور الوسطى تنازل الملك عن حقه في فرض الضرائب لأمراء الإقطاع، وفي القرن الثالث عشر أخذت النفقات العامة للدولة بالزيادة ولم تعد إيرادات أمراء الإقطاع تكفي لسدها فكان على الملك أن يلجأ إلى الضرائب ولم يكن الملك في ذلك العصر يمتلك القدرة لأن يفرض الضرائب ويقوم بجبايتها فلم تكن الضريبة سوى هبة أو مشاركة يطلبها الملك من سادة الإقطاع أو الكنيسة وقت الحرب لحماية الدولة وكانت هذه المعونة ذات طابع اختياري ولهذا سميت بالضرائب الاختيارية ولم يكن الملك يطلب هذه المعونة إلا بصفة استثنائية لمواجهة الحروب.

وفي القرن الرابع عشر أصبحت الأموال التي يأخذها الملك من أمراء الإقطاع لا تكفي لتغطية نفقات الدولة بسبب كثرة الحروب مما حمل الملك للحصول على الضرائب من الشعب وكانت هذه الضرائب تؤخذ بشكل إعانات هي الأخرى وتحتاج لموافقة مجلس الشعب وهو ما تقرر في فرنسا عام 1314م وكانت هذه الإعانات تمنح لمدة عام واحد بحيث يجبر

(1) علي، دولار. الشار، محمد حمدي: النظم الضريبية في البلاد الرأسمالية والاشتراكية. المطبوعات الحديثة. 1961م ص9.

(2) Olivier Mar Tin: His Tored Do it Fransa is 1943, PP.5.74-580.Laferriere. M.Wal In Co P.218.1979 .

أخذ من كتاب المالية العامة، رفعت المحجوب. 1969.

الملك على دعوة مجلس الشعب بصفة دورية لضمان حسن استخدامها، حيث كانت مجالس الشعب تضع ضمانات على الملك لكي يتم صرف هذه الأموال في الأمور الضرورية الممنوحة من أجلها، وانتهى الأمر بأن أصبحت المجالس تمنح هذه الأموال للملك لمدة غير محدودة وبعدها سلمت للملك بحق فرض الضرائب وأصبح ذلك عملاً من أعمال السيادة وبهذا تخلصت الضرائب من صفة المعونة أو صفة الاختيارية لكن الضرائب بقيت حتى القرن السادس عشر تمثل إيراداتاً تكملياً وغير عادي، و لما زادت النفقات بسبب اتساع نطاق الحروب واتساع أجهزة الدولة الإدارية وازدياد نفقات القصور، أصبحت الضرائب ابتداء من القرن السابع عشر إيراداتاً عادياً ودورياً تعتمد عليه الدولة بشكل أساسي، وقد استقر التطور الضريبي في أوروبا على وجوب إقرار مجلس الشعب (البرلمان) لكل ضريبة قبل فرضها، وبريطانيا هي أول من أقر هذا المبدأ وجاء ذلك في وثيقة إعلان الحقوق سنة 1628م وتبعها في ذلك فرنسا إبان ثورتها عام 1789م وبعد ذلك انتشر هذا المبدأ في مختلف دول العالم إلى أن أصبح قاعدة دستورية.

إن المفهوم الحديث للضرائب بقي ملتزماً بالمبدأين الأساسيين للضريبة، وهما عدالة التكاليف ووفرة الحصيلة، وجاءهما مبدأ جديد هام، وهو التدخل، وهذا المبدأ الجديد لا يتعارض مع الوفرة والعدالة السابقين وذلك لأنه لا يوجد تعارض بين الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للضريبة وأهدافها المالية. ومع أواخر القرن التاسع عشر أخذت الضرائب تتطور من مجرد وسيلة مالية تهدف إلى إيجاد إيرادات لتغطية النفقات العامة بدون أية أهداف أخرى إلى أداة سياسية تستخدمها الدول لتحقيق أهدافها السياسية، والاجتماعية، والاقتصادية مع بقاء الهدف الأساسي لها وهو الهدف المالي وهذا ما يعرف بالنظرية الحديثة للضريبة. ونتيجة لهذا التطور التاريخي للضريبة فإن علماء المالية العامة ذهبوا في تعريف الضريبة مذاهب مختلفة ويعود هذا الاختلاف إلى اختلاف الاتجاهات الفكرية وإلى تطور المذاهب السياسية والاقتصادية وبناء عليه يمكن تعريف الضريبة بمفهومها الحديث على (أنها فريضة مالية تضامنية، تقتطعها الدولة بصورة نهائية ومباشرة وتستخدمها كوسيلة لتحقيق أهدافها العامة)⁽¹⁾.

(1) الدقر، رشيد: المالية العامة. ص36.

مشروعية الدولة في فرض الضرائب:

إن أغلب الدساتير في عصرنا الحالي، تعرضت إلى الضرائب معتبره أن فرض الضريبة عمل سيادي للدولة، وأن فرض أي ضريبة يجب أن يكون من قبل السلطة التشريعية. ولكن السؤال الذي يدور هنا هو عن الأساس القانوني الذي تقوم عليه الحقوق المالية للدولة، ومشروعيه الدولة وحقها في فرض الضرائب، وقد شكل هذا السؤال محوراً للجدل بين نظريات عديدة انتشرت في القرن التاسع عشر، ومن هذه النظريات من قال أن فرض الضرائب يستند إلى العلاقة التعاقدية بين الدولة والفرد، ومنهم من نادى بأن فرض الضرائب هو واجب وطني (نظرية التضامن) وهذا ما سيتم توضيحه كما يلي:-

1) النظرية التعاقدية للضرائب: مؤيدي هذه النظرية اعتقدوا أن الضريبة هي نتيجة العلاقة التعاقدية بين الدولة والفرد، فالفرد يدفع الضريبة لأنه يجني أشياء من الدولة، فأساس فرض الضريبة عقدٌ بين الفرد والدولة يتم الاتفاق عليه بواسطة ممثلي الشعب (البرلمان) واعتبر بعض مؤيدي هذه النظرية أن الضريبة عقد بيع للفرد يبتاع من الدولة الخدمات المقدمة له مقابل الضرائب التي يدفعها ومنهم من اعتبر أن الضريبة عقد إيجار تقدم الدولة الخدمات وتعد المرافق للمواطنين، والمواطنون يدفعون الضرائب مقابل هذه الخدمات⁽¹⁾، ومنهم من رأى أن الضريبة عقد تأمين فالمواطن عندما يدفع الضريبة يؤمن بقسط من ماله على بقيته، وهناك من قال أن الضريبة عقد شراكه، حيث اعتبروا الدولة شركة تقدم خدمات عامة للمواطنين، وتأخذ مقابل ذلك حصتها من أرباح هذه الشركة.

وفي الحقيقة أن النظرية التعاقدية للضريبة ما هي إلا نتيجة النظرية الفردية تلك النظرية التي نادى بها مونتسكيو وآدم سميث، لكن التطورات التي حدثت في العالم مع بداية القرن العشرين، جعل من هذه النظرية مسألة تاريخية تقدم تفسيراً يتناسب مع فترة زمنية انتهى

⁽¹⁾ شاميه، أحمد زهير. الخطيب، خالد: المالية العامة. دار زهران للنشر والتوزيع 1997م. ص 141.

مفعولها فالضريبة اليوم تفرض بلا مقابل، حيث أن المكلف يدفع الضريبة ولا يحصل على نفع خاص به.

(2) نظرية التضامن الاجتماعي: تعتبر هذه النظرية الضريبية تضامناً بين المواطنين الخاضعين لسلطة سياسية واحدة لحماية مجتمعهم وتطوره ثم تحولت إلى التزام مالي يدفعه الأفراد للحاكم لتحقيق أهداف هذا التضامن ولتنفيذ بعض المشروعات الاقتصادية أو الحربية وهذا يدل على أن أصحاب هذه النظرية يستمدون فكرتهم من التطور التاريخي للضريبة، بحيث أصبحت حالياً فريضة يدفعها الأفراد والالتزام اجتماعي تضامني.

فنظرية التضامن الاجتماعي هي الأكثر ملائمة وبذلك تشكل أساساً قانونياً وأخلاقياً لتفسير مشروعية الضرائب، لأن الضريبة لا تقوم بناءً على عقد بين الدولة والمواطنين بل أنها تقوم على أساس ما للدولة من سلطه مبعثها التضامن الاجتماعي والرغبة في الحياة المشتركة.

وفي النهاية نقول أن الدولة ضرورة اجتماعية تهدف إلى تحقيق غايات معنوية ومادية وهذا يتطلب إيرادات مالية، فلا بد للدولة أن تلجأ إلى رعاياها أو المستفيدين من حمايتها، فالضريبة هي إحدى سبل التضامن الاجتماعي المنظم لتدبير الأنفاق العام⁽¹⁾.

أهمية ضريبة الدخل في النظم الاقتصادية:

بالرغم من أن الضرائب على الدخل تعود إلى العهد الحديث إلا أنها تشكل في الوقت الحالي الرافد الأساسي للاقتصاد الوطني في الدول المتقدمة، وتأتي أهمية الدخل كوعاء للضريبة من ارتفاع دخول الأفراد المتحقق من رأس المال والعمل نتيجة التقدم الصناعي وخاصة في الدول الرأسمالية حيث أن ضريبة الدخل في هذه الدول تحتل مكاناً مرموقاً وذلك للأهمية الاقتصادية والاجتماعية والمالية لهذا النوع من الضرائب⁽²⁾.

(1) شامية، أحمد زهير. الخطيب، خالد: المالية العامة. مرجع سبق ذكره. ص 142-143.

(2) عصام، بشور: المالية العامة والتشريع المالي. مرجع سبق ذكره. ص 256 وما بعدها.

وبالتالي فإن ضريبة الدخل في الدول الرأسمالية يقع عليها الدور الرئيسي في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى تلك المجتمعات إلى تحقيقها، كما تمارس دوراً هاماً في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال الحوافز الضريبية المختلفة، وتوجيه الموارد الاقتصادية في اتجاه الأنشطة الاقتصادية التي تساهم بفاعلية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي بين ازدهار وانكماش، أضافه إلى زيادة الدور التوجيهي للضرائب في المجتمعات الرأسمالية سواء بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة أو بين المناطق المختلفة، وذلك بتحقيق أقصى معدل للنمو الاقتصادي⁽¹⁾.

أما في الدول الاشتراكية فإن مفهوم ضريبة الدخل فيها يختلف عنه في الدول الرأسمالية، حيث أن الدول الاشتراكية تسيطر على معظم النشاط الاقتصادي، وفي العصر الحديث فإن كثير من البلدان تسود فيها أنظمة اقتصادية مختلطة، يوجد فيها قطاع عام كبير إلى جانب القطاع الخاص، إلا أن الضريبة من خصائص النظام الرأسمالي، وتميل إلى الاضمحلال في النظام الاشتراكي ليحل محلها ما يعرف بالفائض الاقتصادي، وأن جميع إيرادات الأفراد تصبح من قبيل النفقات العامة، وأن جميع نفقات الأفراد تصبح من قبيل الإيرادات العامة لتغطية نفقات الدولة وتمويل استثماراتها، وبالتالي فإن الضريبة تفقد معنى وجودها، حيث أن الدولة تملك الثروة القومية وتقوم بنفسها بتوزيع الناتج القومي بما يتفق وسياستها وأهدافها الاقتصادية والاجتماعية، والدول الاشتراكية المعاصرة احتفظت جزئياً بالضرائب، التي تلعب دوراً يأتي في الدرجة الثانية في توجيه الإنتاج والتوزيع ومراقبتها، كما أن نسبة الضرائب المباشرة من مجموع الحاصلات الضريبية في الدول الاشتراكية أقل بكثير عنها في الدول الرأسمالية⁽²⁾.

أما في الدول النامية فإن الضرائب على الدخل والأرباح تشكل جزءاً بسيطاً من الإيرادات وعليه فإن دور الضريبة في الدول النامية يختلف عنها في الدول المتقدمة، ذلك

⁽¹⁾ سعيد، عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارنة. الدار الجامعية، الإسكندرية. 2000م. ص 26 وما بعدها.

⁽²⁾ عواضه، حسن: الماليه العامة. مرجع سبق ذكره. ص 481 وما بعدها.

لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في هذه الدول، حيث نلاحظ ضآلة الضرائب المباشرة - كضرائب الدخل ورأس المال- وذلك بسبب تدني الدخل وانتشار الفقر وعدم قيام المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل الاقتطاع الضريبي، وكذلك صعوبة تحصيل الضريبة وانتشار التهرب الضريبي، بسبب عدم أو قلة الوعي الضريبي وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية، وفي نفس الوقت نلاحظ ارتفاع حصيللة الضرائب غير المباشرة في هذه الدول⁽¹⁾.

بعد هذا العرض السريع لأهمية ضرائب الدخل في النظم الاقتصادية المختلفة ومدى مساهمة هذا النوع من الضرائب في الإيرادات العامة للدولة. لا بد من القول أن دور الدولة يجب أن لا يقتصر على رفع مستوى الدخل للمواطنين بل لا بد أن تهتم أيضاً وبشكل مواز بكيفية توزيع هذه الدخول بين الأفراد وتقليل التفاوت الكبير بين الأفراد من خلال ضريبة الدخل، وذلك لتحقيق العدالة الاجتماعية لأن العدالة تعد هدفاً أساسياً من أهداف الضرائب إلى جانب الوفرة المالية.

أن المزايا الكثيرة لضريبة الدخل والتي من أهمها انتظامها وثباتها ودوريتها وعدالتها واتساع وعائها جعلت هذا النوع من الضرائب الوسيلة الناجعة لأعاده توزيع الثروات ولرفد خزينة الدولة بالأموال بشكل دوري وثابت لتتمكن الدولة من القيام بواجباتها وتحقيق العدالة الاجتماعية بين مواطنيها وتغطية نفقاتها العامة⁽²⁾.

ماهية الضريبة على الدخل وأنواعها:

تعتبر الضرائب على الدخل من الضرائب التي لها أهميه بالغه في مختلف الدول نظراً لأن هذا النوع من الضرائب يمتاز بالثبات والتكرار وكونها المعيار الأفضل للتعبير عن قدرة المكلف كما تمتاز بغزارة حصيلتها.

⁽¹⁾ عبد الله، إبراهيم علي. الفجارمة، أنور: مبادئ المالية العامة. دار صفاء للطباعة والنشر، عمان، دون سنة نشر، ص24.

⁽²⁾ الدقر، رشيد: مرجع سبق ذكره، ص86.

ولا بد هنا من التعرف على ماهية هذا النوع من الضرائب من خلال التعرف على الدخل الخاضع للضريبة وتحديد له في ذلك من أهميه كبيرة في منع تهرب بعض عناصر الدخل من الخضوع للضريبة، ولتقييد السلطات العامة حتى لا تتوسع الدولة في فرض الضريبة. فالدخل بمعناه اللغوي هو (كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو ممتلكاته من مردود مادي).

أما الدخل بمعناه الاقتصادي والمالي فهو (كل أيراد يتجدد أو يتكرر بصفة دوريه مع بقاء المصدر واستمراره وينتج عن مصادر مختلفة، فقد يكون مصدره رأس المال أو العمل أو الاثنين معاً)⁽¹⁾.

ومن خلال هذا التعريف نستنتج أن الدخل له خصائص الدورية والثبات وهذا ما أعطى للضرائب على الدخل أهمية كبيرة، وهناك شبه إجماع على أن الضرائب على الدخل من أهم الضرائب في كافة التشريعات الضريبية وذلك بسبب موردها الكبير وبسبب أنها تراعي قدرة المكلف على الدفع أو أنها تجمع وفرة الحصيلة وكذلك العدالة الضريبية ناهيك عن ثباتها وتكرارها ودوريتها. للضرائب على الدخل أهمية كبيرة وخاصة في الدول المتقدمة فهي تشكل أكثر من نصف الإيرادات في الولايات المتحدة الأمريكية مثلاً، والدخل يعتبر في نظر الكثير من المحللين المقياس المناسب للقدرة على دفع الضريبة، ولأغراض الضريبة يقاس الدخل عادة بتدفق سنوي من التحصيلات أو الإيرادات والدخل هو تثبيت سنوي للقدرة الشرائية ولهذا يعرف بالدخل الشامل، ومصادر الدخل تشمل التحصيلات من بيع الموارد الإنتاجية والمدفوعات التحويلية المستلمة وأرباح رأس المال الصافية المرتبطة بها، ومن بين الصعوبات التي تواجه الضرائب على الدخل:

أ. قياس الدخل نوعاً، والمعاملات الأخرى غير معاملات السوق.

(1) شامية، أحمد زهير. الخطيب، خالد: المالية العامة، مصدر سبق ذكره ص 256.

ب. قياس تحصيلات رأس المال غير المتحققة.

ت. تحديد ما يؤلف أو يشكل كلفة الحصول على الدخل⁽¹⁾.

والضرائب على الدخل لها أسلوبان رئيسيان هما:

1) الضريبة النوعية على الدخل:

وفي هذا النوع يؤخذ بفرض ضرائب على مختلف أنواع الدخول من حيث مصادرها المتحققة لنفس الشخص، ومثال ذلك أن يكون الشخص موظفا يتقاضى راتباً وهو في نفس الوقت مالكاً لعقار قام بتأجيريه، وكذلك ساهم في إحدى الشركات. فهنا يدفع ضرائب مختلفة على دخوله المختلفة سواء من الوظيفة التي يعمل بها ويتقاضى عنها أجراً أو راتباً ويدفع ضريبة عن ريع العقار الذي يملكه أو عن الإيجار الذي يأخذه من مستأجر العقار وكذلك يدفع ضريبة أخرى عن أرباحه المتأتية من الأسهم التي يملكها في الشركة ويقوم بدفع هذه الضرائب المتعددة كل ضريبة منفصلة عن الأخرى.

2) الضريبة الموحدة على الدخل:

وفي هذا الأسلوب يتم فرض الضريبة مرة واحدة على الشخص الواحد على مجموع الدخول المتحققة له أي أنه لو كان شخص يحصل على عدة دخول من عدة مصادر فإنه يتم جمع ما يحصل عليه هذا الشخص من المصادر المختلفة وأخذ ضريبة واحدة منه على جميع دخوله، فمثلاً وحسب المثال السابق تقوم دائرة الضريبة بجمع أيراد دخول الشخص من الراتب وأرباحه من الأسهم ودخله المتحقق من العقار الذي يملكه، ويمتاز هذا الأسلوب بأنه يعمل على توحيد أسعار الضريبة كما ويسهل على المكلف حيث أن المكلف وحسب هذه الطريقة يقوم بتقديم إقرار ضريبي واحد⁽²⁾.

(1) النفاش، غازي عبد الرزاق: المالية العامة، تحليل أسس الاقتصاديات المالية. دار وائل للطباعة والنشر 1997م، ص 156.

(2) المالية العامة: منشورات جامعة القدس المفتوحة. ط 1. 1996م. ص 68.

بعد هذا العرض السريع للضرائب بشكل عام وللضرائب على الدخل بشكل خاص بما
تمثله هذه الضرائب من أهمية كبيرة في النظم الضريبية لاتساع قطاعاتها من تجارة وصناعة
ومهن حرة وغيرها مما يؤدي ذلك إلى وفره الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية، نصل
الآن إلى موضوع ضريبة الدخل في فلسطين وهو ما سنعالجه في الفصل اللاحق.

الفصل الثاني

قانون ضريبة الدخل في فلسطين والمشروع المقترح

المبحث الأول: نشأة ضريبة الدخل ومراحل تطورها في فلسطين:

ضريبة الدخل في فلسطين فرضت لأول مره وبصوره رسميه في عهد الانتداب البريطاني على فلسطين، وكان ذلك بصدور قانون رقم 23 لسنة 1941م وأصبح ساري المفعول من تاريخ 1/9/1941م. وفلسطين هي رابع دولة عربية فرضت فيها ضريبة الدخل بصورة رسمية وهذا القانون قام باستحداث سلطة إدارية لها صلاحية تطبيق وتنفيذ أحكام هذا القانون وفي هذا القانون تم بيان المحال أو المطارح التي تفرض عليها الضريبة⁽¹⁾، من تجار وأصحاب حرف أو مهن وكذلك الرواتب والأجور وما في حكمها، وكذلك صافي قيمة الإيجار السنوي لأي بناية وحصص الأسهم والفوائد. وهذا القانون أيضا اخذ بمبدأ الإقليمية كما فرض ضريبة تصاعديّة على دخل الأشخاص بدأت بـ 5% وانتهت بـ 30% وعلى الشركات بنسبة 15% وهذا القانون أخذ بفكرة التقدير الذاتي في فلسطين لأول مره، كما وقام هذا القانون بتنظيم كيفية التقدير والاعتراض والاستئناف ونظم العقوبات المترتبة على عدم دفع الضريبة وقام أيضا بترتيب إجراءات التحصيل⁽²⁾.

وفي عام 1947م تم تعديل القانون السابق وصدور القانون رقم 13 لسنة 1947م وهذا القانون لم يحدث تغييراً كبيراً إلا أنه انشأ مطارح جديدة للضريبة حيث أخضع الأرباح التي تأتي من أي ملك بخلاف المباني والأراضي والأبنية الصناعية، كما أنه أخضع أرباح التصدير والأرباح الزراعية للضريبة، كما عمل هذا القانون على تخفيض الشرائح الضريبية إلى ستة شرائح وزيادة الحد الأقصى لمعدلات الضريبة بحيث أصبحت تبدأ من نسبة 5% وتنتهي بحد أعلى يصل إلى 50% وفرض ضريبة نسبيه على الشركات بنسبة 25% كما عمل هذا القانون على معالجة الازدواج الضريبي⁽³⁾.

(1) مجلة نقابة المحامين الأردنيين. عمان، الملحق الأول لعام 1995م. ص6 وما يليها.

(2) قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. رقم 23 لسنة 1941م.

(3) قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. رقم 13 لسنة 1947م.

وبعد جلاء الانتداب البريطاني عن فلسطين سنة 1948م بقي العمل في هذا القانون في قطاع غزة حيث أبقّت الإدارة المصرية هناك الأمور الضريبية على ما هي عليه واستمر العمل بالقانون رقم 13 لسنة 1947.

أما بالنسبة للضفة الغربية فإنه بجلاء الانتداب البريطاني انتهى العمل بالقانون رقم 13 وقامت الحكومة الأردنية بإصدار قوانين ضريبية جديدة إلى أن تم إصدار قانون رقم 50 لسنة 1951م حيث قام هذا القانون بتوحيد قوانين ضريبة الدخل لكل من الضفة الغربية والضفة الشرقية وظل معمول به حتى استبدل بالقانون رقم 12 لسنة 1954م وهذا القانون أهم ما يميزه أنه قام باستحداث إدارة ضريبة الدخل التي تتبع وزارة المالية مباشرة وعمل هذا القانون على توسيع الخضوع للضريبة حيث اخضع مصادر جديدة للضريبة وقام باستحداث مرحلة جديدة من مراحل الطعن وهي مرحلة تميز القرار لدى التمييز وزاد نسبة التصاعد في المعدلات الضريبية بالإضافة إلى أنه نص على إعفاءات شخصيه وعائلية جديدة⁽¹⁾.

إلا أن أهم مراحل التطور التي مرت بها ضريبة الدخل في الضفة الغربية، كانت بصدور القانون رقم 25 لسنة 1964م حيث أن هذا القانون أحدث تغييراً جوهرياً على مفهوم الدخل بحيث لم يتم بتعريف الدخل مباشرة واكتفى بالإشارة إلى عناصر الدخل الخاضع للضريبة، كما أنه لم يشترط لزوم توافر الدورية والانتظام في الدخل حتى يكون خاضعاً للضريبة، بل نص على أن الدخل الناتج عن صفقة واحدة منفصلة خاضعاً للضريبة، وتوسع في شمول التكليف الضريبي وزاد في نسبه التصاعد في المعدلات الضريبية ونص على إنشاء محكمه استئناف ضريبة الدخل مهمتها الفصل في المنازعات الضريبية، وتبني معيار الإقليمية في إخضاع الدخل للضريبة⁽²⁾.

(1) مجلة نقابة المحامين الأردنيين. عمان، الملحق الأول لعام 1995م. ص 12 وما بعدها.

(2) قانون ضريبة الدخل الأردني. رقم 25 لسنة 1964م.

وبعد أن أصبحت الضفة الغربية وقطاع غزة تحت الاحتلال الإسرائيلي عام 1967م بقي الوضع الضريبي في فلسطين على ما هو عليه اعتماداً على الأمر العسكري رقم 2 لسنة 1967م الصادر عن الحاكم العسكري الإسرائيلي الذي أبقى على سريان القوانين التي كان معمول بها قبل الاحتلال حتى الإعلان عن أي أمر آخر من سلطات الاحتلال وفي نفس الوقت خول القائد العسكري الإسرائيلي صلاحيات السلطة التشريعية في الضفة الغربية وقطاع غزة⁽¹⁾.

وبناء على الأمر العسكري السابق قام الحاكم العسكري الإسرائيلي بإصدار الأمرين العسكريين رقم 38 و 35 لسنة 1967م والذين نصا على أن تبقى ضرائب الدخل كما هي في الضفة الغربية وغزة إلى حين صدور خلاف ذلك، حيث تم بعد ذلك رفع نسبة الضريبة على أرباح الشركات إلى 38.5% في الضفة و 37.5% في غزة، وتم تعديل معدلات ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين بشكل تصاعدي وحدث تغيير لنظام الجباية في الضرائب وخاصة ضرائب الدخل واستبدل النظام القديم بنظام السلفيات المحصلة سلفاً، وتم تعديل قيم الفئات والإعفاءات عدة مرات وقد نصت الأوامر العسكرية على أن تقوم دائرة ضريبة الدخل بتحصيل ضريبة الدخل وهي دائرة مستقلة ومتخصصة في جباية هذا النوع من الضرائب⁽²⁾.

ومن الجدير بالذكر أن التعديلات التي تم إدخالها على القانون رقم 25 لسنة 1964م عن طريق الأوامر العسكرية التي فرضها الاحتلال لم تكن تعديلات اقتضتها الحاجة لمواكبة التطور في التشريع بل كان الهدف منها هو مصلحة سلطات الاحتلال وتحقيق أهدافها، وأخذت هذه الأوامر تتعاقب حتى انه لم يبق لقانون 25 لسنة 1964م سوى الاسم، وهذه الأوامر والتعديلات شملت أيضاً القانون رقم 13 لسنة 1947م والذي كان مطبقاً في قطاع غزة⁽³⁾.

(1) آفاق الاستثمار في محافظات شمال الضفة الغربية. محاضر الجلسات والأوراق المقدمة. مركز البحوث والدراسات الفلسطينية، نابلس، فلسطين. كانون أول 1997م. الإطار التنظيمي للاستثمار في فلسطين، المحامي مازن القطبي ص 108 وما يليها.

(2) محاسبة ضريبة الدخل. منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان. 1998م ص36، 42.

(3) علاونه، عاطف كمال: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة. جامعة النجاح الوطنية، جامعة القدس المفتوحة، رام الله 1992 ص49 وما بعدها.

وبعد توقيع اتفاقية أوسلو بين الحكومة الإسرائيلية ومنظمة التحرير الفلسطينية عام 1993 وقيام السلطة الفلسطينية في النصف الثاني من عام 1994 وما تبع ذلك من نقل لصلاحيات الدوائر في الضفة الغربية للسلطة الفلسطينية ومن ضمنها دوائر ضريبة الدخل أصبحت ضريبة الدخل ضمن صلاحيات السلطة الفلسطينية. ومنذ ذلك التاريخ حتى هذه اللحظة (15/ 6/ 2004) لم يحدث أن صدر عن السلطة الفلسطينية أي قانون فلسطيني لضريبة الدخل وأن كان مجلس الوزراء الفلسطيني قد أصدر مرسوماً بتاريخ 1/1/1995م لإجراء بعض التعديلات وأهمها تعديل الشرائح والنسب الضريبية والإعفاءات الشخصية والعائلية، كما قامت وزارة المالية بتقديم مشروع موحد لقانون ضريبة الدخل لكي يتم تطبيقه في كل من الضفة الغربية وقطاع غزة وتم إقرار هذه المشروع من قبل المجلس التشريعي بالقراءة الثانية وحتى الآن لم يتم إقراره وإصداره من المجلس التشريعي والرئيس وبالتالي لا زال قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م، بتعديلاته الإسرائيلية والفلسطينية هو المعمول به في الضفة الغربية⁽¹⁾.

وفي نهاية هذا الموضوع لابد من التنويه إلى ضرورة الإسراع في إقرار مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لأنه يعتبر مطلباً وطنياً لتحقيق السيادة على أرض الواقع وإلغاء جميع القوانين والأنظمة الأجنبية كما أن العمل بالقانون الأردني رقم 25 لسنة 1964م أصبح غير مجدٍ لقدم هذا القانون وعدم مواكبته التطورات التي تبعت صدوره.

(1) دليل ضريبة الدخل، أعرف حقوقك وواجباتك. السلطة الفلسطينية وزارة المالية، مديرية ضريبة الدخل، الإصدار الأول، 1997، ص7 وما يليها.

المبحث الثاني: الوعاء الضريبي:

أن الضرائب لا تفرض إلا بقانون، والضرائب على الدخل لا تفرض إلا على الدخل أو على الشخص الذي يحقق دخلاً يزيد عن حد الإعفاءات. ودين الضريبة ينشأ في ذمة المكلف حين تتوفر الواقعة المنشئة للضريبة، ولهذا فإن دين الضريبة ينشأ في ذمة المكلف قبل قيام السلطات الإدارية بأي إجراء لتحديد مقدار الضريبة، وهناك رأي يقول أن دين الضريبة لا ينشأ في ذمة المكلف إلا بعد أن تصدر الإدارة الضريبية القرار الإداري الذي يحدد مبلغ الضريبة⁽¹⁾.

ويترتب على قيام الواقعة المنشئة للضريبة نتائج منها تحديد نطاق سريان الضريبة من حيث الوعاء والسعر وإجراءات التحصيل والإعفاءات، هذا يعني أن القانون الذي ولدت في ظله الواقعة المنشئة للضريبة هو الذي يكون واجب التطبيق، كما ويتحدد نطاق سريان الضريبة على الدخل سواء من حيث الأشخاص أو الأموال بحيث إن تغيير الإقامة أو الجنسية أو الموطن أو حتى نقل المال الخاضع للضريبة إلى خارج حدود الدولة لا يغير من الأمر شيئاً ما دام أن هذا الدخل قد تحقق في ظل الواقعة المنشئة للضريبة ذلك أن الذي يسقط حق الدولة في الضريبة هو أن يتأتى الدخل في وقت لا تكون فيه الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت فلا تملك المطالبة بدين الضريبة⁽²⁾.

وقد نص مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني في المادة الثالثة على أن (تفرض ضريبة على الدخل الذي يتأتى لأي شخص في فلسطين أو يجنيه منها....الخ)، ومن خلال هذه المقدمة للمادة الثالثة من مشروع القانون الفلسطيني نستنتج أن المشروع الفلسطيني أخضع لضريبة الدخل كل الدخول التي تتأتى للأشخاص الذين يقيمون في فلسطين بغض النظر أن كانوا فلسطينيين أو أجانب، أي أن الدخل الذي يتحقق في فلسطين وحده هو الذي تقع عليه الضريبة

(1) الحيارى، عادل: الضريبة على الدخل العام. رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة. 1968م ص105 وما بعدها.

(2) الحيارى، عادل: المرجع السابق. ص 115 وما يليها.

بغض النظر عن جنسية صاحب هذا الدخل أو أن من تحقق له هذا الدخل كان يقيم في فلسطين أو خارجها وهذا يعني أن المشروع الفلسطيني أخذ بنظرية الإقليمية إي أن الدخل الذي يجنى في فلسطين هو الذي يخضع للضريبة بغض النظر عن صاحبه فالمهم هنا هو واقعة نشوء الدخل، حيث تفرض الضريبة على أي نشاط يمارس في فلسطين ما دام يحقق دخلاً لصاحبه ولا ينظر إلى الطريقة التي استخدمت لإنتاج هذا الدخل بل المهم نشوء هذا الدخل⁽¹⁾.

ومن الملاحظ هنا أن المشروع الفلسطيني في تحديد الدخل الخاضع للضريبة قد حذا حذو المشرع الأردني حيث أن قانون ضريبة الدخل الأردني وفي المادة الثالثة منه نص على (يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنية منها....الخ) فالمشرع الأردني هنا قد فرض ضريبة الدخل على الدخل الذي يتحقق في داخل المملكة بغض النظر عن الشخص الذي يتحقق له هذا الدخل سواء كان أردنياً أو أجنبياً وهو ذات الأمر الذي أخذ به المشرع الفلسطيني في مشروع القانون

وقد حدد مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني مصادر الدخل الخاضع للضريبة في أرباح الأعمال التجارية والصناعية والمهن الحرة وما شابهها، والرواتب والأجور وما في حكمها، وإيرادات الأملاك. وهو ما سيتم تفصيله على النحو التالي:

أولاً: أرباح الأعمال التجارية والصناعية والمهن الحرة وما شابهها وتشمل:

1- الأعمال التجارية والصناعية:

ويقصد بالعمل التجاري المضاربة على المال بهدف تحقيق الربح أي أنه الفرق بين التكاليف المبذولة وبين الأثمان المكتسبة. أما العمل الصناعي فهو تحويل المواد الأولية أو نصف المصنعة إلى سلع وبضائع مصنعة بحيث تكون جاهزة للاستهلاك أو الانتفاع بها⁽²⁾.

(1) مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. المادة الثالثة.

(2) الخصاونه، جهاد: المالية العامة والتشريع الضريبي. ط1. عمان، دار وائل للطباعة والنشر. 1999-2000م.

2- أرباح المهن الحرة وما شابهها من الأعمال وتشمل:

أ. أرباح المهن الحرة غير التجارية.

أن مشروع القانون الفلسطيني نص في المادة الثالثة منه على إخضاع دخول جميع المهن للضريبة وهذا النص ورد على عموميته بحيث يشمل الأعمال والمهن التجارية والصناعية والمهن الحرة غير التجارية، حيث نصت المادة السابقة فقرة (1) على (أرباح، أو مكاسب أو إيرادات من أي عمل، أو حرفة، أو مهنة، أو تجارة، أو مقاوله أو صناعة أو نقل تقديم خدمة)⁽¹⁾.

والمهن الحرة غير التجارية هي تلك الأنشطة التي لا تعد أعمالاً تجارية بالمعنى الوارد في القانون التجاري وهنا نرى أن المشرع الفلسطيني لم يوضح المقصود بالمهن الحرة غير التجارية التي تخضع للضريبة ولم يعدد صور تلك المهن وقد يكون السبب في ذلك أن هذه المهن أكثر من أن تحصر من جهة، ومن جهة أخرى ربما تستحدث مهن حرة أخرى في المستقبل لم تكن معروفة من قبل. والعمل الحر هو العمل الذي يزاوله صاحبه باستقلال وحرية تامة وعلى مسؤوليته كصاحب مهنة حرة دون تدخل من الآخرين، والمهن الحرة بمعناها الدقيق هي (عمل يمارسه صاحبه ويهدف من ذلك إلى تقديم خدمات عامة معتمداً على تخصصه وخبرته ويحكم كل مهنة مجموعة من المعايير والسلوك التي تضعها النقابات والهيئات الممثلة لكل مهنة ويتم الاتفاق عليها ومراعاتها)⁽²⁾.

ب. الأعمال المشابهة لأعمال الحرة.

ونص مشروع القانون الفلسطيني في المادة الثالثة فقرة (1) منه على أن يخضع للضريبة (أرباح أو مكاسب أو إيرادات أي عمل أو حرفة أو مهنة أو تجارة أو مقاوله أو صنعه أو نقل أو تقديم خدمة). وهذه الأعمال هي:-

1. البنوك والسيارفة.

(1) أنظر مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية. المادة الثالثة فقرة (1).

(2) صيام، وليد زكريا وآخرون: الضرائب ومحاسبتها. ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع. عمان 1997م ص266 وما بعدها.

2. أعمال التأمين.

3. أعمال النقل.

4. السمسة.

5. الخبرة.

3: الأعمال العقارية (المقاولات)

وقد نصت الفقرة (7) من المادة الثالثة لمشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على أنه تفرض ضريبة على (الدخول الناجمة عن أعمال المقاولات والتعهدات والعطاءات) والمشروع هنا اعتبر هذه الأعمال في عداد الأعمال التجارية، وعلى ذلك فإن الدخل المتأتي من هذه المقاولات المتنوعة يكون خاضعاً لضريبة الدخل سواء تمت هذه المقاولات في نطاق مؤسسه أو بشكل فردي، وسواء تمت بشكل متكرر أو بصورة صفقة، وسواء كان المقاول فلسطينياً أو أجنبياً وسواء كان هذا المقاول يقيم في فلسطين أو لا⁽¹⁾.

ثانياً: الرواتب والأجور وما في حكمها:

الرواتب والأجور التي يحصل عليها العمال والموظفون لقاء عملهم تعد من بين العناصر التي تشترك في تكوين الوعاء الضريبي في فلسطين، وهذه الرواتب والأجور قد يكون مصدرها الدولة أو سلطاتها المحلية وقد يكون مصدرها المنشآت الخاصة أو الأفراد وهذه الرواتب والأجور تعتبر من مصادر الدخل الخاضع للضريبة⁽²⁾.

وتتعدد صور الرواتب والأجور الخاضعة للضريبة في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني كما وردت في المادة الثالثة في الفقرة الثالثة من هذا المشروع، حيث نصت هذه المادة على أن (يخضع لضريبة الدخل الدخل الناشئ عن الرواتب والأجور وما في حكمها وأية

(1) الخصاونه، جهاد: المالية العامة والتشريع الضريبي. مرجع سبق ذكره. ص 323 وما يليها.

(2) الحيارى، عادل: الضريبة على الدخل العام. مرجع سبق ذكره، ص 255.

علاوات أو مكافآت أو مزايا وجميع المدفوعات الدورية وغير الدورية المتعلقة بها) وفي هذا النص قام المشروع الفلسطيني بتوسيع مفهوم الرواتب والأجور بحيث باتت تشمل:

1. الرواتب والأجور.
2. العلاوات: وهي المبالغ الإضافية التي يحصل عليها المكلف من رب العمل بالإضافة لراتبه الأساسي.
3. المكافآت: وهي المبالغ التي تدفع للموظف أو المستخدم الذي يقوم بعمل مميز.
4. الالتزام: ويعني به (حالة قانونية يرتبط بمقتضاها شخص معين بنقل حق عيني أو القيام بعمل أو بالامتناع عن عمل).
5. المزايا: وتعني أية منافع مالية أو عينية يدفعها رب العمل للموظف.
6. جميع المدفوعات الدورية وغير الدورية، أي أية مبالغ يدفعها رب العمل للموظف مهما كان سببها أو طريقة دفعها.

ثالثاً: إيرادات الأملاك:

نص مشروع القانون الفلسطيني في الفقرة (4) من المادة الثالثة منه على أنه يخضع للضريبة (إيرادات تأجير الأموال المنقولة وغير المنقولة) والأملاك يقصد بها الأملاك العقارية والمنقولات المادية حيث أن مشروع القانون نص على إخضاع بدلات الإيجار لهذه الأملاك لضريبة الدخل.

1. إيرادات الأملاك العقارية: حيث نص مشروع القانون الفلسطيني على إخضاع إيرادات تأجير الأموال المنقولة وغير المنقولة للضريبة، ويجري تقاص ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات التي يدفعها المكلف في أي سنه عن البناية أو الأراضي المؤجرة التي تأتي له منها دخل من ضريبة الدخل المستحقة على هذا الدخل، على أن لا يتجاوز التقاص قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة على الدخل المتحقق من هذه الأملاك للإيجار⁽¹⁾.

(1) انظر مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. المادة 14.

وفي هذا المجال لا بد من التطرق إلى موضوع هام وهو أن المشروع الفلسطيني لم يخضع الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بدل الخلو والمفتاحية لضريبة الدخل وكان على المشروع الفلسطيني أن يحذو حذو المشرع الأردني في إخضاع تلك الأرباح لضريبة الدخل وبنص صريح كما هو الحال في القانون الأردني⁽¹⁾، الذي أخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى من بدل الخلو والمفتاحية، خصوصاً أن مشروع القانون الفلسطيني يسمح باستهلاك هذا البديل ضمن المصاريف والنفقات الإنتاجية، ومبرر ذلك أن الذين يقبضون هذه البدلات هم أصحاب الدخل العالية والذين يدفعونها هم أصحاب الدخل الأقل أو المتدنية وعدم إخضاع هذه المبالغ للضريبة يعمل على توسيع الفجوة بين طبقات المجتمع.

2. إيرادات الأملاك المنقولة: والأملاك المنقولة كما هو معروف هي كل ملك خلاف العقارات وتشمل على سبيل المثال السيارات والسفن والآلات والأثاث والطائرات.... وغيرها، وبناء على ذلك فإن ضريبة الدخل وفقاً لمشروع القانون الفلسطيني تسري على ما يمتلكه الشخص سواء كان من العقارات أو المنقولات. وهذا يعني أن الإيراد المتأتي من الأملاك المنقولة يخضع للضريبة.

وهنا لا بد من التعرض إلى أمر هام وهو أن إيرادات واستغلال الأشياء المعنوية غير خاضعة للضريبة حسب مشروع القانون الفلسطيني، فمثلاً العلامة التجارية والتصميم وبراءة الاختراع وحقوق التأليف والطبع، كل ما سبق يعتبر من العناصر المعنوية للمحل التجاري والربح المتأتي منها ربح رأسمالي غير خاضع لضريبة الدخل لعدم وجود نص يخضعه للضريبة. ويجدر بالمشروع الفلسطيني أن يقوم بإخضاع هذه العناصر لضريبة الدخل ، لأنه لا مبرر لإعفائها من جهة ولكونها أصبحت ذات قيمة نقدية كبيرة وعدم إخضاعها يعني ضياع أو حرمان الخزينة من مبالغ لا بأس بها، وعلى المشروع الفلسطيني هنا أن يعمل ما عملة القانون الأردني حيث نص على إخضاع المبالغ المقبوضة من تأجير أو منح حق الامتياز أو استغلال

(1) انظر فقرة 7 - أ من المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985م.

العلامة التجارية أو تصميم براءة الاختراع أو حقوق التأليف والطبع⁽¹⁾، وهذا هو الصواب في التعامل مع هذه الإيرادات الناشئة عن العناصر المعنوية.

المبحث الثالث: معدلات الضريبة:

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى معدل الضريبة الذي نص عليه مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ومعدل الضريبة يعرف بأنه عبارة عن النسبة التي تقتطع من مطرحها أو وعائها ويجري تحديد المبلغ الذي يجب على المكلف أن يدفعه بعد تحديد الوعاء الذي يملكه وذلك بتطبيق المعدل المحدد بموجب القانون على هذا الوعاء، ومعدل الضريبة تتوقف قضية تحديده على الأوضاع الشخصية للمكلف حيث يرتفع هذا المعدل إذا كان الوضع الشخصي للمكلف جيد والعكس أي ينخفض هذا المعدل إذا كان وضع المكلف سيء⁽²⁾.

وعند فرض الضرائب فإن المشرع يكون أمامه أسلوبين لتحديد المعدل الضريبي فإما أن يقوم هذا المشرع بفرض ضريبة نسبية ثابتة على كل الدخل وإما أن يلجأ إلى فرض ضريبة تصاعدية ترتفع وتنخفض حسب حجم الدخل.

والضريبة النسبية هي فرض سعر ثابت على الوعاء الضريبي مهما كان حجم هذا الوعاء فالنسبة المقتطعة ثابتة لا تتغير بتغير الوعاء، فالضريبة تدفع سواء كان المطرح الضريبي كبيراً أم صغيراً وسواء كان المكلف فقيراً أم غنياً، وتزداد حصيلة الضريبة نفسها مع تزايد مقدار وعائها⁽³⁾.

وقد أخذ المشروع الفلسطيني في قانون ضريبة الدخل بهذا الأسلوب وهو الضريبة النسبية وذلك بالنسبة للضرائب على دخول الأشخاص الاعتباريين وذلك كالآتي:⁽⁴⁾

1. نسبة 10% على الدخل المتأتي لأحد القطاعات الصناعية أو الفنادق أو المستشفيات.

(1) انظر فقرة 8 - أ من المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57. لسنة 1985م.

(2) عواضة، حسن: المالية العامة. مرجع سبق ذكره، صفحة 447 وما بعدها.

(3) لطفي. علي: اقتصاديات المالية العامة. مكتبة عين شمس، القاهرة. 1982-1983، ص 113.

(4) انظر المادة 16 الفقرة ثانياً من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

2. نسبة 15% على الدخل المتأتي من الشركات المساهمة الخاصة والعامة الأخرى.

3. نسبة 20% على الدخل المتأتي من البنوك أو شركات التأمين أو الصرافة أو الوساطة.

وفي هذا المجال نرى أن المشرع الفلسطيني قد سلك نفس المسلك الذي سلكه المشرع الأردني في تعامله مع الشركات حيث أن القانون الأردني فرض ضريبة وبشكل نسبي على الشركات وقد جاء ذلك كما يلي:⁽¹⁾

1. نسبة 15% عن الدخل المتأتي من إحدى القطاعات التالية: التعدين، الصناعة، الفنادق،

المستشفيات، النقل، المقاولات، وأي قطاع آخر يقرره مجلس الوزراء.

2. نسبة 35% من دخل البنوك والشركات المالية وشركات التأمين وشركات الصرافة وشركات الوساطة.

3. نسبة 25% من الدخل الخاضع للشركات الأخرى.

وعند المقارنة بين ما أورده مشروع القانون الفلسطيني في هذا المجال وما نص عليه القانون الأردني نرى أن هناك تشابه كبير بتقسيم الأعمال والدخول التي تخضع للضريبة وضم هذه الأعمال ضمن نسبة ضريبة واحدة فمثلاً الصناعة والفنادق والمستشفيات والتعدين كلها كانت ضمن فئة واحدة في كل من القانون الأردني والمشروع الفلسطيني والأمر نفسه لكل من شركات التأمين والصرافة والبنوك.

والأمر المختلف هنا هو النسبة التي فرضها كل من القانون الأردني والمشروع الفلسطيني، ففي القانون الأردني كانت نسب الضريبة أعلى من النسب التي جاءت من مشروع القانون الفلسطيني، وقد يكون ذلك بسبب وضع الاستقرار السياسي والاقتصادي الذي تعيشه المملكة الأردنية، ولكن هذا يدل أن النسبة التي تم فرضها في مشروع القانون الفلسطيني هي

⁽¹⁾ انظر المادة 17 الفقرة ب، من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985.

بحاجة إلى إعادة تقييم بين فترة وأخرى وخاصة فيما يتعلق بفئة البنوك وشركات التأمين لأن هذه الفئة تحقق دخولاً عالية من جهة وكذلك هي في غالبيتها وخاصة البنوك ليست فلسطينية ولهذا لا بد من إعادة النظر في هذه النسب التي نص عليها مشروع القانون الفلسطيني مع الأخذ بعين الاعتبار الفوارق والظروف التي تفصل بين الوضع الاقتصادي الأردني والفلسطيني.

أما بالنسبة للأسلوب التصاعدي في فرض الضرائب على الدخل فذلك يكون بتغيير سعر الضريبة بتغيير مطرح الضريبة، بحيث كلما زادت قيمة هذا مطرح زادت نسبة الضريبة، أي أن معدل الضريبة يختلف باختلاف قيمة مطرح الضريبة، وتزداد بالتالي حصيله الضريبة بنسبة أكبر من نسبة تزايد قيمة مطرح الضريبة، وتعود أسباب استخدام الأسلوب التصاعدي في الضرائب إلى اتساع النفقات العامة للدولة، لأن حصيله الضرائب التصاعدي تكون أكثر وفرة من غيرها، كما أن هذا الأسلوب يكون أكثر ملاءمة لمحاولة الحد من التفاوت في توزيع الدخل على الأفراد⁽¹⁾.

وهنا نرى أن المشروع الفلسطيني قد اعتمد هذا الأسلوب من الضرائب التصاعدي بالشرائح على دخول الأفراد حيث نص على ما يلي⁽²⁾.

- عن كل دينار من ال 5000 الأولى 5%.
- عن كل دينار من ال 5000 الثانية 10%.
- عن كل دينار من ال 10000 الثالثة 15%.
- وما زاد عن ذلك بقيمة 20%.

(1) لطفي، علي: اقتصاديات المالية العامة. مرجع سبق ذكره. ص 117 وما بعدها.

(2) انظر المادة 16 فقره أولاً، من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

أي أن الضريبة التصاعدية تقف عن التصاعد عند نسبة 20% بعد أن يتجاوز الدخل إلى مبلغ 20000 دينار، وأي دينار بعد 20000 يخضع للضريبة بنسبة 20%.

ويلاحظ أن المشروع الفلسطيني وفي هذا المجال قد قام بانتهاء نفس النهج الذي جاء به قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 حيث أن هذا القانون قد عامل الدخل المتحققه للأفراد بأسلوب الضريبة التصاعدية حيث نص على⁽¹⁾:

(تستوفي الضريبة عن الدخل الخاضع لأي شخص عدا الشركات حسب الفئات التالية:

- عن كل دينار من 2000 دينار الأولى 5%.
- عن كل دينار من 2000 دينار التالية 10%.
- عن كل دينار من 4000 دينار التالية 15%.
- عن كل دينار من 4000 دينار التالية 20%.
- عن كل دينار من 4000 دينار التالية 25%.
- عن كل دينار مما تلاها 30%.

بعد المقارنة بين كل من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وقانون ضريبة الدخل الأردني فيما يتعلق بالشرائح الضريبية ومعدلات أو النسب المفروضة على هذه الشرائح نرى أن مشروع القانون الفلسطيني نص على وجود ثلاث شرائح ضريبية وبعدها تتساوى الضريبة على جميع الدخل.

أما القانون الأردني فإنه نص على وجود خمس شرائح ضريبية وبعدها تتساوى الضريبة على جميع الدخل هذا من ناحية ومن ناحية أخرى نرى أن مشروع القانون الفلسطيني

⁽¹⁾ انظر المادة 17 فقرة أ، من قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم 57 لسنة 1985.

قد ساوى الضريبة مع القانون الأردني بالنسبة للشريحة الأولى وأن كان هناك اختلاف في حجم الوعاء المشمول في هذه الشريحة حيث أن كلا المشرعين فرضا ضريبة بنسبة 5% على الشريحة الأولى.

وهنا نرى أن اختلاف حجم الوعاء أو الشرائح الضريبية في كل من القانون الأردني والمشروع الفلسطيني مرده إلى أن حجم الدخل في كل من البلدين مختلف فالشريحة الأولى في فلسطين كما ذكر هي 5000 وفي الأردن هي 2000 وهذا كما ذكرنا مرده اختلاف حجم الدخل وغلاء المعيشة في كلا الدولتين.

والحد الأعلى لكل من القانون الأردني والفلسطيني مختلف فهو في فلسطين حسب مشروع القانون 20% لما يزيد عن دخل 20000 وفي الأردن 30% لما يزيد عن دخل 16000 وهنا نرى أنه كان على المشروع الفلسطيني أن يرفع هذه النسبة نظراً لما يؤدي ذلك إلى وفرة في الإيرادات العامة وكذلك إلى العدالة، حيث أن الدخل العالية جداً لبعض الأفراد تخضع لنفس النسبة التي تخضع لها الدخل العالية نسبياً لذلك نرى أن يعمل المشروع الفلسطيني على زيادة الشرائح الضريبية وذلك أكثر تحقيقاً للعدالة، والعمل على زيادة الحد الأعلى للضريبة لتصل على الأقل إلى 30% أو 35%.

المبحث الرابع: تحصيل الضريبة:-

شهدت المبالغ التي تم تحصيلها من ضريبة الدخل خلال الفترة (1995 - 2000) تذبذباً ملحوظاً فقد كانت حصيلة هذه الضريبة في فلسطين عام 1995 ما يقارب 21 مليون دولار وفي عام 1996 قفزت هذه الحصيلة لتصل لما يزيد قليلاً عن 26.5 مليون دولار أي بزيادة 6.5 مليون دولار حيث كانت نسبة النمو حوالي 27% وفي عام 1997 ارتفعت هذه الحصيلة عن العام الذي سبقه لتصل إلى 34 مليون دولار بزيادة 8 مليون دولار خلال عام وكانت نسبة النمو 28% أما في عام 1998 انخفضت هذه الحصيلة لضرائب الدخل حيث بلغت 33.1 مليون دولار أي أنها انخفضت مقدار مليون دولار عن العام السابق وكانت نسبة النمو -3%، أما في العام 1999 فإن هذه الحصيلة ارتفعت بشكل ملحوظ لتصل إلى 38 مليون دولار وبزيادة مقدارها 5 مليون من عام 1998 وكانت نسبة النمو 15% وفي عام 2000 انخفضت هذه الحصيلة من الضرائب على الدخل وكانت 37.8 مليون دولار حيث أنها انخفضت مقدار 0.3 مليون دولار وكانت نسبة النمو -1%⁽¹⁾.

وبعد هذا العرض لحصيلة ضريبة الدخل للأعوام من 1995-2000 نلاحظ أن هناك تذبذب واضح في مقدار هذه المبالغ المحصلة وهنا لا بد لنا من تناول إحدى البلدان القريبة وتأخذ الأردن مثلاً لنرى مقدار التحصيل الذي شهدته الأردن عن الفترة أو الأعوام الممتدة من 1994-1997 لنحاول التعرف على أسباب التذبذب الذي شهدته حصيلة الضرائب على الدخل في فلسطين.

ففي عام 1994 كانت حصيلة ضريبة الدخل في الأردن 136.6 مليون دولار وفي عام 1995 ارتفعت حصيلة ضريبة الدخل في الأردن لتصل إلى 152.4 مليون دولار أي أن هذه

(1) وزارة المالية الفلسطينية، مديرية ضريبة الدخل. رام الله، فلسطين.

الإيرادات من ضريبة الدخل قد زادت مقدار 16 مليون دولار خلال عام، وفي عام 1996 شهدت هذه الحصيلة من الضرائب ارتفاعاً ملحوظاً في الأردن حيث وصلت حصيلة ضرائب الدخل في الأردن للعام المذكور 173.0 مليون دولار أي بزيادة مقدارها 19.5 مليون دولار خلال عام 1996 أما في العام 1997 فإن حصيلة ضريبة الدخل في الأردن انخفضت بنسبة عالية حيث بلغت 149.7 مليون دولار أي أنها انخفضت انخفاضاً ملحوظاً مقداره 24.9 مليون دولار خلال عام 1997.

وبعد هذا العرض لحصيلة ضريبة الدخل في كل من الأردن وفلسطين خلال فتره زمنية مشابهة نلاحظ أن هناك تذبذباً وعدم استقرار في حصيلة هذه الضريبة في كل من الدولتين، وقد يكون سبب ذلك هو الأوضاع الاقتصادية التي مرت بها كل من البلدين. ففي فلسطين مثلاً وخلال الأعوام من 1995-2000 شهدت هذه الفترة تحولات اقتصادية سادها الاستقرار السياسي أحياناً والتخوف من الاستثمار أحياناً أخرى نتيجة التقلبات السياسية التي شهدتها إسرائيل حيث أن هذه الأعوام شهدت عدة حكومات إسرائيلية منها ما اعتبره البعض حكومات قد تعطي مجالاً للاستقرار السياسي ومنها ما اعتبر في نظر البعض أنها حكومات لا يمكن الاستثمار والانتعاش الاقتصادي في ظلها. كما يجب أن لا ننسى أنه كان في هذه الفترة عدم وضوح قانوني أو تشريعي وكان قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 هو القانون المعمول به في فلسطين ولا يزال.

أما بالنسبة للتحولات في نسبة الجباية التي شهدتها الأردن فإن الأردن شهد ارتفاعاً في نسبة الجباية لضرائب الدخل وخاصة في أعقاب أزمة الخليج في آب 1990 حيث أنه وبعد انجلاء الحرب صاحب ذلك عودة عدد كبير من المغتربين الأردنيين المؤهلين من دول الخليج وبحوزتهم مبالغ مالية كبيرة تم استثمارها أو استثمار جزء كبير منها في قطاعات مختلفة في الأردن مما ساهم في تحريك عجلة النشاط الاقتصادي في الأردن وقد نتج عن ذلك زيادة حصيلة ضريبة الدخل في السنوات اللاحقة حتى عام 1997 حيث أن هذا العام شهد تحولاً وتراجعاً في

حصيلة ضريبة الدخل في الأردن وقد يكون سبب تلك التعديلات التي أجرتها الحكومة الأردنية على قانون ضريبة الدخل والتي بدء العمل بها اعتباراً من بداية عام 1996 ونتائج ذلك ظهرت على حصيلة الضرائب عام 1997، حيث أن هذه التعديلات تضمنت تخفيض نسب ضريبة الدخل على الأفراد والشركات، بالإضافة إلى زيادة الإعفاءات الممنوحة للأفراد⁽¹⁾.

وبعد هذا لا بد من الإشارة إلى أن حصيلة ضريبة الدخل في فلسطين هي حصيلة بسيطة ولا تسهم إلا بجزء بسيط من الإيرادات العامة للدولة وهذا يرد إلى أمور تم الإشارة إليها في هذه الدراسة ومن أهم هذه الأمور هو عدم التطور التشريعي أو الإبقاء على التشريعات القديمة التي مر عليها أربعون عاماً.

وبالنسبة لطرق جباية الضرائب في فلسطين فإن دوائر ضريبة الدخل في فلسطين تستخدم أسلوبين في جباية الضرائب وهما إما أن يتم الدفع حالاً عن طريق إيصالات يأخذها المكلف من دائرة الضريبة ويقوم بدفع هذه الإيصالات في البنك أو البريد، وإما أن تقوم دائرة الضريبة بتسهيل الدفع على المكلف إذا أحست أنه فعلاً بحاجة لذلك حيث أنها تقبل من المكلف شيكات مؤجلة إلى آجال قد تكون بعيدة نسبياً وذلك في سبيل التسهيل على المكلفين إذا اقتضت دائرة الضريبة أن الوضع المالي لهؤلاء المكلفين لا يسمح بأن يدفعوا ضرائبهم بشكل فوري.

أما عن تحصيل ضرائب الدخل في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد تناول هذا المشروع تحصيل ضريبة الدخل في الفصل السادس منه تحت عنوان إجراءات تحصيل ضريبة الدخل حيث نصت المادة (32) من مشروع القانون على أساليب أو طرق تحصيل ضريبة الدخل حيث جاء نص هذه المادة على أنه (تتم عملية تحصيل الضرائب من خلال: طريقة الخصم من المنبع عند فرضها على الأجور وما في حكمها، والدفع المرفق لتقديم الإقرار، والدفع الفوري عند تسوية الحساب والدفع على أقساط، وبرمجة الديون وطريقه الحجز

(1) الخضور. أحمد راجح: التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، أسبابها وحجمها. رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الأردنية، عمان. 1995. ص 60-61.

من قبل المحكمة المختصة). ومن خلال استقراء هذه المادة نلاحظ أن المشروع نص على أكثر من طريقة لاستيفاء دين الضريبة من المكلف وهذا التعدد في أساليب تحصيل الضريبة الذي نص عليه مشروع القانون مرده أو سببه اختلاف ظروف المكلفين. فمثلاً طريقة الحجز من المنبع يناسب الموظفين والمستخدمين وطريقة الدفع المرفق لتقديم الإقرار مناسبة للمهن الحرة وهكذا. كما أننا نلاحظ أن مشروع القانون أجاز تقسيط دين الضريبة على المكلفين مراعاة لأوضاعهم كذلك أجاز مشروع القانون برمجة الديون، وكذلك نص المشروع على أنه يجوز الحجز على أموال المكلف بقرار من المحكمة المختصة، ويلاحظ أيضاً أن دور محكمة استئناف ضريبة الدخل في فلسطين هو دور مهمش حيث أن هناك العديد من القضايا المعروضة عليها ولم يتم البت بها، وهناك قضايا قامت المحكمة بالفصل بها ولكن لم يتم تنفيذ أحكام المحكمة حتى تاريخه، وهذا مرده إلى إهمال القضاء بشكل عام الأمر الذي بات معروفاً في فلسطين⁽¹⁾.

أجازت الفقرة (4) من المادة (33) لمأمور التقدير تخفيض أو زيادة الضريبة المقتطعة من الرواتب والأجور بهدف تصويب أي اقتطاع ضريبي وعلى صاحب العمل الاستجابة لطلب مأمور التقدير.

وبخصوص الأشخاص الذين رتب مشروع القانون عليه التزامات متعلقة بالضريبة، فقد نصت المادة (33) على (أولاً: يعتبر الشخص المقيم الذي يكون وكيلاً قانونياً أو تجارياً أو فرعاً أو شريكاً لمكلف غير مقيم أو له علاقة تجارية معه مسؤولاً عن القيام بالنيابة عن ذلك المكلف غير المقيم بجمع الأمور والإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون) ومن خلال استقراء هذا النص نرى أن المشرع ألزم الشخص المقيم الذي يكون وكيلاً أو شريكاً لشخص غير مقيم أو حتى له علاقة تجارية معه بجميع الأمور والإجراءات المنصوص عليها في القانون ومن هذه الإجراءات طبعاً دفع الضريبة المستحقة عن ذلك الشخص غير المقيم.

(1) زيارات ميدانية قام بها الباحث لبعض مديريات ضريبة الدخل في فلسطين في عام 2003.

كما نصت هذه المادة أيضا في (ثانياً/1) أن كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو أجر أو مكافأة وما في حكمها، أن هذا الشخص ملزم بتوريد المبالغ المستحقة كضرائب على هذه الأجر أو الرواتب لمديرية ضريبة الدخل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الدفع. كما يجوز لمأمور التقدير اعتبار هذه المبالغ المقتطعة على هذا الوجه ضرائب نهائية ويحق له إعادة النظر فيها خلال سنتين من تاريخ الاقتطاع إذا توافرت لديه أدلة أو بيانات خلاف ما قدم في الكشف. وهذا النص كما نرى الزم صاحب العمل أن يورد الضرائب المستحقة على عماله أو مستخدميه خلال خمسة عشر يوماً من دفع الرواتب والأجر كما أنه أجاز لمأمور التقدير إعادة النظر في قيمة هذه الضرائب إذا كان لديه أدلة أو بيانات خلاف ما قدم له. كما أن البند الثاني في نفس المادة نص على أنه (إذا تخلف صاحب العمل عن دفع الضريبة التي يترتب عليه خصمها ودفعها بموجب أحكام هذا القانون تحصل منه كما لو أنها ضريبة مستحقة عليه) وهذا أمر جيد نص عليه المشروع الفلسطيني لكي يلزم رب العمل بدفع الضرائب المستحقة على عماله ومستخدميه.

كما أن هذه المادة في البند (3) أوجرت صاحب العمل على أن يكون لديه سجل خاص يتضمن أسماء المستخدمين لديه ورواتبهم وأجورهم وأية علاوات أخرى وكذلك الإعفاءات الواجبة لهم، كما أنه يجوز لمأمور التقدير الإطلاع على السجل بهدف التأكد من الالتزام بأحكام القانون.

أما عن موعد دفع الضريبة في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد تناولته المادة (34) حيث نصت على (في حالة تحديد قيمة الضريبة بإجراء أداري من قبل المديرية أو من قبل المحكمة المختصة، فعلى المكلف دفعها خلال شهر من صدور أشعار التقدير أو قرار المحكمة المختصة، وفي حالة الاعتراض أو الطعن من المكلف على قيمة الضريبة المحددة بقرار إداري من مأمور التقدير يؤجل تحصيل الضريبة إلى أن يصدر الحكم القطعي بتحديد قيمتها) ونرى أن هذه المادة قد حددت موعداً لدفع الضريبة وهو شهر بعد صدور قرار التقدير

سواء من مأمور التقدير أو المحكمة كما أنها قد أجلت موعد الدفع إذا كان هناك طعن من المكلف على قرار التقدير أو استئناف على قرار المحكمة وتأجيل الموعد يجب أن يكون بقرار أداري من مأمور التقدير.

أما المادة (35) من مشروع القانون فقد نصت على أنه يجوز للوزير أو من يفوضه خطأً تقسيط الضريبة للمكلف وهذا يعد في سبيل التيسير على المكلف وعدم إرهاقه في دفع الضريبة.

المادة (36) من مشروع القانون الفلسطيني نصت على أنه إذا تخلف المكلف عن دفع الضريبة المستحقة خلال تسعين يوماً من تاريخ تبليغه فإنه يجوز لمأمور التقدير وبموافقة المدير أن يبدأ بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال العامة.

أما المادة (39) فقد نصت على الإعفاء من الضرائب والغرامات حيث جاء في هذه المادة أنه يجوز لمجلس الوزراء وبتتسيب من وزير المالية إعفاء المكلف من الضرائب والغرامات كلها أو جزء منها في الحالات التالية:

1. إذا توفي المكلف عن غير تركه أو عن تركه متقله بالديون.
2. إذا أشهر إفلاس المكلف أو ثبت عدم قدرته على السداد أو عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه.
3. إذا كان المكلف قد أنهى نشاطه وكان له أموال يمكن التنفيذ عليها بقي بكل أو بعض مستحقات الضريبة ففي هذه الحالة يجب أن يبقى للمكلف أو لورثته بعد التنفيذ ما يغلُ إيراداً في حدود الإعفاءات الشخصية والعائلية المقررة له بموجب أحكام هذا القانون سنوياً.

الفصل الثالث

التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين

المبحث الأول: الالتزام الضريبي والعبء الضريبي

أولاً: الالتزام الضريبي:

تنشئ القوانين الضريبية التزاماً على عاتق المكلف بدفع مبلغ الضريبة، وينشأ هذا بإرادة المشرع، فيصبح هذا الالتزام مصدره القانون ويستند إلى الدستور، والالتزام بدفع الضريبة هو التزام من بين الكثير من الالتزامات التي يفرضها القانون الضريبي من خلال نصوصه التي يضعها المشرع بتحويل صريح أو ضمني من الدستور، فمثلاً يستند قانون رقم 25 لسنة 1964م إلى الدستور الأردني حيث جاء في المادة (111) أنه (لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون)، وهنا نرى أن الدستور الأردني قد حدد فرض الضرائب والرسوم من خلال القانون فقط، وهذا هو شأن جميع الدساتير في مختلف دول العالم حيث تعطي صلاحية فرض الالتزامات الضريبية للمشرع مما يجعلها تتصف بطابع الشرعية ويكون الهدف من فرض هذه الالتزامات هو تحقيق الصالح العام وهي بذلك تختلف عن الالتزام الذي ينشأ بناءً على إرادة الأفراد كما هو الحال في القانون المدني مثلاً⁽¹⁾.

الالتزام السياسي والأخلاقي بدفع الضريبة:

أن الالتزام السياسي للمواطن في الدولة أو الكيان الذي يعيش فيه يفرض عليه مسؤولية المشاركة في المحافظة على كيان الوطن وعلى تطوير هذا الكيان من جميع نواحي ومرافق الحياة.

وأن قيام الأشخاص المكلفين قانوناً بدفع الضرائب المستحقة عليهم ما هو إلا تعبيراً عن ممارسة مسؤولية كل مكلف في المحافظة على وطنه وذلك بإسهامه في نصيبه من الإيرادات العامة للدولة والتي من المفترض أن يتم صرفها لتغطية النفقات العامة للدولة. وبذلك يمكن القول

(1) قاسم. صلاح محمد توفيق: رسالة ماجستير (غير منشورة) بعنوان التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. جامعة النجاح، نابلس، فلسطين.

أنه إذا كان مستوى الأخلاق والانتماء السياسي لمواطني الدولة قوياً فإن ذلك سيؤدي حتماً إلى أن يكون التزام هؤلاء المواطنين بدفع الضرائب المترتبة عليهم قوياً لأنه نابع عن قناعتهم بهذا الالتزام والعكس صحيح، أي إذا ضعف المستوى الأخلاقي، والانتماء السياسي لمواطني الدولة فيتبع ذلك ضعف الشعور الوطني لديهم تجاه دولتهم ومجتمعهم وبالتالي ضعف إحساسهم المسؤولية في تحمل الأعباء العامة. ومنها الضرائب، أي أن ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد يؤدي بشكل طبيعي إلى ضعف الالتزام بدفع الضريبة ويعد حافزاً على التهرب من أداء الضريبة⁽¹⁾.

وتعتبر كفاءة الإدارة الضريبية عاملاً مهماً جداً في هذا المجال فارتفاع المستوى الأخلاقي لموظفي الدوائر الضريبية جزء من ارتفاع المستوى الأخلاقي للمواطنين، وانخفاض المستوى الأخلاق لهؤلاء الموظفين قد يفوق في آثاره السلبية ومخاطره آثار انخفاض التأهيل والتدريب العلمي، ناهيك عن افتقار النزاهة والأمانة التي قد توصف بها بعض أجهزة الإدارة الضريبية، وأن وصفاً كهذا يؤدي إلى زيادة التقدير الجزافي للضرائب والذي بتطبيقه تكثر احتمالات التواطؤ مما يؤدي إلى زيادة ضياع أموال كثيرة على الخزينة العامة.

لذلك لا بد أن يتمتع موظفو الدوائر الضريبية بأخلاق مهنية عالية بالإضافة إلى تأهيلهم العلمي وتدريبهم العملي، كل ذلك يؤدي في نهاية المطاف إلى جو من الثقة بين المكلفين ودوائر الضريبة وموظفيها وتوعيه المواطنين بالتزاماتهم الضريبية أمر هام ويقع عبء هذه التوعية على عاتق الدولة والقطاع الخاص، وذلك عن طريق المدارس والمعاهد، تبدأ الدولة برفع مستوى الوعي في مرحلة مبكرة للأفراد، من خلال النشرات والصحف والمجلات، والندوات وورشات العمل الخاصة في هذا المجال⁽²⁾.

(1) غناية، غازي: الاقتصاد الإسلامي، الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة. الجزائر، منشورات المكتب 1991م، ص 225.

(2) علاونه، عاطف كمال: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة. رام الله، مؤسسة الجبل، مركز استطلاع الرأي العام الفلسطيني 1991. ص 12.

أما من الناحية السياسية والالتزام السياسي فتأخذ الدولة الشرعية في فرض الضرائب من معايير قانونية واقتصادية وسياسية، والمعيار السياسي بين الشعب والدولة يعتبر حق الدولة في فرض الضرائب وجبايتها إحدى ركائز السيادة السياسية والاقتصادية فيها.

ومن الطبيعي والمنطقي أن يتحمل المواطن الذي يحمل جنسية ما ويتبع لها سياسياً أن يتحمل التزاماتها الضريبية المفروضة بموجب قوانين تلك الدولة وكما أن على الدولة أن تعمل بشكل مستمر ودؤوب لكسب ثقة المواطنين مهم وضروري ويساعد الدولة في زيادة حجم إيراداتها من الضرائب وفي تقليص نفقات الجباية للإدارة الضريبية ويعطي المكلفين الطمأنينة بأن الضرائب التي يدفعونها إنما تتفق على الصالح العام للمجتمع والذين هم في النهاية جزء منه.

وتقسم الالتزامات الضريبية إلى قسمين هما:

1. التزامات أصلية.

2. التزامات تبعية.

والالتزامات الأصلية هي التي لا يتوقف فرضها على التزام آخر، ومثال ذلك الالتزام الرئيسي في القانون الضريبي وهو الالتزام بدفع أو أداء الضريبة التي يحددها القانون، ويتمثل هذا الالتزام بتقديم الإقرار والأوراق والدفاتر في المواعيد المحددة قانوناً. ومن الملاحظ أن الالتزام بأداء الضريبة ليس هو الالتزام الأصلي وحده بحيث أن الالتزامات الأخرى تكون تابعه له ولا تكون إلا بوجوده بل أن هناك التزامات أصلية أخرى حددها القانون الضريبي وتقع على المخاطبين به دون أن تعتمد على التزام آخر.

أما الالتزامات التبعية وهي لا توجد أصلاً إلا لارتباطها بالتزامات أخرى أصلية بحيث يتوقف نشؤها على الالتزامات الأصلية مثل الالتزام بدفع فوائد التأخير إذا لم تدفع الضريبة في الوقت المحدد قانوناً، فإن هذا الالتزام (الالتزام بدفع الفوائد التأخيرية) يعتبر التزام تبعية أعتمد

في تكوينه أصلاً على الإخلال بالالتزام أصلي وهو دفع الضريبة في وقتها، فلو أن الضريبة دفعت في الميعاد لما نشأ هذا الالتزام بدفع الفوائد التأخيري.

وخلاصة القول أن الالتزامات الضريبية كلها من طبيعة واحدة لأنها تهدف إلى غاية واحدة وهي جباية الضرائب وهي بذلك تقسم إلى التزامات أصلية والتزامات تبعية.

ومن حيث مضمون الالتزامات الضريبية فهي تقسم إلى قسمين:

1. الالتزام بعمل: ويشمل دفع الضريبة والتزامات أخرى كتقديم الدفاتر والأوراق الأخرى وتقديم الإقرار الضريبي والأخطار.

2. الالتزام بالامتناع عن عمل: وهي التزامات يفرضها القانون الضريبي للامتناع عن مباشرة أعمال معينه مثل عدم أتلاف الأوراق أو المستندات قبل انقضاء مدة التقادم للضريبة والالتزام بعدم إدخال البضائع والمواد الأخرى إلى البلاد أو إخراجها منها إلا بعد أداء الرسوم الجمركية المفروضة عليها⁽¹⁾.

ومن الملاحظ أن القانون الضريبي يرتب نوعين من الالتزامات، التزام ايجابي وآخر سلبي، وهو بذلك يكون علاقة بين طرفين هما الإدارة الضريبية والمكلف، والإدارة الضريبية تمثل الطرف الايجابي في العلاقة في حين يمثل المكلف الطرف السلبي في هذه العلاقة، حيث أن القانون الضريبي يفرض عليه التزاماً بعمل أو امتناع عن عمل تجاه الدولة ممثله بالإدارة الضريبية، وفكرة الطرف السلبي في هذه العلاقة لا تقف عند حد المدين بدفع الضريبة أو من يوجب القانون عليه دفعها (كما في حالة الحجز من المنبع) وإنما تشمل كل شخص يلزمه القانون القيام بعمل أو الامتناع عن عمل، وتحديد من هو الطرف السلبي في هذه العلاقة أمر تكفل به القانون، فالإدارة الضريبية لا تملك بقرار منها أن تنتقل الالتزام الضريبي إلى شخص آخر كذلك الأشخاص هم لا يملكون ذلك حيث أن هذا الأمر لا بد أن يحدده القانون وحده.

(1) سرور، أحمد فتحي: الجرائم الضريبية والنقدية. جامعة بيروت، دار النهضة العربية 1995م. ص 131، 105، 132، 137، 138، 139.

والطرف السلبي في العلاقة الضريبية قد يكون شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً ولا يكفي لاعتبار شخص ما طرفاً سلبياً في العلاقة أن يكون مخاطباً بالقانون الضريبي، بل لا بد أن تتوفر لديه الأهلية اللازمة لذلك وهو ما يعبر عنه بالأهلية الضريبية، وفي تحديد أهلية الالتزام الضريبي يرجع إلى ما قرره القانون المدني من أحكام الأهلية، فيسأل الولي أو الوصي أو القيم حسب الأحوال عن الالتزام الضريبي ويعتبر مسؤولاً عن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية باعتباره ممثلاً للقاصر المكلف بدفع الضريبة أصلاً.

الالتزام بدفع الضريبة:

التزام بأداء الضريبة من الالتزامات الأصلية كما سبق وأن اشرنا، ودين الضريبة يتقرر بموجب القانون فقط، ولا يتم إلا بتوافر الواقعة المنشئة للضريبة.

فليس للمكلف أو للإدارة الضريبية أي دور في ذلك لأن القانون قد تكفل بها والالتزام بدفع الضريبة هو من أهم الالتزامات التي قررها القانون كحق للدولة لكي تقي بالتزاماتها وتواصل تغطيتها للنفقات العامة.

والالتزام بدفع الضريبة هو التزام واجب على المكلف ومهم وضروري للدولة حتى تمتلك المال اللازم لعمليات الإنفاق، فدفع الضريبة هو التزام أصلي وجوهري فرضه القانون على المكلف لصالح الدولة ويضع القانون على عاتق الدولة إصدار التقدير والإشعار الضريبي الذي يحدد فيه مبلغ الضريبة وترسله إلى المكلفين، وهنا تصبح الضريبة واجبه الأداء في وقت محدد بعد إصدار الإقرار⁽¹⁾.

ونظراً لكون الدين الضريبي مهماً وحيوياً للدولة فإن العديد من التشريعات في مختلف دول العالم قد خصت الدين الضريبي بالعديد من الميزات لأهميته ومن هذه الميزات أنه دين ممتاز ومحمول وواجب الأداء وهذه الميزات أعطت الدولة حق التقدم باستيفاء دين الضريبة المترتب لها في ذمة المكلف قبل أي دين آخر.

(1) سعيد، محي محمد: الإطار القانوني للعلاقات بين الممول والإدارة الضريبية. الإسكندرية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، ص178.

وأن دين الضريبة دين ممتاز يعني أن للدولة حق في تحصيله بتأمين خاص يخول لها استيفاء دينها والتقدم على سائر الدائنين من مال الممول وبكلمات أخرى لا تتساوى الدولة في استيفاء دين الضريبة مع باقي الدائنين، بل إنها تتقدم عليهم جميعاً لأن دينها دين ممتاز في حكم القانون، ومن الامتيازات الأخرى التي أقرها المشرع لدين الضريبة أنه أعفاه من الشهر إذا ورد على عقار. وهذا الامتياز الذي كفله القانون لدين الضريبة وأقر به الفقه والقضاء ليس امتيازاً عاماً لأنه فضلاً على أنه يضمن المبلغ المستحق للخزينة فإنه يتقدم على حقوق الامتيازات الأخرى في أنه يمنح الخزينة حق تتبع المال المحمل به هذا الامتياز إذا انتقلت ملكيته إلى الغير، وكذلك هذا الامتياز ليس امتيازاً خاصاً لأن الامتياز الخاص لا يقع إلا على المنقول أو على عقار معين وإذا وقع على عقار وجب الشهر، وهذا الشهر غير مطلوب بالنسبة لامتياز دين الضريبة، ومن هنا نرى أن هذا الامتياز الذي قرره القانون لدين الضريبة هو امتياز من نوع خاص مستقل عن كل من الامتياز العام والامتياز الخاص إذ هو امتياز فرضته ذاتية القانون الضريبي (استقلاله) حتى يتسنى للدولة استيفاء المبالغ المطلوبة كضريبة للقيام بالأعباء والنفقات العامة المطلوبة منها⁽¹⁾.

التزام بتقديم الإقرار الضريبي:

الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي هو التزام أصلي لا يعتمد في تكوينه على التزام آخر بل هو قائم بحد ذاته ومستقل ولا يرتبط وجوده بأي التزام آخر.

مفهوم الإقرار الضريبي:

الإقرار الضريبي هو عبارة عن بيان يوضح فيه المكلف مركزه المالي من إيرادات ونفقات ومن ثم صافي الدخل الخاضع للضريبة وينتهي بتحديد مبلغ الضريبة المستحقة وواجبة الدفع.

⁽¹⁾ عطية، قدرى نيقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها. جامعة الاسكندرية، مطبعة دول بوسكو، ص160-165.

والإقرار الضريبي يشمل تفاصيل الإيرادات والإعفاءات الشخصية والعائلية والنفقات والاستقطاعات التي تخصم من الإيرادات لحساب الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم تحديد الدخل الذي سيخضع في السنة المالية للضريبة.

الجهات التي أوجب القانون عليها تقديم الإقرار الضريبي:

مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني حصر الجهات المكلفة بتقديم الإقرار الضريبي في المادة (18) منه في الفئات التالية:

1. كل شخص طبيعي له منشأة أعمال أو مشارك في شركة عادية أو توصية بسيطة يزيد رأس مالها عن (1000) دينار.
2. كل شخص طبيعي يمارس نشاط أو حرفة بصورة مستقلة ودخلة السنوي يزيد من (1000) دينار.
3. الشركات المساهمة العامة والخاصة بغض النظر عن حجم رأس مالها يعتبر مديرها العام ومجلس إدارتها هم المسؤولون عن تقديم الإقرار الضريبي وكذلك اقتطاعها ودفعها.
4. الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخلة على الراتب وما في حكمة ويرغب في الاستفادة من إعفاءات التعليم والإيجار والعلاج.
5. الوكيل أو الوصي أو القيم أو الولي أو من ينوب عن المكلف صاحب الدخل.
6. على الورثة أن يقدموا الإقرار وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ وفاة المكلف صاحب دخل لم يدفع ضريبة عن دخله وأن يؤديوا الضريبة المستحقة على الشخص من مال الشركة بعد عمل التنزيلات والإعفاءات المقررة في هذا القانون.

7. مصف الشركة، عليه تقديم الإقرار الضريبي عن الشركة المكلف بها ودفع الضريبة في حال استحقاقها.

8. أية فئة أخرى تختار تقديم أقرار ضريبي طوعية.

أما فيما يتعلق بالجهات المكلفة بتقديم الإقرار الضريبي في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة (1964) فقد جاء في المادة (2/35) منه أن كل شخص له مصدر دخل من المصادر الواردة في المادة (5) من نفس القانون ملزماً بتقديم الإقرار الضريبي بموجب النموذج المقرر ويبين فيه مقدار دخله الخاضع للضريبة وكذلك الضريبة المستحقة عليه.

ويعتبر الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي من قبل الممول التزاماً يمكن أن يعرف على أنه العمل الأول أو الأساسي الذي بواسطته يقر الممول أو يعترف بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعها من المكلف.

والإقرار الضريبي بهذا المعنى يختلف عن الإجراءات التي يكون الهدف منها طلب التصريح أو السماح بشيء معين والتي تسمى أحياناً إقراراً ومثال على ذلك الخطاب الذي يرسله المكلف ليعلم الإدارة الضريبية من خلاله أنه يقبل التعديل أو التصحيح الذي قامت به الإدارة⁽¹⁾.

ويقدم الإقرار الضريبي من الممول مقابل إيصال، يرسل الإقرار بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول إلى الدوائر الضريبية المختصة ويقدم الإقرار على النموذج أو على أية ورقة تتضمن جميع البيانات الواردة في الإقرار مقابل إيصال، وكل ذلك يجب أن يتم في الميعاد الذي يحدده القانون لذلك⁽²⁾.

(1) سعد، محيي محمد: مرجع سبق ذكره. ص 170.

(2) بيومي. زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة. مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي ص44.

معياد تقديم الإقرار الضريبي:

الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي يتبعه التزام آخر وهو ضرورة أن يتم تقديم هذا الإقرار في فترة محددة من السنة وقد تختلف هذه الفترة باختلاف الضريبة نفسها وفرض القانون عقوبات على كل من يمتنع عن تقديم هذا الإقرار أو يتأخر في تقديمه عن الفترة التي أوجبها القانون، وقد نص قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة (1964م) في المادة (1/35) منه على ضرورة تقديم الإقرار في موعده ولا يتأخر عن اليوم الأول من شهر حزيران من كل عام واعتبر الشخص مقدم الإقرار في البند الثاني من نفس المادة مسؤولاً عن تقديم الكشف المنصوص عليه فيها وعن كافة المعلومات المدرجة فيه.

كما أن مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني نص في المادة (1/19) منه على موعد تقديم الإقرار الضريبي إذ ألزم كل مكلف أن يقدم إقراره الضريبي وفق الكشف أو النموذج المقرر إلى المديرية خلال الأربعة الأشهر التالية من نهاية سنته المالية.

ومن الملاحظ أن موعد تقديم الإقرار الضريبي يختلف من قانون لآخر وقد عدل قانون ضريبة الدخل الأردني (57) لسنة (1985) م موعد تقديم الإقرار وأصبح في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر التالي لانتهاؤ السنة المالية وجاء ذلك في المادة (26) من القانون المذكور.

وفي المادة (57) من قانون ضريبة الدخل المصري أوجب هذا القانون على الموظف سواء في القطاع العام أو الخاص تقديم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التحاقه بالخدمة أو العمل.

مزايا وعيوب الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي:

مزايا الإقرار الضريبي واضحة حيث أن المكلف هو الشخص الوحيد الذي يعلم جيداً دخوله وعناصر ذمته المالية أو أرباحه أو رقم أعماله وكذلك هو وحده الذي يستطيع أن يعلم حقيقة العناصر الخاصة بالضريبة.

كما أن الإقرار يسهل العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية كما يمتاز الإقرار الضريبي أنه يوفر كثيراً من الإجراءات والوقت حسب المادة الخاضعة للضريبة ويخفف من أعباء الإدارة الضريبية ويقلل من نفقات الجباية، لهذا كله فإن هذه الطريقة في تقدير الضريبة وهي تقديم الإقرار الضريبي من المكلف من أكثر الطرق استخداماً وخاصة في الدول المتقدمة⁽¹⁾.

ومن العيوب أو المآخذ على هذه الطريقة أنها تحتاج إلى توفر الوعي الضريبي لدى المكلفين كما أنها تحتاج إلى توفر نوع من الكفاءة والخبرة لدى الإدارة الضريبية وموظفيها حتى تتمكن من مراجعة هذه الإقرارات والتأكد من صحتها وسلامة الدفاتر والمستندات الخاصة بالممول والتحقق من صحة البيانات الواردة فيها.

كما أن هذه الطريقة قد تؤدي إلى تعقيدات كثيرة بالنسبة للمكلف، فملاء الإقرار الضريبي هو عمل مزعج للمكلف حيث يشكل تجسداً للضغوط والالتزامات الضريبية، فالإقرار الضريبي يشكل من الناحية النفسية معياراً شاقاً للممول وهو عنصر ضغط وتوتر عام، حيث يشعر المكلف بالخوف من التأخر في تقديم إقراره الضريبي أو أنه يخشى من السهو في حك إحدى البيانات أو أنه يخطئ في تقدير دخله وما سينتج عن ذلك من عقوبات قد تطبق عليه في مثل هذه الأحوال⁽²⁾.

وعلى كل حال أن إقرار المكلف ذاته بالدخل الذي يحققه هو أفضل طريقة باعتبار أن هذا المكلف أكثر الناس معرفة بحقيقة دخله⁽³⁾.

(1) المالية العامة: منشورات جامعة القدس المفتوحة. مرجع سبق ذكره. ص 81.

(2) سعد، محي محمد: مرجع سبق ذكره. ص 172.

(3) موسى، حسن فلاح: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه أدارياً وقضائياً. عمان، نقابه المحامين

1998م، ص 81.

الالتزامات التكميلية للإقرار الضريبي:

توجد عدة التزامات للإقرار الضريبي على المكلف أن يلتزم بها لكي تتحقق الإدارة الضريبية من افتراضات الصدق والصحة في البيانات الواردة في هذا الإقرار وهذه الالتزامات يمكن أن تدرج للإجابة عن ثلاثة طلبات هي:

الإيضاح، والتبرير، والإطلاع وبالنسبة للإيضاح والتبرير فهما يستجيبان لفكرتين رئيسيتين في ذهن المشرع وهما:

أولاً: العمل على أزاله اللبس والغموض والاختلاط الذي قد يثور في ذهن الإدارة الضريبية.

ثانياً: العمل على إثبات وإقامة الدليل في انتفاء أي نية للتهرب الضريبي وبناءً على ما سبق نستنتج أن الإيضاحات ما هي إلا معلومات إضافية تكميلية يقدمها المكلف للإدارة الضريبية وترتبط ببعض النقاط الواردة في الإقرار⁽¹⁾.

وقد أعطى قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة (1964م) مأمور التقدير صلاحية طلب تقديم كشوف ومعلومات إضافية، وأن يطلب من المكلف الحضور بنفسه أو يرسل وكيله.

كما أن مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني في المادة (24) منه أعطى الحق للمدير أم من يفوضه خطأً أن يجري التحقق اللازم لتطبيق أحكام القانون، ودخول مكان العمل للفحص، وأجازت له ضبط السجلات والمستندات الضرورية بعد فحصها لأغراض تطبيق القانون، ومن الجدير بالذكر أن مرفقات الإقرار من الالتزامات التكميلية هي من الالتزامات التبعية حيث تخضع في وجودها لوجود هذا الإقرار ويجب أن ترفق معه وتقدم للإدارة الضريبية.

⁽¹⁾ سعد، محي الدين: مرجع سبق ذكره ص 182.

وفي المادة (20) منه بين مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني مرفقات الإقرار

الضريبي كما يلي:

1. على الشركات المساهمة العامة والخاصة وأي شخص يخضع لضريبة الدخل أن يرفق بالإقرار الضريبي نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المحاسب القانوني المرخص.

2. على الشركات العادية والتوصية أن ترفق حساباتها الختامية على السنة الضريبية وأن تكون معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المعمول بها في فلسطين.

3. على أي مكلف لم يرد ذكره في البندين السابقين أن يبين في إقراره الضريبي ما يقدره لصافي الدخل الخاضع للضريبة من خلال كشف مختصر لإيراداتهم ومصروفاتهم عن السنة الضريبية.

وفي هذا المجال لا بد من الإشارة إلى مسألة هامة وهي مسألة التوقيع على الإقرار الضريبي وهذه المسألة ذات أهمية لعدة أسباب منها: معرفة الجهة التي قدمت الإقرار ومن ثم معرفة صفة هذه الجهة، الأمر الذي يترتب عليه معرفة من يتحمل مسؤولية الإقرار المقدم ومن الجهة التي قد تخاطبها الإدارة الضريبية لمناقشة ما ورد في الإقرار وطلب الإيضاحات، والتبريرات اللازمة.

و عملية التوقيع على الإقرار تعمل على استقرار المعاملات ولا تحدث إرباكاً للإدارة الضريبية في معرفة الشخص مقدم الإقرار.

أما مسألة تقديم الإقرار الضريبي دون التوقيع عليه فذلك يؤدي إلى إرباك الإدارة الضريبية وإعطاء المكلف أو الممول مجالاً للتزوير في الإقرار والتهرب من دفع الضريبة⁽¹⁾.

(1) قاسم- صلاح محمد توفيق: مرجع سبق ذكره- ص 48.

ثانياً: العبء الضريبي:

عبء الضريبة هو عبارة عن اثر الضريبة على الثروات والدخول الحقيقية الصافية للأفراد وعناصر الإنتاج⁽¹⁾.

ويراد بانتقال عبء الضريبة أن من يدفعها للخزانة لا يتحمل بها نهائياً بل هو ينقلها إلى غيره. كما يراد برجعيتها استقرارها بصفة نهائية على عاتق شخص معين، ويجب الإشارة والتمييز بين العبء النقدي وبين الدفع الحقيقي والأثر فالشخص الذي يقوم بدفع الضريبة إلى الخزانة هو الذي يتحمل عبء الضريبة النقدي. وقد يستطيع هذا الشخص التخلص من عبء الضريبة وذلك بنقلها إلى شخص آخر وهنا تكون الضريبة قد استقرت نهائياً على من يدفعها⁽²⁾.

نلاحظ هنا أن شخصاً يقع عليه العبء القانوني للضريبة وشخص آخر وهو الممول الفعلي للضريبة وهو من يقوم بدفع الضريبة بعد نقل عبئها من الممول القانوني إليه. والمقصود بالشخص الذي يقع عليه العبء الضريبي هو الشخص الذي حدده القانون ويمكن أن يطلق عليه الممول القانوني. وفي حالة قيام هذا الشخص بنقل عبء الضريبة إلى شخص آخر أو ممول آخر يطلق على هذا الأخير بالمولد الفعلي أو حامل العبء الفعلي للضريبة وهذه العملية يطلق عليها نقل العبء الضريبي، ولمزيد من الإيضاح نسوق المثال التالي: لنفرض أن مصنعاً ما حقق أرباحاً بمقدار 100.000 دينار سنوياً، نسبة الضريبة المفروضة على الأرباح قدرت بـ 20% فتصبح الضريبة المفروضة على المصنع $100.000 \times 20/100 = 20.000$ دينار. والمصنع هنا هو الممول القانوني للضريبة وإذا ما استطاع هذا المصنع تحميل هذا المبلغ إلى أشخاص آخرين بمعنى إضافة مبلغ الضريبة إلى السلع التي يقوم هذا المصنع بإنتاجها، فمعنى هذا أن المتحمل للضريبة هو المستهلك للسلعة ويسمى هنا بالمولد الفعلي أو الحقيقي للضريبة

⁽¹⁾ القاضي، عبد الحميد محمد: اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام. جامعة الزقازيق. كلية التجارة. ص128.

⁽²⁾ فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسة المالية. ص 191. منشأة المعارف، الإسكندرية.

أما في حالة عدم قدرة المصنع على نقل العبء الضريبي فهنا يصبح المصنع هو الممول القانوني والممول الفعلي للضريبة ولا توجد هنا عملية نقل للعبء الضريبي ولا بد للإشارة أن عملية نقل العبء الضريبي تتم بطريقتين هما:

أ. نقل العبء الضريبي للأمام.

ب. نقل العبء الضريبي للخلف⁽¹⁾.

نقل العبء الضريبي للأمام:

المقصود بنقل العبء الضريبي للأمام أي أن يتم نقل العبء الضريبي إلى المستهلك أو بمعنى آخر نقل العبء الضريبي إلى المراحل التي تلي مرحلة الإنتاج وهي المرحلة التي فرض القانون عليها الضريبة.

نقل العبء الضريبي للخلف:

ويتم ذلك بنقل العبء الضريبي للمراحل السابقة لمرحلة الإنتاج أي أن يتحمل الضريبة الأشخاص المنتجين للمواد الخام وذلك عن طريق تخفيض أسعارها ويكون المنتج أو الشركة قد نجحت في التخلص من العبء الضريبي بنقله للخلف. وهنا لا بد من الإشارة إلى أن نقل العبء الضريبي قد يكون بصورة مقنعة ويكون ذلك عن طريق التجاء المنتج إلى تخفيض درجة الجودة في السلعة مع بقاء سعر السلعة على ما هو عليه⁽²⁾.

التهرب الضريبي ونقل العبء الضريبي:

وبعد أن تعرفنا على ما هية العبء الضريبي وعلى كيفية نقلة إلى الأمام وإلى الخلف نستطيع القول أن نقل العبء الضريبي هو أمر مختلف كلياً عن ظاهرة التهرب الضريبي، ففي

(1) المالية العامة. منشورات جامعة القدس المفتوحة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

(2) المالية العامة. منشورات جامعة القدس، مرجع سبق ذكره ص 90.

عملية نقل العبء الضريبي يكون المكلف قد أدى التزامه الضريبي حيث قام بسداد الضريبة المفروضة عليه إلى الإدارة الضريبية، وبعد ذلك يلجأ إلى التخلص من العبء الضريبي بنقله للغير، وهذا لا يعني ضياع حقوق الخزانة ومخالفة القانون أو التهرب من تنفيذ عملية نقل العبء الضريبي لا تتعدى كونها عملية توزيع للعبء بين متحمليه. أما ظاهرة التهرب الضريبي فهي امتناع المكلف عن دفع الضريبة المترتبة عليه أصلاً رغم استحقاقها عليه وما يترتب على ذلك من مخالفته الصريحة للقانون وتحايله عليه كما أن في هذه الحالة تكون الخزانة قد فقدت حق من حقوقها⁽¹⁾.

العبء الضريبي والمقدرة التكليفية:

هناك علاقة وثيقة بين مبلغ الضريبة الذي يدفعه المكلف وبين تحمل عبئها والتهرب منها، إذ كلما زاد العبء كلما زاد احتمال التهرب من دفعها وعلى العكس من ذلك فكلما أنخفض هذا العبء وكان مناسباً مع المقدرة التكليفية للأفراد كلما قلت أو تددت احتمالية التهرب من الضريبة.

لذلك لا بد للدولة أن تراعي مقدرة الأفراد على دفع الضريبة عند فرضها للضرائب. وذلك عن طريق النظر إلى مستوى المعيشة للأفراد عند تحديدها لمعدلات الضريبة، فمستوى المعيشة المتدنية يناسبه معدل ضريبي منخفض، أما العكس أي إذا كان دخل الأفراد مرتفعاً فإن الدولة باستطاعتها أن تحصل على معدل ضريبي مرتفع مع إبقاء نسبة من الدخل تتفق ومعيشة الأفراد لإشباع حاجاتهم المعيشية، وذلك بشك يحقق العدالة والمساواة ويعمل على تقليل الفجوة بين طبقات المجتمع وذلك باستخدام الشرائح الضريبية التصاعدية على دخل الأفراد وعدم استخدام النسب الثابتة الذي لا يحقق المساواة والعدالة ولا يراعي المقدرة التكليفية للأفراد وبالتالي يكون ذلك دافع للتهرب من دفع الضريبة⁽²⁾.

⁽¹⁾ بركات، عبد الكريم صادق: الاقتصاد المالي. الإسكندرية، منشأة دار المعارف 1978، ص 136.

⁽²⁾ قاسم، صلاح محمد توفيق: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. مرجع سبق ذكره، ص 45.

إمكانية نقل العبء الضريبي في الضرائب على الدخل:

يمكن القول أنه إذا كانت الضريبة لا تصيب إلا ذلك الجزء من الدخل الذي يعتبر فائضاً فإنه يتعذر نقل عبئها أكثر مما لو كانت منصبة على جزء الدخل الذي يعتبر بمثابة نفقة إنتاج ضرورية لصحابه.

حتى لو أن الضريبة وقعت على ذلك الجزء من الدخل الذي يعتبر نفقة إنتاج فإنه قد لا يتأتى نقل العبء في هذه الحالة وذلك لأن ضريبة الدخل ضريبة عامة لا يمكن تفاديها بطبيعة الحال بانتقال عوامل الإنتاج إلى ميادين غير خاضعة للضريبة، هذا كله بالنسبة للضريبة على صافي الدخول الشخصية.

إما بالنسبة لضرائب الدخل النوعية (كالضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل) فإن الأمر هنا يعتمد على طبيعة المادة الخاضعة للضريبة إذا فرضت ضريبة عامة وبنفس المعدل على دخل من رؤوس الأموال المنقولة، فإن هذه الضريبة تستقر على عاتق دافعها ولا يستطيع نقلها إلى غيره، ويكون كل ما للضريبة من أثر هو تخفيض دخل رأس المال، ولكن قيمة كل من رؤوس الأموال المختلفة تبقى على ما هي عليه، أما إذا فرضت ضريبة خاصة على دخل نوع من أنواع رؤوس الأموال دون الأخرى فهنا تبدو ظاهرة استهلاك الضريبة، ويعني ذلك أن رأس المال الذي فرضت على دخله ضريبة تنخفض قيمته بمبلغ يوازي مبلغ الضريبة⁽¹⁾.

أما بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فهنا يجب أن نفرق بين الربح العادي و الربح غير العادي، فالربح العادي يعتبر عائداً للمخاطرة، فإذا لم يحصل صاحب المشروع خلال مده طويلة على قدر من الربح يعادل ما يتعرض له من مخاطره فإنه لن يقدم على القيام بمشروعه ولن يستمر فيه إذا تمكن من تصفيته، لذلك فإنه إذا لم يحصل على أكثر

(1) فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسية المالية. مرجع سبق ذكره. ص 191.

من الربح العادي فأن اقتطاع جزء من الربح العادي كضريبة لا بد أن يزيد من نفقة الإنتاج، فإذا لم يزد ثمن السلعة فإن المنتج يعمل على تكيف نفقاته وحجم مشروعه للاستمرار في الإنتاج وفي نفس الوقت يضطر عدد من المنتجين الذين لا يستطيعون التكيف مع زيادة النفقات بسبب الضريبة إلى الخروج من حلبة الإنتاج الأمر الذي يقلل من عرض السلعة ويرفع من أسعارها مما يعني في النهاية تحمل المستهلكين عبء الضريبة كله أو جزء منه.

أما بالنسبة إلى الضرائب على المرتبات والأجور فيتحملها الموظفون والعمال عادة ما لم تكن هذه المرتبات والأجور من القلة بحيث يواجه أي استقطاع منها مقاومة من جانب هؤلاء العمال والموظفين. ولما كانت نقابات العمال تعارض بصفة عامة تخفيض الأجور النقدية، فإن أصحاب الأعمال يضطرون إلى زيارة أجور عمالهم وموظفيهم وذلك لتعويضهم عن الضريبة، فإذا كانت إرباحهم تنطوي على فائض وقع عليهم عبء الضريبة في النهاية. أما إذا كانت أرباحهم عادية فإنه لا بد هنا من رفع نفقات الإنتاج في مشروعاتهم وفي هذه الحالة قد تؤدي الضريبة على أجور العمال إلى ارتفاع أسعار السلع أو المنتجات التي ينتجونها ويستهلكونها أحياناً.

التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي:

يختلف التخطيط الضريبي اختلافاً جذرياً عن التهرب الضريبي، فالتخطيط الضريبي هو محاولة من المكلف لإنقاص أو تخفيض قيمة الضريبة المستحقة عليه قانوناً، وذلك عن طريق استفادته من بعض الثغرات التي قد توجد بالقانون أو بما تسمح به القوانين والتعليمات الضريبية ويختلف ذلك من دولة إلى أخرى أو من تشريع إلى آخر⁽¹⁾، كما قد يستخدم التخطيط الضريبي مسألة نقل العبء الضريبي في الوصول إلى هدفه بتخفيض العبء الضريبي على المكلف القانوني.

(1) صبري، نضال رشيد وآخرون: محاسبة ضريبية الدخل. ط1، عمان. جامعة القدس المفتوحة 1998. ص243.

ومن هنا نلاحظ أن التخطيط الضريبي شيء مختلف عن التهرب الضريبي، وإن كانت هناك علاقة بين التخطيط الضريبي وبين التهرب الضريبي، حيث أن التخطيط الضريبي يعتبر الوجه المعاكس للتهرب الضريبي من ناحية قانونية، وأن كلاهما يتم القيام به من قبل المكلف بدفع ضريبة بهدف تخفيض العبء الضريبي، فالتهرب هو عمل غير مشروع قانونياً ويترتب على القيام به عقوبة يقررها القانون إما بالنسبة للتخطيط الضريبي فهو عمل مشروع ولا يترتب على القيام به أية مسؤولية أو عقاب قانوني وذلك ببساطة لأنه لا يندرج تحت الجرائم أو المخالفات الضريبية ولا يتعدى كونه محاولة المكلف للاستفادة من الثغرات القانونية أو أن يستغل كل ما يمنحه إياه القانون من حوافز وتنازلات وإعفاءات قانونية، كما لو أن المكلف قام بعمل أو استثمار في مشاريع معفاة من الضريبة أو لا تخضع لشرائح ضريبية عالية وذلك حتى يتمكن هذا المكلف من تخفيض قيمة الضريبة المستحقة إلى أقصى درجة ممكنة وفقاً للقانون ودون مخالفة هذا القانون، ومما سبق نستطيع القول أن التخطيط الضريبي يقوم في ماهيته على عناصر عدة منها:

1. الاستفادة ما أمكن من كل بنود الإعفاءات المقررة في القانون.
2. التجنب أو التخلص من دفع الضريبة ما أمكن وفقاً للقانون.
3. عند حساب الضريبة يحاول المكلف الاستفادة من كل التنازلات الممكنة.
4. اختيار الشكل القانوني الأنسب للمنشأة من وجهة النظر الضريبية لأن معظم التشريعات الضريبية تفرض معدلات ضريبية مختلفة باختلاف الأشكال القانونية لمنشأة الأعمال الخاضعة للضريبة.
5. محاولة نقل العبء الضريبي ما أمكن.
6. المقارنة بين استثمار الأصول الثابتة أو شرائها وإيهما أفضل من الناحية الضريبية.

7. تقديم أقرار واحد ومشترك للزوج والزوجة إذا كان القانون يمنح ذلك ميزة أو يترتب عليه تخفيض ضريبي معين.

8. يدخل في مفهوم التخطيط الضريبي ما يقوم به المكلف من تخفيض قيمة الضريبة من خلال التقدير الذاتي وفقاً للقانون، كما أن مفهوم التخطيط الضريبي يختلف من بلد إلى آخر نظراً لاختلاف التشريعات في كل دولة عن الأخرى⁽¹⁾.

ومن الملاحظ أن فكرة أو موضوع التخطيط الضريبي ترتبط عادة مع قوانين تشجيع الاستثمار أي أنه في ظل وجود قوانين تشجيع الاستثمار يكون هناك مجال واسع للتخطيط الضريبي لأن هذا القانون يقوم بإعفاء مشاريع معينة كثيرة من الضريبة أو أن يخضعها لنسب ضريبية منخفضة وذلك لتحقيق مآرب معينة يراها المشرع أو لأن المشرع يشجع الاستثمار في بعض القطاعات المهمة مما يسمح للمواطنين باستغلال ذلك والاستثمار في تلك القطاعات يشجعهم في ذلك الإعفاء أو التخفيض الضريبي على استثماراتهم هذه، فهذا يعد أيضاً من الطرق التي يمكن للمكلف أن يستخدمها في عملية التخطيط الضريبي⁽²⁾.

وهكذا يتضح أن التخطيط الضريبي يختلف عن التهرب الضريبي الذي يعتبر عملاً غير مشروع ومخالفًا للقانون ويقوم على تقديم بيانات غير صحيحة بهدف التهرب من دفع الضريبة المستحقة قانوناً، والمتهرب من أداء الضريبة يتعرض إلى عقوبات مالية ونظامية، في حين أن فكرة التخطيط الضريبي أو التجنب الضريبي تقوم على أن المكلف يحق له البحث عن الطرق والأساليب القانونية لتخفيض الضرائب المستحقة عليه وهذا حق من حقوق المكلف طالما أنه يعمل وفق القانون دون أن تصل هذه الممارسة إلى حد التهرب من الضريبة ويندرج ضمن هذا السياق توقيت التدفق النقدي بما يتيح له الخضوع لنسب أو شرائح منخفضة بدل من إخضاعه إلى شرائح ضريبية مرتفعة، وكذلك العمل الجاد للاستفادة من الإعفاءات والتزيلات بطريقة مثلى⁽³⁾.

⁽¹⁾ صبري، نضال رشيد وآخرون: محاسبة ضريبة الدخل. ص 343. 245.

⁽²⁾ قاسم، صلاح محمد توفيق: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. مرجع سبق ذكره. ص 62.

⁽³⁾ صبري، نضال رشيد وآخرون: مرجع سبق ذكره. ص 244.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي:

ماهية التهرب الضريبي وصوره:

المقصود بالتهرب الضريبي هو الإفلات من دفع الضريبة كلها أو بعضها من خلال مخالفة المكلف لأحكام القانون عمداً ويعتبر المكلف مخالفاً لأحكام القانون سواء أكان ذلك عند حصر المادة الخاضعة للضريبة عن طريق إخفائها أو أخفاء المستندات المتعلقة بها أو أنه لا يقدم أقراراً ضريبياً معتمداً على الإهمال الذي قد توصف به دائرة الضريبة، أو أنه قد يقوم بتقدير الأموال بأقل من قيمتها الحقيقية عند دفعه للرسوم الجمركية ويقدم فواتير مزورة⁽¹⁾.

ويترتب على التهرب الضريبي نتائج سيئة عديدة، فهو يضر بالخزانة العامة للدولة حيث تقل حصيلة الضرائب فتقل نتيجة ذلك الإيرادات العامة، كما أنه يضر بالمكلفين الذين قد لا يستطيعون التهرب أو يرفضونه فيحملون عبء الضريبة بينما يفلت منها آخرون، وهذا يؤدي إلى الظلم وعدم العدالة في توزيع العبء المالي في المجتمع، وقد تضطر الدولة إلى رفع الضرائب الموجودة أو أنها تقوم بفرض ضرائب جديدة كي تعوض النقص في الإيرادات الناجم عن التهرب من دفع الضرائب. وهذا يؤدي إلى زيادة العبء على كاهل الملتزمين بدفع الضرائب⁽²⁾.

ويتخذ التهرب من الضريبة صوراً وأشكالاً مختلفة حسب الضريبة المراد التهرب منها وما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك حسب هدف المكلف من التهرب وما إذا كان يهدف إلى التخلص كلياً من أداء الضريبة أم التخفيف من العبء الملقى على كاهله.

ومن أهم صور التهرب من الضرائب المباشرة هي أن يقوم المكلف بإنكار الواقعة المنشئة للضريبة كأن تكون هذه الواقعة بلوغ دخل المكلف قدرًا معيناً في السنة أو أن يقوم المكلف بتقدير المال الخاضع للضريبة بأقل من قيمته الحقيقية، وقد يتم التهرب عن طريق تقدير

(1) هويدي، عبد الجليل: المالية العامة. ط2، 1983. دار الفكر العربي للنشر. ص 290 - 291.

(2) فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسة المالية. مرجع سبق ذكره. ص 274.

المكلف للتكاليف التي خصمها من الوعاء الضريبي بصورة مبالغ فيها أو كأن يرفض المكلف تقديم الإقرارات الضريبية التي يتم على أساسها ربط الضريبة.

من الملاحظ أن هذه الأساليب التي سبقت يتم اللجوء إليها عند ربط الضريبة أو تحصيلها كأن يقوم المكلف بالامتناع عن الدفع ومن ثم إخفاء أمواله حتى لا تتمكن إدارة الضرائب من تحصيل حقوقها بالتنفيذ الجبري على هذه الأموال.

أما بالنسبة إلى التهرب من الضرائب غير المباشرة فيكون بقيام المكلف مثلاً بإخفاء المادة الخاضعة للضريبة كأن يقوم المستورد للسلع الخاضعة للضريبة الجمركية بإخفائها. وقد يتم التهرب بإخفاء طبيعة التصرف القانوني الخاضع للضريبة غير المباشر كأن يعلن بائع المال أنه وهب المال المبيع للمشتري حتى لا يخضع هذا البيع للضريبة المقررة قانوناً⁽¹⁾.

والتهرب الضريبي يطلق عليه أحيانا الغش الضريبي ويمكن حصره فيما يلي:-

1. الإخفاء المادي:

ويعد هذا الأسلوب من أبرز أشكال الغش الضريبي ويكون ذلك عن طريق إخفاء المادة أو الشيء الخاضع للضريبة مثل إخفاء مصدر أو أكثر من مصادر الدخل أو إخفاء نشاط يخضع للضريبة بعد أن تحققت الواقعة المنشئة له.

2. الإخفاء المحاسبي:

بما أن الضرائب تعتمد على تصريح المكلف عن دخله بواسطة الإقرار المقدم منه لدوائر الضريبة، فإن المكلف يلجأ أحياناً وبهدف أو نية التهرب من الضريبة إلى هذا النوع من الغش حيث يقوم بإخفاء أو عدم التصريح عن الجزء الأكبر من أرباحه حيث غالباً ما يكون

(1) ت كلا. شريف رمسيس: الأسس الحديثة لعلم المالية العامة. دار الفكر العربي 1978-1979. ص 254-255.

للتاجر حسابان أحدهما يقوم بإرساله إلى دائرة الضريبة أما الآخر فإنه يحوي حساباته الحقيقية فيبقى هذا الحساب لديه.

كذلك قد يتخذ التهرب شكلاً سلبياً وذلك مثل الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي للدخل أو الثروة أو إخفاء الواقعة المنشئة للضريبة أو تعديل أركانها وشروطها، كإنكار الثروة أو قبض الراتب أو تخفيض قيمتها الحقيقية.

وقد يقوم المكلف بإخفاء بعض الحقائق أو عن طريق تخفيض الإيرادات وزيادة النفقات أو المصروفات ويزداد التهرب إذا كان سعر الضريبة أو نسبة الضرائب مرتفعة خاصة على الدخل أو وجود مغالاة عند تقدير لإيرادات المكلف من قبل دائرة الضرائب أو مأمور التقدير، وهذا مرده إلى عدم خبرة بعض مأموري التقدير أو لضياع الدفاتر والسجلات الخاصة بالمكلفين بأي شكل من الأشكال مما يجعل التقدير أقرب إلى التقدير الجزافي مما يؤدي إلى المبالغة في فرض الضرائب فيكون ذلك سبباً من أسباب التهرب⁽¹⁾.

3. التكيف الخاطئ:

ويتلخص هذا الأسلوب في أنه يهدف إلى إخفاء واقعه فعليه وراء وضعيه قانونية ظاهرة كأن يقوم المكلف بتبرع صوري أو وهمي وذلك بهدف خصم مثل هذا التبرع كمصروف⁽²⁾.

4. تضخيم النفقات:

ومن الأشكال المتبعة أيضاً للتهرب من الضرائب المباشرة الزيادة الوهمية في التكاليف والنفقات الضريبية والمصروفات التي يسمح القانون بخصمها من الوعاء الضريبي فتفرض الضريبة على المادة الخاضعة بعد تنزيل مثل هذه النفقات غير الصحيحة أو المضخمة من المكلف⁽³⁾.

⁽¹⁾ سعد، محي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية. مرجع سبق ذكره. ص 119.

⁽²⁾ فرحات، فوزت: المالية العامة (التشريع الضريبي العام). ط1. بيروت. مؤسسة بحوث للنشر والتوزيع 1997. ص 82-83.

⁽³⁾ عناية، غازي: المالية العامة والتشريع الضريبي. ط1. عمان. دار البيارق للنشر 1998. ص 183.

5. تحويل الدخل من معدل ضريبة أعلى إلى معدل ضريبة أقل:

ومن أشكال التهرب الضريبي أيضا تحويل أرباح أو إيرادات من نطاق ضريبة معينة إلى ضريبة أخرى تكون اقل أو اخف عبئا، ويحصل ذلك غالباً في الشركات المساهمة ذات الطابع العائلي كشركة يكون مساهموها من الأب والزوجة والأولاد وبعض الأخوة وقد يلجأ هؤلاء إذا لم يكن هناك مانع قانوني إلى توزيع الأعمال الرئيسية في الشركة على بعضهم البعض مع تحديد رواتب لهم تفوق أضعاف ما قد يتقاضاه من يتولى أعمال مماثلة للأعمال التي يقومون بها في شركات مشابهة، كما يلجأون إلى تحديد رأسمالهم بمبلغ قليل بالنسبة لأهمية مشروعهم، وبعد ذلك يقرضون الشركة أو المشروع مبالغ كبيرة من المال مقابل فوائد تدفع لهم بأكبر نسبة يسمح بها القانون. وحيث أن الرواتب والأجور وكذلك الأموال المقترضة تنزل من الأرباح الخاضعة للضريبة حيث لا يخضع للضريبة سوى الدخل الصافي بعد تنزيل الرواتب والأجور والفوائد وغيرها من التكاليف التي تحتاجها الشركة، فيكون بذلك المبلغ الزائد قد هرب من وجهة الضريبة، أما الضريبة التي تخضع لها تلك المبالغ المهربة فتكون بمعدلات أقل بكثير من معدلات الضريبة التي تفرض على الدخل الصافي للشركة⁽¹⁾.

6. العقود الصورية:

وكذلك من الأساليب التي قد تتبع في التهرب الضريبي، إنشاء العقود الصورية حيث تنشأ عقود صورية أو تفتح اعتمادات وهمية في البنوك وبأسماء وهمية كل ذلك يكون بهدف تحقيق التهرب من دفع الضريبة⁽²⁾.

⁽¹⁾ سلوم، حسين: المالية العامة. القانون المالي والضريبي. دراسة مقارنة. ط1، دار الفكر اللبناني، بيروت 1995. ص152-153.

⁽²⁾ مجبر، محمد مبارك: ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية. جامعة الدول العربية، معهد البحوث والدراسات العربية 1965-1966. ص464.

حجم التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين:

حاول الكثير من الاقتصاديين استنباط أساليب مختلفة لتقدير حجم التهرب من ضريبة الدخل من أجل التعرف على حجم هذه الظاهرة وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني، وقد واجه الباحثون في هذا المجال صعوبات كثيرة في إجراء قياس مباشر للتهرب من الضريبة وذلك بسبب أن الطبيعة غير المشروعة للتهرب تتطلب درجة كبيرة من السرية ومع ذلك تمكن علماء الاقتصاد من الوصول إلى العديد من الطرق غير المباشرة، التي يتم عن طريقها تقدير حجم ذلك التهرب ويكون ذلك من خلال دراسة الآثار التي يتركها هذا التهرب ومن هذه الوسائل:

1. المنهج النقدي:

وفي هذا المنهج تستخدم بعض المؤشرات النقدية لقياس حجم الاقتصاد غير المعلن ويقوم هذا المنهج على ثلاث طرق:

أ. طريقة دالة النقود: والفكرة الرئيسية في هذه الطريقة تقوم على تقدير دالة الطلب على النقد المتداول بحيث تسمح بقياس أثر التغيير في معدلات ضريبة الدخل على ذلك الطلب، فإذا كانت نسبة الطلب على النقد المتداول مثلاً 25% من الدخل، وكان حجم النقد المتداول هو (20 مليار) فإن حجم الدخل يصبح (80 مليار)، وبالتالي يمكن تحديد حجم الحصيلة الضريبية النظرية ومقارنتها بالحصيلة الضريبية الفعلية.

ب. طريقة النسبة الثابتة: وهذه الطريقة تفترض أن هناك نسبة نقدية (مثل نسبة العملة إلى الطلب على الودائع) وهذه النسبة تبقى ثابتة لولا وجود الاقتصاد غير المعلن، ولتطبيق هذه الطريقة ينبغي اختيار فترة ذهبية وتقدير نسبتها النقدية ومقارنتها بالنسبة محل البحث فإذا كانت هذه النسبة في الفترة الأخيرة أعلى من الفترة الذهبية فإن ذلك يعني أن النقود الزائدة ناتجة عن الاقتصاد غير المعلن عنه، ومن ثم يتم تقدير حجم التهرب من ضريبة الدخل⁽¹⁾.

(1) الخضور، أحمد راجح: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، أسبابها وحجمها. مرجع سبق ذكره. ص39.

ج. طريقة فئات العملة: تفترض هذه الطريقة أن النشاط الاقتصادي غير المعلن (الخفي) يرتبط أساساً باستخدام أوراق نقدية من فئة معينة (الفئة الكبيرة) ويستند حجم ذلك النشاط على التغيير في عدد هذه الأوراق.

2. منهج سوق العمل:

في هذا المنهج يلاحظ انخفاض شديد لمشاركة القوى العاملة في السوق في الوقت الذي تكون فيه التقديرات لمشاركة هذه القوى الفعلية أعلى بكثير ويوحى هذا الفارق بين التقديرات والمشاركة الفعلية للعمال بأن جزءاً من العمال يعمل في النشاطات الاقتصادية غير المعلن عنها.

3. منهج المدخل المادي:

في هذه الطريقة يفترض وجود علاقة ثابتة بين مدخل مادي ما والنتاج المحلي ويستخدم هذا المدخل استخداماً واسعاً في الاقتصاد بأسرة وتتوافر معلومات وثيقة عن إجمالي مخرجاته واستهلاكه وبناء على هذه العلاقة يتم وضع حجم مقدر للاقتصاد والفارق بين الناتج المحلي الإجمالي والحجم المقدر للاقتصاد يكون النشاط الاقتصادي غير المعلن عنه.

4. منهج التفاوت:

والفكرة الرئيسية في هذا المنهج هي مقارنة الدخل المعلن في الإقرارات الضريبية مع الدخل في حسابات الدخل القومي المستمدة من مصادر أخرى بعد طرح الإعفاءات وأوجه السماح المقنطعة من الدخل الشخصي في الحسابات القومية ويتم مقارنه المجموع المتبقي الوارد في إجراءات ضريبة الدخل ويكون الفارق بينهما هو الدخل المتهرب من الضريبة.

5. منهج المسوحات:

وهنا يتم الحصول على معلومات من دخول دافعي الضرائب عن طريق الاستبانات وهو مصدر مختلف عن الإقرارات الضريبية، وبعد ذلك تجري مقارنة لنتائج المسح (الاستبانات)

بالدخل المعلن في الإقرارات، وبذلك يتم تقدير التهرب من دفع الضريبة⁽¹⁾.

ذكرنا في بداية هذا الموضوع أن قياس حجم ظاهرة التهرب من الضرائب بشكل عام عملية معقدة وصعبة جداً ولا يمكن الوصول إلى رقم دقيق لحجم هذه الظاهرة، وحتى في الاقتصاديات الخاصة بالدول المستقرة اقتصادياً وسياسياً يكون في الأمر صعوبة فكيف الأمر في فلسطين حيث عدم الاستقرار الاقتصادي والسياسي والتشابك الاقتصادي الكبير مع الاقتصاد الإسرائيلي، وحادثة النظام الضريبي والنظرة إلى الضرائب كونها كانت تجبى عن طريق الاحتلال مما أدى إلى مقاومتها من قبل الكثيرين وعدم الالتزام بها، وحتى بعد قيام السلطة الفلسطينية وتسلمها للضرائب فإن النظرة السابقة لا تزال جذورها مؤثرة لدى بعض المكلفين الذين اعتادوا على عدم دفع الضرائب كل ذلك وغيره يجعل من قياس حجم ظاهرة التهرب من دفع ضريبة الدخل في فلسطين مهمة شاقة وشبه مستحيلة إذا ما أردنا الوصول إلى نتائج دقيقة.

وبخصوص قياس حجم التهرب الضريبي في فلسطين بشكل عام أو حتى على مستوى ضريبة الدخل فقط، لم يتم حتى تاريخه إجراء دراسة علمية موثقة حول هذا الموضوع وبالتالي ظلت المسألة خاضعة للتقديرات المختلفة فمثلاً وصلت نسبة تحصيل الضريبة عام 1996 إلى 70% من الحجم الكلي للضرائب وهذه نسبة جيدة في ظل الظروف التي يعيشها الشعب الفلسطيني⁽²⁾، وقد تكون هذه النسبة ارتفعت لتصل 80% وأكثر وهذا نتيجة استقرار الوضع الاقتصادي في فلسطين في الفترة التي تلت عام 1996. ومن المؤكد أن حصيلة الإيرادات ومن ضمنها الضرائب قد تأثر بالوضع السياسي الذي مرت به الأراضي الفلسطينية نتيجة الانتفاضة الجارية وما ترتب على ذلك من انخفاض في قيمة التحصيلات الضريبية. والتقديرات المختلفة للتهرب من ضريبة الدخل تتلخص فيما يلي:-

1- يقدر الدكتور عاطف كمال علاونة وكيل وزارة المالية الفلسطينية حجم التهرب

الضريبي في فلسطين بـ 35% من الضرائب بشكل عام وأما عن التهرب من

(1) الخضور، أحمد راجح: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في الأردن أسبابها وحجمها. ص40.

(2) مداخلة، عمر عبد الرازق في: علاونة، عاطف جبريل، عودة: السياسية الضريبية الفلسطينية. تقييم أولي. مركز البحوث والدراسات الفلسطينية. 1997. ص31.

ضريبة الدخل بشكل خاص فإن الدكتور علاونة يرى بأن التهرب من هذه الضريبة لا يقل عن 50% ويرى الدكتور علاونة أن ارتفاع حجم التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين سببه صعوبة ضبط الوعاء الضريبي لأن معظم المتهربين أما من أصحاب المهن الحرة أو من الذين يعملون في القطاع الخاص⁽¹⁾.

2- كما أن الدكتور نيهان عثمان المستشار الاقتصادي لوزير المالية الفلسطيني يقدر حجم التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين بحوالي 60%⁽²⁾.

3- أما السيد جهاد الزماري مدير عام ضريبة الدخل في فلسطين فأنة يقدر حجم التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين بما لا يزيد عن 30%⁽³⁾.

4- وفي حين يقدر بعض الأكاديميين أن نسبة التهرب الضريبي الكلي بحوالي 30%⁽⁴⁾، يقدر البعض الآخر نسبة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل وحدها بأكثر من 60%، خاصة إذا أخذ بعين الاعتبار الاقتصاد غير الرسمي أو ما يطلق عليه بالاقتصاد الرمادي والمتمثل في النشاط الاقتصادي غير المسجل في الدوائر الرسمية والذي لا يقل عن 30% من الناتج القومي⁽⁵⁾.

ومن خلال استقراء حجم التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين نرى أنه حجم كبير جداً وهذا التهرب المقدر من قبل الجهات الرسمية وغير الرسمية مرده عوامل كثيرة يأتي على رأس هذه العوامل في اجتهادي عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي الذي تعيشه الأراضي الفلسطينية.

(1) وكيل وزارة المالية الفلسطينية عاطف علاونة: مقابلة شخصية بتاريخ 25/4/2004. رام الله.

(2) المستشار الاقتصادي لوزير المالية الفلسطيني نيهان عثمان: مقابلة شخصية بتاريخ 14/4/2004. رام الله.

(3) مدير عام ضريبة الدخل الفلسطينية السيد جهاد الزماري: مقابلة شخصية بتاريخ 27/4/2004. رام الله.

(4) علاونة، عاطف، وجبريل، عودة: السياسة الضريبية الفلسطينية. تقييم أولي. مرجع سبق ذكره، ص31.

(5) عبد الحق، يوسف: محاضرات في النظام الضريبي الفلسطيني (غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين

الفصل الرابع

معالجة التهرب الضريبي في فلسطين

المبحث الأول: آثار التهرب الضريبي وأسبابه:

آثار التهرب الضريبي:

وللتهرب الضريبي العديد من الآثار وفي هذا الموضوع سيحاول الباحث التعرف على العلاقة بين التهرب الضريبي والعدالة الضريبية وأثرهما على التطور الاقتصادي والاجتماعي وذلك كما يلي:-

1. التهرب الضريبي يقود إلى آثار مدمرة على الاقتصاد القومي، لأنه يقلص الإيرادات العامة وتبعاً لذلك تتقلص النفقات العامة ويقود ذلك إلى اضمحلال الاستثمار، هذا يؤدي في مجمله إلى سوء الأحوال الاقتصادية والأضرار بالخرينة العامة مما ينعكس على أداء الدولة.

2. والتهرب الضريبي يؤثر سلباً على العدالة الضريبية بين المكلفين حيث أن بعض المكلفين يلتزم تجاه القانون بدفع الضريبة المستحقة عليه بصورة منتظمة بينما يلجأ البعض الآخر إلى التخلص من هذا الالتزام فيتهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً مما يؤدي إلى انهيار الأخلاق والشعور بعدم الرضا وزيادة المحاباة وعدم أداء الواجب مما يدفع في النهاية الملتزمون بدفع الضرائب إلى التفكير بالتهرب منها والتهرب منها في نهاية المطاف، فالعدالة الضريبية ومنع التهرب الضريبي لا بد أن يتحققا لكي نكون أمام مجتمع تسود فيه المساواة وعدم المحاباة والحزم في تطبيق القانون⁽¹⁾.

3. كما أن التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية واجتماعية خطيرة تؤدي في النهاية إلى الأضرار بالاقتصاد القومي وتعرقل الدولة في تنفيذ سياستها المالية وعدم تحقيق أهدافها التنموية التي تكون قد رسمت لها بسبب فقدان الخزينة العامة للموارد التي كان يجب الحصول عليها، والتهرب الضريبي ينعكس على شكل ازدياد أعباء أفراد بعض الفئات

(1) هويدي، عبد الجليل: المالية العامة. مرجع سبق ذكره. ص 228.

وهذا ما يخالف مبادئ العدالة الضريبية ويشجع بالتالي على ممارسة التهرب الضريبي، وظاهرة التهرب الضريبي تؤدي إلى انعدام اعتدال النظام الضريبي وبحيث يسمح لبعض المكلفين بتجنب الالتزام الضريبي وفي الجانب الآخر يزرع تحت وطأتها مكفون آخرون، وهذا يحدث خلل في المنافسة الاقتصادية بين المكلفين لأن قسم منهم يلتزم بالضريبة والقسم الآخر يتهرب منها⁽¹⁾.

4. أن ازدياد التهرب الضريبي يؤدي إلى أن تقوم الدولة برفع معدل الضرائب المقررة أو أن تلجأ إلى فرض أنواع جديدة من الضرائب لكي تغطي النقص في الخزينة وتعوض عما فاتها من نقص في الحصيلة نتيجة التهرب الضريبي، وهذا يؤدي إلى ازدياد العبء الضريبي على المكلفين الملتزمين الذين لا يهربون من دفع الضرائب وهذا يؤدي إلى خلل في توزيع الأعباء العامة حيث توزع بشكل غير عادل.

5. ومن آثار التهرب الضريبي انهيار التضامن الاجتماعي واليأس من العدالة وهو ما يؤدي في النهاية إلى خلخلة النظام السياسي.

والعدالة الضريبية هي مفهوم دقيق وحساس ويختلف من طبقة لأخرى، فقد يراها ذوي الدخل العالي بأنها هي التي يتم فيها فرض ضريبة موحدة بنسبه واحدة على الجميع في حين يراها ذوي الدخل المحدود أنها تعني فرض الضرائب بأسلوب تصاعدي لتطال ذوي الدخل العالي بشكل أوسع، وهناك من يرى أن يتم توزيع عبء الضريبة كل حسب قدرته وهذا الرأي يرى العدالة على أساس المساواة في التضحية وعرف هذا الرأي بنظرية (القدرة على الدفع).

العدالة الضريبية تقتضي أن يساهم كل أفراد المجتمع في الأعباء العامة تبعاً للمقدرة التكليفية لكل فرد كما أن متطلبات تحقيق العدالة الضريبية في ضريبة الدخل تقتضي تطبيق العمومية الشخصية والمادية وتطبيق التصاعد الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي وعدم

(1) عناية، غازي: الاقتصاد الإسلامي. الزكاة والضريبة. مرجع سبق ذكره. ص 253.

التساهل في تطبيق العقوبات الضريبية الصارمة على المتهربين، إضافة إلى وجود بعض الإعفاءات والتتزيلات وإجراءات الاعتراض والاستئناف وغيرها من الأمور التي تضمن تحقيق العدالة الضريبية.

كما أن العدالة الضريبية تقتضي أن يشمل مطرح الضريبة كل الأفراد والدخول دون استثناء وأن يشمل جميع الأفراد بعد أخذ بعين الاعتبار الأوضاع الشخصية والاجتماعية لهم بحيث تتساوى التضحية التي يتحملها المكلفون عند دفع الضريبة⁽¹⁾.

والعدالة الضريبية هي في النهاية شعور المكلف بأن الضرائب التي يقوم بدفعها ما هي إلا تنفيذاً للالتزام أوجبه القانون يقوم بدفعه كل أفراد المجتمع وليس هو وحده، أو أنه يدفعه هو وغيره يتملص منه عن طريق التهرب الضريبي لذلك نرى أن منع التهرب الضريبي هو ركن أساسي لتحقيق العدالة الضريبية وأن التهرب الضريبي يؤدي إلى تقويض المبادئ الأساسية للعدالة الضريبية ويؤدي إلى انتشار الغش ويضعف الالتزام القانوني بدفع الضرائب ويهدم علاقات التضامن بين أفراد المجتمع.

أسباب التهرب الضريبي:

عند البحث عن مشكلة التهرب من الضريبة وما ينتج عنها من آثار سلبية على حصيلة الضرائب وعلى توزيع العبء المالي بما يخل بمبدأ العدالة بين المكلفين، لا بد من معرفة الأسباب التي أدت إلى هذه الظاهرة كي تتم معالجتها عن طريق هذه الأسباب المؤدية لها حيث أن أسباب التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة وسيحاول الباحث الإشارة إلى أكبر عدد ممكن منها لأنه وكما ذكرنا معرفة هذه الأسباب تؤدي في النهاية إلى العلاج السليم من خلال وضع الحلول المناسبة لها⁽²⁾. ومن أهم أسباب التهرب الضريبي ما يلي:

(1) دقة، عبد الرحمن: العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. مرجع سبق ذكره. ص 20، 19، 53، 54.

(2) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن: اقتصاديات المالية العامة، دراسة مقارنة تطبيقية. المطبعة الكمالية 1990. ص 303.

1. كل مكلف يسعى دائماً للحصول على أكبر نفع ممكن من أمواله وهو لا يرغب أن تذهب منه هذه الأموال، بل يرغب الاحتفاظ بها لاستثمارها وزيادة أرباحه، وخصم الضريبة منه سيقفل من هذا الاستثمار وينقص بالتالي من أرباحه.

2. عدم توفر الوعي الكافي لدى الكثير من المكلفين وعدم اقتناعهم أن هذه الأموال التي تؤخذ منهم كضرائب إنما يتم أنفاقها لصالح المجتمع. وانعدام روح التضامن ويأتي ذلك نتيجة تدني المستوى الخلقي في بلد من البلدان فيؤدي إلى ضالة شعورهم بواجباتهم إزاء الدولة والجماعة. وهذا الشعور لا يمكن فرضه على الأفراد وإنما يأتي نتيجة التكامل مع الزمن ويتطور من جيل لآخر، والحكم على المستوى الخلقي في أي بلد من البلدان يكون من خلال درجة التسامح التي يبديها الرأي العام في حكمه على المتهربين من دفع الضريبة ولا سيما عندما يفاخرون ببراعتهم في تدبير أمورهم الضريبية.

3. المغالاة في أسعار الضرائب أحياناً مما يؤدي إلى اشتداد وطأتها على المكلفين مما يدفع كثير منهم إلى التهرب من أداء الضريبة.

4. الفساد الإداري والمحسوبة: كثير من المكلفين وخاصة في البلاد النامية يشعرون أن النفقات التي تنفقها الدولة تذهب في غير الأغراض المخصصة لها ويصاحب ذلك الإسراف والتبذير في هذه الأموال، وكثير من الموظفين يسيئون استخدام هذه النفقات لمصالحهم الشخصية وهذا يولد شعور لدى المكلفين بأن التزامهم بالضريبة لن يكون للصالح العام بل أنه سينفق حسب الأهواء الشخصية لكبار المتنفذين في الدولة لذلك يحاولون التهرب من دفع الضرائب.

5. العقوبات المفروضة على جرائم التهرب الضريبي قد تكون سبباً في هذا التهرب عندما تكون هذه النصوص العقابية مرنة وغير رادعة فيتهرب المكلفون من الضريبة مع تحملهم هذه العقوبات التي تقل التزاماتها عن عبء دفع الضريبة⁽¹⁾.

(1) هويدي، عبد الجليل: المالية العامة. مرجع سبق ذكره. ص 291-292.

6. سوء توزيع العبء الضريبي بين مختلف القطاعات والفئات وتفاوت معدلاتها بين قطاع وآخر وازدواجيتها في بعض النشاطات من دون غيرها، كل ذلك يشعر المكلفين بالظلم فيلجأون إلى وسائل التهرب الكفيلة بإزالة هذا الظلم عنهم.

7. ضعف كفاءة الإدارة الضريبية وعدم قدرة أجهزة التدقيق والرقابة في هذه الإدارة على ضبط عمليات التكليف بالضريبة ومنع التهرب وذلك يحدث لعدة أسباب أهمها قلة عدد الموظفين الذي لهم دراية في هذا العمل أو عدم تمتعهم بالكفاءة العلمية والفنية أو عدم إخضاعهم أنفسهم لرقابة فاعلة، ولا شك أن مثل هذا الوضع الإداري المترهل لا يساعد على ضبط المتهربين متلبسين بجرائمهم مما يدفع هؤلاء المتهربين إلى التمادي في التهرب.

8. أسباب سياسية: أن تعدي الضريبة للدور المالي ودخولها لميادين اقتصادية واجتماعية قد تجعل جميع المتضررين من هذا الدور الجديد للوقوف أمامها ومحاولة التهرب منها، ويزداد ذلك إذا صاحبه انعدام الثقة بالسلطة أو الحكم. وهذا مرده إلى حد بعيد إلى القناعة التي تتكون لدى الأفراد بضعف كفاءة الحكام والأجهزة القائمة على شؤون الأنفاق، والمكلف الذي لا يثق بهؤلاء الحكام وتلك الأجهزة، فإنه يجد تبريراً للتهرب إزاء نفسه على الأقل، وفي ذلك يقول أحد الكتاب اللبنانيين (لماذا لا أشعر أن التهرب عمل أنساني خالص في بلد تؤلف فيه ضريبة الجمارك خمسة وثلاثين في المائة من دخل الدولة وهي في بلاد الناس لا تؤلف أكثر من اثنين بالمائة من هذا الدخل.... في هذا البلد أشعر بأن التهرب فضيلة وطنيه إنسانية، أشعر بشهوة إلى التهريب نكاية بهذه الحكومات)⁽¹⁾ أما إذا وثق المكلف بالحكام ومعاونيهم وبجدوى إنفاق الأموال العامة فيخفض ذلك من احتمال التهرب من الضريبة.

(1) هويدي، عبد الجليل: المالية العامة. المرجع السابق، نقلاً عن مجلة الصياد اللبنانية في عدد لها صادر عام 1966.

9. أسباب اقتصادية: تؤثر الظروف الاقتصادية غير الملائمة تأثيراً سلبياً على ظاهرة التهرب ومن الملاحظ أن نسبة التهرب تقل لتصل أدنى مستوياتها في أوقات الازدهار والرخاء الاقتصادي والعكس صحيح، فإنها تكثر وتنتشر لتصل أعلى معدلاتها في أوقات الكساد والازمات الاقتصادية⁽²⁾.

وهذه الأسباب تتمحور في أمرين أو نقطتين هما:

أ. الأولى تركز على ظروف المكلف الاقتصادية وآثر ذلك على أداء الضريبة

ب. الثانية تتناول دور الأحوال أو الظروف الاقتصادية التي تحيط بالمكلف.

10. الأسباب التقنية: وهي يمكن تلخيصها بالتعقيدات التي تمتاز بها بعض الأنظمة الضريبية⁽¹⁾.

11. أسباب تشريعية: وتتركز هذه الأسباب في عدم وضوح التشريع الضريبي، وفي وجود بعض الثغرات القانونية مما يثير المشاكل للإدارة الضريبية ويزيد من احتمالات التهرب، ونتيجة لحدثة كثير من أنواع الضرائب وتعقيد القوانين التي تنظمها- سواء عند تقدير وعاء الضريبة أو عند حساب قيمتها- والتي تهدف غالباً إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، فهذه القواعد التي تثير الكثير من المشكلات الفنية حيث يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها، لا بد أن تزيد من احتمالات التهرب من الضريبة. وقد يكون تطبيق أسلوب الضرائب المقدر على الدخل سبباً للتهرب من بعض الضرائب على أبواب الدخل والالتزام بالجانب الآخر⁽²⁾.

12. الأسباب التاريخية: حيث أن الضرائب كانت قديماً تحصل لحساب الحاكم أو الملك وتختلط مع أمواله الخاصة، وذلك يولد شعوراً لدى الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بهدف

⁽²⁾ سلوم، حسين: المالية العامة. القانون المالي والضريبي. دراسة مقارنة، مرجع سبق ذكره. ص 154-156.

⁽¹⁾ فرحات، فوزت: المالية العامة والتشريع الضريبي. مرجع سبق ذكره. ص 77-81.

⁽²⁾ البطريق، يونس: المالية العامة. دار النهضة العربية للطباعة والنشر. بيروت 1977. ص 115.

تحقيق الصالح العام بل من أجل صالح الحاكم، وكانوا يعتبرونها مظهراً من مظاهر الظلم والاستبداد الذي يجب مقاومته. وهذا السبب قد نجد أثراً الآن لدى بعض المكلفين خاصة إذا كان هناك فساد مالي من قبل السلطة الحاكمة⁽³⁾.

إن مثل هذه الأسباب التي تم ذكرها وغيرها من الأسباب الأخرى تتخذ كحجج ومبررات للتخلص من عبء الضريبة عن طريق التهرب من دفعها لدى المكلفين فلا بد من أن تقوم الدول بالبحث عن الأسباب التي تكون لديها أسباباً للتهرب الضريبي ومحاولة معالجتها لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لما للضرائب من أهمية بالغة كما أوضحنا سابقاً.

المبحث الثاني: المعالجة الإدارية للتهرب من ضريبة الدخل في فلسطين:

إن التهرب من ضريبة الدخل يحتاج إلى أكثر من جهة لكي تتم محاربته والحد منه قدر المستطاع فبالإضافة إلى التشريعات الضريبية وما تتضمنه من عقوبات على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، هناك الدوائر الضريبية في المحافظات المختلفة وموظفي هذه الدوائر وما يقع على عاتقهم من وجوب مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة التي لا بد من الحد منها لكي نصل إلى التزام ضريبي معقول من قبل المكلفين.

وفي إطار الحديث عن دور الدوائر الضريبية وعلاقة هذه الدوائر بظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين سيتناول الباحث هذا الموضوع، أولاً من خلال الأشكال أو الأساليب التي يلجأ إليها المكلفون بهدف التهرب من دفع ضرائب الدخل المترتبة عليهم كلياً أو جزئياً وثانياً دور الدوائر الضريبية في ذلك من خلال إغلاق هذه الأبواب في وجه المكلفين الذين يسعون إلى التهرب من ضرائبهم.

أولاً: معالجة أساليب المكلفين في التهرب الضريبي:

⁽³⁾ قاسم، صلاح محمد توفيق: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. رسالة ماجستير (غير منشورة). مرجع سبق ذكره. ص 86.

1. أن لا يصرح المكلف عن النشاط الذي يمارسه أو يقوم به، هذا الأمر يحدث كثيراً حيث لا يكون لدى الدوائر الضريبية أي معلومات عن ذلك النشاط الذي يمارسه المكلف ويترتب على ذلك بأن يقوم مكلف بعمل في مجال معين خاضع للضريبة ويتهرب من دفعها وذلك بسبب عدم تصريحه للإدارة الضريبية عن النشاط الذي يمارسه⁽¹⁾. ويرى الباحث أن هذا يحدث لسببين وهذين السببين لهما علاقة بأداء الدوائر الضريبية، والسبب الأول هو عدم تطبيق الجانب العقابي في القانون الضريبي على الحالات التي يتم ضبطها والاكتفاء بجباية الضرائب المستحقة على هذه الحالات دون إخضاعها للعقوبات التي فرضها القانون في مثل هذه الحالات. والسبب الثاني والذي له علاقة وثيقة بعمل أو أداء الدوائر الضريبية أيضاً هو قلة أو حتى انعدام الرقابة والتفتيش من قبل الدوائر الضريبية على المنشآت والأعمال مما يشجع المكلفين على إخفاء النشاط الذي يمارسونه عن الإدارة الضريبية بهدف التهرب من دفع ضرائب الدخل التي تستحق عليهم. وهنا يرى الباحث أنه لا بد من تفعيل العقوبات الضريبية التي نص عليها القانون حيث أن القانون الضريبي منح الإدارة الضريبية الكثير من السلطات والصلاحيات التي لو استخدمتها هذه الإدارة لقلل ذلك كثيراً من ظاهرة التهرب من دفع الضرائب ولا بد من تفعيل أقسام الإدارة الضريبية الخاصة بالمتابعة والرقابة والتفتيش على النشاطات والأعمال التي يمارسها المكلفون لكي يشعر المكلف الذي ينوي التهرب وعدم الإبلاغ عن نشاطه الذي يمارسه أن الإدارة الضريبية ستصل إلى هذا النشاط وتكتشفه إذا هو لم يقم بالإبلاغ عنه لهذه الإدارة.

2. قيام الكثير من المكلفين وبنية التهرب من دفع الضرائب بزيادة مصروفاتهم ونفقاتهم والتقليل من إيراداتهم وأرباحهم، فمثلاً يقوم الكثير من المكلفين بالتصريح عن رواتب وأجور عالية للعمال والموظفين الذين يعملون لديهم وهذه الرواتب المصرح عنها لا

(1) قاسم، صلاح محمد توفيق: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. مرجع سبق ذكره. ص 80.

تشكل الحقيقة، ويتم التصريح عن زيادة فيها بهدف زيادة المصروفات والنفقات بهدف التهرب أو التقليل من دفع الضرائب المستحقة عليهم وفي المقابل يقوم هؤلاء المكلفين بالتصريح عن رواتب منخفضة للعمال والموظفين العاملين لديهم عندما يتم خصم ضرائب على هذه الرواتب والأجور للعمال وهنا يفعل المكلفون ذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة أو التقليل منها وهنا يأتي دور الإدارة الضريبية حيث يجب أن يتم فحص الرواتب التي صرح عنها المكلف لمأمور التقدير عندما تم تقدير الضريبة عليه ومطابقة هذه الأجور والرواتب التي صرح عنها نفس المكلف ولنفس العام لقسم الاقتطاعات الضريبية بهدف خصم ضرائب على هذه الرواتب وهنا تكتشف الإدارة الضريبية أن المكلف صرح عن رواتب وأجور عالية لمأمور التقدير وذلك بهدف زيادة نفقاته ومن ثم تقليل الضرائب التي تفرض عليه وفي الجهة المقابلة قام المكلف بالتصريح عن رواتب وأجور منخفضة وأقل من الحقيقة لقسم الاقتطاعات وذلك بهدف تقليل الضرائب التي تفرض على هذه الرواتب والأجور وهنا نلاحظ الدور المركزي الذي يمكن للدوائر الضريبية أن تلعبه في كشف عمليات أو محاولات المكلفين للتهرب من دفع ضرائب الدخل المستحقة عليهم ومحاربتهم والتقليل منها من خلال التدقيق في الكشوف التي يقدمها المكلف وفحصها جيداً ومحاولة معرفة مدى مطابقة هذه الكشوف والمعلومات التي بداخلها للحقيقة أم لا، وليس المكلفون وحدهم هم من يقوم بهذه المحاولات للتهرب فقد يلجأ إليها أيضاً بعض المحاسبين⁽¹⁾.

3. يلجأ الكثير من المكلفين وخاصة التجار منهم إلى تقليل مبيعاتهم بهدف تخفيف الإيرادات للتهرب من ضرائب الدخل كلياً أو جزئياً ويكون ذلك من خلال عدم إخراج الفواتير أو بتزوير هذه الفواتير عند إخراجها وخاصة أن المشتري أو المستهلك لا يهتم كثيراً بشأن إخراج الفاتورة وهنا لا شك أن للإدارة الضريبية دوراً بارزاً وفعالاً في هذا الأمر

(1) قاسم، صلاح محمد توفيق: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. المرجع السابق. ص 81.

فالإدارة الضريبية يقع على عاتقها وأجب التدقيق في الفواتير التي تخرج من التجار وفحصها جيداً لاكتشاف إذا ما كانت هذه الفواتير مزورة أم أنها صحيحة وكذلك الإدارة الضريبية يقع عليها واجب توعية الجمهور بأهمية استلام الفواتير الضريبية عند الشراء وما لذلك من أهمية كبيرة من الناحية الضريبية.

4. كثيراً ما يتم التهرب من ضرائب الدخل الواقعة على الرواتب وخاصة في القطاع الخاص فكثيراً من أرباب العمل لا يقومون بفتح ملفات للعاملين لديهم في قسم الاقتطاعات الضريبية لدى دوائر ضريبة الدخل، أو تكون هناك ملفات مفتوحة ولكن لا يقوم رب العمل بتسديد الضرائب التي تستحق على أجور العمال الذين يستخدمونهم وذلك بهدف أن يحصلوا على أيدي عاملة بسعر رخيص أو تكلفة قليلة وفي هذه الحالة يعتبر رب العمل الذي لم يفتح ملفاً للعمال العاملين لديه أو رب العمل الذي لا يقوم بتسديد ضرائب الدخل المستحقة على عماله هو المتهرب من الضريبة وليس العامل، وهنا أيضاً يأتي دور الإدارة الضريبية ففي حالة أنه لم يتم فتح ملفات للعمال يكون دور أقسام الرقابة والتفتيش في دوائر الضريبة للبحث عن هؤلاء المكلفين من أرباب العمل الذين لم يقوموا بفتح ملفات ضريبية لدى قسم الاقتطاعات في دائرة ضريبة الدخل وإنزال العقوبات التي فرضها القانون على مثل هذه الحالات وإلزام هؤلاء المكلفين من أرباب العمل بفتح ملفات ضريبية للعمال والموظفين الذين يستخدمونهم، أما في حالة أن أرباب العمل قاموا بفتح ملفات للعمال الذين يعملون لديهم ولكن لم يلتزموا بدفع الضرائب التي استحققت على هذه الملفات فلا بد أن تقوم الإدارة الضريبية باستخدام السلطة والصلاحيات التي منحها إياها القانون في مثل هذه الحالات⁽¹⁾. وإنزال العقوبات على هؤلاء المكلفين الذين يحاولون التهرب من دفع الضرائب على عمالهم، وفي هذا المجال ألزمت المادة (33) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني في البندين

(1) قاسم، صلاح محمد توفيق: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. مرجع سبق ذكره، ص 81.

الثاني والثالث⁽²⁾ صاحب العمل بالاحتفاظ بسجل خاص للمستخدمين الذين يعملون لديه ويتضمن هذا السجل أسماء وأجور وعلاوات وإعفاءات العمال أوجبت هذه المادة على رب العمل خصم الضريبة المستحقة على هؤلاء العمال ودفعها للدوائر الضريبية وفي حال عدم قيامه بذلك تحصل الضريبة من رب العمل كما لو أنها ضريبة عليه هو وهذا النص الذي جاء في المادة المذكورة يساعد الإدارة الضريبية في اعتبار رب العمل هو المتهرب وليس العامل وإنزال العقوبة المقررة في القانون عليه باعتباره متهرباً من دفع الضرائب المستحقة عليه.

5. قيام المكلف أو حتى بعض المحاسبين بتقديم بيانات كاذبة تعبر عن خسارة أو أرباح بسيطة وغير حقيقية وفي حاله تقديم بيانات خاسرة يطالبون بتدوير خسائرهم وهنا لا يقتصر الأمر على التهرب من الضريبة في السنة المالية الجارية بل التخطيط للتهرب في السنوات القادمة وذلك لمطالبتهم بتدوير خسائرهم غير الحقيقية، وفي هذا الموضوع نقول أن دور الإدارة الضريبية يتركز حول الرقابة الفاعلة على عمل المحاسبين وإخضاعهم لنظام رقابة فعال من قبل الإدارة الضريبية وإخضاع المحاسبين الذين يحاولون التهرب أو التلاعب للعقوبات الضريبية وعدم التهاون معهم بأي شكل كان وكذلك تقيد عمل هؤلاء المحاسبين من خلال إلزامهم بالموافقات المهنية والأخلاقية التي تفرضها مهنتهم والتشدد مع من يحاول منهم تقديم البيانات الكاذبة مع علمه أنها بيانات لا تعبر عن حقيقة وضع المكلف الذي يتولى عنه مسألة التخليص الضريبي⁽¹⁾.

6. هناك فئة مشهورة ومعروفة عنها التهرب من دفع ضريبة الدخل لدينا في فلسطين وهذه الفئة هي أصحاب المهن الحرة من أطباء وخاصة الاخصائيين والمحامين والصيادلة والمهندسين.... الخ. ويكون من السهل عليهم التهرب من دفع هذه الضريبة وذلك لصعوبة تقدير وعاء الضريبة عليهم فهناك مثلاً العديد من الأطباء الاخصائيين الذين

(2) أنظر المادة (33) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

(1) قاسم، صلاح محمد توفيق: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. مرجع سبق ذكره. ص 81.

يحققون دخولاً عالية جداً وخيالية في كثير من الأحيان وعند مطالبتهم بتسديد ضريبة الدخل يحتجون بأن دخولهم متدنية ويعانون من قلة العمل والدخل، وهنا يرى الباحث أن يتم تطبيق العقوبات الضريبية التي أقرها القانون ولو على عينه بسيطة من هؤلاء المتهربين من أصحاب المهن الحرة والذين يكون حولهم العديد من القرائن على أن دخولهم عالية ومع هذا ينكرون ذلك فلو تم معاقبة جزء من هؤلاء بعقوبات صارمة لكان ذلك رادعاً لبقية هؤلاء المتهربين من أصحاب المهن الحرة لأنه من الظلم أن يلتزم الموظف البسيط ذو الدخل المتدني نسبياً بدفع الضريبة المستحقة عليه بينما يتهرب منها الطبيب أو المحامي أو المهندس الذي يحقق دخلاً عالياً جداً.

ثانياً: معالجة قصور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي:

ومن خلال ما تم عرضه نستنتج أن التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين هي ظاهرة موجودة بشكل واسع وخاصة لدى العاملين في القطاع الخاص وأن جزءاً من هذا التهرب تتحمل مسؤوليته الإدارة الضريبية وذلك لعدم استخدامها للصلاحيات التي منحها إياها القانون أو بسبب غياب الرقابة والتدقيق على الكثير من المكلفين، ومن خلال الزيارات الميدانية التي قام بها الباحث للعديد من مديريات ضرائب الدخل في المحافظات والمقابلات التي أجراها مع العديد من مدراء هذه الدوائر وموظفيها فإنه يرى أن التقصير الذي ينتاب عمل دوائر ضريبة الدخل في مكافحة التهرب الضريبي قد تكون له أسبابه ومبرراته الخاصة ومن هذه الأسباب والمبررات التي يجب معالجتها ما يلي:

1. تدني الرواتب والحوافز التي يحصل عليها العاملون في الدوائر الضريبية إلى حد لا يتناسب

مع المهام التي يقومون بها وكذلك لا تتناسب مع الخبرات والمؤهلات التي يملكونها.

2. التشريعات الضريبية المعمول بها لدينا هي تشريعات قديمة قد مضى عليها ما يقارب من

الأربعين عاماً، وهذه التشريعات لا تواكب التطورات التي حصلت في المجال الضريبي

وهذا يؤكد ضرورة إقرار قوانين ضريبية حديثة وخاصة تلك المتعلقة بضريبة الدخل (مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني).

3. عدم وجود جهاز خاص بالاستعلام الضريبي وضعف المعلومات الخاصة بالمكلفين مما يوجد كثير من المكلفين الذين يمارسون أعمالهم دون علم دوائر الضريبة.

4. التجهيزات المكتبية المتواضعة التي تملكها دوائر ضريبة الدخل في فلسطين وعدم كفاية التجهيزات الحاسوبية في المكاتب مما يرهق الموظفين ويعمل على استنزاف وقتهم.

5. غياب الدور الفاعل الذي يمكن أن يلعبه المحاسبون ومخلصوا الضرائب حيث أن هذه المهنة لدينا مهنة غير منظمة والكثير من المحاسبين لا يلتزمون بقواعد هذه المهنة.

6. وجود أشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في مختلف قطاعات المجتمع مما أدى إلى الإخلال بالبنية الأخلاقية ومنظومة القيم الاجتماعية وجعل من السهل على الكثيرين قبول الفساد بل وممارسته بشكل طبيعي دون أن يكون ذلك أمراً غير محبذ أو شاذ في المجتمع.

المبحث الثالث: المعالجة بالعقوبات القانونية:

التهرب الضريبي كما أوضحنا سابقاً هو التخلص من عبء الضريبة ذلك عن طريق استخدام إحدى الوسائل الاحتيالية، فالتهرب الضريبي هو عمل غير مشروع لمخالفته القانون، وحتى تتحقق جريمة التهرب الضريبي لا بد من توافر الشروط التالية⁽¹⁾:

1. التخلص من عبء الضريبة.

2. مخالفة قواعد القانون.

3. اللجوء إلى الطرق الاحتيالية.

(1) القاضي، محمد مصباح: جرائم المحمول المضرة بالخرزانة العامة. دار النهضة العربية. القاهرة 1996. ص 26.

الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي:

اختلف الفقهاء وثار البحث حول الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي، وهل يمكن اعتبارها جريمة تخضع لقواعد جنائية خاصة بها أم أنه يجب مساواتها بغيرها من الجرائم التي تخضع لقانون العقوبات العام، وتركز البحث هنا في ثلاثة محاور فقسم من الفقهاء أعتبر جريمة التهرب الضريبي هي جريمة ذات طبيعة جنائية وبعضهم أعتبرها ذات طبيعة إدارية وقسم آخر قال أنها جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة⁽²⁾.

وهذا ما سيحاول الباحث تناوله بشيء من التفصيل:

أولاً: الطبيعة الجنائية العادية لجريمة التهرب الضريبي:

نادى فريق من الفقه الألماني إلى تطبيق قانون العقوبات العام على الجرائم الضريبية واستندوا إلى العديد من المبررات والحجج التالية:

1. من حيث الهدف: حيث أن المشرع يهدف من تجريم اختلاس الضريبة نفس الهدف الذي

يرجوه المشرع العادي وهو حماية الصالح العام، وبما أن قانون العقوبات يهدف إلى

تحقيق الأغراض ذاتها التي يهدف إلى تحقيقها القانون العام فلا مانع من اعتبار الجريمة

الضريبية جريمة جنائية وتخضع وفقاً لذلك إلى قانون العقوبات العام.

2. قالوا أيضاً أن الجريمة الضريبية في نهايتها هي اعتداء على حق مالي وإن كان هذا

الحق للدولة وليس للأفراد وهي بذلك تشبه إلى حد بعيد الجرائم الواقعة على الأموال

⁽²⁾ سرور، أحمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم النقدية والضريبية. ط1. 1960. مكتبة دار النهضة

كالسرقة والاختلاس وخيانة الأمانة، ولهذا ليس من المقبول معاملة الجريمة الضريبية بصورة أخف أو أقل شدة من معاملة الجريمة العادية الواقعة على الأموال.

3. إذا ثبت غش المكلف في اختلاس الضريبة فإن ذلك يعني أن العناصر القانونية لجريمة النصب قد تحققت، وخاصة أن المكلف إذا ارتكب الغش لا يكون من أهدافه تعطيل أعمال الدولة بقدر ما يكون هدفه زيادة ثروته أو التجنب من تقليل هذه الثروة شأنه في ذلك شأن من يقدم على ارتكاب جرائم الأموال وهذا ما يوجب مساواة هذه الجريمة بجرائم الأموال⁽¹⁾.

ثانياً: الطبيعة الإدارية لجريمة التهرب الضريبي:

وهنا ذهب فريق آخر من الفقهاء إلى اعتبار الجرائم الضريبية ذات طبيعة إدارية واستندوا في رأيهم هذا إلى العديد من الحجج والمبررات من أهمها:

1. قالوا بأن الهدف من قانون العقوبات يختلف تماماً عن الهدف الذي يتوخاه المشرع في النصوص الجزائية الخاصة بالجرائم الضريبية، بينما في القانون الضريبي يكون الهدف منها وفي الدرجة الأولى تنظيم تحصيل الضريبة وهو بذلك يكون علاقة إدارية بين إدارة الضريبة والمكلف ومخالفة المكلفين لنصوص هذا القانون لا تعدو كونها إلا مخالفته لأوامر هذه الإدارة أي مخالفة لقرارات ذات طابع إداري والعقاب على مخالفة هذه الأوامر يكون من صلاحية السلطات الإدارية وليس القضائية أما قانون العقوبات فيهدف إلى حماية الجماعة فيفرض العقوبات على من يعتدي على جسم الإنسان أو ماله أو شرفه والمجرم في نظر هذا القانون هو من يخالف القواعد الأخلاقية التي تتكفل باحترام شخصية الغير وأمواله، وهذا ما ليس له وجود في نصوص القانون الضريبي حيث أن القانون الضريبي

⁽¹⁾ سرور، أحمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم النقدية والضريبية. المرجع السابق. ص 41.

في رأي هؤلاء الفقهاء ينشئ علاقة إدارية بين المكلف وإدارة الضرائب وهذه العلاقة يتبعها قرارات وأوامر إدارية ومن يخالفها يقع على عاتق السلطة الإدارية إيقاع العقاب عليه⁽¹⁾.

2. هذا الرأي يقول أنه لا يمكن تشبيه جرائم الأموال بالغش الضريبي وذلك لأن الضرائب التي يتم بتحصيلها تذهب في النهاية لتدخل في الذمة المالية للدولة وجباية هذه الأموال أمر متوقف على السلطة السياسية للدولة وهذا يعتبر مظهراً من مظاهر سيادتها ولا يعتبر استعمالاً لحق من الحقوق التي يضمنها القانون المدني، فالضرائب لا تدخل ضمن إيرادات الدولة بصفتها شخص من أشخاص القانون الخاص بل تدخل إيراداتها لاعتبارها شخصاً عاماً وبما أن الأمر كذلك فلا يجوز تشبيه الغش الضريبي بجرائم الاعتداء على الأموال وإخضاع كلتا الجريمتين لنظام جنائي واحد.

3. أن القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين الدولة والأشخاص تختلف كلياً عن تلك القواعد التي تنظم العلاقة بين المواطنين بعضهم مع بعض، فالعلاقة بين المواطنين من المفترض أن تقوم على مبدأ المساواة القانونية واحترام السلامة البدنية وأموال الآخرين وسلطان الإرادة بينما العلاقة بين الدولة والأفراد فإنها تقوم على عنصر القهر، وقد خلاص هذا الرأي إلى القول بأن القوانين الضريبية ليس لها نفس القيمة القانونية كالتى تتبع من النصوص الجنائية، وإن الجرائم الضريبية بالتالي لا تعتبر جرائم جنائية، وقد ذهب هذا الرأي إلى أن الجرائم الضريبية والجرائم الإدارية تعتبر جميعها ذات طبيعة واحدة ويجب أن تخضع لقانون عقوبات خاص هو قانون العقوبات الإداري وهذا القانون يتمتع باستقلال نسبي يعتمد هذا الاستقلال على الطبيعة الخاصة للالتزامات التي يعاقب على مخالفتها، وتخضع لمبادئ عامة خاصة بها تختلف عن المبادئ العامة لقانون العقوبات. ومن هذه المبادئ:

(1) سرور، أحمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم النقدية والضريبية. المرجع السابق. ص41.

1. تغليب الركن المادي للجريمة على ركنها المعنوي.

2. التضامن بين مرتكبي الجريمة.

3. المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية.

4. المسؤولية عن الغير.

5. افتراض الإثم⁽¹⁾.

خلاصة النقاش السابق:

سبق وأن أوضحنا الرأي الذي يعتبر الجريمة الضريبية هي جريمة جنائية تتبع قانون العقوبات العام وتخضع له وكذلك أوضحنا الرأي المضاد الذي يعتبر هذه الجريمة لا تتعدى إلا أن تكون جريمة إدارية بحتة وتتبع وفقاً لذلك القانون الإداري أو قانون العقوبات الإداري، بينما نرى هنا أن القانون الضريبي هو أصلاً قانون له استقلاله الخاص به عن كل من القانونين الإداري والجنائي وتتمثل استقلالية القانون الضريبي عن القانون الجنائي فيما يلي:

1. أن القانون الضريبي يعامل العقوبة على الجرائم الضريبية على نحو خاص به بحيث يجمع العقوبة الجنائية والتعويض المدني.

2. القانون الضريبي الأصل فيه حرية الإدارة الضريبية في طلب رفع الدعوى الجنائية وهذا أمر مختلف عن ما هو معمول به في القانون الجنائي من حرية النيابة العامة في رفع الدعوى الجنائية ومباشرتها.

3. القانون الضريبي لا يعترف بالقاعدة التي تقول أن الجنائي يوقف المدني.

⁽¹⁾ سرور، أحمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم النقدية والضريبية. المرجع السابق. ص 41-43.

كما أن القانون الضريبي مستقل ويختلف عن القانون الإداري فيما يلي:

1. في القانون الضريبي الإدارة الضريبية لها الحق في الالتجاء إلى التنفيذ المباشر للحصول على الضرائب المستحقة على المكلفين، أما في القانون الإداري فالأصل هو وجوب التجاء الإدارة إلى القضاء للحصول على حقوقها.

2. لا يجوز وقف تنفيذ قرار ربط الضريبة، بينما في المقابل يجوز وقف تنفيذ القرار الإداري.

3. لا يعترف القانون الضريبي بفكرة العقود في الأمور الضريبية، بينما القانون الإداري قام بتنظيم العقود الإدارية ومنح الإدارة الحق في تغيير شروطها بما يحقق الصالح العام.

4. القانون الضريبي لا يلتزم إلا بأحكامه وليس من شأنه أن يعطي مركزاً إدارياً غير قانوني صفة المشروعية⁽¹⁾.

وبعد هذا العرض لاستقلال القانون الضريبي عن كل من القانون الإداري والقانون الجنائي وتبعاً لذلك لا يمكن لنا أن نعتبر جريمة التهرب الضريبي جنائية تخضع لأحكام قانون العقوبات كما لا يمكن اعتبارها جريمة إدارية تخضع لأحكام قانون العقوبات الإداري، ونظرية قانون العقوبات الإدارية أثبت النقد عدم صحتها وتبعاً لذلك لا تعتبر الجرائم الضريبية ذات طبيعة إدارية ويؤكد ذلك أن العقوبات الجنائية التي أقرها القانون كعقاب على الجرائم الضريبية هي الحبس والغرامة الجنائية، والغرامة الجنائية هي التي تثار الجدل حولها حيث أعتبرها البعض تعويضاً وهي لسيت كذلك بل عقوبة جنائية بالمعنى الدقيق لأنها تصدر عن محكمة جنائية والعلاقة الضريبية ليست إحدى علاقات القانون الخاص لأنها لا تنشأ بين شخصين حيث أن الدولة فيها لا يمكن أن تعتبر شخصاً اعتبارياً خاصاً بل هي شخص معنوي عام، لذلك فإن الالتزام الضريبي لا يعد التزاماً من التزامات القانون الخاص، بل هو واجب تفرضه الدولة بما

(1) سعيد، محي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين المحول والإدارة الضريبية. مرجع سبق ذكره. ص 37-42.

لها من سلطة عامة تضمن تحصيل الضرائب وهذا بالطبع ينفي فكرة الجزاء المدني عن هذه العقوبة.

كل ما سبق يقطع دابر الشك حول الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية حيث أن الجريمة الضريبية تتميز عن سائر الجرائم في القانون العام بطبيعتها الخاصة ولخضوعها إلى قواعد لا تخضع لها الجرائم العادية كما هو معروف في الجرائم الضريبية من المساواة بين العمد والإهمال وفي تقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنويين وكذلك في تقرير أحكام خاصة للعود وفي الغرامة الضريبية التي تتطوي على فكرة التعويض وغير ذلك من المسائل⁽¹⁾.

ونتهي هذا الموضوع إلى الاستنتاج بأن الجريمة الضريبية وبما فيها جرائم التهرب من ضريبة الدخل هي جرائم جنائية ولكن ليست جرائم جنائية بحتة كسائر الجرائم الجنائية بل هي جرائم جنائية ذات صفة أو طبيعة خاصة وهذه الطبيعة الخاصة جعلتها تختلف عن باقي الجرائم الجنائية في العديد من الأمور التي تم التعرض لها.

هل الجريمة الضريبية هي جريمة وقتية أم مستمرة؟

ثار الجدل حول طبيعة الجريمة الضريبية من حيث كونها جريمة مستمرة أم وقتية. واختلف الفقهاء في ذلك فهل هي جريمة مستمرة طالما بقي المكلف أو المتهرب من دفع الضريبة يخفي المبالغ التي تسري عليها الضريبة أو المستندات التي تثبت دين الضريبة عليه أم هي جريمة وقتية تنتهي بمجرد أن انتهى هذا المتهرب من عملية تهربه من دفع الضريبة، قضت محكمة النقض في أحد أحكامها في قضية احتيال ضريبي عن طرق إخفاء بعض المبالغ التي تقع عليها الضريبة بأن هذه الجريمة تعد من الجرائم المستمرة وتبقى كذلك ما بقي مرتكباً هذه الجريمة يخفي المبالغ التي تسري عليه الضريبة عن الإدارة الضريبية⁽¹⁾.

(1) سرور، أحمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم النقدية والضريبية. مرجع سبق ذكره. ص 47 - 48.

(1) قاسم، صلاح محمد توفيق: التهرب ضريبة الدخل في فلسطين. مرجع سبق ذكره. ص 96.

وهذا الرأي الذي قضت به محكمة النقض غير مسلم به لدى الكثير من الفقهاء ممن يعتبرون أن جريمة التهرب الضريبي تعد جريمة وقتية تقع وتنتهي بمجرد تخلص الجاني من أداء دين الضريبة المستحقة عليه كلها أو بعضها سواء كان ذلك عن طريق ربط الضريبة ربطاً خاطئاً أو عن طريق أداء المكلف للضريبة على الأساس الخاطئ المبين في الإقرار المقدم من قبله، على أن الجاني يُسأل في الوقت ذاته عن جريمة الامتناع عن أداء الضريبة كلها أو جزء منها فهي جريمة مستمرة.

ولكن ماذا لو قام أحد المكلفين باستخدام الطرق الاحتيالية وأفلح في إدخال الغش على الإدارة والضريبة وتم ربط الضريبة على الأساس الخاطئ الذي ادخله المكلف في الإقرار فإن الجريمة هنا تعتبر وقتية دون شك لأنها أسفرت عن تخلص الجاني كلياً أو جزئياً من الضريبة.

وفي المقابل يمكن اعتبار الجريمة السابقة جريمة مستمرة إذا ما قام المكلف بإخفاء مصدرٍ أو أكثر من مصادر دخله فطالما بقي الجاني يقوم بإخفاء هذا المصدر من الدخل عن الإدارة الضريبية لطالما بقيت حالة الاستمرار في الجريمة الضريبية⁽²⁾.

ومن خلال ما سبق نرى أن الجريمة الضريبية قد تكون جريمة وقتية في بعض الأحيان وقد يختلف هذا التكيف في أحيان أخرى فتتقلب إلى جريمة مستمرة وهذا طبعاً يخضع لظروف كل جريمة بمعزل عن الأخرى فالجريمة الضريبية لا يمكن وصفها كجريمة وقتية بصورة قاطعة كما لا يمكن وصفها كجريمة مستمرة بصورة مطلقة أيضاً.

العقوبات الضريبية المطبقة في فلسطين كأداة ناجعة في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين:

(2) سرور، أحمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم النقدية والضريبية. مرجع سبق ذكره. ص 316.

إن القانون المطبق بالنسبة لضريبة الدخل في فلسطين هو قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م وسيتم من خلال هذا الموضوع التطرق للعقوبات الضريبية المنصوص عليها في هذا القانون إضافة إلى ذلك العقوبات الضريبية الواردة في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

1. عقوبة التخلف عن دفع الضريبة في المواعيد المحددة قانوناً في القانون الأردني رقم 25 لسنة 1964. نصت المادة (1/64) من هذا القانون على أنه إذا لم تدفع الضريبة في الأوقات المحددة قانونياً يضاف إلى مقدار الضريبة مبلغ:

10% إذا كانت مدة التخلف (6) أشهر أو أقل.

15% إذا كانت مدة التخلف أكثر من (6) شهراً وأقل من 12 شهراً.

20% إذا كانت مدة التخلف أكثر من (12) شهراً وأقل من 24 شهراً.

25% إذا زادت مدة التخلف عن 24 شهراً.

ونصت هذه المادة على أن يتم جباية هذه الغرامات كما يتم جباية الضرائب أي أن يطبق على هذه الغرامات الأحكام المطبقة على جباية الضرائب، وورد في هذه المادة أيضاً أنه يحق لمأمور التقدير تخفيض أو إلغاء الغرامة بناء على سبب معقول شرط أن لا تزيد قيمتها عن (خمسين ديناراً) ويجوز للمدير بناء على تتسيب من مأمور التقدير تخفيض أو إلغاء الغرامة في الحالات التي تزيد قيمتها عن خمسين ديناراً إذا اقتنع أن التأخر كان لسبب مقبول ولا يجوز استيفاء أي غرامة تقل قيمتها في أي حالة من الحالات عن دينار واحد.

والفقرة الثانية من هذه المادة نصت أن هذه الغرامة لا تعتبر جزءاً أو قسماً من الضريبة المدفوعة من أجل المطالبة بالإعفاء أو التقاص.

ومن خلال استقراء المادة السابقة الخاصة بالعقوبة التي فرضها القانون في حالة المتأخر أو المتخلف عن دفع ضريبة الدخل في الميعاد المحدد قانونياً نلاحظ أن المشرع أو جب غرامة على كل مدة تأخر فيها المكلف وهذا شيء جيد وخاصة أن المشرع اعتبر هذه الغرامة جزءاً من الضريبة وتعامل معاملة الضريبة تماماً، ولكن يرى الباحث أن المشرع وفي نفس المادة أعطى مأمور التقدير إلغاء أو تخفيف الغرامة التي تقل عن خمسين ديناراً وكذلك أعطى المدير إلغاء أو تخفيف الغرامة إذا زادت عن خمسين ديناراً إذا اقتنع أو كان السبب معقولاً. وهذا يشكل مخرجاً وثغرة لا بد من الإشارة إليها حيث أنه في كثير من الأحيان يتم الاتفاق مع المكلف على دفع الضريبة الأصلية مقابل إعفائه من الغرامة التي هي حق للدولة بدل التأخر في دفع الضريبة، ويرى الباحث أن هذا الأمر يجب أن يكون صارماً ولا يملك مأمور التقدير ولا حتى المدير التنازل عن حق للدولة لمجرد اقتناعه بأن التأخر في دفع الضريبة كان لسبب معقول.

2. عقوبة تقديم كشوف ومعلومات غير صحيحة:

نصت المادة (1/67): على كل من أتى قصداً فعلاً من الأفعال التالية:

- أ. قدم كشفاً غير صحيح وذلك بأن اغفل فيه أو انقص أو حذف منه أي دخل أو أي جزء من الدخل يترتب عليه تقديم كشف به بمقتضى هذا القانون.
- ب. أدرج أي بيان كاذب أو قيود صورية أو غير صحيحة في كشف أو بيان قدم بمقتضى هذا القانون أو إيفاء بالغايات المقصودة منه في تقدير أي دخل خاضع للضريبة، أو للتوصل إلى المقدار الصحيح للضريبة المستحقة عليه أو لتقرير أي إعفاء أو تنزيل أو إنقاص يسمح به القانون.
- ج. أعد أو حفظ أو سمح بأعداد أية دفاتر أو حسابات أو قيود صورية ضرورية أو سمح بتزوير أية دفاتر أو حسابات أو قيود أو أخفاها أو أتلفها كلياً أو جزئياً بقصد

أخفاء أو تهريب أي دخل خاضع للضريبة. بمقتضى هذا القانون أو أي جزء من ذلك الدخل أو للتملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً أو للحصول بدون حق على أي إعفاء أو تنزيل أو إنقاص يسمح به هذا القانون.

د. لجأ إلى أي حيلة أو خدعة مهما كان نوعها أو أجاز استعمالها للتهرب من دفع الضريبة أو لتخفيض مقدارها بأيّة صورة من الصور بما في ذلك الحصول بدون حق على أي إعفاء أو تنزيل أو إنقاص يسمح به القانون.

هـ. أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأيّة واقعة أو أمر أو مسألة تؤثر في مسؤوليته أو مسؤولية أي شخص آخر أو أية شركة عادية في دفع ضريبة الدخل أو التأثير في مقدارها.

و. أعطى أي جواب كاذب شفوي أو كتابي على أي سؤال أو طلب وجهة إليه للحصول على معلومات وبيانات يتطلبها هذا القانون وذلك بغية التملص من دفع الضريبة كلها أو جزء منها أو التخلص لتخفيض مقدارها بأيّة صورة من الصور.

يعاقب لدى إدانته عن كل جرم من هذه الجرائم بالحبس لمدة لا تزيد على ستة أشهر أو بغرامة لا تقل عن خمسة وعشرين ديناراً بالإضافة إلى تضمينه ضعفي الفرق بين الضريبة الصحيحة المستحقة عليه كما يقدرها مأمور التقدير ومبلغ الضريبة الذي ينتج عن الجرم.

كما تضمنت هذه المادة في الفقرة الثانية منها على أنه يعاقب بالصورة نفسها كل من حرض أو ساعد على ارتكاب أي فعل من الأفعال الواردة في الفقرة الأولى أو تدخل أو اشترك في ارتكابه بأي صورة من الصور، والفقرة الثالثة نصت على محاولة ارتكاب الأفعال الواردة في هذه المادة ونصت على العقاب بنفس الصورة على المحاولة.

ومن خلال النظر لهذه العقوبة التي فرضها المشرع على حالات التهرب الضريبي السابقة أو على الوسائل التي قد يلجأ إليها المكلف في محاولة منه للتهرب من عبء الضريبة كله أو جزء منه نرى أن المشرع قد خير المكلف الذي ثبتت إدانته خيرة بين الحبس أو الغرامة وهنا نقول أن هذا أيضاً خلل تشريعي لا بد من تداركه لأن الغرامة التي فرضها المشرع وخير المكلف بينها وبين الحبس هي غرامة بسيطة ولا تتوازى مع جريمة التهرب التي قام بها المكلف وثانياً أن فرض غرامة على جريمة التهرب الضريبي هو أمر لا يراه الباحث بالعقوبة الرادعة فالغرامة هي دائماً مقدور على دفعها وخاصة لدى المكلفين الميسورين وهذا يؤدي إلى أخلال بمبدأ العدالة فبينما يقوم المكلف ذو الوضع الاقتصادي الجيد بالتهرب من الضريبة معتمداً على أنه إذا تم كشفه فإنه يقوم بدفع هذه الغرامة المفروضة قانوناً ويتلاشى أي عقوبة أخرى كالحبس. أما المكلف ذو الوضع الاقتصادي السيء والذي حاول التهرب من الضريبة، وتم كشفه فإنه لا يكون أمامه إلا عقوبة الحبس التي نص عليها القانون لأنه لا يملك الغرامة التي خير القانون بين دفعها وبين الحبس إذا لم يدفعها.

وهنا نرى أنه لا بد أن يتضمن القانون عقوبة واحدة رادعة، وأن عقوبة تقييد الحرية (الحبس) هي من أكثر العقوبات ملائمة ولا بد من إلغاء عقوبة الغرامة أي التخير بين الحبس والغرامة وذلك لتحقيق هدفين هما:-

أ. حتى تكون العقوبة الواقعة على التهرب الضريبي عقوبة رادعة لكل من يفكر بالتهرب من دفع الضريبة.

ب. لكي لا يكون هناك عدم مساواة أو إخلال بمبدأ العدالة بين المتهربين من دفع الضرائب ويكون جميع المكلفين سواسية أمام العقوبات التي يقرها القانون فلا يحبس المكلف الفقير بينما يخلى سبيل المكلف الغني لأنه دفع الغرامة.

3. عقوبة التخلف عن تقديم الكشوف وعن الحضور أو العمل بمقتضى إشعار أو طلب صادر بمقتضى القانون.

نصت المادة (68) من القانون الأردني رقم (25) لسنة 1964 على مايلي:-

1) كل من تخلف عن تقديم الكشف المنصوص عليه في المادة (35) من نفس القانون يعاقب بغرامة لا تقل عن دينارين ولا تزيد عن عشرة دنانير عن كل شهر يقع فيه التخلف أو أي جزء منه.

2) كل من:-

- أ. تخلف عن العمل بمقتضيات أي إشعار أو طلب صدر إليه بموجب هذا القانون.
- ب. تخلف عن الحضور إجابة لإشعار صدر إليه تحقيقاً لأي غرض من الأغراض.
- ج. امتنع بعد حضوره عن الرد على أي سؤال وجه إليه بصورة مشروعة إيفاء بالغايات المقصودة من هذا القانون يعاقب لدى إدانته بغرامة لا تقل عن خمسة دنانير ولا تزيد عن خمسين ديناراً.

من الملاحظ من خلال استقراء هذه المادة الخاصة بعقوبة التخلف عن تقديم الكشوف وعدم الحضور أو العمل بمقتضى إشعار أو طلب صادر بمقتضى القانون أن هذه المادة في الفقرة الأولى منها فرضت غرامة لا تقل عن دينارين ولا تزيد عن عشرة دنانير عن كل شهر يقع فيه التخلف أو أي جزء منه، والذي لا خلاف حوله أن هذه الغرامة وإن كانت ذات قيمة أيام صدور هذا القانون أي قبل أربعين عاماً تقريباً إلا أنها اليوم غرامه قيمتها بسيطة ويمكن لأي مكلف دفعها دون شعوره أنه دفع غرامه، فالديناران أو العشرة دنانير هي مبلغ بسيط وبسيط جداً لا يصلح لأن يكون غرامه، وهنا لا بد للمشرع من إعادة النظر بقيمة الغرامات المفروضة وزيادتها واستبدالها بالحبس في الكثير من المطارح.

المادة (70) من القانون الأردني رقم (25) لسنة 1964، نصت على عدم جواز، الأخذ بالأسباب المخففة، هذه المادة في تقدير الباحث أنها كانت عملاً جيداً عمل به المشرع فحرم المتهرب، ومن يحاول مخالفة أحكام القانون الضريبي من الاستفادة من الأسباب المخففة التي أقرها القانون في ظروف معينة. ونظراً لأهمية الضرائب للدولة ولخطورة التهرب منها وما ينتج عن ذلك من آثار اقتصادية قد تهدد كيان الدولة الاقتصادي والاجتماعي لهذا كله فإنه يجب أن يكون المشرع صارماً في العقوبات المفروضة على جرائم التهرب الضريبي، وفي هذه المادة السابقة التي نصت على عدم استفادة المتهرب من الضريبة من الأسباب المخففة تأتي من هذا المنطلق الهام للضرائب وخطورة التهرب منها.

وكان على المشرع أن ينص على قاعدة أخرى وهي عدم تطبيق القانون الأصلح للمتهم في جرائم التهرب الضريبي للأسباب ذاتها، وهي أهمية الضرائب للدولة وخطورة التهرب منها.

وكذلك هناك قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 1952، وجاء في المادة الأولى منه " إذا كان شخصاً مكلفاً بتأدية مبلغ من الأموال الأميرية حسب الأصول وتختلف ذلك الشخص عن دفع ذلك المبلغ في الوقت المعين، فتطبق عليه أحكام هذا القانون لتحصيل المبلغ المذكور".

والمادة (2) من نفس القانون قامت بتعريف المتخلف على أنه "الشخص الذي يتخلف عن دفع أموال أميرية مستحقة عليه في تاريخ استحقاقها".

وما لاشك فيه أن الضريبة والرسوم من ضمن الأموال الأميرية التي قصدها المشرع كما أن تحصيل الأموال الأميرية يطبق على المكلف الذي يريد مغادرة البلاد قبل أن يقوم بتسديد الضريبة المستحقة عليه بعد أن تتم مخاطبته من قبل مأمور التقدير يطالب بدفع الضريبة خلال مدة محددة في الإشعار ولم يدفع أو يؤمن دفعها بضمانه يقتنع بها مأمور التقدير، وهذا نص عليه قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 في المادة (1) منه.

مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية:-

أما عن مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والعقوبات التي نص عليها بحق مرتكبي جرائم التهرب من ضريبة الدخل فقد عاقب في المادة (41) منه كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على التهرب من الضريبة بأن أتي عن قصد أي فعل من الأفعال الواردة في نفس المادة، عند إدانته عن كل جرم من تلك الجرائم يعاقب بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع إلى ستة أشهر أو بغرامة تتراوح بين خمسين ديناراً إلى خمسمائة دينار، وفي كل الأحوال يضمن النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، وغرامة تصل إلى (100%) من مقدار الضريبة ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها.

من خلال المادة السابقة نرى أن المشروع الفلسطيني قد جعل المتهرب والمساعد على التهرب في مرتبة واحدة من العقاب، وهذا أمر جيد حيث أن المشروع الفلسطيني قد أصاب به عندما ساوى بين هؤلاء ليكون ذلك رادعاً لكل من يحاول الاشتراك بجرائم التهرب الضريبي.

ولكن نرى أن المشروع الفلسطيني وعند تخييره للمكلف الذي تبين إدانته بجريمة التهرب بين الغرامة أو الحبس كان المشروع هنا غير صائب في هذا التحيز وكان يجب على المشروع أن يفرض عقوبة لحبس المكلف الذي ثبتت إدانته في جريمة التهرب الضريبي.

كذلك إن نص المشرع في المادة السابقة على الغرامة والتي حددها الأدنى خمسون ديناراً كعقوبة على جريمة التهرب، وهذا عقاب لا يوازي بأي شكل من الأشكال الجرم الذي ارتكبه المتهرب من الضريبة وكان يجب على المشروع وإن كان لا بد من فرض غرامة فيجب أن تكون هذه الغرامة مرتفعة ومقرونة بالحبس أي أن يكون العقاب غرامة مالية وحدّها الأدنى لا

يقبل عن خمسمائة دينار بالإضافة إلى الحبس ليكون هذا العقاب رادعاً لمن تسول له نفسه بارتكاب جرائم التهرب الضريبي.

والمشروع الفلسطيني أحسن صنفاً حين اعتبر الشريك في الفقرة الأخيرة من المادة السابقة شريكاً بالتضامن مع المكلف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها.

المادة (42) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني عاقبت الشخص الذي يمثل المكلف في دوائر الضريبة بعقوبة الغرامة التي لا تزيد عن ألف دينار أو الحبس من ستة أشهر لسنة أو كلتا العقوبتين إذا ارتكب أي فعل من الأفعال التالية:-

1. إذا أخفى الوقائع التي علمها أثناء تأديته مهمته ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط المكلف.

2. إذا أخفى الوقائع التي علمها أثناء تأديته مهمته عن أي تعديل أو تغيير في الدفاتر والحسابات أو السجلات من شأنه أن يؤدي إلى تقليل الأرباح وزيادة الخسائر.

في هذه المادة نرى أن المشروع نص على معاقبة الممثل القانوني للمكلف إذا قام هذا الممثل بإخفاء أي معلومة كان يعلمها من شأنها أن تؤثر في قيمة الضريبة ونص على عقوبة الغرامة التي يجب أن لا تزيد عن ألف دينار. والسؤال المطروح هنا لماذا قام المشروع ونص على الحد الأعلى للغرامة ولم يذكر الحد الأدنى لها، وهذا في رأي الباحث نقص لا بد من تداركه.

ويرى الباحث أن المشروع كان على حق حينما نص وقال أو كلتا العقوبتين ليعطي الصلاحية للجهات المختصة بإنزال العقوبتين معاً بحق كل من يحاول التهرب من الضريبة لحساب من يمثله أمام الدوائر الضريبية.

أما المادة (43) من مشروع القانون فقد أجازت هذه المادة حجز أموال المكلف الذي تخلف عن دفع الضريبة، وجاء ذلك في بند (1) حيث نصت على أنه يجوز حجز أموال المكلف الذي تخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه وذلك بصدور قرار حجز من المحكمة بناء على طلب المدير وبموافقة الوزير. وهذا أيضاً نرى أنه أمر جيد اختاره المشروع الفلسطيني كعقوبة على المكلف الذي يحاول التهرب من دفع الضريبة من خلال تخلفه عن دفعها.

كما أن المادة (44) من مشروع القانون الفلسطيني وضعت عقوبة أخرى على المكلف الذي يمتنع عن دفع الضريبة، وهذه العقوبة هي منع السفر حيث يصدر هذا المنع حسب المادة السابقة من المحكمة المختصة بناء على طلب يتقدم به مدير عام ضريبة الدخل بعد موافقة وزير المالية ويجب أن يكون موضحاً أسباب طلبه ومبرراته. وفي هذه العقوبة أيضاً نرى أن المشروع الفلسطيني قد أحسن اختياره لمحاربة التهرب من دفع الضريبة.

أما المادة (45) من مشروع القانون الفلسطيني فقد نصت على أن الإجراءات المتخذة المتعلقة بالعقوبة أو الغرامة أو عقوبة الحبس بمقتضى هذا القانون لا يعفي الشخص من مسؤولية دفع الضريبة. وهذا أيضاً أمر صحيح حيث أن العقوبة عندما فرضت على المتهرب أو المتخلف عن دفع الضريبة فرضت عليه لأنه خالف أحكام القانون وهذه العقوبة لا تعفي هذا المتهرب من الالتزام الأصلي بدفع الضريبة التي حاول التهرب منها فيجب تحميل هذا المكلف عقوبة التهرب أو التخلف عن دفع التزامه الضريبي الذي نص عليه القانون كما يجب إيقاع العقوبة على هذا المكلف، وهذه العقوبة لا تعفي هذا المكلف من التزامه بدفع الضريبة المستحقة عليه.

الفصل الخامس

تحليل البيانات الإحصائية

معايير التوزيع الإحصائي لعوامل التهرب الضريبي:

تم تصميم استبانته احتوت على 26 سؤال تمثل العوامل المحتملة لجريمة التهرب من ضريبة الدخل وتم توزيع هذا الاستبيان على عينه تمثل مجتمع الدراسة (محاسبين، موظفي ضرائب، منشآت كبيرة، مهنيين) والمنشآت الكبيرة قصد بها كل مؤسسه أو شركة يعمل بها عشر موظفين فأكثر، أما فئة المهنيين فقد شملت الأطباء والمهندسين والمحاسبين والمحامين، وتم توزيع الاستبانته المبينة في الملحق رقم (2) على الفئات المذكورة في عينة ضمت ما يقارب 5% من مجتمع الدراسة ووزعت هذه الاستبانته في خمس محافظات من محافظات الضفة الغربية وهي نابلس، رام الله، طولكرم، سلفيت، وقلقيلية وكانت نتائج الاستبانته كما يلي:

بلغ التقدير العام لكل عامل (سؤال) ما بين -2 كحد أدنى حين يجمع المستبنيين على أن تأثيره على التهرب الضريبي معدوم و+2 كحد أقصى حين يجمع المستبنيين على أن تأثيره على التهرب الضريبي قوي جداً وقد تم تقسيم العوامل التي قد يكون لها تأثير على عملية التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى أربعة فئات حسب تأثير كل منها على عملية التهرب من ضريبة الدخل، الفئة الأولى كانت للعوامل المهملة وهي تلك التي حصلت على تقدير سالب (أقل من صفر) والفئة الثانية هي فئة العوامل ضعيفة الأهمية والتي كان تقديرها يتراوح بين (0 - > 0.55) والسبب في اعتبار تقدير صفر عامل مؤثر وإن كان ضعيفاً هو أن حسبة الجدولة الإحصائية تعني بتقدير صفر أن المؤيدين لاعتباره عاملاً مؤثراً يعادلون المعارضين لذلك تماماً ويعتبر تأثير هذه العوامل من هذه الفئة على التهرب من ضريبة الدخل ضعيف ومحدود أما الفئة الثالثة وهي العوامل المهمة وكان تقديرها يتراوح بين (0.55 - > 1.10) وهذه العوامل هامة ولها اثر على عملية التهرب من ضريبة الدخل، أما الفئة الرابعة وهي العوامل المهمة جداً والتي تراوح تقديرها بين (1.10 - 2) والسبب في طول هذه الشريحة هو أن الإجماع في مثل هذا الاستبيان المتعدد الفئات والأفراد غير ممكن الأمر الذي يجعل التقدير الأقصى عملياً أقل من 2 وفي الحالة موضوع البحث لم يتجاوز التقدير الأقصى 1.64 فقط، وتعتبر هذه العوامل هامة جداً

لها أثر كبير على عملية التهرب من ضريبة الدخل، الأمر الذي يستلزم من جميع الجهات المسؤولية أخذها بعين الاعتبار بتركيز شديد عند البحث عن حلول لظاهرة التهرب الضريبي، استناداً إلى هذه المعايير أظهر التحليل الإحصائي للاستبانة الفئات الأربعة للعوامل المؤثرة على التهرب من ضريبة الدخل على النحو التالي مرتبة حسب أهميتها ترتيباً تنازلياً:

العوامل المهمة جداً:

وكما سبق ذكره فإن هناك أسباب أو عوامل تم تصنيفها على أنها مهمة جداً حيث أنها حصلت على تقدير 1.10 أو أكثر وهذه العوامل التي وعددها أربعة عوامل وهي:-

* **انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي (سؤال رقم 12)** يرجع هذا العامل سبب التهرب الضريبي إلى انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي وحصل هذا العامل على تقدير 1,64 وهذا يؤكد وبشكل قاطع أن انعدام الاستقرار في الوطن له أثر بالغ على حصيلة الضرائب وبالتالي فإن انعدام الاستقرار يؤدي إلى زيادة نسبة المتهربين من دفع الضرائب المستحقة عليهم، والعلّة واضحة في ذلك إذ أن عدم الاستقرار يؤدي بالمكلف إلى مواجهة تكاليف طارئة الأمر الذي يدفعه باستمرار إلى العمل على تخفيف عبئه الضريبي بأي طريقة من الطرق حتى ولو كان بالتهرب الضريبي.

* **النفور الطبيعي من الضرائب (السؤال رقم 19)** وهذا العامل يعزو التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى النفور الطبيعي من الضرائب وعدم الرضا عنها بشكل عام وحصل هذا العامل على تقدير 1.21 وهذا يدل على أن هذا العامل هو من العوامل الهامة جداً والتي لها أثر كبير على عملية التهرب من ضريبة الدخل حيث أن الضرائب لدى أغلب المجتمعات هي واجب غير مرغوب به وهنا يأتي دور وزاره المالية بأقسامها المختلفة لتعمل على توعية المكلفين بأهمية الضرائب للدولة وذلك من خلال وسائل الأعلام المختلفة والعمل على إيجاد

برامج توعية وتنقيف ضريبي تبدأ في مراحل مبكرة في المدارس ثم الجامعات ومن ثم المؤسسات ليتم كسر حاجز كره الضرائب والنفور منها.

* **الخلفية التاريخية لسياسة الاحتلال الضريبية (السؤال رقم 26)** وينص هذا العامل على أن من أسباب التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين الخلفية التاريخية لضريبة الدخل في البلاد حيث أنها كانت تدفع للاحتلال جبراً وهذا السبب حصل على تقدير 1.15 وهذا التقدير يدل على أهمية هذا العامل وتأثيره القوي على ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، إذ أن الضريبة كانت تدفع لسلطة الاحتلال ولذلك كان التهرب منها يعد عملاً من أعمال مقاومة الاحتلال التي تستحق الثناء والتقدير، أما الآن وبعد قيام السلطة الفلسطينية فقد اختلف الأمر تماماً حيث أنها باتت جريمة يعاقب عليها القانون. ولكن يبدو أن النظرة السابقة لا زالت راسخة في أذهان الكثيرين الأمر الذي يتطلب العمل من قبل الجهات المختصة على إزالتها من خلال التعامل مع المواطنين بأقصى قدر ممكن من الاحترام والتقدير، وكذلك العمل على كسب ود هؤلاء المواطنين من خلال الأعمال لا الأقوال لتحل الثقة والقناعة في دفع الضرائب محل القوه والجبروت التي كان الاحتلال يستخدمها في جباية الضرائب من المواطن الفلسطيني.

* **سوء الأوضاع الاقتصادية للمكلفين (السؤال رقم 2)** يرجع هذا العامل سبب التهرب من ضريبة الدخل إلى الوضع الاقتصادي السيئ للمكلفين وقد حصل على تقدير 1.10 هذا يدل على أن الوضع الاقتصادي للمكلفين له أهمية بالغة على التهرب الضريبي، ذلك أن سوء الأحوال الاقتصادية للمكلفين يتبعه زيادة في عمليات التهرب من الضرائب ومن ثم انخفاض في الإيرادات العامة. ومن الملاحظ في الإجابة على هذا السؤال أن هناك انسجام بين جميع الجهات حول هذا العامل حيث أن الجميع (مهنين أو محاسبين أو موظفي ضرائب أو منشآت كبيرة) كان رأيهم موحد على أهمية هذا العامل في عملية التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين مع اختلاف بسيط في رأي كل منهم.

العوامل المهمة:

والعوامل المهمة هي تلك الأسئلة أو العوامل التي حصلت على تقدير يتراوح بين

(0.55 – 1.10) وعددها (8) عوامل وهي:

* **غياب القوانين الضريبية الحديثة (السؤال رقم 13)** يعزو هذا العامل التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى عدم إصدار قوانين ضريبية جديدة وحصل هذا العامل على تقدير 0.96 وهذه النسبة تعطي دليلاً على أن القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين هي قوانين قديمة مر عليها أربعين عاماً ولا بد من العمل على إلغائها وإصدار قوانين جديدة تواكب التطورات الحديثة وكما أنه لا بد من التسريع في الإجراءات للعمل على إقرار مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني للعمل به بدلاً من القوانين القديمة. ويلاحظ هنا أن جميع فئات الاستبانة أجمعت على أن عدم إصدار القوانين الجديدة له أثر مهم على التهرب الضريبي حيث فاقت نسبة من يؤيدون ذلك 90% وهذا يدل على شبه إجماع بان اثر القوانين الضريبية هام جداً على عملية التهرب من الضرائب.

* **غياب الوعي الضريبي (السؤال رقم 25)** يرجع هذا العامل موضوع التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين يعود إلى غياب الوعي الضريبي لدى معظم المكلفين حيث حصل على تقدير 0.82 وهذا يعطي دليلاً قوياً على أن الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لها أثر فاعل على الالتزام الضريبي عند المكلفين وهذا يستدعي من الجهات المختصة في السلطة الفلسطينية التركيز على هذا العامل من خلال نشر الثقافة الضريبية بين المكلفين عن طريق الوسائل المختلفة من وسائل أعلام ونشرات وورشات عمل ومدارس وجامعات لكي نصل في

النهاية إلى مجتمع يكون على قدر كبير من حالوعي الضريبي لما ذلك من أثر كبير على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

* غياب التنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى (السؤال رقم 10) يعزو هذا العامل التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى عدم أو قلة التنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى حيث حصل على تقدير 0.79 وهذا يؤكد على أن مثل هذا التنسيق لو وجد على نطاق واسع لحد كثيراً من عمليات التهرب الضريبي، فمثلاً هناك تنسيق بين دائرة السير ودائرة ضريبة الدخل وهذا التنسيق بالرغم من محدوديته إلا أنه حقق نجاحاً ملحوظاً في مجال مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين⁽¹⁾ وهنا نقول أنه لا بد للجهات المختصة من تطبيق أو إيجاد تنسيق مباشر ما بين دوائر الضريبة والدوائر الحكومية الأخرى إذا ما أرادت الوصول إلى التزام ضريبي معقول ويحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

* تقصير وزارة المالية في تنبيه المكلفين (السؤال رقم 24) وينص هذا العامل على أن التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين مرده إلى تقصير وزارة المالية في تنبيه المكلفين وتعريفهم بواجباتهم الضريبية و قد حصل على تقدير 0.74 وهو ما يدل على أن الثقافة الضريبية لها دور كبير في عملية التهرب الضريبي وأنه كلما اقتنع المكلف بأن الضرائب هي واجب عليه تجاه الدولة والمجتمع ينعكس ذلك إيجاباً على الالتزام الضريبي أي أنه كلما كان هناك وعي ضريبي كلما انخفضت نسبت التهرب، وهنا نقول أنه لا بد للجهات المختصة في وزارة المالية التنبيه إلى هذا العامل وعدم إهماله من خلال العمل على بث حملات للتوعية الضريبية لما في ذلك من أثر كبير في محاربة وضع عمليات التهرب الضريبي من خلال منحها قبل حدوثها.

* سوء الإنفاق العام (السؤال رقم 11) يرجع هذا العامل سبب التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى شعور المكلفين بسوء الأنفاق العام وعدم الشعور بالخدمات المقدمة من الحكومة،

⁽¹⁾ مديرية ضريبة دخل نابلس، زيارة ميدانية، بتاريخ 2003:9:15.

وقد حصل هذا العامل على تقدير 0.72 وهذا يعطي دليلاً على أن هناك عدم رضا من المواطنين إزاء ما تقوم به السلطة من مشاريع وما تقدمه من خدمات تجاه المواطنين مما يوجب على الدولة مراجعة سياستها وبرامجها الخدمائية ليتوافق ذلك مع ما يحتاجه المواطنين من خدمات ومشاريع قد تكون ذات أهمية بالنسبة للمواطنين. وهنا لا بد للدولة من أن تتحسس ما ينقص المواطنين وتعمل قدر الأماكن على تلبية رغباتهم وتقديم ما ينقصهم من خدمات وأضافه إلى ذلك لا بد من الأخذ بعين الاعتبار أهمية محاربة الفساد والمحسوبية لتصل العدالة إلى قلوب المواطنين وهذا يؤدي إلى التزام المواطنين بدفع الضرائب عن طيب خاطر.

* **تراخي الدوائر الضريبية في الجباية (السؤال رقم 9)** يعزو هذا العامل التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى تراخي الدوائر الضريبية في عملية الجباية وخاصة في فترات الرخاء الاقتصادي وهذا العامل حصل على تقدير 0.70 وهذا التقدير يدل على أن هذا التراخي الذي ينتاب عمل الدوائر الضريبية له أثر كبير على عملية التهرب فعندما تتراخي الدوائر الضريبية في جبايتها للضرائب يتشجع المكلفين على التهرب من الضرائب والاعتیاد على ذلك، وعلاج ذلك يكون بعدم إبداء أي تراخي من قبل الدوائر الضريبية في جباية للضرائب وخاصة في فترات الازدهار الاقتصادي. ومن الملاحظ أن الذين تم أخذ رأيهم من الفئات السابقة كان رأيهم بأن التراخي من قبل الدوائر الضريبية في الجباية يشجع كثيراً على التهرب الضريبي حتى أن فئة موظفي الضرائب بلغ تأييدها بهذا العامل 66.7 وهذه نسبة عالية جداً إذا ما أخذ بعين الاعتبار أن موظفي الضرائب برأيهم هذا إنما يقرون بأن عملهم ينتابه القصور من خلال تراخيهم في عمليات الجباية.

* **عدم نجاعة العقوبات الضريبية (السؤال رقم 4)** وينص هذا العامل على أن سبب التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين يعود إلى عدم نجاحه العقوبات الضريبية المطبقة وقد حصل على تقدير 0.68 وهذا يدل على العقوبات المطبقة فيما يخص جرائم التهرب الضريبي هي عقوبات غير رادعه وعقوبات بسيطة وهذا يوجه المشرع إلى ضرورة أعاده النظر في هذه

العقوبات التي تنص على إيقاع الغرامات البسيطة فقط في حق المتهربين ضربياً، حيث أن هذه العقوبة غير رادعة وقد تشجع المكلف على التهرب خاصة إذا كانت قيمة هذه الغرامة بسيطة معتمداً على أنه إذا ما إذا تم اكتشافه، فسيقوم بدفع قيمة هذه الغرامة البسيطة دون معاقبته بعقوبة أخرى. ومن الملاحظ أن أكثر الفئات دراية بجدوى هذه العقوبات هي فئة موظفي الضرائب وهذه الفئة كانت أجابتها بنسبه 100% على عدم جدوى هذه العقوبات وإنها عقوبات غير رادعة ولا تعمل على مكافحة التهرب من الضريبة وهذا يحتم على الجهات المسؤولة الانتباه إلى هذا الأمر.

* **التساهل في تطبيق العقوبات الضريبية (السؤال رقم 5)** يرجع هذا العامل التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى التساهل في تطبيق العقوبات الضريبية و قد حصل هذا العامل على تقدير 0.66 وهذا يؤكد على أن هناك تساهل من قبل الجهات المختصة في تطبيق العقوبات الضريبية على من ثبت إدانته في جرائم التهرب الضريبي، ما سبق يوجب على الإدارة الضريبية عدم التساهل في تطبيق العقوبات الضريبية على المتهربين من الضرائب وأتباع سياسة حازمة تجاه المتهربين ضربياً لكي يكونوا عبره لمن تسول له نفسه من المكلفين بالتهرب من الضريبة، فالعقوبات الضريبية التي نص عليها القانون هي حق منحه القانون للجهات المختصة فلا بد لهذه الجهات من ممارسة صلاحياتها وتطبيق هذه العقوبات بحق المتهربين لما في ذلك من فائدة تعود على الدولة في منع ومكافحة التهرب الضريبي.

العوامل ضعيفة الأهمية:

هناك أسئلة أو عوامل تضمنتها الاستبانة وهذه العوامل كان لها تأثير ضعيف نسبياً على ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين وتراوح تقدير هذه العوامل بين (0 - > 0.55) وعددها ثمانية عوامل وهذا يعني أن هناك أثر واضح لمثل هذه العوامل على عمليه أو ظاهرة

التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين وإن كان هذا الأثر أقل أهمية من أثر العوامل السابقة، ويمكن توضيح هذه العوامل كما يلي:

* **انعدام الثقة بين المكلف والسلطة الفلسطينية (السؤال رقم 8)** يرد هذا العامل التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى انعدام الثقة بين المكلفين والسلطة الحاكمة في الدولة وقد حصل على أعلى تقدير ضمن هذه الفئة (فئة العوامل ضعيفة الأهمية) (0.51) وهذا يعطي مؤشراً على أن ثقة المحكوم بالحاكم لها أثر في التزام المحكوم بالواجبات المفروضة عليه ضمن الدولة ومن ضمن هذه الواجبات الضرائب، وأن انعدام هذه الثقة يؤثر سلباً تجاه هذا الالتزام ويؤدي إلى ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي، ويلزم لتعزيز هذه الثقة ممارسة الديمقراطية بشكل دوري وشفاف ونزيه في انتخاب سلطة الحكم لكي يشعر المواطن بالثقة بهذه الحكومة أو السلطة ولا يشعر بأن هذه السلطة مستبدة فيؤدي ذلك إلى التمرد على قراراتها والقوانين التي تنص عنها ومن ضمنها الالتزامات الضريبية.

* **الغموض في القانون الضريبي (السؤال رقم 3)** يرجع هذا العامل التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى الغموض وعدم الوضوح الذي يكتنف القانون الضريبي المعمول به في فلسطين وهذا العامل حصل على تقدير 0.49 وهذا يعطي مؤشراً ولو ضعيفاً على أن قانون ضريبة الدخل المعمول به لدينا (قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964) هو قانون ينتابه الغموض مما يؤدي في النهاية إلى استغلال المكلف لهذا الغموض بهدف التهرب من الالتزام الضريبي، ما سبق يوجب على الجهات المسؤولة التسريع في الإجراءات من أجل إقرار مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والعمل على إلغاء قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 وما تبعه من أوامر عسكرية إسرائيلية.

* **غياب الرقابة الفعالة على المحاسبين الضريبيين (السؤال رقم 22)** يعتبر هذا العامل غياب الرقابة الفاعلة على عمل المحاسبين ومخلصي الضرائب سبباً رئيسياً من أسباب التهرب من

ضريبة الدخل في فلسطين وقد حصل هذا العامل على تقدير 0.36 وهذا يعطي دليلاً على أن هناك عدم رقابة جديه على عمل المحاسبين ومخلصي الضرائب العاملين في فلسطين مما يدفع بعض هؤلاء المحاسبين إلى ارتكاب أعمال الغش والتهرب الضريبي معتمدين على إهمال الإدارة الضريبية وعلى غياب الرقابة الفاعلة على عملهم، وهذا يحتم على الإدارة الضريبية مراقبة عمل هؤلاء المحاسبين ومخلصي الضرائب من خلال التدقيق في عملهم بغية الوصول إلى نسبة تهرب ضريبي منخفضة، ومن خلال استقراء نتائج الأسباب الخاصة بهذا السؤال تبين لنا أنه لو لم يكن المحاسبين من ضمن الفئات التي شملتها الاستبيان حصل هذا العامل على تقدير أعلى بكثير مما حصل عليه فمثلاً فئة المهنيين وهي الفئة المنقفة والأكثر وعياً في مجتمعنا أجابت بالموافقة على أن غياب الرقابة على عمل المحاسبين ومخلصي الضرائب يؤثر على التهرب من الضريبة بنسبة 55.5% وهذا يعطي دليل على أن هذا العامل له أهمية مميزة ضمن هذه الفئة لذلك لا بد للجهات المسؤولة من أخذ هذا العامل بعين الاعتبار، بشكل أقوى مما ورد في هذا الاستبيان.

* صعوبات تقدير الوعاء الضريبي (السؤال رقم 17) يرجع هذا العامل التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى الصعوبات التي تجابه الإدارة الضريبية في تقدير الوعاء الضريبي وحصل هذا العامل على تقدير 0.35 الأمر الذي يشير إلى أن هناك بعض الصعوبات في تقدير الضرائب على المكلفين وهذا يؤدي إلى أرباك الإدارة الضريبية في عملها عند تقديرها للضرائب على المكلفين، ولتذليل هذه الصعوبات لا بد للإدارة الضريبية من تفعيل بعض أقسامها كقسم المعلومات وقسم الرقابة والتفتيش الذي من خلاله قد تتعرف الإدارة الضريبية على حجم الأنشطة الخاضعة للضريبة وبالتالي تصل إلى تقدير معقول للوعاء الضريبي ومن ثم تقوم بفرض الضرائب المستحقة على هذه الأنشطة وهذا يسهم بالطبع في مكافحة التهرب من الضريبة.

* **انعدام الثقة في الإدارة الضريبية (السؤال رقم 7)** يعتبر هذا العامل أن انعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية له أثر واضح على ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين وحصل هذا العامل على تقدير بلغ 0.31 وهذا يدل أن هناك مشكلة ثقة بين المكلفين ودوائر الضريبة وهذه المشكلة في الثقة تؤثر سلباً على تحصيل الضرائب وتعمل على ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، ولمعالجة ذلك لا بد لوزارة المالية من العمل من خلال الدوائر الضريبية على خلق الثقة لدى المواطنين بعمل هذه الدوائر وذلك بواسطة حملات التوعية والتثقيف الضريبي التي تم التعرض لها سابقاً وكذلك لا بد من العمل على تصحيح أداء الدوائر الضريبية وتأهيل الموظفين ليكون بمقدورهم كسب ثقة المكلفين مما يسهم في بناء جسور الثقة بين المكلف ودائرة الضريبة وكل مما سبق سيكون له أثر واضح في مكافحة عمليات التهرب الضريبي وبالتالي زيادة التحصيل الضريبي.

* **ضعف كفاءة موظفي الضرائب (السؤال رقم 20)** يرجع هذا العامل التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى عدم الكفاءة التي يتصف بها الكثير من موظفي الضرائب وهذا السبب أو العامل حصل على تقدير 0.3 وها يعطي دليل على أن دور موظفي الضرائب هو دور مركزي في مكافحة التهرب الضريبي وأن ضعف كفاءة هؤلاء الموظفين ينعكس سلباً على تحصيل الضرائب ويزيد من عمليات التهرب الضريبي، لهذا لا بد لدوائر الضريبة من مراقبة عمل هؤلاء الموظفين لمعرفة كفاءة كل منهم ونزاهته في عمله وقدرته على القيام بالمهام الموكلة به وبعد هذه المراقبة تقوم الدوائر الضريبية بإلحاق الموظفين الذين تتقصم الكفاءة بدورات ورشات عمل لتقوية مهارتهم ليكونوا أكثر استعداداً ومقدرة على القيام بدورهم وهذا يقلل حتماً من مظاهرة التهرب الضريبي.

* **ضعف كفاءة مأمور التقدير (السؤال رقم 6)** يعتبر هذا العامل أن عدم كفاءة مأموري التقدير سبباً في التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين وقد حصل هذا العامل على تقدير 0.26 وهذا يدل على أن الكفاءة التي من المفترض أن يمتاز بها مأموري التقدير تؤثر بشكل إيجابي على

الحصيلة الضريبية والعكس صحيح أي أن انعدام هذه الكفاءة يؤدي إلى ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي وهذا يحتم على الإدارة الضريبية الاعتماد على مأموري تقدير يتحلون بقدر كبير من الكفاءة المهنية وذلك يؤدي حتماً إلى التقليل من ظاهرة التهرب من الضرائب وبالتالي ازدياد الإيرادات الضريبية.

* **ضعف تأهيل المحاسبين الضريبيين (السؤال رقم 23)** يرجع هذا العامل التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى أن المحاسبين العاملين في فلسطين غير مؤهلين وهم بحاجة إلى تأهيل وقد حصل هذا العامل على أدنى تقدير في هذه الفئة (فئة العوامل ضعيفة الأهمية) وكان تقديره 0.24، ومن الملاحظ هنا أنه عند استقراء الإجابات الخاصة بهذا العامل في الاستبيان نستنتج أن هذا العامل له أهمية تفوق التقدير الذي حصل عليه وذلك بسبب أن المحاسبين كانوا من ضمن الفئات التي شملها الاستبيان وآرائهم أثرة بالطبع على هذا التقدير فعملت على خفضه والتقليل من أهمية فمثلاً أكد المهنيون بنسبة 72.3% على أهمية هذا العامل كما أكد الموظفين الضريبيين بنسبة 75.0% على أهمية هذا العامل وكذلك المنشآت الكبيرة أجابت بنسبة 66.6% على أهمية هذا العامل، أما فئة المحاسبين فقد أجمعت على معارضة أن يكون هذا العامل سبباً في التهرب الضريبي. هذا بالطبع يدل على أن أجابت المحاسبين عملت على خفض تقدير هذا العامل كعامل مهم مما يعطي مؤشراً على أهمية هذا العامل وضرورة أخذه بعين الاعتبار، وهذا يؤكد أن جهة المحاسبة والتخليص الضريبي في فلسطين ينتابها بعض الفوضى في العمل وينقصها التنظيم وهذا بدوره ينعكس في ازدياد ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، ما سبق يحتم على الجهات المختصة وكذلك وزارة المالية من العمل على تأهيل هؤلاء المحاسبين من خلال ورشات عمل تقوم وزارة المالية بتنظيمها لتوعية هؤلاء المحاسبين وتعريفهم بالدور الذي يجب عليهم القيام به من خلال عملهم في تمثيل المكلفين أمام الدوائر الضريبية.

العوامل المهملة:

هناك عوامل أو أسباب احتوتها الاستبانة لم يظهر الرقم الإحصائي أي اثر لها على عملية التهرب من ضريبة الدخل حيث حصلت هذه العوامل على تقديرٍ سالبٍ أي أقل من صفر وبعدها ستة عوامل وبالرغم من هذه النتيجة المهمة التي أظهرها الاستبيان، فإنه لا بد من دراسة كل عامل على حده حتى يتم فهم أبعاد هذه النتائج الرقمية ارتباطاً بالمفهوم الاجتماعي لها وهي:

* **قلة عدد مأموري التقدير (السؤال رقم 18)** يعزو هذا العامل التهرب الضريبي إلى قلة عدد مأموري التقدير في بعض الدوائر الضريبية وقد حصل على تقدير 0.02 - وهذا بالطبع يعطي مؤشراً على أن عدد مأموري التقدير كافٍ وليس فيه نقص. لكن موقف موظفي الضرائب من هذا السؤال مهم جداً، حيث كانت النسبة متساوية تماماً في تحديد أهمية هذا العامل كسبب من أسباب التهرب من الضريبة 50% من موظفي الضرائب اعتبروا ذلك سبباً من أسباب التهرب و50% آخرين أسقطوه ولم يعتبروه سبباً في التهرب من الضريبة. وفي تقديري فإن موقف موظفي الضريبة من هذا العامل هو الأكثر صوابية باعتبارهم الأقدر على تقدير العمل اليومي الملقى على عاتقهم وهو ما يستدعي الجهات المختصة أخذه بعين الاعتبار وبقوة.

* **الإعفاءات المقررة (السؤال رقم 14)** يرجع هذا العامل التهرب الضريبي إلى الإعفاءات المقررة حيث أن هذه الإعفاءات تعطي مجالاً للتهرب وهذا العامل حصل على تقدير 0.16 - وهذا يدل على أن الإعفاءات المقررة في القانون لا تشكل سبباً من أسباب التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين بل العكس قد تكون هذه الإعفاءات دافعاً للمكلف نحو تعزيز التزامه الضريبي، وفي تقديري أن هذه النتيجة منطقية بالمفهوم الاجتماعي الأمر الذي يؤكد إسقاط هذا العامل من أسباب التهرب.

* **نظام المصالحة (السؤال رقم 15)** يرجع هذا العامل التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين إلى نظام المصالحة المعمول به في الدوائر الضريبية وقد حصل على تقدير 0.21 - وهذا

يدلل على أنه لا أثر لنظام المصالحة المتبع في حل القضايا الضريبية على عملية التهرب الضريبي وهنا لا بد من نظرة متمعنة على مواقف بعض الفئات التي تم أخذ رأيها في الاستيانة فيما يخص هذا العامل تحديداً إذ يلاحظ أن نسبة المهنيين الذين قالوا أن للمصالحة أثر على التهرب كانت عالية نسبياً وبلغت حوالي 61% وهذا يدل على أن المهنيين والذين من المفترض أن يكونوا على قدر من الثقافة والوعي يرفضون هذا المبدأ في حل النزاعات الضريبية لأنه إلى حد ما يغيب القانون ويحل محله في الغالب نمط العلاقات الشخصية والعشائرية، أما بالنسبة للمحاسبين فنرى أن الوضع معاكس تماماً حيث أن نسبة 100% من المحاسبين يعتقدون أنه لا أثر لنظام المصالحة على عملية التهرب الضريبي وهذا قد يكون مرده إلى أن غالبية المحاسبين يفضلون هذا النظام حيث يوفر عليهم جهداً كبيراً كما أنه قد يعمل أيضاً على توفير أموال للمكلفين على حساب الدولة وهو ما يدعوا الجهات المختصة إلى التنبه إليه بشكل جدي.

* ارتفاع أسعار الضرائب (السؤال رقم 1) نص هذا العامل على أن ارتفاع أسعار الضرائب في فلسطين هو سبب من أسباب التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين وكان تقديره 0.30 - وهذا يدل على أن أسعار الضرائب المعمول بها في فلسطين لا تشكل عامل من عوامل التهرب من ضريبة الدخل وهنا لا بد من ملاحظة أمر هام هو أن نسبة المحاسبين الذين يرون أن أسعار الضرائب لها أثر على التهرب كانت 53.8% وهي نسبة أعلى حتى من نسبة المؤيدين لذلك في فئة المنشآت الكبيرة المعبرة عن مصالح رأس المال (49.2%) أي أن المحاسبين ملكيون أكثر من الملك، وقد يكون سبب ذلك هو اعتقاد المحاسبين أن خفض أسعار الضرائب يؤدي إلى زيادة عدد الملفات التي يشرفون عليها في دوائر الضريبة.

* طريقة التقدير الذاتي (السؤال رقم 16) يعزو هذا العامل التهرب الضريبي إلى طريقة التقدير الذاتي وقد بلغ تقديره -0.39 وهذا يؤكد أن هذه الطريقة في تقدير الوعاء الضريبي (طريقة كشف التقدير الذاتي) لا أثر لها على عملية التهرب من ضريبة الدخل.

* سوء تعامل الإدارة الضريبية مع المكلفين (السؤال رقم 21) ينص هذا العامل على أن التهرب الضريبي سببه سوء المعاملة التي يلقاها المكلفين في الدوائر الضريبية وهذا العامل حصل على تقدير 0.49- وهذا يعني أن هذا لا يشكل سبباً من أسباب التهرب من ضريبة الدخل ولكن يجب الانتباه هنا أن هذا السبب أيده نسبة 42% من المهنيين و 32% من المنشآت الكبيرة و 31% من المحاسبين في حين عارضه الموظفون الضريبيون بالإجماع، الأمر قلل من تقديره الرقمي ولذلك فإن اجتهادي أن هذا العامل يتطلب من الإدارة الضريبية أخذه بعين الاعتبار بشكل جدي خاصة في ظل الظروف القاسية والمعقدة التي يعيش فيها جميع المكلفين.

التوصيات

توصي الدراسة بما يلي:

1. العمل من قبل الدوائر الضريبية على تطبيق العقوبات الضريبية على المتهربين من دفع ضرائب الدخل في فلسطين دون الاقتصار على التهديد بالعقاب دون المعاقبة فعلاً مما يؤدي بالمكلفين إلى التماذي في تهربهم من دفع الالتزامات الضريبية المستحقة عليهم.
2. التسريع في إقرار مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وتطبيقه على الأراضي الفلسطينية بدلاً من القانون الأردني المطبق حالياً رقم 25 لسنة 1964 حيث أن هذا القانون الأخير هو قانون معمول به منذ ما يقارب أربعين عام وقد أصبح قانون قديم لا يتناسب مع التطورات والأحداث التي حدثت خلال الأربعين عاماً الماضية ناهيك على أن هذا القانون لم يصدر بإرادة فلسطينية.
3. العمل على زيادة مبلغ الغرامة بشكل فعال ومؤثر كعقوبة على جريمة التهرب من ضريبة الدخل لأن هذه الغرامة الحالية لا تعتبر عقوبة رادعة خاصة إذا كان المتهرب من المكلفين المقننين على دفع هذه الغرامة، ذلك أن الغرامات الموجودة سواء في القانون الأردني رقم 25 لسنة 1964. أو في مشروع القانون الفلسطيني غرامات هامشية وغير رادعة لمنع التهرب ومكافحته.
4. التركيز من قبل الجهات المسؤولة في وزارة المالية على تنمية الوعي الضريبي لدى الموظفين بشكل عام ولدى المكلفين بشكل خاص لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة في مكافحة التهرب من دفع الضريبة ويمكن أن يتم ذلك من خلال الندوات وورشات العمل، والنشرات الخاصة بالموضوع ووسائل الإعلام المختلفة كما يمكن إصدار مجلة دورية تركز على الضرائب وأهميتها للدولة والمجتمع وتوضح الطرق التي يتم فيها صرف الأموال العامة ومن ضمنها الضرائب، كل ذلك يعمل على طمأننة المكلف بأن الضرائب التي يدفعها يتم صرفها لتتنفق لصالح المجتمع أو المصلحة العامة الأمر الذي يؤدي في

النهاية إلى إزالة الحاجز النفسي بين المكلف والدوائر الضريبية ويقلل من ظاهرة النفور من الضرائب ويؤدي إلى التقليل من حجم ظاهرة التهرب من الضريبة.

5. البحث الجاد والمتواصل عن الأسباب المؤدية إلى التهرب من دفع ضريبة الدخل في فلسطين من خلال هذه الدراسة والدراسات السابقة في هذا الموضوع وإجراء المزيد من الأبحاث الميدانية حول هذا الموضوع للوصول إلى أكبر قدر ممكن من هذه الأسباب للعمل على دراستها وتحليلها بعمق من أجل علاج ومكافحة ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين.

6. ضرورة أن ينص المشرع الفلسطيني على مواقف متشددة بحق مرتكبي جرائم التهرب الضريبي بشكل عام ومرتكبي جرائم التهرب من ضرائب الدخل بشكل خاص من خلال تشديد عقوبة الحبس في التهرب الضريبي وعدم استبدالها بالغرامة حين يكون التهرب بحجم كبير.

7. العمل على ملاحقة أصحاب المهن الحرة المتهربين من التزاماتهم الضريبية والذين هم من أكثر الشرائح التي تحقق دخلاً في مجتمعنا ومع ذلك فإن الذين لهم ملفات في دوائر ضريبة الدخل لا يشكلون إلا جزءاً بسيطاً وهذا يعني أن هناك فئة كبيرة من هذه الطبقة تتهرب من دفع ضرائب الدخل والحل هنا يكون بأن يتم تطبيق العقوبات الضريبية على عينة من هؤلاء الذين لهم أسماء كبيرة في السوق كالأطباء الأخصائيين المشهورين والذين يقومون بإخفاء دخولهم بشكل أو بآخر فلو تم تطبيق العقوبات على عينة من هؤلاء أو غيرهم لكان ذلك بمثابة إنذار وتحذير للآخرين بضرورة دفع الضرائب المستحقة عليهم.

8. العمل على زيادة عمليات التفتيش الميداني من قبل الدوائر الضريبية في كافة المحافظات ليكون هناك تواصل بين الدوائر الضريبية والسوق وإجبار كل من يمارس أي عمل يخضع للضريبة إبلاغ الدائرة الضريبية به قبل أن يتم ضبطه من قبل مفتشي الضرائب.
9. العمل على ضرورة التنسيق بين الدوائر الضريبية في مختلف المحافظات والدوائر الحكومية الأخرى للحد من ظاهرة التهرب الضريبي. كذلك يجب عدم إغفال الدوائر والمؤسسات غير الحكومية العاملة في فلسطين وضرورة التنسيق من قبل ضريبة الدخل مع هذه المؤسسات لبتم إخضاع العاملين فيها لضريبة الدخل المستحقة عليهم.
10. تحسين أداء الدوائر الضريبية من ناحية المعاملة التي يلقاها المكلف في هذه الدوائر وذلك يأتي من خلال تبسيط الإجراءات التي يتعين على المكلف القيام بها وتسهيلها لكي لا يؤدي تعقيد هذه الإجراءات إلى نفور المكلف من مراجعة دوائر الضريبة.
11. ضرورة تشديد الرقابة على عمل المحاسبين وضرورة تفعيل دور هذا القطاع ليكون عاملاً مساعداً في مكافحة ظاهرة التهرب من الضريبة وليس العكس وذلك يكون من خلال الرقابة على عمل المحاسبين وإدخال هؤلاء المحاسبين في دورات توعية وتأهيل وتنظيم عمل هؤلاء المحاسبين من خلال نظام خاص يوضع لينظم عمل هذه الفئة.
12. العمل من قبل الدوائر الضريبية على تشديد التدقيق والرقابة على شهادات الخصم بالمصدر للحيلولة دون تزوير هذه الشهادات وعدم التهاون في حالة ضبط حالات التزوير في هذه الشهادات والتدقيق فيها من حيث الجهة الموجه إليها ومحتواها وتاريخ انتهائها والمبلغ المراد قبضه ورقم الفاتورة حيث أنه كثيراً ما يتم التلاعب والتزوير في هذه الشهادات سواء من قبل المحاسبين أو من قبل المكلفين.
13. ضرورة العمل من قبل الدوائر الضريبية على وضع خطة يتم من خلالها إنجاز الملفات في الدوائر الضريبية بشكل سنوي مما يحول دون تراكم هذه الملفات وبقاء دين الضريبة

في ذمة المكلفين وهو ما يفوت على الدولة حقوقها المالية من هذه الديون المتأخرة خاصة أنه في النهاية يتم الاتفاق مع المكلفين على أداء ديونهم الضريبية دون إخضاعهم لدفع الغرامات أو الفوائد التأخيرية المترتبة عليهم لتأخرهم في سداد الضريبية.

14. ضرورة أن يقوم مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بإلزام مدقق الحسابات بتزويد دائرة ضريبة الدخل بمعلومات عامة وافية عن المكلفين الذين هم عملاء لديه ويشمل ذلك أسمائهم وطبيعة أعمالهم وعناوينهم حتى يكون لدوائر الضريبة رقابة كاملة عليهم مما يؤدي في النهاية إلى التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

15. العمل على إيجاد قسم معلومات ضريبية في كل دائرة لضريبة الدخل في كل محافظة يعمل هذا القسم على جمع المعلومات الخاصة بالمكلفين وتزويد دوائر الضريبة بهذه المعلومات ليكون كل مكلف خاضع للضريبة تحت عين دائرة الضريبة للحيلولة دون تهرب المكلفين من دفع التزاماتهم الضريبية.

16. العمل على تطوير عمل دوائر ضريبة الدخل في فلسطين حيث يتم تزويد هذه الدوائر بأحدث الأجهزة الإلكترونية وكذلك تزويدها بالتجهيزات المكتبية الكاملة وكذلك العمل على توفير كادر فني ذو خبرة وكفاءة عالية لضمان سير عمل هذه الدوائر على أكمل وجهه وكذلك العمل على توفير نظام أجور مناسب لموظفي الضرائب حيث تكون هذه الأجور متناسبة مع ما يقوم به هؤلاء الموظفين من أعمال وكذلك يتلاءم مع طبيعة ما يقع على عاتقهم من مسؤولية.

17. تفعيل دور محكمة استئناف ضريبة الدخل وتنفيذ القرارات والأحكام الصادرة عنها حيث أن هناك قضايا بنتت بها هذه المحكمة منذ فترة طويلة ولكن لم يتم تنفيذها لغاية هذه اللحظة.

18. التركيز على الإقرار الضريبي بحيث يلزم جميع المكلفين دون استثناء بتقديم هذه الإقرار الضريبي لما يمثله هذا الإقرار من أهمية بالغة لدى الدوائر الضريبية في كونه قاعدة للمعلومات التي تستند عليها الدوائر الضريبية في تقدير الضرائب على المكلفين.

المراجع والمصادر

1. آفاق الاستثمار في محافظات شمال الضفة الغربية، محاضر الجلسات والأوراق المقدمة، مركز البحوث والدراسات الفلسطينية كانون أول، 1997، الإطار التنظيمي للاستثمار في فلسطين، مقدمة من المحامي مازن القطبي.
2. بركات، عبد الكريم صادق: الاقتصاد المالي، الإسكندرية، منشأة دار المعارف، 1978م.
3. بشور، عصام: المالية العامة والتشريع المالي، ط6، منشورات جامعة دمشق، مطبعة الروضة، 1992-1993م.
4. بشور، عصام. نور الله، نور الله. البطريق، يونس: التشريع الضريبي، منشورات جامعة حلب، كلية الحقوق، دون سنة نشر.
5. البطريق، يونس: المالية العامة، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر 1977م.
6. بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة، والكتاب الجامعي، دون سنة نشر.
7. توحيد، هشام علي: التهرب الضريبية وكيفية التعامل مع مصلحة الضرائب، الطبعة الأولى، 1990م. دون دار نشر.
8. خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، عمان، دار وائل للنشر، 1999م.
9. الخضور، أحمد راجح: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، أسبابها وحجمها، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الأردنية، 1990م.
10. دقة، عبد الرحمن قاسم: العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين. 2003م.
11. الدقر، رشيد: المالية العامة. دون سنة نشر.
12. سرور، أحمد فتحي: الجرائم الضريبية والنقدية، جامعة بيروت، دار النهضة العربية، 1995م.

13. سرور، أحمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، ط1، مكتبة دار النهضة المصرية، 1960م.
14. سعد، محي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الإسكندرية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، دون سنة نشر.
15. سلوم، حسين: المالية العامة، القانون المالي والضريبي، دراسة مقارنة، ط1، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1990م.
16. شامية، أحمد زهير. الخطيب، خالد: المالية العامة، دار زهران للنشر، دون سنة نشر.
17. صادق، مورييس: موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي للنشر والتوزيع، 1999م.
18. صبري، نضال رشيد وآخرون: محاسبة ضريبة الدخل، ط1، عمان، جامعة القدس المفتوحة، 1998م.
19. عبد الحق، يوسف: محاضرات في النظام الضريبي، (غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين. 1998.
20. عبد الله، إبراهيم علي. العجارمة، أنور: مبادئ المالية العامة، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، بدون سنة نشر.
21. عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن: اقتصاديات المالية العامة، دراسة نظرية تطبيقية، المطبعة الكمالية، 1990م.
22. عبد الملك، رمسيس أسعد: اقتصاديات المالية العامة، ط2، مصر، دار المعارف للنشر، 1990م.
23. عثمان، سعيد عبد العزيز: النظم الضريبية، مدخل تحليل مقارن، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000م.
24. عطية، قدرى نقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، جامعة الإسكندرية، مطبعة دون بسكو، 1960م.
25. علاونة، عاطف كمال: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، رام الله، مؤسسة الجبل، مركز استطلاع الرأي العام الفلسطيني، 1992م.

26. علاونة، عاطف. جبريل، عودة: السياسة الضريبية الفلسطينية، تقييم أولي، مركز البحوث والدراسات الفلسطينية. 1997- ص31.
27. علي، دولار. الشنار، محمد حمدي: النظم الضريبية في البلاد الرأسمالية والاشتراكية، مؤسسة المطبوعات الحديثة، 1961م.
28. عنابة، غازي: الاقتصاد الإسلامي، الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة، الجزائر، منشورات المكتب، 1991م.
29. عواضة، حسن: المالية العامة، دراسة مقارنة، ط3، دار النهضة العربية، 1973م.
30. فرحات، فوزت: المالية العامة، التشريع الضريبي العام، ط1، بيروت، مؤسسة بحوث للنشر والتوزيع، 1997م.
31. فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، دون سنة نشر.
32. قاسم، صلاح محمد توفيق: رسالة ماجستير (غير منشورة) بعنوان التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين. 2003م.
33. القاضي، عبد الحميد محمد: اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، دون سنة نشر.
34. القيسي، أعاد حمود: المالية العامة والتشريع الضريبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، بدون سنة نشر.
35. المالية العامة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، ط1، 1996م.
36. مجبر، محمد مبارك: ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية، جامعة الدول العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، 1995-1996م.
37. المحجوب، رفعت: المالية العامة، النفقات العامة والإيرادات العامة، دار النهضة العربية، 1979م.

38. موسى، حسن فلاح: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، عمان، نقابة المحامين، 1998م.

39. النفاش، غازي عبد الرزاق: المالية العامة، تحليل أسس الاقتصاديات المالية. دار وائل للطباعة والنشر، 1997م.

40. نكلا، شريف رمسيس: الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، 1978-1979م.

41. الهزيمة، الرفاعي: الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن دورها في السياسة الضريبية للدولة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الحقوق الجامعة الأردنية، عمان، 1983م.

42. هويدي، عبد الجليل: المالية العامة، ط2، دار الفكر العربي للنشر، 1983م.

43. الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، التعداد العام للسكان والمساكن والمنشآت. 1997م. وتحديثاته لغاية 31:12:2003. رام الله فلسطين، بيانات غير منشوره.

الدوريات:

1. دليل ضريبة الدخل، اعرف حقوقك واجباتك، السلطة الوطنية الفلسطينية، وزارة المالية، مديرية ضريبة الدخل، الإصدار الأول، 1997م.

2. مجلة نقابة المحامين الأردنيين، عمان، الملحق الأول، 1995م.

القوانين:

1. قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 1956.

2. قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم (25)، لسنة 1946م.

3. قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم (57) لسنة 1985م.

4. قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (23) لسنة 1941م.

5. قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (13) لسنة 1947م.

6. مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقرء بالقراءة الأولى لدى المجلس التشريعي الفلسطيني بتاريخ 11:3:2000.

مقابلات شخصية:

1. الدكتور عاطف علاونة، وكيل وزارة المالية الفلسطينية. مقابلة شخصية بتاريخ 2004:4:25، رام الله.
2. الدكتور نيهان عثمان، المستشار الاقتصادي لوزير المالية. مقابلة شخصية بتاريخ 2004:4:14، رام الله.
3. السيد جهاد الزماري، مدير عام ضريبة الدخل في فلسطين. مقابلة شخصية بتاريخ 2004:4:27، رام الله.

المراجع الأجنبية:

1. Oliver Martin: **Histoired Droit Fransais**. Laferriere M. Walincop. 1943.
2. Roger M. **Droit Penalfiscal** . these - 1904.

الملاحق

ملحق رقم (1)

الجدول الإحصائية

السؤال الأول: الأسعار المرتفعة للضرائب؟

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	33.3 %	0 %	16.0 %	7.9 %	14.3%	-2
أعارض	50 %	46.2	48.9 %	42.9 %	47.0 %	-1
لا رأي لي	0	0	3.2 %	0	0.8 %	0
أوافق	16.7 %	53.8 %	23.4 %	28.6 %	30.6 %	1
أوافق بشدة	0	0	8.5 %	20.6 %	7.3 %	2
المجموع	100 %	100 %	100 %	100 %	%100	-0.30

السؤال الثاني: الوضع الاقتصادي السيئ للمكلفين.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	0	1.6 %	0.4 %	-2
أعارض	25. %	15.4 %	5.4 %	12.7 %	14.625 %	-1
لا رأي لي	0	0	1.1 %	1.6 %	0.675 %	0
أوافق	41.7 %	53.8 %	40.9 %	34.9 %	42.825 %	1
أوافق بشدة	33.3 %	30.8 %	52.6 %	49.2 %	41.475 %	2
المجموع	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	1.10

السؤال الثالث: عدم وضوح القانون الضريبي المعمول به.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	0	3.2 %	0.8 %	-2
أعارض	50.0 %	23.1 %	4.3 %	30.2 %	26.9 %	-1
لا رأي لي	0	7.7 %	18.1 %	4.8 %	7.65 %	0
أوافق	50.0 %	53.8 %	54.3 %	50.8 %	52.2 %	1
أوافق بشدة	0	15.4 %	23.4 %	11.1 %	12.45%	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.49

السؤال الرابع: عدم نجاحه العقوبات الضريبية المطبقة.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	0	1.6 %	0.4%	2-
أعارض	0	46.2 %	5.4 %	33.3 %	21.225%	1-
لا رأي لي	0	0	19.1 %	3.2 %	5.575%	0
أوافق	75.0 %	46.1 %	48.9 %	54.0 %	56.0 %	1
أوافق بشدة	25.0 %	7.7 %	26.6 %	7.9 %	16.8 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.68

السؤال الخامس: التساهل في تطبيق العقوبات الضريبية.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	7.7 %	1.1 %	1.7 %	2.625 %	2-
أعارض	0	46.2 %	5.4 %	38.1 %	22.425%	1-
لا رأي لي	0	0	22.6 %	7.9 %	7.625%	0
أوافق	58.3 %	38.4 %	35.5 %	31.7 %	40.975%	1
أوافق بشدة	41.7 %	7.7 %	35.4 %	20.6 %	26.35%	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.66

السؤال السادس: عدم كفاءة مأموري التقدير:

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	8.3 %	0	0	1.7 %	2.5 %	2-
أعارض	91.7 %	0	17.2 %	6.3 %	28.8 %	1-
لا رأي لي	0	7.7 %	29.0 %	19.0 %	13.925 %	0
أوافق	0	92.3 %	44.1 %	63.5 %	49.975 %	1
أوافق بشدة	0	0	9.7 %	9.5 %	4.8 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.26

السؤال السابع: انعدام الثقة بين المكلفين والدوائر الضريبية.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	8.3 %	0	0	0	2.075 %	2-
أعارض	58.3 %	15.4 %	11.7 %	12.7 %	24.525 %	1-
لا رأي لي	8.3 %	23.1 %	18.1%	22.2 %	17.925%	0
أوافق	25.1 %	61.5	63.8 %	55.6 %	51.5 %	1
أوافق بشدة	0	0	6.4 %	9.5 %	3.975%	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.31

السؤال الثامن: انعدام الثقة بين المكلفين والسلطة الحاكمة:

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	7.7 %	0	0	1.925%	2-
أعارض	25.0 %	7.7 %	20.2 %	7.9	15.2 %	1-
لا رأي لي	25.0 %	7.7 %	29.8 %	33.3 %	23.95%	0
أوافق	50.0 %	61.5	41.5 %	39.7 %	48.175 %	1
أوافق بشدة	0	15.4 %	8.5 %	19.1 %	10.75%	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.51

السؤال التاسع: تراخي الدوائر الضريبية في الجباية وخاصة في فترات الرخاء الاقتصادي.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	0	1.6 %	0.4 %	2-
أعارض	33.3 %	30.8 %	3.2 %	11.1 %	19.6 %	1-
لا رأي لي	0	0	8.5	6.3 %	3.7 %	0
أوافق	66.7 %	61.5	53.2 %	66.7	62.025 %	1
أوافق بشدة	0	7.7 %	35.1 %	14.3 %	14.275 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.70

السؤال العاشر: عدم أو قلة التنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	8.4 %	0	0	4.8	3.3 %	2-
أعارض	8.3 %	0	10.6 %	20.6 %	9.875%	1-
لا رأي لي	0	0	10.6 %	9.5 %	5.025%	0
أوافق	83.3 %	100.0 %	43.6 %	47.6 %	68.625 %	1
أوافق بشدة	0	0	35.2 %	17.5 %	13.175 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.79

السؤال الحادي عشر: شعور المكلفين بسوء الأتفاق العام وعدم الشعور بالخدمات المقدمة من الحكومة.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	0	0	0	2-
أعارض	16.7 %	0	12.8 %	14.3 %	10.95%	1-
لا رأي لي	25.0 %	15.4 %	11.7 %	9.5 %	15.4 %	0
أوافق	58.3 %	76.9 %	59.5 %	63.5 %	64.55%	1
أوافق بشدة	0	7.7 %	16.0 %	12.7 %	9.1 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.72

السؤال الثاني عشر: انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	0	0	0	2-
أعارض	0	0	7.4 %	4.8 %	3.05 %	1-
لا رأي لي	0	0	1.1 %	3.2 %	1.075 %	0
أوافق	41.7 %	7.7 %	30.9 %	17.5 %	24.45%	1
أوافق بشدة	58.3 %	92.3%	60.6 %	74.5 %	71.425%	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	1.64

السؤال الثالث عشر: عدم إصدار قوانين ضريبية جديدة.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	0	0	0	2-
أعارض	8.3 %	0	2.3 %	12.7 %	5.825%	1-
لا رأي لي	0	23.1 %	2.3 %	6.3 %	7.925%	0
أوافق	91.7 %	53.8 %	71.6 %	66.7 %	70.95%	1
أوافق بشدة	0	23.1 %	23.8 %	14.3 %	15.3 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.96

السؤال الرابع عشر: الإعفاءات المقررة قانونياً تعطي مجالاً للتهرب.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	17.0 %	20.6 %	9.4 %	2-
أعارض	100.0 %	92.3	52.1 %	55.6 %	75 %	1-
لا رأي لي	0	0	12.8 %	11.1 %	5.975%	0
أوافق	0	7.7%	16.0 %	11.1 %	8.7 %	1
أوافق بشدة	0	0	2.1%	1.6 %	0.925%	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	-0.16

السؤال الخامس عشر: نظام المصالحة الضريبية قد يؤدي إلى التهرب أحياناً.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	15.4 %	4.3 %	12.7 %	8.1 %	2-
أعارض	58.3 %	84.6 %	19.1 %	33.3 %	48.825 %	1-
لا رأي لي	8.3 %	0	16.0 %	12.7 %	9.25 %	0
أوافق	25.0 %	0	39.4 %	30.2 %	23.65 %	1
أوافق بشدة	8.4 %	0	21.2 %	11.1 %	10.175 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	-0.21

السؤال السادس عشر: طريقة كشف التقدير الذاتي المعمول بها تؤدي إلى التهرب.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	8.5 %	4.8 %	3.325 %	2-
أعارض	75.0 %	84.6 %	44.7 %	49.2 %	63.375 %	1-
لا رأي لي	0	0	9.6 %	11.1 %	5.175 %	0
أوافق	25.0 %	15.4 %	31.9 %	28.6 %	25.225 %	1
أوافق بشدة	0	0	5.3 %	6.3 %	2.9 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	-0.39

السؤال السابع عشر: الصعوبات التي تجابه الإدارة الضريبية في تقدير الوعاء الضريبي

يشجع المكلفين على التهرب.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	3.2 %	4.8 %	2.0 %	-2
أعارض	41.7 %	30.8 %	12.8 %	22.2 %	26.875 %	-1
لا رأي لي	0	7.7 %	18.1 %	11.1 %	9.225 %	0
أوافق	58.3 %	61.5 %	52.1 %	58.7 %	57.65 %	1
أوافق بشدة	0	0	13.8 %	3.2 %	4.25 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.35

السؤال الثامن عشر: قلة عدد مأموري التقدير في بعض الدوائر.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	8.3%	0	7.4%	3.2%	4.725%	-2
أعارض	41.7%	61.5%	14.9%	39.7%	39.45%	-1
لا رأي لي	0	0	40.4%	11.1%	12.875%	0
أوافق	50.0%	38.5%	27.7%	39.7%	38.975%	1
أوافق بشدة	0	0	9.6%	6.3%	3.975%	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	-0.02

السؤال التاسع عشر: النفور من الضرائب وعدم الرضا عنها.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	0	1.6 %	0.4 %	-2
أعارض	0	0	6.4 %	11.1 %	4.375 %	-1
لا رأي لي	8.3 %	0	5.3 %	4.8 %	4.6 %	0
أوافق	75.0 %	61.5 %	34.0 %	49.2 %	54.925 %	1
أوافق بشدة	16.7 %	38.5 %	54.3 %	33.3 %	35.7 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	1.21

السؤال العشرون: عدم كفاءة الكثير من موظفي الضرائب.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	16.7 %	0	1.1 %	1.6 %	4.85 %	-2
أعارض	66.7 %	7.7 %	11.8 %	11.1 %	24.325 %	-1
لا رأي لي	8.3 %	15.4 %	26.9 %	12.7 %	15.825 %	0
أوافق	8.3 %	76.9 %	52.7 %	47.6 %	46.375 %	1
أوافق بشدة	0	0	7.5 %	27.0 %	8.625 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.30

السؤال الحادي والعشرون: سوء المعاملة التي يلقاها المكلفين في الدوائر الضريبية.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	75.0 %	0	13.8 %	7.9 %	24.175 %	-2
أعارض	25.0 %	23.1 %	35.1 %	39.7 %	30.725 %	-1
لا رأي لي	0	46.2 %	9.6 %	20.6 %	19.1 %	0
أوافق	0	30.7 %	36.2 %	22.2	22.275 %	1
أوافق بشدة	0	0	5.3 %	9.6 %	3.725 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	-0.49

السؤال الثاني والعشرون: غياب الرقابة الفاعلة على المحاسبين ومخلصي الضرائب.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	15.4	0	1.7 %	4.275 %	-2
أعارض	8.3 %	84.6 %	5.3 %	20.6 %	29.7 %	-1
لا رأي لي	8.3 %	0	20.2 %	11.1 %	9.9 %	0
أوافق	58.3 %	0	51.1 %	44.4 %	38.45 %	1
أوافق بشدة	25.1 %	0	23.4%	22.2 %	17.675 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.36

السؤال الثالث والعشرون: المحاسبين العاملين حالياً غير مؤهلين وهم بحاجة إلى تأهيل.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	30.8 %	0	1.6 %	8.1 %	-2
أعارض	8.3 %	69.2 %	6.4 %	15.9 %	24.95 %	-1
لا رأي لي	16.7 %	0	21.3 %	15.9 %	13.475 %	0
أوافق	75.0 %	0	44.6 %	46.0 %	41.4 %	1
أوافق بشدة	0	0	27.7 %	20.6 %	12.075 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.24

السؤال الرابع والعشرون: التقصير من قبل وزارة المالية في تنبيه المكلفين وتعريفهم بواجباتهم الضريبية.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	1.1	1.6 %	0.675 %	-2
أعارض	33.3 %	7.7 %	7.4 %	7.9 %	14.075 %	-1
لا رأي لي	25.0 %	7.7 %	4.3 %	4.8 %	10.45 %	0
أوافق	33.3 %	84.6 %	57.4 %	65.1 %	60.1 %	1
أوافق بشدة	8.4 %	0	29.8	20.6 %	14.7 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.74

السؤال الخامس والعشرون: غياب الوعي الضريبي لدى الكثير من المكلفين.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	0	0	0	-2
أعارض	8.3 %	15.4 %	23.4 %	25.4 %	18.125 %	-1
لا رأي لي	0	0	4.3 %	3.2 %	1.875 %	0
أوافق	75.0 %	76.9 %	47.8 %	39.7 %	59.85 %	1
أوافق بشدة	16.7 %	7.7 %	24.5 %	31.7 %	20.15 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	0.82

السؤال السادس والعشرون: الخلفية التاريخية لضريبة الدخل لدينا حيث أنها كانت تدفع للاحتلال جبراً.

الخيارات	موظفي الضرائب	محاسبين	مهنيين	منشآت كبيرة	الوزن × المعدل	
أعارض بشدة	0	0	0	1.6 %	0.4 %	-2
أعارض	8.3 %	7.7 %	10.6 %	22.2 %	12.2 %	-1
لا رأي لي	0	0	7.4 %	4.8 %	3.05 %	0
أوافق	50.0 %	46.2 %	30.9 %	34.9 %	40.5 %	1
أوافق بشدة	41.7 %	46.1 %	51.1 %	36.5 %	43.85 %	2
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	1.15

ملحق رقم (2)

ملحق رقم (3)

بيانات الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني حول فئات المكلفين

An – Najah National University
Faculty of Graduate Studies

**Tax Sanctions And its Effectiveness in Overcoming
with income tax evasion in Palestine**

Prepared by

Ehab Khader Ahmad Mansour

Supervised by

Dr. Mohamed Sharaqa

**Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of
Master of in Taxes Dispute, Faculty of Graduate Studies, at An–Najah
National University, Nablus, Palestine .**

**Tax Sanctions And its Effectiveness in Overcoming
with income tax evasion in Palestine**

Prepared by

Ehab Khader Ahmad Mansour

Supervised by

Dr. Mohamed Sharaqa

Abstract

This study deals with the phenomenon of income tax evasion in the Palestinian economy. It concentrates on the forms of income-tax evasion, their reasons and the role of the penalties legally enforced in resolving the problem. This study also stresses the importance of income taxes to any economy and explains the effects of the none – payment of income taxes. It then present solutions to the problem, hoping that they will help policy makers in compating the problem.

The study depends on the relevent literature in formulating the theoretical framework. A questionnaire was designed to collect primary data on the issue of income tax evasion. The questionnaire contained 26 questions related to the issue and was distributed to a representative sample of the study population which is comprised of tax officials, accountauts, and income tax payers. The data was analyzed using the SPSS statistical package. In addition, some interviews were conducted with officials of the tax departments.

The analysis revealed that income-tax-evasion in Palestine is due to many reasons:-

- The inefficiency of the penalty system.
- Tolerant implementation of the penalties on those accused of income-tax-evasion.
- The political and economic instability in Palestine.
- Tax payers' belief in the misuse of public resources.
- Lack of or low cooperation between tax departments and of other government bodies responsible for dealing with tax evasion.
- No up – to – date legislation of taxes
- Tax payer's typical stance against taxes.
- Lack of effective monitoring of accounting activities.
- Lack of the necessary tax awareness of tax payers and
- The way Palestinians look at taxes as part of the occupation powers.

This study consists of an introduction and five chapters. The introduction provides a brief presentation of this study Chapter One deals with public finances and taxes. Chapter Two deals with income tax Law in Palestine and the proposed project. Chapter Three deals with income tax

evasion in Palestine. Chapter Four deals with methods of solving the tax evasion problem. Finally, Chapter Five represents statistical data analysis.

The study presents many recommendations including:-

- Making sure that legal penalties are implemented strictly.
- Passing the new income tax law.
- Limiting the use of financial penalties and replacing them with imprisonment.
- Activation of efforts to uproot the causes of tax evasion.
- Enhancing the cooperation between the tax departments, the government and the non-governmental organizations to combat the problem.
- Equipping income tax departments with necessary facilities to be able to perform its tasks.
- Spreading tax awareness among the tax payers.
- Activating the monitoring activities of the tax departments to be able to detect any tax evasion activity.
- Organizing the accounting profession in Palestine, and
- Concentrating on the so called free professions or crafts because tax-evasion is most widespread among them.

It is hoped that these recommendations and those that are not mentioned in this summary, will be effective in combating income tax evasion in Palestine.