



جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

إجراءات التقاضي والإثبات في الدعوى الضريبية في فلسطين

إعداد

طريف عطية مصطفى ياسين

إشراف

أ.د طارق الحاج

د. اسحق برقواوي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية من كلية الدراسات
العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين



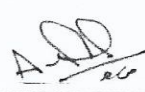
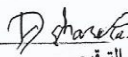
2024

إجراءات التقاضي والإثبات في الدعوى الضريبية في فلسطين

إعداد

طريف عطية مصطفى ياسين

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ: 6 / 4 / 2024م وأجيزت:

 التوقيع	أ.د طارق الحاج المشرف الرئيسي
 التوقيع	د. اسحاق البرقاوي المشرف الثاني
 التوقيع	د. عدنان كباجة المتحن الخارجي
 التوقيع	د. محمد شراقة المتحن الداخلي

الإهداء

إلى أعلى الناس وتاج رأسي

إلى من أهداني الابتسامة والفرح والأمل...

أبي الغالي

إلى أظهر قلب في حياتي،

إلى من قدمت الكثير من عمرها لي وجعلتني أنا الآن

إلى ملاكي في الحياة

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي...

أمي الغالية

إلى الروح التي أحيا بها واليد التي أمسك بها عند ضعفي

إخوتي وأخواتي الغاليين...

إلى جميع من تلقيت منهم النصح والدعم...

أهديكم خلاصة جهدي العلمي

الشكر والتقدير

يتوجب علي أولاً أن أشكر الله سبحانه وتعالى وأحمده على أن منّ عليّ بإتمام هذه الرسالة، فإلهم لك الحمد حمداً لا ينفذ أوله ولا ينقطع آخره، اللهم لك الحمد فأنت أهل أن تحمد وتعبد وتشكر...

ولا يكتمل أي عمل أو إنجاز دون تقدير وشكر لمن نصح وساند في إعداد هذه الرسالة، حيث يسرني أن أشكر على وجه الخصوص المشرف الأول على هذه الرسالة أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور طارق الحاج، الذي مهما نطقت الألسن بأفضاله ومهما خطت الأيدي بوصفه تظل مقصرة أمام روعته وعلو همته فلك مني أسمى عبارات الشكر والامتنان، أسعدك المولى وجعل ما تقدمه لنا في ميزان حسناتك...

وكما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى المشرف الثاني الدكتور اسحق البرقاوي لقبوله الإشراف على هذه الرسالة...

والشكر موصول أيضاً لأعضاء لجنة المناقشة على تشريفهم لي بمناقشة رسالتي، وبصمتهم القيمة على المعلومات الواردة فيها.

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل عنوان:

إجراءات التقاضي والإثبات في الدعوى الضريبية في فلسطين

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

اسم الطالب: طريف عطية مصطفى ياسين

التوقيع: طريف ياسين

التاريخ: 2024/4/6

فهرس المحتويات

ج.....	الاهداء.....
د.....	الشكر والتقدير.....
ه.....	الاقرار.....
و.....	فهرس المحتويات.....
ط.....	فهرس الاشكال.....
ي.....	الملخص.....
1.....	المقدمة.....
3.....	الدراسات السابقة.....
8.....	معوقات الدراسة.....
9.....	مصطلحات الدراسة.....
9.....	مشكلة الدراسة وأسئلتها.....
11.....	اهمية الدراسة.....
11.....	أهداف الدراسة.....
12.....	منهجية الدراسة.....
12.....	حدود الدراسة.....
13.....	الفصل الأول: سياق الدراسة.....
13.....	المبحث الأول: الملف الضريبي ومفهوم المكلف.....
13.....	المطلب الأول: ماهية الملف الضريبي.....
13.....	الفرع الأول: المقدر وصلاحياته القانونية.....
15.....	المطلب الثاني: المكلف وشروطه.....

17.....	المبحث الثاني: مراحل التقدير الضريبي.
18.....	المطلب الأول: مرحلة التقدير الذاتي.
21.....	المطلب الثاني: التقدير الجزافي (صلاحيات المقدر)
21.....	الفرع الأول: إجراءات الإدارة الضريبية عند امتناع المكلف عن تقديم الاقرار الضريبي.
21.....	الفرع الثاني: مبدأ الطابع الوجوبي المسبق للطعن الإداري وتشريع ضريبة الدخل الفلسطيني.
23.....	الفرع الثالث: صلاحيات المقدر في التقدير الجزافي.
26.....	المبحث الثالث: مفهوم المنازعات الضريبية وأسبابها.
26.....	المطلب الأول: المنازعات الضريبية وأسبابها.
26.....	الفرع الأول: مفهوم المنازعات الضريبية.
26.....	الفرع الثاني: أسباب المنازعات الضريبية.
28.....	الفصل الثاني: الجريمة الضريبية واجراءات الطعن.
28.....	المبحث الأول: الجريمة الضريبية.
28.....	المطلب الأول: مفهوم الجريمة الضريبية.
31.....	المطلب الثاني: إجراءات اثبات لمأمور التقدير الضريبي في الجريمة الضريبية.
32.....	المطلب الثالث: صور لبعض الجرائم الضريبية.
37.....	المبحث الثاني: الطعن بقرار المقدر.
37.....	المطلب الأول: الجهة المختصة بنظر الطعن.
37.....	الفرع الأول: أهمية الاعتراض في المنازعات الضريبية.
37.....	الفرع الثاني: الحلول القانونية للمنازعات الضريبية.
39.....	الفرع الثالث: الجهة المختصة بالنظر في الجريمة الضريبية.
41.....	المطلب الثاني: إجراءات الطعن في المنازعات الضريبية.

41.....	الفرع الأول: الاعتراض امام المقدر.....
47.....	الفرع الثاني: الاعتراض امام القضاء.....
57.....	الفرع الثالث: إجراءات تحصيل الدين الضريبي قضائيا.....
60.....	المبحث الثالث: إجراءات الطعن في الجريمة الضريبية.....
61.....	المطلب الأول: سلطات اعضاء الضبط القضائي في التحقيق.....
62.....	المطلب الثاني: المحاكم المختصة في النظر في دعوى الجرائم الضريبية.....
64.....	المطلب الثالث: اثبات الجريمة الضريبية امام القضاء.....
68.....	الخاتمة.....
69.....	النتائج والتوصيات.....
69.....	النتائج.....
71.....	التوصيات.....
72.....	المصادر والمراجع.....
b.....	Abstract.....

فهرس الأشكال

شكل 1: نموذج يوضح إجراءات الاعتراض على قرار التقدير لدى دائرة ضريبة الدخل.....46

شكل 2: آلية الاستئناف لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل.....51

شكل 3: نموذج يوضح آلية الطعن لدى محكمة النقض.....57

إجراءات التقاضي والإثبات في الدعوى الضريبية في فلسطين

إعداد

طريف عطية مصطفى ياسين

إشراف

أ.د طارق الحاج

د. اسحق برقاوي

الملخص

من المعروف أن الدعاوي الناتجة عن قضايا ضريبة الدخل هي من اهم المواضيع التي تثار عند دراسة المسائل المتعلقة بالضريبة، وعليه فإن الباحث قام بالبحث في مسألة إجراءات التقاضي والاثبات في الدعوى الضريبية في فلسطين، وفي سبيل ذلك قام الباحث بتقسيم الرسالة الى فصلين: تم الحديث في الفصل الأول عن ادارة ملف الضريبة امام دائرة ضريبة الدخل ومفهوم المنازعات الضريبية وأسبابها، وفي الفصل الثاني تم التطرق الى الجريمة الضريبية وإجراءات الطعن، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي.

وكان من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة هي: حرية الادارة الضريبية في عملية تحريك الدعوى الجزائية حيث تقوم الادارة الضريبية بفحص الفائدة والضرر من جراء رفع الدعوى الضريبية، وأوصى الباحث بضرورة انشاء محاكم متخصصة للنظر في الجرائم الضريبية في فلسطين، وضرورة إصدار تشريع لإجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية يراعي جميع أحكام القانون الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التقاضي، الإثبات، الدعوى الضريبية.

المقدمة

تبرز أهمية القضاء الضريبي من خلال الأهمية التي تتمتع بها الضرائب، وحجم التأثير لها على حياة الأفراد والدولة، فهي تشكل أحد أهم الجوانب للدولة لتغطية نفقاتها وتحمل الأعباء الملقاة على عاتقها لتؤدي واجباتها أمام مواطنيها، لذلك تعد الضرائب احد عناصر إيرادات الدولة الهامة لتغطية النفقات العامة، وتعتبر الضريبة أداة هامة من أدوات السياسة المالية، ومن خلال الضريبة تستطيع الدولة ان تحقق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية وصولاً لتحقيق الرفاهية للمجتمع، لذلك فهي تؤثر على حياة الأفراد الذين يقع عليهم عبء الالتزام بها، وان فرض الضرائب المباشرة وغير المباشرة يؤدي الى اقتطاع جزء أساسي من دخل الفرد وهذا بدوره يؤدي الى انخفاض حجم إنفاقه واستهلاكه، ويكون فرض الضريبة جبراً، ولا يتوقف على رضا المكلف او رغبته، انما تفرض بنص القانون (خويلد 2004).

وإن الإثبات هو أداة لتأكيد الحق بالبينة، وفي لغة القانون يعني إقامة الدليل أمام القضاء سواء بالطرق التي رسمها وحددها القانون لتأكيد حق متنازع عليه له أثر قانوني، وكما هو دارج لدى المواطنين بأن للإثبات أهمية قانونية وعملية لفض المنازعات في شتى انواع القضاء بشكل عام وفي القضاء الضريبي والمحاكم الضريبية بشكل خاص، وهي وسيلة وأداة هامة تمكن القاضي في المجال الضريبي من التحقق والتأكد في الوقائع القانونية، خاصة ان الحق أن لم يكن مقروناً بتقديم دليل يثبت وجوده فإنه يبقى مجرد ادعاء، لذلك برزت الحاجة الى تحديد نوع الدليل والزاميته والقوة القانونية لكل دليل إثبات في حل المنازعات الضريبية، ويعتبر الإثبات من اهم مراحل التقاضي في حل المنازعات الضريبية لأنه يعتمد على إقامة الدليل أو تقديمه ويقصد بمصطلح "إقامة الدليل" هو تقديمه الى من يراد إقناعه (السعايدة 2013).

ولقد حددت النصوص القانونية الضريبية موعداً معيناً لتقديم الاقرارات الضريبية، فيتعين على المكلف تقديمها فيها، وهذا يعني أن هناك التزامات تقع على عاتق المكلف تتمثل في تقديم الاقرارات الضريبية

السنية في مواعيدها، ويبدأ هذا الميعاد من اليوم التالي له، اما اذا صادف ذلك اليوم عطلة رسمية مدد الميعاد الى أول يوم عمل لاحق له عملا بالقواعد العامة المقررة في قانون المرافعات، واذا حدث عذر قاهر مع المكلف ولم يستطع تقديم الاقرار الضريبي يمدد له الميعاد الى اليوم التالي لزوالها، وكما يحق للمكلف العدول عن اقراره الذي قدمه واستبداله بقرار اخر طالما ان الاقرار البديل قد قدم في الميعاد القانوني، ولا يحول دون وقوع الجريمة ايفاء المكلف للضريبة المستحقة عليه طالما انه امتنع او تأخر عن تقديم الإقرار، وبالتالي ان جريمة الاخلال بواجب الاقرار عن طريق الامتناع او التأخر عن التقديم يجعلها في مصاف الجرائم السلبية، وهذا يعني ان جريمة الامتناع عن تقديم الاقرار هي جريمة وقتية تتكون من امر يحدث في ميعاد محدد وتنتهي بمجرد ارتكاب هذا الامر، وبما أن المشرع قد حدد اجلا معيناً لتقديم الإقرار الضريبي فاذاً الجريمة تقع وتنتهي بانتهاء الموعد المحدد لها وبالتالي فهي جريمة وقتية، وليست جريمة مستمرة فلو كانت مستمرة لأدى ذلك الى عدم شمول المتهم بقرار العفو (الشرع، 2008).

"وفي فلسطين طبق اول قانون وهو قانون البيئات "رقم 30 لعام 1952 الاردني، ثم صدر أول قانون للبيئات في فلسطين في 2001/5/12 " عرف باسم قانون البيئات في المواد التجارية والمدينة لسنة 2001"، وطبق هذا القانون في الضفة الغربية وقطاع غزة موحداً، ولقد اعطى المشرع الضريبي للمكلف الحق في الاعتراض على مبالغ الضريبة المستحقة عليه وذلك من خلال طريقتين الأولى: من خلال الطعن الاداري ويكون من خلال الطعن امام الجهة الادارية التي قامت بتقدير الضريبة عليه، وهذا ما "اكدته المادة رقم (28) من قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لعام (2011)، أو من خلال الطعن القضائي"، وقد انشئ لأجل ذلك محكمة مختصة وهي (محكمة استئناف ضريبة الدخل)، وان التقاضي حق لكل مواطن كفلته جميع الدساتير وهذا ما نص عليه القانون الاساسي الفلسطيني لعام 2005 وذلك "بحسب المادة رقم (5) التي ورد فيها بأن التقاضي حق مضمون ومكفول للناس كافة، ولكل فلسطيني الحق باللجوء الى قاضيه الطبيعي، وقد نظم القانون الفلسطيني إجراءات التقاضي بما يضمن سرعة الفصل في الدعوى، وبما يخص القرارات الادارية المرتبطة بتقدير الضريبة والصادرة عن الادارة الضريبية

هي محل طعن ويستطيع المكلف الاعتراض عليها بحسب احكام القانون الضريبي خوفا من تعسف الادارة الضريبية على المكلف بالتقدير، ولكل طرف سواء المكلف او الادارة الضريبية الحق في اثبات حقه بحسب الطرق التي حددها القانون الضريبي الفلسطيني" (مصطفى، 2016).

وبناءً على ما سبق يرى الباحث انه من خلال هذه الدراسة سيتم معرفة ما هي اجراءات التقاضي والإثبات في الدعوى الضريبية في فلسطين.

الدراسات السابقة

من خلال البحث على المواقع الإلكترونية والمكتبات توصل الباحث الى أن هناك العديد من الدراسات السابقة التي تتعلق بشكل مباشر في دراستنا:

- دراسة مصطفى (2016) بعنوان " عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقاً للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011" التي هدفت إلى معرفة من يتحمل عبء الإثبات في المنازعات الضريبية وطرق الإثبات التي يمكن لأطراف النزاع الضريبي استخدامها لإثبات حقوقهم، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة النتائج التالية: أن قانون الضرائب قانون يتمتع باستقلال نسبي وليس استقلالاً مطلقاً عن غيره أن عبء الإثبات في المنازعات الضريبية ينتقل من طرف إلى آخر وبالتالي لا يمكن أن يقع على طرف دون الآخر، وقد نشرت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها يدعو الباحثون المشرع الضريبي إلى تحديد صريح لوسائل الإثبات المتاحة في إثبات المنازعات الضريبية في قانون الضرائب، كما تدعو الدراسة المشرع الضريبي إلى بيان صلاحيات كل وسيلة إثبات في المنازعات الضريبية بشكل صريح.

- دراسة حسين (2004) بعنوان " الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 والتي هدفت إلى توضيح معنى الجرائم الضريبية وأركانها وعناصرها وأركانها وأسبابها، وما يميزها عن غيرها من الجرائم الواردة في القواعد العامة للمادة 16

من قانون العقوبات الأردني لسنة 1960م، وما يميزها عن غيرها من القواعد الأخرى، من حيث تفسير النصوص، وكيفية تطبيق هذه النصوص وذلك لبيان كيفية تطبيق هذه النصوص. وخلصت الدراسة إلى أن أسباب الجرائم الضريبية اقتصادية وأخلاقية واجتماعية وسياسية، وأن العقوبات المطبقة تلعب دوراً مهماً وفعالاً في زيادة ظاهرة الجرائم الضريبية، وأن العدالة الفلسطينية بحاجة إلى تطويرية.

- دراسة أبو نبعة (2006) بعنوان "مدى تأثير قرار مأمور التقدير في مرحلة الاعتراض على التحصيلات الضريبية في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية"، هدفت الدراسة إلى معرفة أهمية القرارات التي يتخذها المقيمون في مرحلة الاعتراض وانعكاسها على التحصيل الضريبي، ومحاولة الوصول إلى التحصيل الضريبي المخطط له في الموازنة العامة، ومدى تحقيق أهداف الدولة وزيادة أعبائها، واستخدم الباحثون المنهج الإحصائي الوصفي من خلال استخدام عدة تقنيات إحصائية منها التكرارات والنسب المئوية. وبالاعتماد على هذا الأسلوب، وجدوا أنه لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية في العلاقة بين العوامل المتعلقة بالمقيمين وتحصيل الضرائب في مرحلة الاعتراض حسب متغيرات الفئة العمرية والحالة الاجتماعية والتعليم والخبرة. كما سلطت الدراسة الضوء على أهمية بذل الجهود لزيادة عدد مكاتب ضريبة الدخل في البلدات والقرى الرئيسية في الضفة الغربية، بدلاً من اقتصارها على المدن الرئيسية في الضفة الغربية، بسبب الفجوة العمرانية، وضرورة إعطاء موظف التقييم الوقت الكافي للنظر في اعتراضات المكلفين وفي نفس الوقت عدم إيقال كاهله باعتراضات أخرى والتأكد من أنه مسبب ومبرر بشكل جيد. وأوصى بضرورة ضمان أن يكون المقيم قادراً على إعطاء رأي معلل ومبرر.

- دراسة أبو عياش (2013) بعنوان "سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل"، والتي هدفت هذه إلى التعرف على صلاحيات الإدارة الضريبية في مخالفات ضريبة الدخل والنظام القانوني في فلسطين الذي يحكم هذه الصلاحيات من خلال القوانين الضريبية والنصوص القانونية الأخرى

التي تنظم هذه الصلاحيات. بالإضافة إلى تحليل القوانين الضريبية، اعتمد الباحث على استخدام المنهج الوصفي والتحليلي الذي يعتمد على جمع المعلومات من الدوريات والكتب والدراسات والمواقع الإلكترونية. وخلصت الدراسة إلى أن السبب الرئيسي لارتكاب الجرائم الضريبية هو عدم كفاءة موظفي الإدارة الضريبية. ويرجع ذلك إلى أن المقدرين يحتاجون إلى الجمع بين الدراسات المحاسبية والقانونية بالإضافة إلى مهاراتهم الفنية، و.

- دراسة خويلد (2004) بعنوان "الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين"، وتمثلت أهداف الدراسة في التعرف على أهمية وجود مؤسسة عدالة ضريبية مهنية ليس فقط لصالح المكلف وإنما لصالح الخزينة أيضاً، والتعرف على الإجراءات الواجب اتباعها في المحاكم الضريبية، وتسهيل الضوء على محكمة استئناف ضريبة الدخل في فلسطين. واعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي بما يتناسب مع أهداف الدراسة، واعتمدت على القوانين والأنظمة والتوجيهات وأحكام المحاكم ذات العلاقة، وخاصة أحكام الغرفة الكبرى في الأردن، والأدبيات العلمية والنظرية في موضوع العدالة الضريبية.

- دراسة الأطرش (2018) بعنوان "التطبيقات القضائية للخبرة في المحاكم الفلسطينية (دراسة مقارنة)"، وهدفت الدراسة إلى بيان ماهية الخبرة وتوضيحها باعتبارها وسيلة إثبات للحقوق شرعاً و قانوناً وإظهار مجالات تطبيق الخبرة في المحاكم الفلسطينية وخاصة الشرعية منها وبيان شروط الخبير من الناحيتين الفقهية والقانونية الفلسطينية، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والاستقرائي والاستنباطي وذلك من خلال عرض الجانب الشرعي في الدراسة مع الجانب القانوني وظهور المنهج الاستقرائي بالاستعانة بالكتب الفقهية التراثية وعرض المسائل الفقهية والاستدلال عليها، وتوصلت الدراسة إلى أن الخبرة والعمل بمقتضى ما يراه الخبراء مشروع باتفاق الفقهاء وإهدار الاستعانة بأهل العلم والخبرة العملية من شأنه أن يضيع حقوقاً كثيرة وشروع الخبير في تنفيذ مهمته الموكلة إليه لا تكون إلا بعد صدور حكم قضائي يأمر بنذب الخبير، وأوصت الدراسة بضرورة وجود مواد قانونية

شاملة لموضوع الخبرة وضرورة وجود نظام رقابة قضائية على أعمال الخبرة وبتحديد موعد استلام الخبير لأتعايه تجنباً للتعسف في حقه.

- دراسة الرويلي (2019) بعنوان "الخبرة في المواد المدنية -دراسة تحليلية مقارنة-"، وهدفت الدراسة إلى عرض الباحث لأهم النصوص التي استخدمها المشرع القطري في "قانون الخبراء رقم 16 لسنة 2017م"، وبيان أهمية هذه النصوص ومدى حاجة المشرع لتعديل بعضها، وفحص نصوص قانون الخطابة التي تنظم عمل الخبراء وبيان أهميتها ومدى حاجة المشرع لتعديل بعض نصوص هذا القانون، وقد طبق الباحث المنهج التحليلي المقارن وتوصل إلى نتيجة مفادها جاء في الخاتمة ما يلي. أن المشرع القطري راعى عند تحديده لشروط تعيين الخبراء المدة الزمنية اللازمة لاكتساب الخبرة الكافية في مجال التخصص (10 سنوات بعد التخرج من الجامعة). ونظراً لعدم المغالاة في أجور الخبراء وتناسبها مع الوقت والجهد الذي يبذلونه ويبدلونه، ونظراً لما هو واضح من أن إجراء الفحص الجنائي يقتصر على الأمور الفنية والمهنية والعلمية البحتة كما هو شائع في الواقع العلمي، فإن أجور الخبراء حالياً في مستوى ما أوصت به الدراسة من اعتدال وضبط في هذا الشأن، مع تحديد المكافأة بمقاييس أكثر صرامة.

- دراسة بدايرية (2011) بعنوان "الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري" تهدف الدراسة إلى وصف الأطراف المعنية بالمنازعات الضريبية وسبل حلها قضائياً وإدارياً، وفي الوقت نفسه، وصف أهم مراحل حل المنازعات من هذا النوع وتحليل نقاط القوة والضعف في كل مرحلة من حيث فعاليتها في حل المنازعات الضريبية. وبالإضافة إلى ذلك، تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم الضمانات القانونية المقدمة لدافعي الضرائب الذين يواجهون الإدارة الضريبية، ولا سيما من خلال الأحكام الإجرائية للمواد الضريبية.

- دراسة العيد (2016) بعنوان: "التسوية الادارية للنزاع الضريبي في الجزائر" هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف المفاهيم العامة للضرائب والمنازعات الضريبية، وتوصلت إلى عدة استنتاجات وملاحظات حول الحل الإداري للمنازعات الضريبية في الجزائر: المنازعات الضريبية في النظام الجزائري لها خصوصيات وخصائص أكثر تعقيداً من المنازعات الإدارية الأخرى؛ فالمنازعات الضريبية مرنة جداً وتعتمد على التشريعات سريعة التغير، وعلى المشرعين تعديل أحكامها باستمرار بموجب القانون الضريبي. تتسم المنازعات الضريبية بالمرونة الشديدة وتعتمد على تشريعات سريعة التغير، ويتعين على المشرعين تعديل أحكامها باستمرار وفقاً للتشريع الضريبي. ويمكن تسهيل ذلك من خلال تنظيم المنتديات والدورات التدريبية. بالإضافة إلى ذلك، يتعين على دافعي الضرائب تقديم شكوى أولاً والبتّ فيها قبل اللجوء إلى لجنة طعون إدارية أو هيئة قضائية إذا كانوا غير راضين أو غير موافقين على الضريبة المقيّمة عليهم.

-دراسة شرعب (2006) بعنوان "امتيازات الادارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الفلسطيني" تهدف هذه الدراسة إلى دراسة كيفية تحديد الديون الضريبية وتحصيلها، وكيفية التعامل مع الديون الضريبية بشكل صحيح وفق الأحكام التنظيمية والقانونية. وبالإضافة إلى دراسة الطبيعة الخاصة للدين الضريبي وموقف المشرع الفلسطيني من هذا الدين الضريبي، سواء في تحديد الدين الضريبي والتحقق من حقيقة تحصيل الدخل، أو في تحصيل هذا الدين الضريبي، كما ستتناول هذه الدراسة الاختصاصات العامة للإدارة الضريبية ومشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بهدف توضيح موقف المشرع الفلسطيني.

-دراسة بني فضل (2018) بعنوان " دور محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق العدالة الضريبية " والتي هدفت الى التعرف على محكمة استئناف ضريبة الدخل، وتشكلت الدراسة من خمسة فصول، تحدث فيها الباحث عن الدعوى الضريبية والمنازعات الضريبية وطرق تقدير ضريبة الدخل، وبيان طرق الطعن في قرارات تقدير ضريبة الدخل، وبيان طرق الطعن في قرارات التقدير،

والعدالة الضريبية وتم معالجة البيانات التي حصل عليها من محكمة استئناف ضريبة الدخل، وتوصل الباحث الى عدة نتائج أن دور محكمة استئناف ضريبة الدخل يتمثل في ضمان محاكمة عادلة للمكلف، وإثبات العبء الضريبي، وأن تحقيق العدالة يعتمد بشكل اساسي على القوانين والتطبيق الصحيح لها، وقد أوصى الباحث بتعديل الاعفاءات والتوسع بها، وضرورة اجراء العديد من التعديلات على قانون ضريبة الدخل، وان يكون للمحكمة دور اكبر يجمع بين الجانب الحقوقي والجزائي في قضايا ضريبة الدخل.

- دراسة ابو صباح (2022) بعنوان " الطعن القضائي لقرارات ضريبة الدخل امام محكمة البداية الضريبية " والتي هدفت الى بيان طبيعة القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية وبيان الإجراءات الواجب اتباعها عند مباشرة الدعوى الضريبية وأثرها في تحقيق سرعة البت في المنازعات الضريبية، وقد خلصت هذه الدراسة الى عدة نتائج أهمها: أن اختصاص محكمة البداية الضريبية يعد شاملا عاما، بحيث أن المحكمة تختص بجميع المنازعات الضريبية بصرف النظر عن طبيعتها أو قيمتها سواء كانت جزائية أو مدنية أو ادارية، وقد خلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات أهمها: الحاجة الماسة الى استحداث محكمة صلح ضريبية وضرورة اعادة توزيع الاختصاصات بينها وبين محكمة البداية الضريبية على اساس قيمة الدعوى.

معلومات الدراسة

1. عدم وجود دراسات سابقة تتحدث بشكل مباشر ومفصل عن إجراءات التقاضي والإثبات في الدعوى الضريبية في دولة فلسطين.
2. عدم وجود قانون ضريبي خاص للمحاكم الفلسطينية وبالتالي الرجوع الى قرار بقانون وقانون الإجراءات الجزائية وهذا يتطلب بحث كبير وشاق.
3. سرية القضايا الضريبية.

مصطلحات الدراسة

التقاضي: هو مواجهة قانونية بين طرفين لهما مصالح متضاربة يسعيان إلى حل قضائي من خلال إجراء محدد. من وجهة نظر قانونية، تجدر الإشارة إلى أن التقاضي هو إجراء قضائي، ولكن لا ينبغي الخلط بينه وبين إجراءات المحكمة. إذا لم يتمكن الطرفان المتنازعان من التوصل إلى اتفاق من خلال المفاوضات التمهيدية أو نظام الوساطة، فقد يلجأ إلى التقاضي (ابو عياش، 2013).

الإثبات: إقامة الدليل على وجود وقائع قانونية متنازع عليها والنتائج المترتبة عليها أمام سلطة قضائية وفقاً للإجراء الذي يحدده القانون (ابو عياش، 2013).

الدعوى الضريبية: هناك مفهومان للمنازعات الضريبية: المفهوم الضيق والمفهوم الواسع. والمفهوم الضيق هو نزاع بين طرفين - الإدارة ودافع الضريبة - يدافع فيه كل طرف عن موقف مخالف لموقف الطرف الآخر أمام سلطة قضائية تفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم..

وبصفة عامة، هي "جميع المنازعات الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية" التي يتم حلها عن طريق القضاء؛ وبالتالي فإن التقاضي الضريبي هو وسيلة لإنهاء المنازعات الضريبية عن طريق القضاء. ويعرف الأستاذ زكريا بيومي النزاع الضريبي بأنه "دعوى قضائية تطعن في صحة أو مشروعية فرض الضريبة، حيث تتمثل مهمة القاضي في معرفة ما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد فُرضت وفقاً للقانون، وإذا تبين أن الضريبة غير قانونية أو قانونية، يحكم برفضها كلياً أو جزئياً" (الطباخ 2015، ص 11).

مشكلة الدراسة وأسئلتها

تتمثل مشكلة الدراسة في ان إجراءات التقاضي والإثبات صممت كي تنظم العلاقة بين طرفي الدعوى الضريبية المتمثلة بالمكلفين والإدارة الضريبية كي يتمتع اطراف الدعوى الضريبية بنفس القوة، ولأجل ذلك لا بد من وجود إجراءات تضمن وتكفل ذاتية واستقلالية القانون الضريبي، والحاجة الى معرفة وسائل

اثبات الدعوى الضريبية، وإجراءات التقاضي في الدعوى الضريبية، وان موضوع الضريبة يشمل شريحة واسع كبيرة من المجتمع بخاصة التجار وهم اغلبية من يدفعون الضرائب، لذلك جاءت الدراسة الحالية لتطلع القارئ على تفاصيل وإجراءات الدعوى الضريبية ووسائل اثباتها، وان عبء الإثبات يقع على عاتق المكلف (المدعي) في مواجهة الادارة الضريبية التي تتمتع بقدر كبير من الصلاحيات والامتيازات التي تفوق قدرة المكلف، وان قرارات التقدير تصدر من مأمور التقدير الضريبي الذي قد يكون مجحفا بحق المكلف فيها. وتتمثل مشكلة الدراسة من خلال التعرف على ما هي إجراءات التقاضي والإثبات في الدعوى الضريبية في فلسطين.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال الرئيس: ما إجراءات التقاضي والإثبات في الدعوى الضريبية في فلسطين؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي أسئلة فرعية وهي:

1. ماهي إجراءات إدارة ملف الضريبة أمام دائرة ضريبة الدخل في المنازعات الضريبية وفي الجرائم الضريبية في فلسطين؟

2. ما إجراءات الطعن بقرارات المقدر الضريبي سواء في المنازعات الضريبية أو الجرائم الضريبية؟

3. ما هي المحاكم المختصة في فلسطين للنظر في دعوى المنازعات الضريبية وفي دعوى الجرائم الضريبية؟

4. ما هي الإجراءات والطرق المتبعة في الدوائر الضريبية قبل احالة ملف الضريبة الى القضاء سواء في المنازعات الضريبية او الجرائم الضريبية؟

أهمية الدراسة

لقد أنشأ قانون ضريبة الدخل الفلسطيني درجتين للتقاضي، وأصبح التقاضي على درجتين في قضايا ضريبة الدخل ومنح القانون الفلسطيني المحاكم الضريبية اختصاصات واسعة، فعند شعور المكلف بأن مأمور التقدير الضريبي كان غير محق بتقدير الضريبة عليه يحق له الاعتراض والطعن على قراره بحسب احكام القانون، وقد كفل القانون الفلسطيني الحق بالاعتراض على القرار امام الجهة التي اصدرت قرار التقدير، فإذا لم يتم الاتفاق بينهم كفل القانون الحل للمكلف باللجوء الى القضاء.

الاهمية التطبيقية: أهمية الدراسة من خلال النتائج والتوصيات التي سيتم التوصل إليها إذ أنها ستبين اختصاص المحاكم الضريبية ودرجتها وطرق الطعن وإجراءاته في القرارات الصادرة لتقدير الضريبة ضمن أحدث القرارات الصادرة عن المحاكم بهذا الخصوص، وبيان دور الاثبات أمام القضاء الضريبي وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

الأهمية البحثية: ستساعد هذه الدراسة الباحث إلى تناول أبحاث جديدة تتعلق بالمحاكم الضريبية في فلسطين، كما أنها ستبين واقع الحال في المحاكم الضريبية الفلسطينية سواء في دعوى المنازعات الضريبية أو دعوى الجرائم الضريبية، وستكون مرجع للباحثين والمهتمين.

أهداف الدراسة

1. التعرف الى إجراءات إدارة ملف الضريبة امام دائرة ضريبة الدخل.
2. التعرف الى اجراءات الطعن بقرارات المقدر.
3. بيان الإجراءات والطرق المتبعة في الدوائر الضريبية قبل احالة ملف الضريبة الى القضاء سواء في المنازعات الضريبية او الجرائم الضريبية.
4. التعرف الى اختصاص المحاكم الضريبية في فلسطين، وطرق الطعن بأحكامها.

5. تقديم توصيات من قبل الباحث بناء على هذه النتائج وتوفير المعلومات المناسبة للمشرعين الضريبيين ومتخذي القرار بالإضافة إلى المكلفين.

6. يأمل الباحث ان تساهم هذه الدراسة في توفير الوقت والجهد للباحثين في المستقبل، ورفد المكتبة الفلسطينية والعربية بمثل هذه الدراسات العلمية المفيدة.

منهجية الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، من خلال جمع المعلومات من المصادر، والكتب، والرسائل الجامعية، والأبحاث، والدراسات، ومواقع الإنترنت ذات العلاقة بهذا الموضوع، وكذلك تحليل وتوضيح جميع النصوص القانونية والأحكام والقرارات الصادرة بشأن موضوع الدراسة، ومن ثم تحليل سياسة المشرع الفلسطيني في كيفية إسقاط المواد المتعلقة بإجراءات الاثبات والتقاضي في الدعوى الضريبية في فلسطين حسب ما هو وارد في قانون البيّنات الفلسطيني على قضية المنازعة الضريبية.

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة بالإطار الجغرافي المتمثل في كافة مناطق السلطة الفلسطينية.

الفصل الأول

سياق الدراسة

سيتم تناول إدارة ملف الضريبة أمام دائرة ضريبة الدخل ومفهوم المنازعة الضريبية، وسيتم البحث في هذا الفصل بإجراءات إدارة الملف الضريبي. وفي هذا الإطار سيقوم الباحث بتقسيم الفصل الى بحثين وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: الملف الضريبي ومفهوم المكلف

لقد لزم المشرع الضريبي المكلفين بعدة التزامات، قصد من خلالها توفير مجموعة من البيانات اللازمة لتوضيح المركز المالي للمكلف، وكشف حقيقة معاملاتها، تمهيد لحساب وعاء الضريبة الواجبة عليه حساباً صحيحاً (سليم، 2008).

المطلب الأول: ماهية الملف الضريبي

الفرع الأول: المقدر وصلاحياته القانونية

"بحسب المادة رقم (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) يعرف مأمور التقدير " اي موظف او اي لجنة من الموظفين مفوض او مفوضين خطياً من مدير عام دائرة ضريبة الدخل بأجراء اي تقدير او تدقيق للضريبة بمقتضى قانون ضريبة الدخل الفلسطيني".

اما بالنسبة لمفهوم الادارة الضريبية وتحصيل و جباية الضرائب، فلم يرد في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعريفاً مباشراً لهما، وان كان بالإمكان استخلاص بعض ملامحهما من بعض نصوص القانون حيث يشار فيما يخص مفهوم الادارة الضريبية الى انها الجهة المخولة بتنفيذ احكام قانون ضريبة الدخل، و ترتبط بالوزير ويكون لها مديراً عاماً و من تدعو الحاجة اليه من مساعدين ومأموري التقدير والموظفين بحيث يلقي على عاتقهما عملية تحصيل الضرائب وجبايتها كما يقع على عاتقها نشر الوعي الضريبي وعملية التخطيط والتنظيم الضريبي، وتعتبر المرحلة الحاسمة التي تمر بها الضريبة قبل تنفيذها هي

مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد ربط الضريبة وحسابها و ذلك وفق انظمة متعددة عددها
المشروع، منها: نظام التقدير الجزافي ونظام الربح الحقيقي و نظام التقدير الاداري ونظام التصريح المراقب،
لهذا رسم المشروع طريقتين لفض النزاع الضريبي الاولى: الطريق الاداري و الثانية الطريق القضائي (سليم
2008).

"وبحسب المادة رقم (21) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) فإن صلاحيات المقدر كما يلي:

1. يعتبر الإقرار الذي يقدمه دافع الضرائب مقبولاً عند استلامه.
2. بعد فحص الإقرار والمستندات المؤيدة له، يجوز لمفتش الضريبة قبول الإقرار أو رفضه كلياً أو جزئياً
إذا كان لديه سبب للاعتقاد بأن البيانات الواردة في الإقرار صحيحة أو خاطئة، ويخطر المكلف
بالإشعار للمثلول للاستشارة خلال سنة واحدة من تاريخ تقديم الإقرار.
3. إذا وافق دافع الضريبة على تعديل الإقرار، يتم تحديد مبلغ الضريبة وإخطار دافع الضريبة في إشعار
مكتوب.
4. إذا لم يوافق المكلف على تعديل الإقرار الضريبي أو لم يحضر اجتماع المجلس، يجوز للمقيم حساب
الدخل الخاضع للضريبة لدافع الضريبة ومبلغ الضريبة المستحقة، ويجوز الطعن في قرار المقيم
خلال (30) يوماً من استلام المكلف لإشعار التقييم.
5. إذا لم يقدم المكلف الإقرار والمستندات المؤيدة له خلال المدة المحددة، يجوز لمفتش الضريبة إجراء
التقييم بحكمة ودراية وإخطار المكلف في إشعار مكتوب يبين فيه الدخل الخاضع للضريبة ومبلغ
الضريبة المستحقة الدفع. ويجوز الطعن في قرار المفتش خلال (30) يوماً من تاريخ تسلم المكلف
إشعار التقييم".

المطلب الثاني: المكلف وشروطه

يعرف المكلف بأنه: "كل شخص ملزم بدفع الضريبة او اقتطاعها او توريدها بموجب احكام القرار بقانون " وذلك بحسب "القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) المادة رقم (1)، وبحسب المادة (2) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011): "يلزم الشخص الذي يمارس نشاط اعمال او استثمار بالتسجيل لدى الدائرة من بداية النشاط او ممارسة الاعمال".

"وبحسب المادة رقم (18) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) فإن الفئات الملزمة بتقديم الاقرار الضريبي:

1. وفقاً لأحكام هذا المرسوم، يجب على كل مكلف أن يقدم إقراراً ضريبياً مرفقاً به المستندات والمعلومات اللازمة وفقاً للمادتين (19) و(20) من هذا المرسوم.

2. يجب على الأشخاص الذين يُعفى دخلهم من الضرائب بموجب قوانين الاستثمار الحالية تقديم إقرار ضريبي.

3. يجب على الورثة أو من ينوب عنهم تقديم الإقرار الضريبي للمتوفى ودفع الضريبة في غضون ستة أشهر من الوفاة قبل توزيع التركة.

4. يجب على مصفي الشركة أن يخطر الدائرة خطياً ببدء إجراءات التصفية لتحديد وتحديد مبلغ الضريبة المستحقة على الشركة، وتقديم إقرار ضريبي فيما يتعلق بالشركة قيد التصفية، وسداد الضريبة عندما تصبح مستحقة وفقاً لأحكام هذا المرسوم.

5. ويجوز للوزير، بناء على توصية من المدير، أن يأمر بإعفاء بعض الأفراد من الإعلان المنصوص عليه في هذه المادة".

"وبحسب المادة رقم (19) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) فإن موعد تقديم الاقرار الضريبي:

1. يجب على جميع المكلفين أن يقدموا إلى إدارة الضريبة، خلال أربعة أشهر من انتهاء الفترة الضريبية، إقراراً إلى إدارة الضريبة، خلال أربعة أشهر من انتهاء الفترة الضريبية، بالشكل والمرفقات المعتمدة في المادة (20) من هذا القرار، يسلم باليد مع الإيصالات، أو يرسل بالبريد المسجل مع إثبات التسليم أو بأي طريقة أخرى يوافق عليها الوزير بناء على توصية المدير العام، ويبين فيه تفاصيل الدخل الإجمالي والاستقطاعات والدخل الصافي. يجب على المكلف تقديم تفاصيل الدخل الإجمالي والخصومات وصافي الدخل والإعفاءات الضريبية والدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة الدفع عن الفترة الضريبية.

2. يحق لدافعي الضرائب الذين يقدمون الإقرار الضريبي والمستندات الداعمة خلال الفترة المحددة الحصول على خصم تحفيزي على رصيد الضريبة المستحقة الدفع على النحو التالي:

أ. إذا تم تقديم الإقرار في الشهر الأول من الفترة الضريبية التالية وتم دفع الضريبة في ذلك الشهر أو خلال الفترة الضريبية التي يغطيها الإقرار، تقوم الدائرة باقتطاع (4%) من رصيد الضريبة المدفوعة مخصصاً منه أي سلف سبق أن سمحت الدائرة بخصمها.

ب. إذا تم تقديم الإقرار في الشهر الثاني أو الثالث من الفترة الضريبية التالية وتم دفع الضريبة قبل نهاية الشهر الثالث من الفترة الضريبية التالية أو خلال الفترة الضريبية المحددة في الإقرار، يتم خصم (2%) من المبلغ المتبقي بعد خصم الدفعة المقدمة".

"وبحسب المادة رقم (20) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) فإن مرفقات الإقرار الضريبي:

1. عندما يقدم دافع الضرائب الإقرار الضريبي، يجب إرفاق المستندات التالية معه:

أ. في حالة الشركات القابضة العامة والخاصة، والشركات الخاضعة للضريبة، والأشخاص المعفى دخلهم من الضريبة بموجب قوانين الاستثمار المعمول بها، ودافعي الضرائب الأفراد الذين يتبعون تعليمات صادرة عن الوزير بناء على توصية من المدير، نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية ذات الصلة، وشهادة من محاسب قانوني معتمد وإقرار معدل لقانون ضريبة الدخل مصدق عليه من محاسب قانوني معتمد.

ب. مع مراعاة أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة، يجب على الشركات العامة والأشخاص المطالبين بالاحتفاظ بدفاتر الحسابات الأصلية إرفاق نسخة من دفاتر الحسابات النهائية والتسويات الضريبية وفقاً للقانون المعمول به.

2. يجب على دافعي الضرائب، بخلاف دافعي الضرائب المشار إليهم في الفقرة (1)، أن يذكروا في إقرارهم الضريبي صافي دخلهم الخاضع للضريبة وفقاً للمعلومات الموجزة عن دخلهم ونفقاتهم للفترة الضريبية".

المبحث الثاني: مراحل التقدير الضريبي

من المؤكد ان الضريبة على الدخل هي محور قرار أمور التقدير عندما يقدم المكلف كشف التقدير بانه يقر ويعترف بالدخل الذي حققه، وكذلك بالضريبة المستحقة عليه لكن المشرع الضريبي وطبقا للقانون المعمول به "بالقرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مادة رقم (21) اجاز لمأمور التقدير امكانية تدقيق هذا الكشف للتأكد من صحته ومصداقيته".

المطلب الأول: مرحلة التقدير الذاتي

تتضمن هذه المرحلة ما يلي: (التايه، 2004)

1. الموافقة على الإقرار دون تغيير إذا اقتنع الموظف المكلف بأن الإقرار المقدم من المكلف دقيق وأن المعلومات الواردة فيه واقعية وذات مصداقية، فيجوز له أن يقرر عدم الحاجة إلى إجراء أي تغييرات والموافقة عليه كما هو. إذا اقتنع الموظف المقيم بأن الإقرار دقيق وأن مبلغ الضريبة المستحقة الدفع على أساسه واقعي وموثوق به، يتم إخطار المكلف خطياً من خلال نموذج رسمي يودع لدى دائرة الضرائب.

2. يتم قبول الإقرار التقييمي، كقاعدة عامة، عندما يتعهد المكلف بتقديم إقرار التقييم الذاتي السنوي، الذي يعد دليلاً على وفائه الكامل بالتزاماته الضريبية من حيث الالتزام بالمواعيد والمهل القانونية. وذلك حفظاً لحق دائرة الفحص والتدقيق في تصحيح مسألة المهل القانونية، وإذا لم يرد الفاحص على الإقرار بعد فترة زمنية معينة يعتبر الإقرار مقبولاً في مجمله وتعتبر الضريبة المقر بها وفقاً لذلك مسددة وفقاً للقانون الأردني، حتى لو لم تكن محددة في القانون المعمول به، كما هو محدد في القانون الفلسطيني، وتكون نهائية عن هذه الفترة بأكملها. كما يتم إرسال تقدير أولي إلى المكلف لغرض إبلاغ المكلف والإقرار باستلام الإقرار. وهذا يعني أنه في حال قبول الإقرار من حيث المبدأ وتحديد جلسة لاحقة يتم فيها دعوة المكلف لمناقشة بنود وتفصيل هذا الإقرار يتم تحديد التعديلات اللازمة.

3. قبول الكشف بعد ادخال تعديلات عليه وبموافقة المكلف (اشعار باتفاق) وفي هذه المرحلة عندما يقدم المكلف كشف التقدير الذاتي لسنة معينه يتم اصدار اشعار القبول المبدئي ثم يحدد مأمور التقدير موعداً لمناقشة هذا الكشف مع المكلف او وكيله وقد تكون نتيجة جلسات النقاش هذه احدى الامكانيات التاليتين:

الامكانية الاولى: هي موافقة المكلف على التعديلات التي يجريها المقدر على الدخل ومكوناته حيث يقوم برد جزء من المصاريف غير المعززة أو تعديل في ايرادات المكلف أو بزيادة نسب الربح وهناك طرق فنية كثيرة يتبعها المقدرون أثناء تعديل كشف التقدير الذاتي وخلال هذه الامكانية يكون قد تم الاتفاق ويصدر المقدر اشعارا للمكلف ويعني اتفاقية نهائية لدخل المكلف عن سنة معينة وبموافقته.

الامكانية الثانية: عدم موافقة المكلف على التعديلات (اشعار بعدم موافقة)، حيث تكون نتيجة النقاش مع المكلف وبعد عدة جلسات يتم دعوة المكلف اليها من قبل مأمور التقدير هي عدم الاتفاق على التعديلات عندها يصدر المقدر اشعارا استنادا الى حسابات المكلف وكشف التقدير الذاتي المقدم من قبله ويكون هذا الاشعار قابلا للاعتراض خلال (30 يوم) من تاريخ تبلغ المكلف اشعار التقدير .

اما في حالة عدم تقديم كشف التقدير الذاتي (اشعار غيابي) وذلك بعد انقضاء المدة القانونية المحددة لتقديم كشف التقدير الذاتي وهي خلال الاربعة اشهر التالية لانتهاء الفترة الضريبية اي سنة التقدير، حيث يحق لمأمور التقدير اعطاء مهلة اضافية للأجل الذي يراه مناسباً حسب قناعته بأسباب المكلف الموضحة من خلال طلب خطي يقدمه للإدارة يطلب فيه تمديد فترة تقديم الكشف الذاتي، وبعدها اذا لم يلتزم المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي فان مأمور التقدير يصدر اشعارا غيابيا يبلغ المكلف به و يكون قابلا للاعتراض خلال (30) يوم من تاريخ تبليغ الاشعار، واذا ما قام المكلف بتقديم كشف تقدير اولي خلال المدة القانونية للاعتراض فان هذا الكشف يعتبر بمثابة اعتراض قانوني، ومن شأنه ان يوقف كافة الاجراءات القانونية التي قد تتخذ بحق المكلف مثل الانذار او الحجز و ذلك لتحصيل الضريبة المستحقة، و كذلك اذا قام المكلف بتقديم اعتراض خطي و ليس بصيغة كشف تقدير خلال المدة القانونية فانه يقبل الاعتراض شكلا ثم يناقش فيما بعد من حيث الموضوع.

"وقد بينت المادة (21) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل صلاحيات المقدر":

1. يعتبر الإقرار المقدم من دافع الضرائب مقبولاً عند استلامه.
 2. إذا وجدت، بعد فحص الإقرار والمستندات المؤيدة، أسباب تدعو المُقَرِّ إلى الشك في صحة البيانات الواردة في الإقرار، يجوز للمُقَرِّ قبول الإقرار أو رفضه كلياً أو جزئياً وإخطار المكلف بمحضر الحضور للاستشارة خلال سنة من تاريخ تقديم الإقرار.
 3. إذا وافق المكلف على تعديل الإقرار، يتم تحديد مبلغ الضريبة، ويتم إبلاغ المكلف بذلك بإخطار كتابي، ويكون القرار قابلاً للاعتراض أو الاستئناف، ويتم دفع الضريبة.
 4. إذا لم يوافق المكلف على تعديل الإقرار أو لم يشارك في المفاوضات، يجوز للمقيم تقدير الدخل الخاضع للضريبة للمكلف ومبلغ الضريبة المستحقة، ويجوز الطعن في قرار المقيم خلال (30) يوماً من استلام المكلف لإشعار التقييم.
 5. إذا لم يقدم المكلف الإقرار والمستندات المؤيدة له في الموعد المحدد، يجوز لمفتش الضريبة إجراء التقييم عن بصر وعلم وإخطار المكلف من خلال إشعار كتابي يحدد فيه الدخل الخاضع للضريبة ومبلغ الضريبة المستحقة الدفع." ويجوز الطعن في قرار مفتش الضريبة خلال (30) يوماً من تاريخ استلام المكلف إشعار التقييم."
- ويرى الباحث أنه عملياً يجب ان يكون التقدير مدروسا وصحيحا ومطابقا للواقع قدر الامكان ويشتمل على ضريبة مقنعه، وذلك لإمكانية اثبات الموقف كضريبة دخل إذا ما وصل الامر الى المحكمة، ويجب ان يتم التقدير بناء على فحص دفاتر المكلف والموارد التي يتعامل معها وبكافة الطرق المهنية والقانونية التي يحق للمقدر اتباعها مثل فحص وزيارة اماكن العمل ومراكز التعامل والشراء الخاصة بالمكلف حتى يتسنى الوصول الى مبلغ الضريبة القانوني للمكلف.

المطلب الثاني: التقدير الجزائي (صلاحيات المقدر)

الفرع الأول: اجراءات الإدارة الضريبية عند امتناع المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي

من صور المنازعات الضريبية هو قيام المكلف بإخفاء مستندات، أو أحد مصادر دخله، أو امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي، وهنا تقوم الإدارة بعمل مناورات مع الشخص المكلف للقيام بواجباته المحمولة عليه، وفي حال عدم استجابة المكلف للقيام بواجباته، هنا يحق للإدارة الضريبية أن تختار أي من المسارات التالية:: (داراز، 2014)

1. إما أن تعتبرها منازعة ضريبية ذات طابع إداري، ويكون تقدير الضريبة على المكلف في حال لم يقدم الإقرار الضريبي، أو إخفاء بعض البيانات المهمة التي تؤثر على عملية تقدير الضريبة، حيث تقوم الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة وحق المكلف الاعتراض على تقدير الضريبة التي وقعت عليه.

2. أما المسار الآخر وهو إمكانية الإدارة الضريبية أن تسلك المسار القضائي لمقاضاته مباشرة، وهنا يقوم مأمور التقدير بإثبات أن المكلف لم يتم بتقديم الإقرار الضريبي، فيقوم مأمور التقدير بمخاطبة مدير الإدارة الضريبة التي يتبع إليها، ثم يقوم مدير الدائرة بمخاطبة الإدارة العامة لضريبة الدخل، ثم تقوم الإدارة العامة لضريبة الدخل بتقديم طلب لوزير المالية للتواصل مع النيابة العامة الاقتصادية، أو تقوم الإدارة العامة للضريبة بالتواصل مباشرة مع النيابة العامة الاقتصادية لتقوم بتحريك دعوى جزائية لمحاكمة المكلف بسبب امتناع المكلف عن تقديم إقراره الضريبي، ثم يتم دعوة المكلف للتحقيق معه، ويصبح متهما إذا وجه إليه الاتهام ثم يحال إلى محكمة الصلح لمقاضاته.

الفرع الثاني: مبدأ الطابع الوجوبي المسبق للطعن الإداري الضريبي وتشريع ضريبة الدخل الفلسطيني

يقصد بالطابع الوجوبي المسبق للطعن الإداري الضريبي هو أن التظلم الضريبي شرط للطعن القضائي، أي أنه وفقا لهذا المعنى في حال أراد المكلف الاعتراض على تقدير الضريبة يحق له تقديم طلب طعن

للإدارة الضريبية إما بتخفيض الضريبة أو إلغاؤها ومن ثم بإمكانه تقديم طلب طعن في التقدير الإداري للجهات المختصة في القضاء أي لا يحق له اللجوء إلى القضاء إلا بعد اللجوء للإدارة الضريبية، وأما بالنسبة لما ورد في تشريع ضريبة الدخل الفلسطيني فقد اتجه بعض الفقهاء للحديث عن عدم نص التشريع الفلسطيني على وجوب الطعن الإداري للوصول للطعن القضائي، حيث تحدث الفقهاء في هذا السياق معتبرين أن هناك نصوصاً في تشريع ضريبة الدخل الفلسطيني تحمل معنى عدم اشتراط اللجوء للطعن الإداري قبل القضائي (نعيم 2018).

نصت الفقرة الثانية من المادة رقم (29) من القرار "بقانون رقم (8) لعام 2011" بشأن ضريبة الدخل تحت عنوان الطعن لدى المحكمة المختصة على أنه " تختص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بالنظر في الاستئنافات المقدمة للطعن في قرارات التقدير وإعادة النظر في التقديرات التي يجوز استئنافها بموجب أحكام هذا القانون.

فهذا النص من وجهة نظرهم أجاز الطعن بقرارات التقدير بشكل عام، ولم ينص على الطعن بقرارات لجنة الطعن أو القرارات الفاصلة في الاعتراض وهذا يعني أنه يجوز اللجوء للمحكمة في بداية النزاع أي بإمكانه سلوك طريق الطعن القضائي مباشرة دون اللجوء للطريق الإداري، وكذلك يحمل هذا المعنى من وجهة نظرهم الفقرة الثالثة من المادة 29 من القرار "بقانون رقم (8) لسنة (2011)" حيث نصت على "تختص المحكمة بالنظر في أي استئناف يقدم للطعن في قرارات التقدير أو إعادة النظر في التقدير التي يجوز استئنافها بمقتضى أحكام هذا القانون والمطالبات المتعلقة بأية مبالغ يتوجب خصمها أو دفعها أو اقتطاعها كضريبة نهائية أو دفعها على حساب الضريبة"، كما واعتبروا أن الاستناد للنصوص التي تسمح للمكلف سلوك طرق الطعن الإدارية غير دالة على هذا المبدأ وكون أنها جاءت بالصيغة الجوازية لا الوجوبية أي أن المكلف يجوز له سلوك طريق الطعن الإداري ولكن يجب عليه ذلك، وهي كل من نصي المادة رقم (29) و (27) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 (أبو عمرة، 2014).

ومن وجهة نظر الباحث يرى أنه من الأفضل التشدد في الالتزام بالطابع الوجودي المسبق للطعن الإداري الضريبي لأنه يحقق العديد من المزايا رغم المزايا التي يحققها التظلم القضائي كونه يحمي المكلف من تعسف الإدارة، إلا أن تنظيم الأمور الإدارية يساعد على تقليص بعض المشاكل التي يمكن أن تحصل، فتطبيق مبدأ الطابع الوجودي المسبق للطعن الإداري الضريبي من الممكن أن يعمل على:

1. إنهاء المنازعات الضريبية في مراحلها الأولى مما يخفف العبء الواقع على القضاء .
2. توفير الوقت والجهد على الممول من التكاليف التي يتكبدها في حالة اللجوء للقضاء كالرسوم القضائية وأتعاب المحامين .
3. أن الاتفاق الذي يتم التوصل إليه من قبل المكلف ومأمور التقدير يكون أكثر ملائمة للطرفين حيث يكون نابع من مناقشات مقدمة من قبل الطرفين بشكل مباشر.
4. تسريع المتحصلات من الضريبة لتمويل نفقات الدولة .
5. اختصاص الإدارة الضريبية في عملية التقدير الإداري يكسبها الخبرة والمهارة في عملية التقدير وحل الطعون المقدمة إليها بكفاءة وفعالية .
6. اختصاص الإدارة الضريبية بملفات مكلفيها يتيح لها المجال معرفة المكلفين أكثر ومعرفة نوايا المكلفين بارتكاب أي جرائم ضريبية من خلال معرفتهم بتهرب المكلف المتكررة.

الفرع الثالث: صلاحيات المقدر في التقدير الجزائي

صلاحيات المقدر في التقدير الجزائي وهي كما يلي: (أبو عياش، 2013)

أ- المعاينة والمشاهدة: لقد سمح القانون لموظفي الإدارة الضريبية دخول محلات المكلفين من أجل فحص المستندات والمراسلات والدفاتر المحاسبية والاوراق للتحقق من أن نشاطات و أعمال المكلفين

مطابقة لأحكام القانون ام لا، ويجب على المكلف مساعدة موظفي الادارة الضريبية في اعمالهم، والاجابة على جميع استفساراتهم واستلثهم المتعلقة بمهمتهم، أما فيما يخص دخول منازل المكلفين "فبحسب قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لعام 2001 فأوجب على المقدر ان يحصل مسبقا على مذكرة تفتيش صادرة من النيابة العامة وتنص المادة القانونية كما يلي:

1. تفتيش المنزل هو عمل تحقيقي لا يجوز إجراؤه إلا بناء على أمر تفتيش صادر عن مكتب المدعي العام أو بحضور مكتب المدعي العام، بناء على أدلة مقنعة على أن الشخص المقيم في المنزل محل التحقيق متهم بارتكاب جريمة أو جنحة خطيرة أو متورط في ارتكابها أو بحوزته أشياء تتعلق بالجريمة.

2. يجب أن تكون أوامر التفتيش مبررة.

3. تصدر أوامر التفتيش باسم ضابط أو أكثر من ضباط إنفاذ القانون.

وأیضا حسب "قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لعام 2001" فإنه "يتولى مأمور الضبط القضائي البحث والاستقصاء عن الجرائم ومرتكبيها وجمع الاستدلالات التي تلزم للتحقيق في الدعوى" 11، وبالتالي فإن مأمور التقدير الضريبي يتمتع بصلاحيه التحري التي يتم من خلالها الكشف عن الجريمة وادلتها، وان مأمور التقدير يتحرى جمع الادلة من خلال سؤال اصحاب المحلات المجاورة لمحل المكلف، او من خلال سماع اقوال العاملين لدى المكلف، ولا يستطيع مأمور التقدير تحليفهم اليمين لان تحليف اليمين من ضمن إجراءات التحقيق وليس من إجراءات جمع الادلة وهذا حسب "قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لعام 2001" فإنه وفقا لأحكام القانون " على مأموري الضبط القضائي القيام بإجراءات الكشف والمعائنة والحصول على الايضاحات اللازمة لتسهيل التحقيق، والاستعانة بالخبراء المختصين والشهود دون حلف يمين" (قانون الإجراءات الجزائية 2001، ص 37).

ب. الاطلاع: يقصد بالاطلاع هي أن يقوم مأمور التقدير الضريبي بالاطلاع على جميع الأوراق والدفاتر المحاسبية والمستندات التي لدى المكلف بهدف التحقق من أن المكلف يطبق أحكام القانون الضريبي، وتملك الإدارة الضريبية الحق في مخاطبة أي جهة رسمية وخاصة لتزويدها بمعلومات عن المكلف وذلك من أجل غاية ربط الضريبة والتأكد من مقدار دخل المكلف، و طبيعة الاطلاع تقتضي وجود طرفين الأول هو عضو الضبط القضائي الخاص الذي يتولى الاطلاع والثاني من يباشر قبله الاطلاع، وهو المكلف بالالتزام الضريبي، فإذا امتنع هذا الأخير أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته، ان يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة عضو الضبط وإجابته على جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهمة، والتي تتمثل بفحص الدفاتر و المستندات و المرسلات، فعند ذلك يعد فعله جريمة.

ج. تحرير المحاضر: "هو العملية التي يقوم من خلالها موظفو إنفاذ القانون بإعداد استمارة رسمية ومعتمدة تثبت جميع الإجراءات التي قاموا بها وتصف بدقة ما قاموا بضبطه، وذلك لضمان أن تكون أفعالهم وتصرفاتهم في نطاق سلطتهم. ويشار إلى ذلك في المادة 22 (4) من قانون الإجراءات الجنائية (2001) التي تنص على أن "جميع الأفعال التي يقوم بها الضباط يجب أن تُسجل في محضر رسمي بعد توقيعها من قبلهم ومن قبل الشخص المعني". (المرصفاوي، 1963، ص233-ص234).

ويرى الباحث بأنه يتم التحقق من ان هذا الفعل يشكل خرقا لقانون ضريبة الدخل وبالتالي هو فعل سلبي ويشكل جريمة ضريبية يتم كتابة تقرير من مأمور التقدير الضريبي بذلك ورفع له للإدارة الضريبية الخاصة به، ومن ثم تحويله للإدارة الضريبية العامة التي تقدم طلب الى النيابة العامة الاقتصادية لتحريك الدعوى الجزائية.

المبحث الثالث: مفهوم المنازعات الضريبية واسبابها

تتضمن المنازعات الضريبية اختلاف وجهات النظر بين الإدارة الضريبية والممول، بمناسبة قيام الأولى بوظائفها التي يكلفها بها القانون، ويترتب على هذا الاختلاف في وجهات النظر نشوء خلافات بينهما تتطوي على ادعاءات متعارضة، وتعرض على هيئة قضائية للفصل فيها بحكم واجب النفاذ، وتبدأ المنازعات الضريبية منذ نشوء الحق الضريبي في ذمة الممول (عبد العليم، 2014).

المطلب الأول: المنازعات الضريبية واسبابها

الفرع الأول: مفهوم المنازعات الضريبية

تعرف المنازعات الضريبية أنها "نتيجة اختلاف مصالح كل من أطرافها، حيث أن كل منهما يسعى إلى تحقيق الحد الأقصى من أهدافه الخاصة مستخدماً لذلك كافة الطرق المتاحة أمامه، والجدير ذكره أن النزاعات الضريبية تنشأ بين طرفين المكلف والإدارة الضريبية ممثلة بموظفيها" (اشتية 2008، ص21).

الفرع الثاني: أسباب المنازعات الضريبية

ويعود أسباب المنازعات الضريبية إلى عدة أسباب منها: (اشتية، 2008)

1. أسباب تعود للتشريع الضريبي بسبب التعديل المستمر عليه، مما يؤدي إلى تعدد النصوص وجهد المكلفين بها مما يؤدي إلى حدوث الخلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية.
2. عدم وجود قانون خاص بالضريبة يؤدي إلى كثرة المنازعات التي تدور حول تطبيق النصوص الضريبية، فتارة يتم تطبيق أحكام القانون الخاص على أساس أن القانون الضريبي هو استثناء من القانون المدني وتارة يتم تطبيق أحكام القانون العام على أساس أن القانون الضريبي جزء من القانون المالي وهو أحد فروع القانون العام، وهذا التعدد يؤدي إلى تعدد في تفسيرات النصوص القانونية مما يسبب الخلاف بين أطراف النزاع الضريبي .

3. أسباب تعود إلى الإدارة الضريبية في حال قيام الإدارة الضريبية بربط وتحصل الضريبة على المكلف بشكل تعسفي بالإضافة إلى قيام الإدارة الضريبية في تفسير بعض النصوص القانونية بشكل يضمن مصالحها مما يؤدي مقاومة المكلفين لها.

4. أسباب تعود للمكلف نفسه عند امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار ضريبي مع إخفاء بعض المستندات أو بعض مصادر دخله أو الامتناع عن دفع مبالغ الضريبة المستحقة عليه.

الفصل الثاني

الجريمة الضريبية وإجراءات الطعن

سيتم الحديث في هذا الفصل عن الجريمة الضريبية وإجراءات الطعن

وفي هذا الإطار سيقوم الباحث بتقسيم الفصل الى مبحثين وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: الجريمة الضريبية

المطلب الأول: مفهوم الجريمة الضريبية

تعتبر الجريمة الضريبية من أهم العقوبات التي تحول دون قيام الدولة بأداء مهامها، وذلك بتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين في دول العالم، وتحقيق الرفاهية، فالضريبة لها دور مهم في إمداد الخزنة العامة للدولة بالأموال اللازمة لذلك، فتعد الضرائب من أهم الموارد الأساسية للخزنة العامة بالأموال اللازمة بالإضافة إلى غيرها من الموارد، فتعاني الخزنة العامة في فلسطين من نقص لعدة أسباب منها الجريمة الضريبية، ولاسيما في ظل الظروف الغير طبيعية، فتختلف عن بقية ظروف دول العالم كالظروف السياسية السائدة المتمثلة في إجراءات الاحتلال المتواصلة من إغلاق وحصار، وخنق الاقتصاد الفلسطيني بكافة قطاعاته وغيرها من الأسباب التي أدت إلى زيادة الجريمة الضريبية، بالإضافة إلى دور التشريعات الضريبية المطبقة وما تحويه فيها من ثغرات تدفع بالمكلف إلى التهرب من أداء دين الضريبة (حسين، 2004).

وتعرف الجريمة الضريبية بأنها: كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على المكلفين عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة " وتعرف بأنها " كل عمل أو امتناع عن عمل يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابه عقاباً (شديد، 2019).

وتنص القاعدة العامة بأن القانون الجنائي لا يهتم فقط بما يدور في ضمير الفرد من أفكار، بل يهتم بالمظهر الخارجي لهذه الأفكار، لذا أصبح هناك ضرورة توافر ركن مادي للجريمة مهما كان نوعها وطبيعتها، لكن الركن الذي يمثل الجريمة لم يعد كافيا لوحده في تشكيلها، فالتطور الذي وصلت اليه المسؤولية الجنائية، جعل الجريمة تتطلب ركن المعنوي إضافة إلى الركن المادي، فلا يمكن أن تكون هناك عقوبة دون إرادة أئمة اذ لا جريمة بلا خطأ، فتعد هذه القاعدة من البديهيات، وتعتبر المحور الذي تركز عليه المسؤولية الجنائية، فتعد الجريمة الضريبية من مصاديق هذه القاعدة، وذلك لأنها تتكون من ركنين اثنين هما: الركن المادي، الركن المعنوي (الشرع، 2008).

ولإسناد الجريمة إلى شخص معين لا يكفي أن تكون هذه الجريمة مطابقة لنموذج تجريبي معين، وأن تكون هذه الواقعة غير مشروعة، بل ينبغي أيضا أن تنسب هذه الواقعة إلى الجاني نفسيا، من خلال قيامه بإثبات رابطة نفسية بينه وبين الواقعة غير المشروعة المنسوبة إليه، فلا بد أيضا حتى تنسب الجريمة إلى شخص ما أن تتوافر لدى الشخص الإرادة الأئمة، كما أن إرادة الشخص لا يعتد بها ما لم تتوافر في صاحبها الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجنائية، وأن تصدر عن حرية كاملة أثناء ارتكاب الفعل (سرور، 1999).

وبحسب شديد (2019) حتى يقوم المكلف بارتكاب جريمة ضريبية لا بد من توافر عناصر معينة وهذه العناصر هي: قيام المكلف بعمل يفرضه عليه القانون الضريبي ولكن ليس على الوجه الأكمل مثال ذلك ان يقوم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد، ولكن هذا الإقرار يحتوي على بعض الغش كإخفاء حجم الإيرادات أو تزييف بحجم النفقات أو ان يمتنع المكلف عن تقديم الإقرار، وان يترتب على هذا العمل الإخلال بالمصلحة الضريبية، كأن يؤدي هذا العمل الى عدم حصول الخزانة على حقها أو جزء من هذا الحق.

ومن المهام الرئيسية الموكلة لمأمور التقدير باعتباره مأمور ضبط قضائي ولمراقبة تنفيذ القانون، عمل التحريات اللازمة لضمان تطبيق القانون الضريبي، وذلك بتقصي الحقيقة عن الوقائع المبلغ عنها أو التي وصلت إلى علمه بأي طريقة ليثبت مدى صدقها، بالإضافة إلى عمل التحريات ضد من يظهر عليه علامات الثراء فجأة ممن يمارسون بعض الأنشطة كتقسيم الأراضي أو المهن الفنية أو غيرها. يقوم مأمور التقدير المختص بالبحث والقيام بالتحريات من خلال جمع المعلومات عن مصادر إيرادات هؤلاء مع الجهات التي يتعاملون معها، وحجم تعاملاتهم، ومقارنة ما يتم التوصل إليه مع ما يكون قدمه المكلف في إقراره الضريبي المقدم لمصلحة الضرائب. ويقوم المأمور المختص بسماع أقوال المبلغ، والانتقال إلى مكان إقامة المكلف أو مزاوله نشاطه وإجراء المعاينة اللازمة، وضبط الأوراق والمستندات التي تفيد في كشف الحقيقة كفواتير شراء أو بيع أو غيرها، وله في ذلك الاستعانة بمأمور الضبط القضائي ومعاونيهم في سبيل الحصول على أي بيانات (أبو العباس، 2016).

وتتمثل أهمية الإثبات في أن الحق مجرد من دليله يصبح عند المنازعة فيه والعدم سواء، وذلك لأن قواعد الإثبات هي الوسيلة التي يتوصل بها صاحب الحق إلى إقامة الدليل على قيام هذا الحق وتقديمه للقضاء ليتمكن منه، فإذا كانت تلك هي أهمية الإثبات في المواد التجارية والمدنية فإن هذه الأهمية تظهر بشكل واضح وضوحاً في المواد الجزائية، فتضر الجريمة بنظام وأمن المجتمع فتتسأ عنها سلطة للدولة في تتبع الجاني لتوقيع العقوبة عليه تحقيقاً للردع العام والخاص، فيقع عبء الإثبات على النيابة العامة وذلك لأن المدعي على خلاف الأصل، وهو البراءة. فيقوم هذا الأصل على مبدأين أساسيين، هما مبدأ البينة على من ادعى ومبدأ الأصل في الإنسان البراءة، وعلى من يدعي خلاف الأصل أن يثبته. حيث أن أهم المبادئ التي تسود الإثبات الجزائي مبدأ حرية الإثبات فيجوز أن يقدم الخصوم إلى المحكمة الأدلة كافة والقرائن بشرط أن تكون منتجة وصحيحة، ويحق للقاضي أن يستند في حكمه بالإدانة أو البراءة على أي دليل بشرط أن يكون قد طرح في الجلسة وتناقش فيه الخصوم، لذلك فإن الاتجاه العام في المحاكم

الجزائية هو قبول اي ادلة ذات صلة تكون موثوقة ولها قيمة اثبات، تاركة للمحكمة ان تقرر بشأن الوزن المعطى لهذه الادلة في إطار كل الادلة المقبولة (عبد الباقي، 2003).

المطلب الثاني: إجراءات الاثبات لمأمور التقدير الضريبي في الجريمة الضريبية

لقد حددت النصوص القانونية الضريبية موعداً معيناً لتقديم الاقرارات الضريبية، فيتعين على المكلف تقديمها فيها، وهذا يعني أن هناك التزامات تقع على عاتق المكلف تتمثل في تقديم الاقرارات الضريبية السنوية في مواعيدها، ويبدأ هذا الميعاد من اليوم التالي له ، اما اذا صادف ذلك اليوم عطلة رسمية مدد الميعاد الى أول يوم عمل لاحق له عملاً بالقواعد العامة المقررة في قانون المرافعات، واذا حدث عذر قاهر مع المكلف ولم يستطع تقديم الاقرار الضريبي يمدد له الميعاد الى اليوم التالي لزوالها، وكما يحق للمكلف العدول عن اقراره الذي قدمه واستبداله بقرار اخر طالما ان الاقرار البديل قد قدم في الميعاد القانوني، ولا يحول دون وقوع الجريمة ايفاء المكلف للضريبة المستحقة عليه طالما انه امتنع او تأخر عن تقديم الاقرار، وبالتالي ان جريمة الاخلال بواجب الاقرار عن طريق الامتناع او التأخر عن التقديم يجعلها في مصاف الجرائم السلبية، وهذا يعني ان جريمة الامتناع عن تقديم الاقرار هي جريمة وقتية تتكون من امر يحدث في ميعاد محدد وتنتهي بمجرد ارتكاب هذا الامر، وبما أن المشرع قد حدد اجلاً معيناً لتقديم الاقرار الضريبي فاذاً الجريمة تقع وتنتهي بانتهاء الموعد المحدد لها وبالتالي فهي جريمة وقتية ، وليست جريمة مستمرة فلو كانت مستمرة لأدى ذلك الى عدم شمول المتهم بقرار العفو (الشرع، 2008).

وعرف "قانون ضريبة الدخل بحسب المادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011" مأمور التقدير الضريبي بأنه: "هو أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو مفوضه خطياً من المدير بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون".

المطلب الثالث: صور لبعض الجرائم الضريبية

أ. التزوير الضريبي: تقوم جريمة التزوير الضريبي على الركن المادي ويتمثل في كل نشاط يأتي به المكلف، ويترتب عليه مخالفة الالتزامات الضريبية دعباس (2017)، واما الركن المادي فيتمثل في تقديم او اعداد بيانات او معلومات غير صحيحة، او تضمين تلك المعلومات في تقرير او حساب او اخفاء ذكر بعض المعلومات الواجب تقديمها (الشرع، 2008).

كما إن المشرع الفلسطيني تنطرق الى طرق التزوير حيث نصت المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) على طرق التزوير "وتتمثل في تقديم الاقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها" او ادراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون، او تزوير أي نموذج او مستند او وثيقة صادرة عن الدائرة"، ومن الافعال المكونة للتزوير الضريبي تقديم بيانات كاذبة، وتضمين بيانات او معلومات كاذبة في تقرير او حساب بشأن الضريبة، وإخفاء معلومات اوجب القانون بيانها (دعباس، 2017).

فيما يلي واجبات ومهام لرجال الضبط القضائي لإثبات جريمة التزوير الضريبي: (دعباس، 2017)

1. تلقي البلاغات والتحري: فمن واجبات مأمور التقدير الضريبي تلقي البلاغات لما لها من اهمية كبيرة في الكشف عن الانشطة الضريبية التي يقوم المكلف بإخفائها فيتم اكتشاف الجريمة اما من خلال قيام مأمور التقدير بوظيفته او من خلال ابلاغ احد الافراد بوجود جريمة، وهذا ما نصت المادة رقم (22) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001) الفقرة رقم (1) "وفقاً لأحكام القانون على مأموري الضبط القيام بما يلي: قبول البلاغات والشكاوى التي ترد اليهم بشأن الجرائم وعرضها دون تأخير على النيابة العامة"، والتحري يعني جمع المعلومات والبيانات من قبل مأموري الضبط القضائي عن الجريمة ومرتكبيها، حيث أنه يتم التحقيق في مخالفات قانون الضرائب من

خلال الاستماع إلى شهادات أصحاب المحلات المجاورة وموظفي المحل الذي حدثت فيه مخالفة قانون الضرائب، وكذلك من خلال جمع البيانات والمعلومات اللازمة للسلطات الضريبية لإثبات الحقيقة وإزالة الغموض. يتم إرسال الإقرارات الضريبية المقدمة من دافعي الضرائب أو الإقرارات الضريبية المقدمة إلى السلطات الضريبية لمعرفة ما إذا كان دافع الضرائب يمارس أنشطة لم يتم الإبلاغ عنها للسلطات الضريبية ومصدر الدخل ومقدار الربح.

2. دخول محلات المكلفين: يسمح المشرع الفلسطيني بدخول مأمور التقدير لمحلات المكلفين وذلك لأجل الاطلاع على المستندات والدفاتر لفحصها، وذلك لأن المكلف يعرف سابقا انه عندما اتخذ من محله سكنا بأنه سيتعرض لزيارة موظفي ضريبة الدخل، وبذلك فقد وافق وقبل على زيارة مأمور التقدير مسبقا.

ب. الاحتيال الضريبي: يتكون الركن المادي لهذه الجريمة من ثلاثة عناصر احتيالي من قبل الجاني اي استعمال وسائل احتيالية او طرق وأساليب احتيالية، والتخلص من اداء الضريبة المفروضة او التي تفرض بموجب القانون كلها او بعضها، وثبوت ان هذا التخلص كان تحت تأثير الاحتيال، وتقع جريمة الاحتيال الضريبي بشكل تام اذا ثبت ان الضريبة لم تدفع كلها او جزء منها، وكان ذلك راجعا الى الاحتيال المرتكب اصلا بقصد التخلص الكلي او الجزئي من الضريبة، اما اذا قدرت الضريبة تقديرا صحيحا على الرغم من استعمال المكلف الطرق الاحتيالية فإن الجريمة هنا تقف عند حد الشروع ومثالها ان يقدم المكلف تقريرا يحتوي على بيانات غير صحيحة عن حجم مدخولاته، معززا بدفاتر تحتوي على قيود صورية او بورصات مزورة وعلى الرغم من هذا تقدر الضريبة تقديرا صحيحا ثم يؤديها المكلف وفقا لهذا التقدير.

ان جريمة الاحتيال الضريبي لا تقوم في ركنها المادي ما لم يقع التخلص كلي او جزئي من الضريبة الواجبة قانونا نتيجة مترتبة على الاحتيال، فهي التخلص لا يمثل نية خاصة او غاية في نفس الجاني فقط

وبلغة اخرى ان الاحتيال المستعمل من قبل الجاني يجب ان يأتي سببا او مقدمة لوقوع نتيجة متمثلة من التخلص من اداء الضريبة كليا او جزئيا، وبالتالي لا محل لتجريم الاحتيال ما لم يتولد منه ضرر الافلات من الضريبة (الشرع، 2008).

ج. التهريب الجمركي: عرفت التشريعات التهريب الجمركي بتعاريف عديدة، "حيث جاء في قانون الجمارك المصري رقم 11 لسنة 1813 بأنه إدخال البضائع من أي نوع إلى الجمهورية أو إخراجها منها بطرق غير مشروعة بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة، كلها أو بعضها، أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة" (الحيارى، 1997).

وينقسم التهريب الجمركي الى عدة أنواع بحسب وجهة النظر التي يبنى عليها التقسيم، وأهم هذه الانواع ما يلي: (الجنيدي، 2002)

من حيث الركن المادي للجريمة: ينقسم التهريب الجمركي الى حقيقي وحكمي:

أ. التهرب الحقيقي: ويتحقق هذا النوع من التهريب بإدخال بضاعة تستحق عليها ضريبة جمركية الى البلاد، أو بإخراجها منها بطريقة غير مشروعة دون اداء هذه الضريبة، أو باستيراد أو تصدير بضاعة يحظر القانون استيرادها أو تصديرها.

وتكتمل عناصر الركن المادي في هذه الجريمة بأن يقوم الجاني بالأفعال الآتية: (دحروج، 2014)

- ادخال البضائع الى اقليم الدولة أو إخراجها منه.

- أن يتم ذلك بغير مشروعة.

- عدم إدارة الضرائب الجمركية والضرائب الاخرى.

وعادة ما يقترن إدخال البضائع والمواد الاخرى أو إخراجها بطرق احتيالية.

ب. التهريب الحكومي: وهي الحالات التي تدخل في حكم التهريب والمتمثل في مخالفة القواعد والأنظمة واتباع إجراءات مخالفة في عمليات الدخول الى المراكز الجمركية او تفريغ البضائع في غير المراكز الجمركية.

من حيث مصلحة المعتدي عليها فينقسم إلى: (الحيازي، 1997)

أ. التهرب الضريبي: وهو ادخال او اخراج البضاعة دون فرض الرسوم الجمركية عليها.

ب. التهرب الغير ضريبي: يتمثل في استيراد او ادخال بضاعة بصورة مشروعة او غير مشروعة الى ان هذه البضاعة تكون محظور استيرادها وذلك لحماية المصالح الاقتصادية او حماية مصالح اخرى قد تكون اجتماعية او سياسية وغيرها.

من حيث القدر: وينقسم إلى تهرب كلي وتهرب جزئي:

أ. التهرب الكلي.

ب. التهرب الجزئي: فيتحقق إذا استطاع المتهرب ان يتخلص من جزء من الجمارك المستحقة عليه.

من حيث جماعة التهريب: وينقسم الى تهرب جماعي وتهرب فردي.

أ. التهرب الجماعي: عادة ما يتم بواسطة جماعات أو عصابات منظمة ويتم من خلاله تهريب كميات كبيرة من السلع والخدمات.

ب. التهرب الفردي: عادة ما يقوم به فرد أو أفراد منفردين مثل التهريب الذي يحصل أثناء السفر وعادة يكون أقل خطورة من التهريب الجماعي.

أركان جريمة التهريب الجمركي:

إنَّ جريمة التهريب الجمركي هي جريمة كأى جريمة من الجرائم الأخرى إذ لا بد من توافر أركان الجريمة فيها، وأركان الجريمة ثلاث هي: الركن القانوني والركن المعنوي والركن المادي: (الجندي، 2002)

1. الركن القانوني: أي لا بد من وجود قانون يعاقب الفعل المرتكب وقت ارتكاب الفعل الجرمي وسارياً على المكان الذي ارتكب فيه وعلى مرتكبه، إنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بقانون ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لصدور القانون الذي ينص عليها وهذا مبدأ دستوري نصت عليه أكثر الدساتير في العالم.

2. الركن المعنوي: الاتجاه السائد في التشريعات الجنائية أن ماديات الجريمة لا تنشئ مسؤولية ولا تستوجب عقاباً ما لم تتوافر الى جانبها كل العناصر المعنوية التي يتطلبها كيان الجريمة ذاته، والركن المعنوي إرادة إجرامية ناتجة عن اتجاهها الأثم الى مخالفة القانون، أي تحقيق ماديات غير مشروعة.

3. الركن المادي: هو الركن الأساسي والجوهرى في الجريمة وهو الركن الذي يظهر الجريمة إلى حيز الوجود، فلولاها لما كان هناك جريمة.

وقد عرف البعض الركن المادي على انه: هو ركن الجريمة، اي المظهر التي تبرز به الى العالم الخارجي، ويقوم الركن المادي عادة على عناصر ثلاث الفعل، والنتيجة الجرمية وصلة السببية.

ويتحقق الركن المادي من خلال ادخال بضاعة أو تصديرها دون أداء الرسوم الجمركية والضريبة المستحقة عليها بذلك يكون التهريب ضريبي، وقد يكون التهريب غير ضريبي من خلال خرق الحظر المفروض على استيراد أو تصدير بعض البضائع وبذلك تكون هناك مخالفة القوانين والتشريعات الجمركية.

المبحث الثاني: الطعن بقرار المقدر

المطلب الأول: الجهة المختصة بنظر الطعن

الفرع الأول: أهمية الاعتراض في المنازعات الضريبية

يكتسي الاعتراض أهمية كبيرة في تسوية المنازعات الضريبية ونظرا لهذه الأهمية قيده المشرع الفلسطيني بجملة من القيود والشروط، وللاعتراض أهمية سواء للمكلف أو الادارة الضريبية أو القضاء: (طارق،

(2018)

أولاً: بالنسبة للمكلف بالضريبة: الاعتراض هو اجراء اجباري في قانون الضريبة حيث لا تقبل الدعوى القضائية في غيابه، كما انه بواسطة الاعتراض الاداري يمكن تسوية النزاع الضريبي وديا مما يجنب المكلف اللجوء للقضاء الذي يتطلب الكثير من الوقت والجهد والمال. بالإضافة إلى أن الاعتراض يسمح بفتح باب الحوار وتقريب وجهات النظر بين الادارة الضريبية والمكلف مما يساهم في ايجاد حلول ودية للنزاع الضريبي.

ثانياً: بالنسبة للإدارة: الاعتراض يسمح للإدارة بتصحيح أخطائها إن وجدت، كما يجنب الادارة الضريبية من المثول أمام القضاء وبالتالي التنديد بأعمالها.

ثالثاً: بالنسبة للقضاء: يساهم الاعتراض في حل المنازعات الضريبية وبالتالي التقليل من الدعاوي المرفوعة أمام القضاء مما يخفف العبء على القضاء.

الفرع الثاني: الحلول القانونية للمنازعات الضريبية

حاولت بعض القوانين الضريبية حل المنازعات الموضوعية التي تقوم بين الممول والادارة الضريبية، عن طريق قيام هذه الادارة بنفسها بان تطلب من الممول تقديم تظلم إلى مصدر القرار أو إلى رئيسه أو إلى لجنة إدارية خاصة وهي تهدف من ذلك إلى تخفيف العبء على القضاء وانهاء المنازعات في مراحلها

الأولى فضلا عن توفير وقت وجهد الممول، وتكاد تجمع هذه التشريعات على استلزام التظلم قبل رفع الدعوى وانتظار نتيجته حتى تتحقق المحكمة من وجوبه، وبالرغم من ذلك لا يمكن ان نبالغ في اهمية هذا الضمان للممول، لان الادارة الضريبية قد لا تعترف بخطئها وترجع الى الصواب، فضلا عن ان الممولين لا يشعرون بالاطمئنان على حقوقهم عند ترك أمر البت فيها عند الاعتداء عليها على حكم خصم لهم في نفس الوقت شعاره ان القانون الضريبي يقوم على السلطة، ويترتب على ذلك نتيجة في غاية الاهمية و هي ان طريق الطعن القضائي بما يتطلبه من اجراءات هو انجح الضمانات للمكلف فهو يحقق الرقابة القضائية على الادارة الضريبية عند ممارسة نشاطها و من ثم يضمن حقوق الافراد ضد ما يشوب قرارات ربط الضريبة وتحصيلها من تعسف او خطأ و لذلك نصت التشريعات الضريبية على اجراءات التقاضي امام المحاكم في منازعات الضرائب، وأن ضرورة المام موظفي مصلحة الضرائب بالإجراءات القانونية و التزامهم بها حيث تستغرق المنازعات الضريبية جزء من وقت وجهد العاملين في الحقل الضريبي وتعتبر ذات اهمية خاصة في مجالات العمل الضريبي فهذا الموضوع مترامي الابعاد يضرب بجذوره في كل من تشريعات الضرائب من جهة و كل من قانون المرافعات و قانون الاثبات وكذلك احكام القانون المدني من جهة اخرى، ولذلك فان الجهد الذي يبذله المأمور الفاحص واجهزة الفحص في المديرية يمكن ان يضيع هباء لو شاب الإجراءات الضريبية اي خطأ في مراحل النزاع بين المصلحة و الممولين لأنه سوف يعرض الاجراءات التي تتخذها المصلحة للبطالن من جهة واطالة امد المنازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب من جهة اخرى مما يؤثر سلبا على المتحصلات الضريبية وكذلك على العلاقة بين الممولين و مصلحة الضرائب لعدم استقرار دين الضريبة في مواجهتهم في امور لا تحتمل عدم الاستقرار او التأخير في الحسم او البطء، لذلك يتطلب هذا الامر المام بالقواعد والإجراءات واجبة الاتباع بصدد كل مرحلة من مراحل المنازعات الضريبية، والوقوف على القواعد واجبة الاتباع والنصوص القانونية التي تنظم مراحل نظر الخلافات او المنازعات او تلك التي تتعلق بمراحل التقاضي (أبو كرش، 2004).

الفرع الثالث: الجهة المختصة في النظر في الجرائم الضريبية

إن إجراءات البحث عن الأدلة هي عبارة عن الإجراءات التي يتولاها المحقق والتي يهدف منها البحث عن الأدلة، فيما يتعلق بثبوت التهمة ونسبتها الى فاعلها أو العكس، وقد بين قانون الإجراءات الجزائية هذه الإجراءات للبحث عن الحقيقة بكل حرية وبكل الوسائل المشروعة فله الحق في المعاينة والتفتيش واستجواب المتهم والاستماع إلى أقوال الشهود والاستعانة بالخبراء والبيانات الخطية والقرائن (البحر، 1998).

وتختص نيابة مكافحة الجرائم الاقتصادية في فلسطين بالتحقيق واثبات الجريمة الضريبية والتي يوجد مقرها في مكتب النائب العام في مدينة رام الله، وتختص نيابة الجرائم الاقتصادية بالتحقيق والنظر والترافع امام المحاكم المختصة في الجرائم المنصوص عليها في القرارين رقم 2006/28 و 2012/1، واللذين حددا هذه الاختصاصات وفقاً للقواعد المنصوص عليها في القوانين النافذة في فلسطين ومتابعة سير الدعوى والتحقيق فيها لدى جميع النيابة بمختلف المحافظات والتنسيق عن مجريات التحقيق مع كافة أعضاء النيابة المكلفين بمتابعة قضايا الجرائم الاقتصادية، ومن أهم الاختصاصات الموكلة لنيابة مكافحة الجرائم الاقتصادية هي الجريمة الضريبية.

ولقد اختلف الفقهاء في تحديد المحكمة المختصة بالنظر في الجرائم الضريبية، وطالب احد الآراء بضرورة انشاء محكمة جزائية متخصصة بالجرائم الضريبية، وذلك لأجل توحيد الاسس والمبادئ التي يقوم عليها التقدير الضريبي، وبالرجوع الى قرار "بقانون ضريبية الدخل رقم (8) لعام 2011 نصت المادة رقم (37) "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (1000 شيكل) ولا تزيد عن (10000 شيكل)" وبما ان اقصى عقوبة للجريمة الضريبية مدة لا تزيد عن سنة، ويترتب على ذلك ان الجريمة الضريبية اما ان تكون مخالفة او تكون جنحة، وبما أن محكمة الصلح تختص بالنظر في جميع الجرائم من نوع المخالفات والجنح، وهذا يعني ان

المحكمة المختصة بالنظر في الجرائم الضريبية هي محكمة الصلح، ويسري عليها كافة القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، وتعتبر المحاكمة آخر مرحلة من مراحل الدعوى الجزائية، بحيث يتم التحقق والتأكد من الأدلة المقدمة للتوصل إلى الحقيقة، ومن ثم الفصل في الموضوع، بعد ان يتم إحالة مرتكب احد الجرائم الضريبية إلى محكمة الصلح عن طريق النيابة العامة، بعد أن يتم إعداد لائحة الاتهام وتقديمها ضده، ومن ثم توقيع العقوبات التي ينص عليها قرار بقانون ضريبة الدخل والقوانين الأخرى في حال عدم وجود نص خاص (دعباس، 2017).

ونصت المادة (158) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني "تبلغ الاوراق القضائية بواسطة محضر او أحد رجال الشرطة، لشخص المبلغ اليه، او في محل اقامته، وفقا للقواعد المقررة في قانون اصول المحاكمات المدنية مع مراعاة الاحكام الخاصة الواردة بهذا القانون".

وكما نصت المادة (186) من قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني "يكون تكليف الخصوم بالحضور امام المحكمة قبل انعقاد الجلسة بيوم كامل في المخالفات وبثلاثة ايام على الاقل في الجناح مع مراعاة مواعيد مسافة الطريق"، وبعد احالة ملف الدعوى الى محكمة الصلح تباشر المحكمة بعقد جلسات المحاكمة وصولا للقرار اما بالإدانة او البراءة وتتولى النيابة العامة الاقتصادية متابعة جلسات المحاكمة.

ويرى الباحث أن طرق اثبات الجريمة الضريبية متنوعة ومتعددة، وان القاضي الجزائي له حرية الاخذ بالأدلة المختلفة فهو ليس مقيد بدليل معين وله حرية الحكم بناء على قناعته الشخصية وظروف الدعوى الجزائية بناء على دراسة الباحث للقوانين الجزائية المختلفة.

المطلب الثاني: إجراءات الطعن في المنازعات الضريبية

ان الهدف الاساسي والرئيسي الذي يسعى اليه القانون الضريبي الفلسطيني والتشريعات الضريبية في فلسطين هو تحقيق العدالة الضريبية وتطبيق القانون الضريبي بما ينظم الحقوق والواجبات بين المكلفين والدوائر الضريبية، والمشرع الضريبي الفلسطيني كسائر المشرعات الحديثة أوجد مجموعة من الطرق والوسائل لتحقيق هذا الهدف، وهذه الطرق والوسائل والأحكام وجدت لتنظيم الحقوق للمكلفين والدوائر الضريبية معاً، وحقهم للجوء امام القضاء الضريبي بما يحقق مصلحة جميع الاطراف بدون اجحاف، ولقد كفل القانون الضريبي للمكلفين بحقهم بالطعن على قرارات التقدير الضريبي من قبل مأموري ضريبة الدخل اذا وجدوا انها مجحفة وظالمة، وقد نظم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني إجراءات الطعن والتقاضي امام دوائر ضريبة الدخل وامام محكمة استئناف ضريبة الدخل وحدد وسائل الاثبات امامها وإجراءات التقاضي وكيفية الطعن امامها (نور، 2021).

الفرع الأول: الاعتراض امام المقدر

تعد الضريبة والإيرادات الضريبية من المواضيع الهامة بالنسبة لميزانية السلطة الوطنية الفلسطينية، حيث تعتمد بشكل أساسي عليها في تمويل نفقاتها العامة، وهذا ما أظهره تقرير الميزانية الفلسطينية الصادر عن الوزارة المالية لعام 2021، حيث احتلت إيرادات ضريبة الدخل المرتبة الخامسة من الإيرادات الضريبية، وهذا يترتب عليه وجود قوانين وأنظمة وإجراءات تنظم عملية تقدير و تحصيل الضريبة، وكيفية التعامل مع أي خلاف يشوب تقدير الضريبة في الإقرار الضريبي كأحد أسباب النزاع الضريبي بين المكلف والادارة الضريبية، وكيفية التعامل مع من يتخلف عن تقديم إقراره الضريبي أو دفعه للمبالغ المستحقة عليه من الضريبة، ولحل النزاع الضريبي وضمان حقوق المكلفين شرع قانون ضريبة الدخل، وحق المكلف بالتظلم الإداري عند حدوث المنازعة الضريبية ومنح الإدارة الضريبة صلاحيات للتعامل مع أي مكلف يمتنع عن

تقديم إقراره الضريبي، ونظم الإجراءات التي يجب إتباعها في حال نشأت المنازعة الضريبية (نعيم، 2018).

أولاً: مفهوم وتسلسل الطعن الإداري:

لقد اعتبرت المنازعات الضريبية بأنها ذات طابع اداري مع انها ذات صبغة فنية ومالية غالبية عليها، وان ما يطبق على المنازعات الادارية يطبق على المنازعات الضريبية، وان المنازعات الضريبية لها ميزات مختلفة عن المنازعات المدنية، وأن الادارة الضريبية احد عناصرها واطرافها ولا يمكن ان تعامل كمعاملة الافراد الاعتياديين، لذلك لا بد من وجود قاضي متخصص ومحاييد على داريه واطلاع وخبرة بطبيعة نشاط الادارة وامتيازاتها من طرف، وايضا حماية لحقوق الافراد من تعسف الادارة الضريبية في حقهم من طرف آخر، ويرجع أساس فكرة الطعن الاداري بتسوية منازعات الضرائب الى فكرة القاضي الطبيعي، الذي يملك مجموعة من المزايا بخصوص هذه المنازعات، وانه من حق أي فرد أن يلجأ الى القضاء للنظر في المنازعات، وان من حق المكلفين اللجوء الى القضاء الضريبي والطعن الاداري اذا احسوا بأنهم ظلموا في تقدير الضريبية عليهم من هنا نشأت فكرة القضاء المتخصص للنظر في منازعات ضريبة الدخل بأنه حق الفرد في اللجوء الى قاضيه اذا احسوا بتعسف الادارة الضريبية عليهم (اشتية، 2008).

ويرى الباحث ان المنازعات الضريبية تنشأ عند اختلاف أهداف ووجهات نظر كل من الإدارة الضريبية والمكلف، وهم يشكلوا أطراف النزاع الضريبي، فعندما يتخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي أو يقدم الإقرار الضريبي بصورة مخالفة للصيغة القانونية أو إخفاء بعض المستندات أو بعض مصادر دخله أو في بعض الأحيان تعسف الإدارة بتقدير الضريبة على المكلف، هنا ينشأ خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية ولحل هذا الخلاف لابد من وضع حلول عادلة لكلا الطرفين، فالمشرع الفلسطيني تعامل مع هذه المنازعات الضريبية و سمح للمكلف بالطعن الإداري الضريبي كمرحلة أولى من مراحل حل النزاع الضريبي.

ثانياً: مفهوم الطعن الإداري الضريبي

تعددت المصطلحات المستخدمة من الفقهاء للدلالة على هذه المرحلة من مراحل الطعن الضريبي فمنهم من يتحدث عن الاعتراض الضريبي أو الطعن الإداري الضريبي أو التظلم الضريبي أو إجراءات المراجعة الإدارية الضريبية، كما وقد عرف بعض الفقهاء الاعتراض الضريبي في نطاق ضريبة الدخل بأنه: "التظلم لدى مقدر ضريبة الدخل على قرار التقدير الصادر عنه والذي مر بجميع مراحلها وتم تبليغه للمعتراض بهدف إعادة النظر بقراره نظراً لوجود أسباب قانونية أو موضوعية للطعن (أبو عمرة، 2014).

كما عرف الاعتراض الضريبي بأنه "التظلم لدى مأمور التقدير على القرار الضريبي الصادر عنه " (نعيم 2018، ص 69).

ومما سبق يرى الباحث بأن الطعن الإداري الضريبي يحدث في حال عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي وتحديد الوعاء الضريبي أو عدم قبول مأمور التقدير للتقدير الذاتي المقدم من قبل المكلف في هذه الحالة يتم تقدير الضريبة من قبل مأمور التقدير حيث تعتبر من صلاحياته التي خولها له القانون، وهنا في بعض الحالات لا يقبل المكلف بالتقدير الذي وقع عليه من قبل مأمور التقدير ففي هذه الحالة يتم تقديم طلب بالطعن على تقديره خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير، ومن ثم يتم النظر في هذا الطعن من قبل مأمور التقدير لتعديله أو تثبيته أو تخفيضه ويكون قابل للاعتراض خلال 30 يوماً من وقت تبليغ المكلف إشعار التقدير وهذا ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة رقم (28) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام (2011).

ثالثاً: إجراءات الاعتراض على التقدير الإداري

حدد القانون خطوات الطعن الإداري أي مرحلة الاعتراض الإداري حيث يتم تقدير الضريبة على المكلف وفي حال لم يوافق المكلف على التقدير الصادر من مأمور التقدير جاز المشرع من خلال قانون ضريبة الدخل وحسب المادة رقم (28) من القرار بقانون رقم (8) للعام (2011) بشأن ضريبة الدخل، الفقرة

الأولى حيث نصت " للمكلف الذي قدرت عليه الضريبة وفقا لأحكام المادة (21) من هذا القرار بقانون ولم يوافق على التعديلات أو التقدير أن يعترض على هذا التقدير خطيا خلال (30) يوما من تاريخ تبليغه إشعار التقدير مبينا في لائحة اعتراضه الأسباب التي يستند إليها في اعتراضه والمبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة (قرار بقانون رقم 8 لعام 2011).

مما سبق نجد بأن فترة الاعتراض على تقدير الضريبة هو (30) يوما من تاريخ تبليغه إشعار التقدير وفي حال انتهت هذه الفترة لا يجوز للمكلف تقديم الاعتراض، ويكون تقدير الضريبة نهائيا غير قابل للاعتراض ولكن هناك حالات معينة يجوز لمأمور التقدير تمديد فترة الاعتراض إذا اقتنع بالأسباب التي يقدمها المكلف لمأمور التقدير سواء بسبب مرضه أو غيابه عن فلسطين لأي سبب معقول، وفي حال قدم المكلف اعتراضه في الفترة المحددة يقوم المكلف بتعبئة طلب بالاعتراض ويدفع مبلغ الضريبة الغير مختلف عليها على أن يؤخذ بعين الاعتبار أي مبلغ كان المعترض قد دفعه على حساب الفترة الضريبية أو الفترات الضريبية المعترض عليه، ويتم تسليم لائحة الاعتراض لدى دائرة الضريبة ويتم ختم الوارد وتسجيله بسجل الوارد حيث يتم عمل ثلاثة نسخ، أول نسخة ترفق في ملف الاعتراض، ونسخه إلى ملف المكلف الموجود لدى مأمور التقدير ونسخه إلى المكلف نفسه، بعد ذلك يحول الاعتراض إلى مدير الدائرة حيث يقوم بتحويله إلى لجنة مكونه من مأمور التقدير نفسه الذي أصدر التقدير الإداري ومأمور تقدير آخر للبت في الاعتراض (عبد العليم، 2014).

وهنا يرى الباحث بأنه يجب أن تتكون لجنة النظر والاعتراض من أعضاء حياديين أو ممثلين عن محكمة النقض للنظر في الاعتراض ليكون أكثر عدالة و إنصاف لكلا الطرفين دون التحيز لأي طرف، ألا أن المعمول به بالتشريع الضريبي الفلسطيني إمكانية المكلف الاعتراض على التقدير الإداري أمام الجهة التي صنعت القرار، وهذا من الممكن عدم إنصاف المكلف وتقدير الضريبة مما يضمن صالح الإدارة الضريبية، مما يؤدي إلى لجوء المكلف لطرق أخرى للطعن في هذا القرار، وهذا بدوره يؤدي إلى إطالة أمد النزاع الضريبي، وبالتالي تأخر إيرادات الدولة من الضرائب لتغطية نفقاتها العامة واستكمال إجراءات

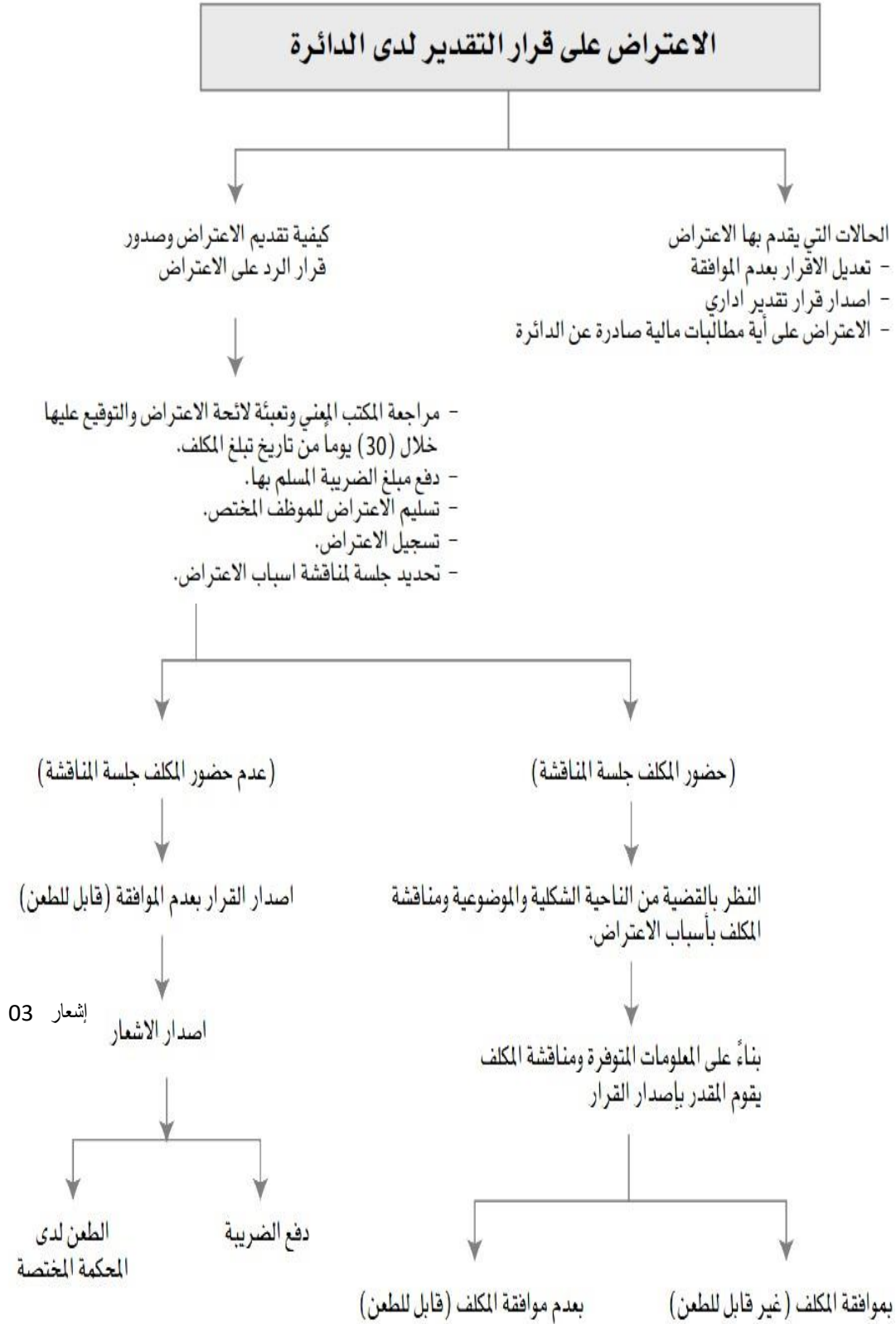
الطعن في التقدير الإداري، ويقوم مأمور التقدير بدراسة لائحة الاعتراض والتأكد من النواحي الشكلية والموضوعية و تكون النواحي الشكلية مثل تقديم الاعتراض خلال (30) يوما من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التبليغ وإذا تم تقديمه بعد ثلاثين يوما يتم رفض الاعتراض، ويتم تقدير الضريبة ويكون القرار غير قابل للاعتراض ويأخذ الصفة القطعية لكن إذا تم فحص الأمور الشكلية وكانت وفق الأصول يتم قبول الاعتراض شكلا.

ويتم إرسال دعوة للمكلف بالحضور لكي يتم التأكد من النواحي الموضوعية حيث يتم التأكد من صحة البنود التي تم إرفاقها في لائحة الاعتراض والتي يستطيع المكلف إضافة أي أسباب لم يرفقها في لائحة الاعتراض، فيتم مناقشة الأسس التي تم الاعتماد عليها في تحديد الوعاء الضريبي، و يتم عمل محضر جلسة ويتم فحص كافة لائحة الاعتراض فإذا تم الاتفاق على تقدير الضريبة يتم إصدار إشعار تقدير باتفاق رقم (07)، وفي حال لم يتم التوصل لاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية يتم إصدار تقدير (09) ويسمى تقدير بأمر، ويكون الإشعار قابل للاعتراض عليه خلال (30) يوما من تاريخ تبليغ الإشعار ويتم إرسال الإشعار إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل تدقيقه و ثم يتم إرساله إلى مدير الدائرة من أجل اعتماده والتوقيع عليه، ومن ثم يتم إدخاله على الحاسوب، و ثم يتم إرسال الإشعار إلى المكلف إما تسليم باليد أو إرساله بالبريد أو بالطرق التي وضحها القانون ، وفي حال أراد المكلف تقديم أي اعتراض على التقدير يتم التوجه إلى محكمة الاستئناف (عساف، 2013).

وقام الباحث من خلال الشكل رقم (1) بتوضيح اجراءات الاعتراض على قرار التقدير لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين.

شكل (1)

نموذج يوضح إجراءات الاعتراض على قرار التقدير لدى دائرة الدخل:



رابعاً: محتويات لائحة الاعتراض:

تتضمن لائحة الاعتراض العناصر التالية: (ابو عمرة، 2014)

1. أسم المعترض وعنوانه سواء كان شخص المكلف أو وكيله القانوني سواء كان شخص طبيعي أو معنوي.

2. أسم المعترض عليه (مأمور التقدير) وعنوانه ووظيفته .

3. القرار المعترض عليه في حال قام مأمور التقدير بتعديل التقدير الذاتي من قبل المكلف وعدم موافقة المكلف على قرار التعديل أو في حال تقدير مأمور التقدير للضريبة في حال لم يتم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد وهو خلال أربع شهور من بعد انتهاء السنة المالية.

4. تاريخ وأسلوب تبليغ الإشعار وتكون المدة القانونية هي (30) يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التقدير ويكون التبليغ إما تسليم باليد أو بالبريد أو النشر في صحيفتين محليتين يوميتين في حال تعذر الوصول للمكلف .

5. مبلغ الضريبة الغير مختلف عليه المدفوع من قبل المكلف .

6. الأسباب التي يعترض عليها.

الفرع الثاني: الاعتراض امام القضاء

أولاً: مرحلة الاستئناف

تعد مرحلة الاستئناف أولى مراحل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية حيث نصت التشريعات الضريبية على ضمان حقوق المكلفين من إجحاف الإدارة في تقدير الضريبة، من خلال قدرته على استئناف قرار تقدير الضريبة لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

1. محكمة الاستئناف:

نصت المادة (29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل على تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وتكون هذه المحكمة مختصة في النظر في الاستئناف المقدم للطعن في قرارات التقدير وإعادة النظر في التقدير وأي مبالغ يتوجب خصمها أو دفعها أو اقتطاعها كضريبة نهائية أو دفعها على حساب الضريبة حيث يحق للمحكمة أن تؤيد أو تخفض أو تزيد في قرار التقدير المطعون فيه أو تلغي الضريبة، كما يحق للمحكمة أن تعيد القضية للمستأنف، وتكون صلاحياتها ضمن الدخل المتنازع عليه بين المكلف والمستأنف عليه.

ويترأس محكمة الاستئناف قاضي لا تقل مرتبته عن قاضي محكمة عليا وعضوية قاضيين لا تقل مرتبة كل منهما عن قاضي محكمة استئناف "وحسب المادة (29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 " تطبق أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فيما لم يرد به نص في هذا القرار بقانون والأنظمة الصادرة بموجبه".

وتعتبر محكمة الاستئناف فرع من فروع المحاكم النظامية، واختصاصات محكمة الاستئناف (المدنية) النظر في: (أبو عمرة، 2014)

1. الأحكام والقرارات الصادرة من محاكم الصلح، وتنتظرها محكمة البداية الواقعة في دائرتها بصفتها

الاستئنافية.

2. الأحكام والقرارات الصادرة عن محاكم البداية، وتنتظرها محكمة الاستئناف.

3. الأحكام والقرارات الصادرة في المواد المستعجلة أيا كانت المحكمة التي أصدرتها.

2. إجراءات تقديم الاستئناف:

في حال تم إصدار تقدير بأمر (09) ولم يتم التوصل الى اتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية، فيمكن المكلف أن يقدم اعتراض على قرار التقدير لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل خلال (30) يوما من تاريخ إصدار الإشعار

عند تقديم الاستئناف من قبل المكلف يتوجب عليه تعبئة لائحة الاستئناف، ويتوجب على المكلف عند تقديم لائحة الاستئناف دفع 1% من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة على المكلف والمقدار الذي يسلم به على ألا يقل عن مبلغ (300 شيكل) والا يزيد عن مبلغ (600 شيكل) عن كل فترة ضريبية بصورة مستقلة ويتم دفع نصف الرسم عند تجديد الاستئناف.

بعد ذلك تقوم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بطلب الملف الأصلي من دائرة ضريبة الدخل من خلال المستشار القانوني، ثم يتم عمل نسخة من الملف ويتم إرسال النسخة الأصلية إلى محكمة الاستئناف ولا يحق للمحكمة أن تطلب أي ملفات تخص سنوات أخرى غير السنة محل التقدير.

وتقوم المحكمة بالنظر في طلب الاستئناف المقدم من قبل المكلف وتتحقق من النواحي الشكلية مثل دعوات الحضور، التسلسل الإداري، تقديم الاستئناف في الميعاد المحدد، دفع رسم الاستئناف، دفع المبلغ غير المختلف عليه من الضريبة، وفي حال كانت النواحي الشكلية ضمن الأصول يتم قبول الاستئناف شكلا. هنا يقوم المستشار القانوني بتقديم لائحة جوابية، ويتم تحديد موعد لمناقشة لائحة الاستئناف، حيث يتم مناقشة الأسباب الواردة فقط في لائحة الاستئناف، ويتم التأكد من النواحي الموضوعية كعناصر الدخل الخاضعة للضريبة، وحساب الضريبة وفق الأصول والقوانين المعمولة به.

ومن وجهة نظر الباحث من حيث عدم إمكانية مناقشة أي أسباب لم يذكرها المكلف في لائحة الاستئناف، قد يكون هناك إجحاف في حق المكلف في حال كانت أسبابه بعيدة عن القوانين العامة المعمول بها مثل

أن يكتشف المكلف بعد تقديم لائحة الاستئناف أخطاء في تقدير الضريبة أو في بعض الحسابات الخاصة بمصدر دخله وتكون من حق المكلف، هنا برأي يكون نوع من الإجحاف بحق المكلف بالدفاع على حق من حقوقه.

وفي موعد الجلسة التي تم تحديدها تقوم المحكمة بمصالحة الطرفين، وتقوم بإرسال الملف إلى المدير العام، لكي يقوم بإرساله إلى وحدة الرقابة والتدقيق، وهي بدورها تقوم بالتوصل إلى حل بين الإدارة الضريبية والمكلف، وفي حال تم التوصل إلى حل يرضي الطرفين، حول مقدار الضريبة المستحقة، يتم التوقيع على محضر قرار من قبل الطرفين، ويتم إرساله إلى محكمة استئناف ضريبة الدخل لكي يصادق على هذا القرار. ثم يتم إرسال الملف مرة أخرى إلى المدير العام من خلال الدائرة القانونية، الذي يقوم بإرساله إلى وحدة الرقابة والتدقيق من أجل عمل إشعار القرار الذي تم التوصل إليه، لكي يتم توقيعه من قبل المدير العام. بعد ذلك يقوم المدير العام بإرساله إلى قسم الجباية من أجل إدخال محضر القرار على الحاسوب، ثم يتم إرساله إلى المدير العام الذي بدوره يقوم بإرسال الملف إلى دائرة ضريبة الدخل التي يطلب منها استكمال الإجراءات اللازمة من تسليم الإشعارات ومتابعة عملية التحصيل مع المكلف.

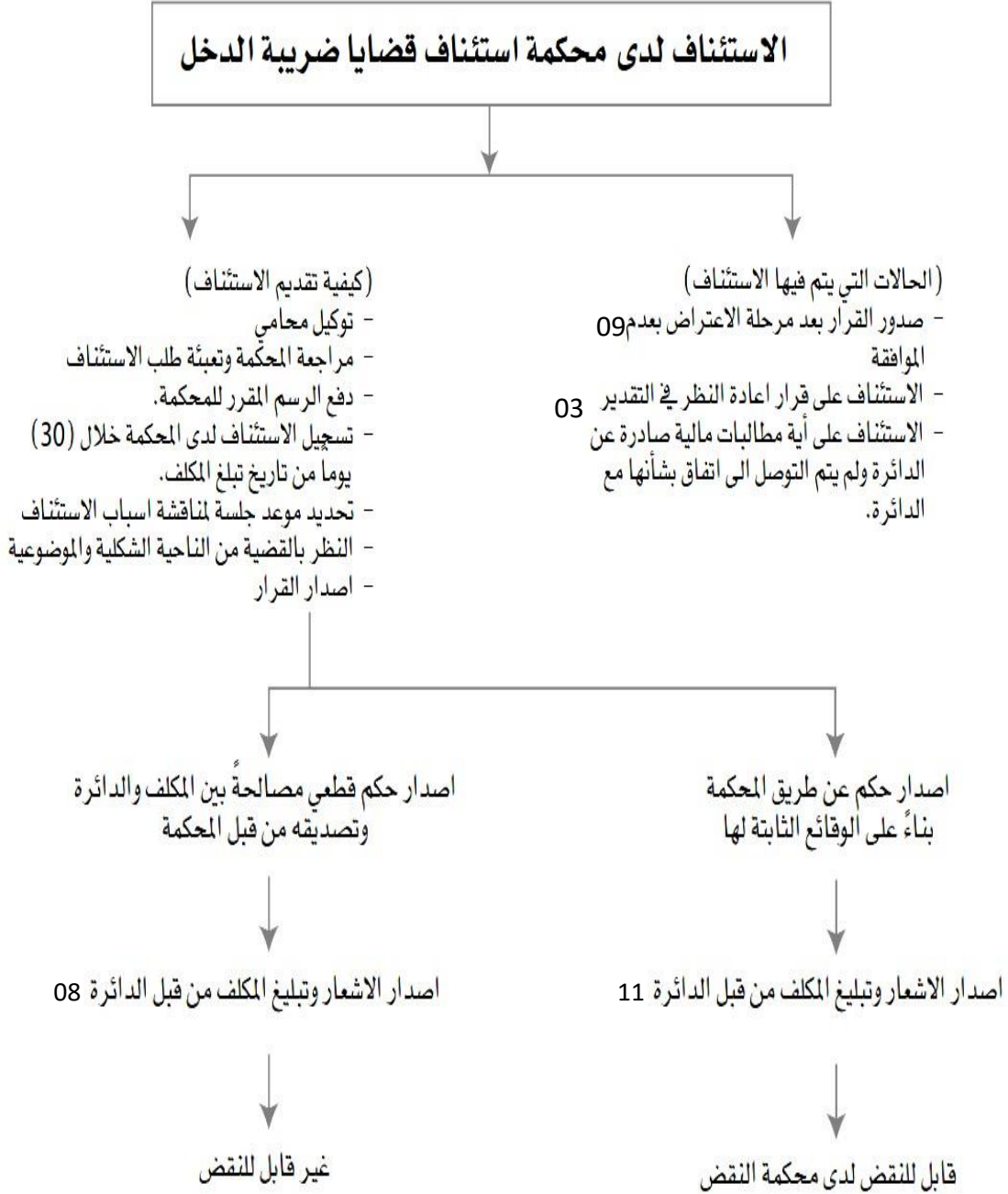
وما سبق توضيحه في حال تم التوصل إلى اتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية، لكن في حال لم يتم التوصل إلى اتفاق يتم إعادة الملف إلى محكمة الاستئناف لكي تعقد عدة جلسات للمصالحة بين الطرفين، وفي حال لم يتم التوصل إلى اتفاق، تصدر المحكمة قرارها ويكون هذا القرار إما لصالح المكلف أو لصالح الإدارة الضريبية، ويتم إعطاء هذا القرار إشعار رقم (11) ويكون هذا القرار قابل للطعن من قبل المكلف أو الإدارة الضريبية، خلال (30) يوماً من تاريخ إصدار الإشعار أمام محكمة النقض.

وفي حال لم يحضر أحد الأطراف للجلسة التي حددتها محكمة الاستئناف، جاز لمحكمة الاستئناف أن تصدر قرار معلل، ويجوز للمحكمة أن تأجل النظر في الدعوى لجلسة وموعد آخر يعود ذلك لتقدير القضاة، وعدم تواجد المكلف في الجلسة التي تحددها المحكمة يترتب عليه تنازل المكلف عن حق أصيل

له بالمرافعة ودحض قرار مأمور التقدير. وفي الشكل رقم (2) نموذج يوضح آلية الاستئناف لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل في دولة فلسطين.

شكل (2)

آلية الاستئناف لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل



2. محتويات لائحة الاستئناف

تتضمن لائحة الاستئناف على العديد من العناصر التالية: (ابو عمره، 2014)

1. أسم المستأنف وعنوانه: وهو أسم المكلف صاحب الحق في تقديم الاستئناف ولا يحق للمقدر الطعن في قرار التقدير كونهم هم من أصدروا القرار فليس من المنطق تقديم اعتراض على قرار من قبل جهة هي من أقرته.

2. أسم المستأنف عليه ووظيفته ويكون اسم المقدر أو الموظف المناوب من قبل وزير المالية ووظيفة كل منهم.

3. سنة أو سنوات التقدير المستأنف عليها وتاريخ الإشعار.

4. تاريخ تبليغ إشعار التقدير المستأنف.

5. مقدار الضريبة المقدرة ومبلغ الضريبة الغير مختلف عليه، وإرفاق وصل بدفع مبلغ الضريبة المسلم به.

6. اسباب الاستئناف ويجب أن تكون مبينة بشكل واضح بالإضافة إلى توضيح تبريراته للأسباب التي استأنف عليها، وهنا يتم فقط مناقشة الأمور التي تم ذكرها في لائحة الاستئناف فقط، وأي أسباب أخرى يطرحها المكلف أمام المحكمة غير مذكورة في لائحة الاستئناف لا يتم النظر بها.

- ثانيا: مرحلة النقض

النقض هو آخر مراحل الطعن القضائي، واتجاه قرار المقدر أو الموظف المناوب وتختص محكمة النقض بالنظر في الطعن في قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وهي أعلى محكمة في بناء القضاء، ولهذا فان قرارها غير قابل للنقض (التايه، 2004).

1. محكمة النقض: محكمة النقض في القوانين الأردنية تسمى (محكمة التمييز): هي المحكمة المختصة

بالنظر في الطعون المقدمة لها من قبل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وتتكون من خمسة إلى سبع قضاة كل منهم برتبة قاضي محكمة عدل عليا ويكون قرار محكمة النقض غير قابل للاعتراض عليه، لأنها أعلى مرحلة من مراحل النزاع الضريبي وعندها يتصل القضاء بصفتها أعلى محكمة قضائية، ويكون قرارها إما بإلغاء أو تثبيت قرار محكمة الاستئناف الذي يكون لصالح المكلف أو لصالح الإدارة الضريبية، ولدى هذه المحكمة يحق لكلا أطراف النزاع الضريبي بتقديم اعتراضه حول الضريبة المقدرة خلاف محكمة الاستئناف فيحق للمكلف فقط أن يقدم اعتراضه على قرارات التقدير.

وهذا ما نصت عليه "المادة رقم (29) من القرار بقانون لسنة 2011 م" بشأن ضريبة الدخل،" كل حكم أو قرار تصدره المحكمة يكون قابل للطعن بالنقض خلال (30) يوما من تاريخ نتهمه أو تبليغه وفقا لنظام استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل الصادر بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون.

وهنا يتفق الباحث مع منطقية المشرع الضريبي بإعطاء المكلف فقط الحق بتقديم الاستئناف على قرار التقدير الصادر من قبل الإدارة الضريبية أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، ألا أنه ليس من المنطقي أن تقوم الجهة المصدرة للقرار الاعتراض على القرار الذي اتخذته، وإمكانية الإدارة الضريبية في النقض لدى محكمة النقض عن أي قرار من قبل محكمة الاستئناف وهنا المشرع الضريبي ضمن حق الإدارة الضريبية بتقديم دفعها حول القرار الذي اتخذته محكمة الاستئناف، وبهذه الطريقة ضمن المشرع حقوق كل من أطراف النزاع الضريبي.

وتعتبر محكمة النقض من المحاكم النظامية، واختصاصات محكمة النقض المدنية النظر في: حسب

"المادة 30 من قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم (5) لعام 2001"

1. الأحكام النهائية الصادرة عن محكمة الاستئناف.

2. أية طلبات ترفع إليها بموجب أي قانون آخر .

2. إجراءات النقض: استكمال لإجراءات حل النزاع الضريبي يتم اللجوء لمرحلة النقض عند اعتراض أحد

أطراف النزاع الضريبي على قرار محكمة الاستئناف وهنا تقوم الجهة المستأنفة خلال (30) يوما من

تاريخ تبليغهم قرار التقدير، ومن خلال محامي المكلف أو الممثل القانوني لدائرة ضريبة الدخل بتقديم

طلب النقض لدى محكمة النقض، ويكون عبارة عن لائحة الطعن، حيث تحتوي على العناصر

التالية: (الغول، 2020)

1. اسم الطاعن وعمله وعنوانه واسم محاميه وعنوانه: وهو أسم الجهة مقدمة الاعتراض سواء المكلف أو

باسم الدائرة الضريبية، بالإضافة إلى أسم المحامي الممثل لمقدم الطعن، وعنوان كل منهم.

2. اسم المطعون ضده وعمله وعنوانه: وهو اسم الجهة المشتكى عليها وقد يكون المكلف أو الإدارة

الضريبية، بالإضافة إلى عمله وعنوانه .

3. اسم المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه وتاريخ صدوره ورقم الدعوى التي صدر فيها.

4. بيان أسباب الطعن بصورة واضحة ومحددة .

5. بيان طلبات الطاعن وتوقيعه.

لم يحدد القانون إجراءات المحاكمة ونظر الدعوى أمام محكمة النقض، كما لم تحدد الرسوم المقررة لتقديم

لائحة النقض، حيث يحكم ذلك قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية (السلامين والدقة، 2018).

ثم تقوم المحكمة بالنظر في لائحة الطعن المقدمة من قبل الجهة المستأنفة وتتأكد من النواحي الإجرائية

فقط مثل: تقديم لائحة الطعن بالموعد المحدد، وأنه تم التأكد من النواحي الموضوعية من قبل محكمة

استئناف ضريبة الدخل في المرحلة السابقة من مراحل النزاع الضريبي، ولكن هناك بعض الحالات التي

تقوم محكمة النقض بالنظر بالنواحي الموضوعية إذا أرادت ذلك، أو بناء على طلب أحد الجهات المقدمة للنقض بعد ذلك تقوم المحكمة بإرسال لائحة الطعن لدى قلم محكمة النقض أو قلم المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه مرفقا بها صورة مصدقة عن الحكم المطعون فيه ونسخا عن لائحة الطعن وفق مقتضى الحال بعدد المطعون ضدهم وصورة لقلم المحكمة وصورة لتوكيل محاميه وذلك بحسب المادة (229) من "قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001".

ثم يتم دراسة الملف من قبل محكمة النقض المقدم لها، وحسب المادة (230) من "قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001" على أنه "يحق للمطعون ضده أن يقدم لائحة جوابية خلال خمسة عشر من يوما تاريخ تبليغه لائحة الطعن ومرفقاتها ويقوم قلم المحكمة بتبليغ الطاعن نسخة من هذه اللائحة"، أي يحق للمدعى عليه بتقديم لائحة يجيب فيها على ما ادعاه المدعي في لائحة الطعن، ثم تقوم المحكمة بإصدار قرارها، ويكون إما تأييد لقرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو رد قرارها، أو إعادة الحكم لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وفي حال أصدرت محكمة النقض قرارها النهائي يتم إصدار إشعار التقدير (13) ويكون القرار نهائي غير قابل للاعتراض عليه.

ولقد نظم المشرع الفلسطيني حالات عدم حضور المكلف أو ممثل الإدارة الضريبية إلى الجلسة المحددة من قبل محكمة النقض في المنازعات الضريبية، فقد نصت المادة (29) من القرار "بقانون رقم (8) لسنة 2011" بشأن ضريبة الدخل على أنه "تطبق أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فيما لم يرد به نص في هذا القرار بقانون والأنظمة الصادرة بموجبه".

وحسب قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فقد نصت المادة (85) من حضور الخصوم وغيابهم على " اليوم المحدد لنظر الدعوى ومع مراعاة القواعد المتعلقة بتبليغ الاوراق القضائية":

1. إذا تخلف المدعي عن الحضور وتخلّف المدعى عليه أيضاً عن الحضور، تأمر المحكمة بإلغاء الدعوى.

2. إذا حضر المدعي ولم يحضر المدعى عليه وسلمت صحيفة الدعوى شخصياً إلى المدعى عليه، تفصل المحكمة في القضية. إذا لم تُسلم صحيفة الدعوى شخصياً للمدعى عليه، تؤجل المحكمة القضية في غير دعاوى المستعجلة إلى الجلسة التالية التي يتم فيها إخطار المدعى عليه للحضور وتقديم الاعتراضات.

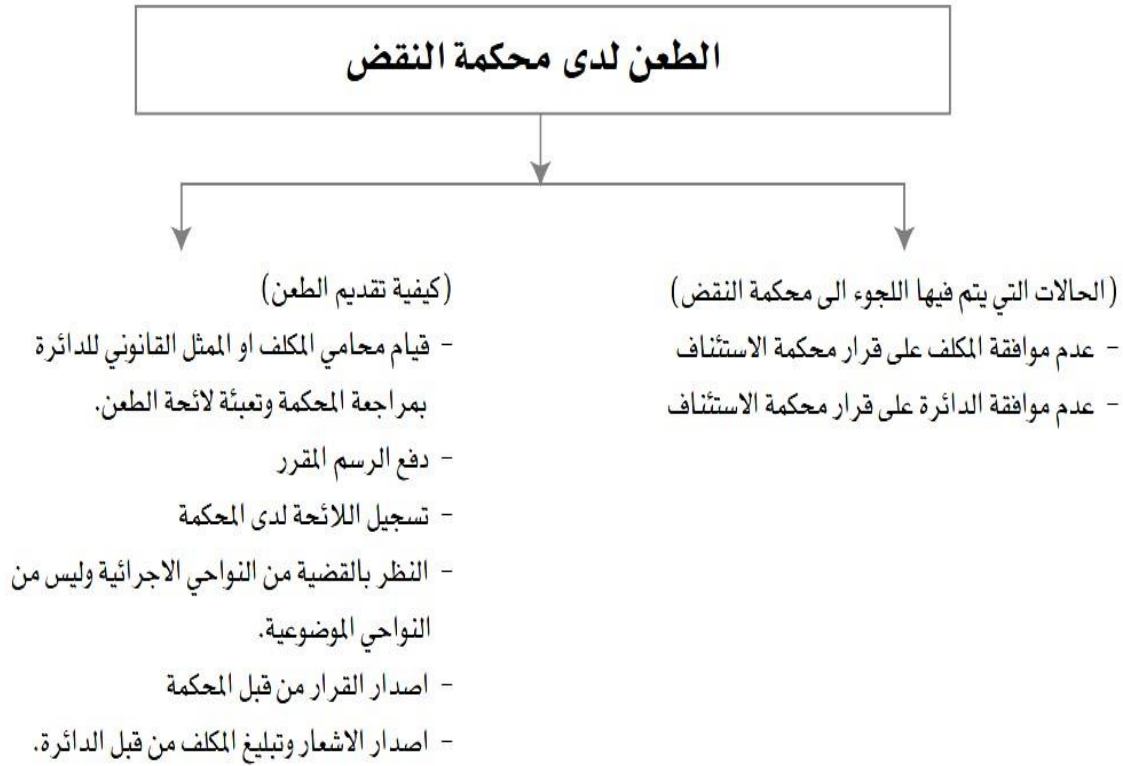
3. إذا حضر المدعى عليه ولم يحضر المدعي، يجوز للمحكمة، من تلقاء نفسها أو بناء على طلب المدعى عليه، أن تؤجل النظر في الدعوى أو توقفه. إذا أقام المدعى عليه دعوى مضادة، يجوز للمدعي أن يطلب سماع الدعوى ضد المدعي (المدعى عليه في الدعوى المضادة). وإذا تم إخطار المدعي بالدعوى المضادة، يجوز للمدعي أن يباشر الدعوى المضادة.

4. لا يجوز للمطالبين تقديم مطالبات جديدة أو تعديل أو زيادة أو إنقاص مطالباتهم الأصلية ما لم يتم إخطارهم في جلسة استماع يغيب عنها المدعى عليه والطرف الآخر.

وهنا يرى الباحث أنه على سبيل المثال في حال كان مقدم طلب النقض (المدعي) هو الإدارة الضريبية، والمكلف (المدعى عليه)، وعند موعد الجلسة لم يحضر المكلف للجلسة مع أنه تم تبليغه بموعد الجلسة، هنا تحكم المحكمة في الدعوى، ويكون قرارها غير قابل للاعتراض عليه، وفي حال لم يحضر المكلف أو الإدارة الضريبية، هنا تقرر المحكمة شطب الدعوى، كما وقام الباحث كما في الشكل رقم (3) بتوضيح آلية الطعن لدى محكمة النقض.

شكل (3)

نموذج يوضح آلية الطعن لدى محكمة النقض



الفرع الثالث: إجراءات تحصيل الدين الضريبي قضائياً

بعد نهاية عملية ربط الضريبة لا بد من تحصيلها حيث حدد القانون الفترة القانونية لسداد مبلغ الضريبة المتفق عليه أو المبلغ الذي أقرته محكمة النقض كآخر مرحلة من مراحل الاعتراض على قرار التقدير، حيث نصت "المادة (30) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011" بشأن ضريبة الدخل" في حال تحديد قيمة الضريبة من قبل الدائرة أو من قبل المحكمة يتم دفع الضريبة خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التقدير أو قرا المحكمة إذا اكتسبت أي منهما الصفة القطعية"، وهذا يعني أنه في حال انقضت هذه المدة ولم يتم دفع ما عليه من الضرائب، يعرض المكلف لدفع الغرامات وجزاءات التي نصت عليها "المادة 36 من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011" بشأن ضريبة الدخل، ولكن في حال لم يتم دفع الضريبة تقوم الدائرة بتبليغ المكلف إنذار خطياً لدفعها خلال 30 يوماً وذلك حسب

"المادة (33) من القرار بقانون رقم(8) لسنة 2011" بشأن ضريبة الدخل وهي " إذا لم يتم دفع الضريبة والغرامات المستحقة خلال المدة المحددة، تقوم الدائرة بتبليغ المكلف إنذارا خطيا لدفعها خلال مدة ثلاثون يوما".

وفي حال انقضت المدة التي حددها القانون وهي التي تسمح بإعطاء فرصة للمكلف بدفع ما عليه من الضرائب و تجنبه للإجراءات القانونية التي ستطبق عليه في حال تخلف عن السداد، حيث يتم تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية حيث نصت "المادة (5) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 1952" على "تطبيق أحكام القانون على المكلف المتخلف"، حيث يتم تطبيق إجراءات الحجز التحفظي بعد انقطاع المدة التي حددها القانون، 30 يوما من تاريخ تبليغه الإنذار، حيث تلجأ الإدارة الضريبة للحجز التحفظي في حال كان حق الدولة مهدد بالضياح وحاول المكلف تهريب أمواله أو إخفائها ليحول دون تحصيل الضريبة منه.

هنا تقوم الإدارة الضريبية (الدائن) بتقديم طلب إلى قاضي الأمور المستعجلة (رئيس محكمة البداية) أو من يقوم مقامه، مرفقا المستندات والادلة لإيقاع الحجز التحفظي على أموال المكلف الذي امتنع عن سداد ما عليه من مبالغ ضريبية، وعرف الحجز التحفظي بحسب الخريص (2015) على "أنه ضبط المال المنقول ووضعه تحت يد القضاء لمجرد منع المحجوز عليه من التصرف تصرفا يضر بحق الحاجز ولا يؤدي بذاته على بيع المحجوز واستيفاء دين الحاجز منه"، ويحتوي طلب الحجز على اسم ولقب وموطن ومهنة مقدم الطلب بالإضافة إلى اسم ولقب وموطن المكلف بالإضافة إلى سبب الدين ومقداره ودواعي تقديم الطلب كتقديم أدلة توحى أو تثبت تصرفات مريبة صادرة من طرف المدين بشأن الأموال الخاصة، ثم يقوم قاضي الأمور المستعجلة بفحص الطلب والتأكد من أن الطلب منظم على الأصول وأن الأدلة تثبت وجود الدين، ثم يقوم بإصدار أمر الحجز التحفظي، ويتضمن أمر الحجز على اسم القاضي وصفته واسم المحجوز عليه وموطنه ورقم تسجيله في قلم المحكمة وتاريخ إصداره وتوقيع القاضي الذي أصدره ثم يتم ختمه من الجهة القضائية التي صدرت منها. ثم يتم تبليغ المكلف بتوقيع الحجز التحفظي على أمواله،

ويتم الحجز التحفظي على أموال المكلف بما يخص الدين و النفقات لضمان سداد ما عليه من مبالغ ضريبية ويحق للمكلف الذي أصدر أمر الحجز التحفظي على أمواله أن يطعن في أمر الحجز إلى نفس القاضي خلال 30 يوما من اليوم التالي لتاريخ صدور الأمر، وبالتالي يمكن للقاضي أن يلغي الأمر أو يعدل عليه، وفي حال ألغى أمر الحجز، يزول الحجز التحفظي بقوة القانون، ولا يحتاج لعمل أي إجراءات لإزالة الحجز التحفظي، بعد الحجز التحفظي على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة، يتم إعطائه مهلة لسداد ما عليه من مبالغ ضريبية، حيث حدد "القانون مدة 10 أيام من تاريخ صدور أمر الحجز التحفظي حسب المادة 6 من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لعام 1952"، وفي حال لم يقم المكلف بسداد ما عليه من مبالغ مستحقة من الضرائب يقوم قاضي الأمور المستعجلة بتقديم طلب لدائرة التنفيذ بتوجيه وإشراف من قاضي التنفيذ في محكمة الدرجة الأولى (الصلح)، ويتم تطبيق قانون التنفيذ رقم (23) لسنة 2005"، وفي حال أصدر قاضي التنفيذ أمر أو سند التنفيذ، يقوم قاضي التنفيذ بإعطاء مهلة للمكلف سبع أيام لكي يقوم بتسوية أموره مع الدائرة وإذا لم يستجيب يتم البدء بإجراءات الحجز التنفيذي على أموال وممتلكات المكلف المنقولة وغير المنقولة، وهذا حسب "المادة 8 من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لعام 1952"، ويحق للمكلف أن يطعن في القرار خلال أسبوع من تاريخ تبليغه صدور القرار لدى محكمة الاستئناف حسب "المادة (5) من قانون التنفيذ رقم (23) لعام 2005" (ناصر، 2012).

المبحث الثالث: إجراءات الطعن في الجريمة الضريبية

تنص المادة (4) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني على أنه لا يجوز للنيابة العامة إجراء تحقيق ناتج عن شكوى أو دعوى مدنية أو طلب أو تفويض، إلا بشكوى خطية أو شفوية من المجني عليه أو من يمثله أو من يمثله الخاص، أو دعوى مدنية من المجني عليه أو من يمثله أو من يمثله الخاص، أو تفويض أو طلب من السلطات المختصة، أو لا يجوز تحريك الدعوى الجزائية. تختلف الدعاوى الجنائية الضريبية عن الدعاوى المدنية في أن الطرف الأول في الدعوى الجنائية هو الإدارة الضريبية، ومهمتها الحفاظ على الأموال العامة بتحصيل الضرائب ودفعها إلى خزينة الدولة، والطرف الثاني هو دافع الضرائب، وتنظم الدعاوى الضريبية وفقاً لقانون الإجراءات الجنائية (دعباس، 2017).

المطلب الأول: سلطات اعضاء الضبط القضائي في التحقيق بالجريمة الضريبية

إجراءات النيابة العامة في التحقيق بالجريمة الضريبية: (الشرع، 2015)

1. القبض: يقصد بالقبض الامساك بالمتهم من قبل المكلف بذلك ووضعه تحت تصرفه لفترة قصيرة من الزمن لإحضاره امام سلطة التحقيق لاستجوابه والتصرف بشأنه، وحسب نص المادة (29) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني "لا يجوز القبض على أحد أو حبسه الا بأمر من الجهة المختصة بذلك قانوناً، كما يجب معاملته بما يحفظ كرامته، ولا يجوز إيذاؤه بدنياً او معنوياً، فاذا قبض على متهم بجريمة ضريبية وجب فوراً سؤاله عن التهمة المسندة اليه شفويًا، وله ان يلاحق المتهم في سبيل القبض عليه اذا اشتبه في وجوده او اختفائه في مكان ما طلب ممن يكون في المكان ان يسلمه اليه، او يقدم له كافة التسهيلات التي تمكنه من القبض عليه، وإذا امتنع سمح له ان يدخل المكان عنوة او اي مكان يلجأ اليه المتهم اثناء مطاردته لغرض القبض عليه، وبإمكان عضو الضبط القضائي استعمال القوة لألقاء القبض عليه اذا لم يمثل الشخص المراد القبض عليه لأوامره، ويجب على عضو الضبط القضائي ان ينظم محضراً بإجراءات القبض التي يباشرها.

2. التفتيش: ان التفتيش عمل من اعمال التحقيق، ويتم ذلك من خلال فحص المستندات والاوراق الخاصة بالمكلفين، ولعضو الضبط القضائي ان يفتش أي شخص يشتبه بأنه يخفي شيئاً يتعلق بالجريمة الضريبية، ولا يجوز التفتيش الا بالبحث فقط عن الاشياء التي اجرى التفتيش لأجلها، ونصت "المادة (39) الفقرة (1) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني "دخول المنازل وتفتيشها عمل من اعمال التحقيق لا يتم الا بمذكرة من النيابة العامة او في حضورها، بناء على اتهام موجه الى شخص في المنزل المراد تفتيشه بارتكاب جناية او جنحة او باشتراكه في ارتكابها، او لوجود قرائن قوية على انه يحوز اشياء تتعلق بالجريمة وينظم بعد ذلك القائم بالتفتيش محضرا يدون فيه إجراءاته وزمان التفتيش ومكانه والاشياء المضبوطة ووصافها واسماء الاشخاص الموجودين في المحل، وملاحظات المتهم واصحاب العلاقة بالشأن واسماء الشهود ويوقع عليه المتهم وصاحب المكان والشخص الذي قام بالتفتيش والحاضرون ويذكر بالمحضر امتناع من لم يوقع منهم، ويعطي عند الطلب صورة من المحضر الى المتهم وذوي العلاقة، كما تعطى صورة من الرسائل والاوراق الى اصحابها اذا لم يكن في ذلك ضرر بالتحقيق، وعلى موظف الضرائب ان يضع الاختتام على الاماكن والاشياء التي يكون فيها اثار تقييد في كشف الحقيقة ويعين حراسا عليها، واذا وجد بين الاشياء التي تم ضبطها اوراق او اشياء شخصية فلا يحق لاحد الاطلاع عليها، الا المدعي العام او القاضي الجزائي، ولا يجوز فضها والاطلاع عليها الا بحضور المتهم واصحاب العلاقة بها قدر الإمكان.

3. التحقيق في الجريمة الضريبية بناء على تكليف من السلطة المختصة بالتحقيق: بإمكان عضو الضبط القضائي ان يقوم بعمل محدد او اكثر من خلال ندبه من قبل السلطة المختصة بالتحقيق، ويعتبر هذا العمل من حيث الناحية القانونية كما ولو كان صادرا من سلطة التحقيق نفسها، وهذا يعني انه لا يحق لعضو الضبط القضائي المباشرة بإجراءات التحقيق في الجريمة الا انه تسهيلات لأعمال التحقيق وسرعة انجازه، فقد اجاز القانون انتداب او تكليف عضو الضبط القضائي لمباشرة اجراء او اكثر من إجراءات التحقيق كأجراء التحقيق خارج منطقة الاختصاص القائم بالتحقيق، وهذا الاخير لا يوجد لديه

وقت كافي لمباشرة الإجراءات التحقيقية كلها بنفسه، حيث نصت "المادة (57) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني "لوكيل النيابة اذا اقتضى الامر اتخاذ اجراء من الإجراءات خارج اختصاصه ان ينيب عنه وكيل نيابة تلك الدائرة، الذي يكون له جميع الصلاحيات بهذا الشأن".

المطلب الثاني: المحاكم المختصة في النظر في دعوى الجرائم الضريبية في فلسطين

بعد أن تقوم النيابة العامة الاقتصادية الفلسطينية بإحالة ملف الدعوى الى محكمة الصلح باعتبارها المحكمة المختصة بالنظر في الجرائم الضريبية تبدأ إجراءات التقاضي والنظر في الجريمة الضريبية من قبل محكمة الصلح (صوافطه، 2010).

1. محكمة الصلح: "نص القانون الفلسطيني رقم (1) لسنة (2002) بحسب المادة (13) على انشاء محكمة الصلح حيث جاء بالنص: "تتشأ بدائرة كل محكمة بداية محكمة صلح أو أكثر حسب الحاجة ويصدر بتحديد مقرها ودائرة اختصاصها قرار من وزير العدل".

وتتشكل محاكم الصلح من قاض واحد منفرد، حيث تشكل حسب الحاجة إليها في المنطقة، فبعض المدن تستلزم أكثر من محكمة والبعض الآخر يستلزم محكمة فقط.

كما وتعتبر محكمة الصلح بالنسبة للجريمة الضريبية محكمة درجة أولى ويتم استئناف حكم محكمة الصلح بعد صدور الحكم باسم الشعب الفلسطيني من قاضي محكمة الصلح الى محكمة البداية بصفتها الاستئنافية.

2. محكمة البداية بصفتها الاستئنافية: أما بخصوص الاستئناف لدى محكمه البداية في القضايا الجزائية فقد نصت "المادة (323) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001)" على ما يلي: "يجوز للخصوم استئناف الأحكام الحضورية والمعتبرة بمثابة الحضورية في الدعاوى الجزائية

على النحو التالي: "إذا كانت صادرة عن محاكم الصلح تستأنف أمام محاكم البداية بصفتها الاستثنائية"

ومن هنا يلاحظ الباحث من خلال هذا النص بأن محكمة البداية هي المختصة للنظر في الاستئناف الذي يقدم للطعن في قرار محكمة الصلح دون تفريق.

ومن حيث عدد القضاة في محكمه البداية بصفتها الاستئنافية هو (3) قضاة بحسب ما جاء في القانون الفلسطيني، وتختص بالنظر في استئنافات الأحكام الصادرة من محاكم الصلح طبقاً للقانون.

3. محكمة النقض: يعتبر الطعن بالنقض طريقة غير عادية من طرف الطعن ويقصد بنقض الحكم إبطاله إذا كان قد صدر مبنياً على خطأ في تطبيق القانون أو تأويله، أو مشوباً بخطأ جوهري في لإجراءات التي اتبعت أو كان هناك سبب من أسباب إبطال الحكم (التكروري، 2019).

وتتبع الدائرة الكبرى رئيس المحكمة وأربعة قضاة، وفي حالة غياب رئيس المحكمة يرأسها القاضي الأقدم، وهو نائب رئيس المحكمة، وفي حالة غياب رئيس المحكمة يرأسها القاضي الأقدم، وهو نائب رئيس المحكمة. وعملاً بالمادة 30 من القانون رقم 5 لسنة 2001 بإنشاء المحاكم النظامية، تتألف المحكمة الكبرى في فلسطين من رئيس للمحكمة، ونائب أو أكثر لرئيس المحكمة، وعدد كاف من القضاة، ولها قاعة محكمة دائمة في العاصمة القدس، وقاعات محكمة مؤقتة في مدينة غزة ورام الله. إذا تم نقض الحكم المستأنف، يتم إعادة القضية الملغاة إلى المحكمة التي أصدرت الحكم ويتم إصدار حكم جديد. ومع ذلك، يسمح قانون الإجراءات المدنية وقانون الإجراءات الجزائية لمحكمة الإلغاء بمراجعة الحكم الأساسي في بعض القضايا (الغول، 2020).

وتختص محكمة النقض بالنظر في: (عماد، وآخرون، 2003)

1. الطعون المرفوعة إليها عن محاكم الاستئناف في القضايا الجزائية والمدنية ومسائل الأحوال الشخصية

لغير المسلمين.

2. الطعون المرفوعة إليها عن محاكم البداية بصفتها الاستئنافية.

3. المسائل المتعلقة بتغيير مرجع الدعوى.

4. أية طلبات ترفع إليها بموجب أي قانون آخر.

المطلب الثالث: اثبات الجريمة الضريبية امام القضاء

طرق اثبات النيابة العامة الاقتصادية للجريمة الضريبية: (البحر، 1998)

1. الانتقال للمعاينة: وهو قيام النيابة العامة بالانتقال الى المكان الذي وقعت فيه الجريمة لمعاينة الادلة

المادية عن ارتكاب الجريمة ويتولى ضبط جميع الاشياء التي تعد مهمة لكشف الجريمة والمحافظة

على الاثار وان ينظم محضرا بذلك.

2. ندب الخبراء: عند قيام المحقق بعمل التحقيقات في الواقعة قد يحتاج الى توضيح بعض الامور

وكشفها فيستعين بالخبير المختص كجريمة التزوير الضريبي قد تستدعي خبيراً في الخطوط لمضاهاة

الخطوط والتوقيعات وما الى ذلك. ويتم ندب الخبير من النيابة العامة استجابة لاحد اطراف الدعوى

الجنائية فيقدم تقرير فني بما يطلب منه، ويعتبر تقرير الخبير احد طرق الاثبات في الجريمة الضريبية

ويستعان به في مرحلة المحاكمة ويترك هنالك للقاضي قبول ذلك، مع ضرورة حلف اليمين من

الخبير، فان لم يحلف اليمين وقام بمهمته فيكون هذا الاجراء باطلا، ونصت "المادة (62) من قانون

الإجراءات الجزائية الفلسطيني "يستعين وكيل النيابة العامة بالطبيب المختص وغيره من الخبراء لا

ثبات حالة الجريمة المرتكبة، ويقوم الطبيب المنتدب لذلك وغيره من الخبراء باتخاذ الإجراءات اللازمة تحت اشراف الجهة المختصة بالتحقيق، ولمحقق الحضور اثناء مباشرة اعمال الخبراء، اذا قدر ان مصلحة التحقيق تقتضي ذلك"، "ونصت المادة (66) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني" يلتزم الخبير الفني بتقديم تقرير فني عن عمله خلال الموعد المحدد الذي يحدده وكيل النيابة العامة المحقق، مع مراعاة وجود الاشياء القابلة للتلف"، وكما نصت "المادة (68) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني" يجب أن يقوم الخبير بحلف اليمين بان يؤدي عمله بنزاهة وصدق، وذلك قبل البدء بعمله ما لم يكن مقيدا في جدول الخبراء والمعتمدين قانونا".

3. الشهادة: تعتبر الشهادة وهو" ما يدلي به الغير من اقوال في شان واقعة منتجة في الدعوى، بشرط ان يكون ادراكه لما يشهد به فقد تم عن طريق احدى حواسه " وهذه هي الشهادة المباشرة، اما الشهادة الغير مباشرة فهي" الاقوال التي يدلي بها الشخص عن واقعة لم يشهدها بنفسه، بل يرونها نقلًا عن غيره وهو ما يسمى شهادة السماع، او الشهادة على الشهادة".

"ونصت المادة (77) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني" يحق لوكيل النيابة العامة او المحقق استدعاء جميع الاشخاص الذي يرى امكانية الاستفادة من شهادتهم في الكشف عن الحقيقة، سواء وردت اسمائهم في التبليغات او الشكاوي او لم ترد، والاستماع الى اي شاهد يحضر من تلقاء نفسه، وفي هذه الحالة يثبت ذلك في المحضر، وكما "ونصت المادة (78) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني" يكلف وكيل النيابة العامة باستدعاء الشهود بمذكرات حضور لهم على الاقل قبل الموعد المحدد لسماع اقوالهم بأربع وعشرين ساعة على الاقل"، وكما "نصت المادة رقم (80) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني" يدلي الشهود بأقوالهم فرادى امام وكيل النيابة العامة بعد حلف اليمين بحضور كاتب التحقيق، ويحرر محضر بإفادتهم والاسئلة الموجهة اليهم"، وكما "نصت المادة رقم (84) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني" لوكيل النيابة العامة مواجهة الشهود ببعضهم البعض، ومواجهتهم بالمتهم، اذا اقتضى الامر ذلك"، "ونصت المادة (91) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني" لا يجوز ان يحصل حذف او

شطب او اضافة لمحضر الشهادة، وإذا وجب ذلك فعلى وكيل النيابة وكاتب التحقيق والشاهد التوقيع عليه، والا عد الشطب والاضافة لاغيا"، ونصت المادة (93) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني "يقدر وكيل النيابة العامة للشهود - بناء على طلبهم - المصاريف التي يستحقونها بسبب حضورهم لأداء الشهادة.

4. القرائن: تعني القرينة استنباط القاضي واقعة مجهولة من واقعة معلومة او هو استنتاج واقعة لا يوجد عليها دليل من واقعة قام الدليل عليها لما بين الواقعتين من علاقة ترابط، لهذا تعد القرينة دليلاً، ولكنه دليل غير مباشر، لأنها لا تختص بذات الواقعة المراد اثباتها، بل على واقعة اخرى تتصل بها وتفيد في الدلالة عليها، وتتكون القرائن من القرائن القانونية والقرائن القضائية.

5. الاستجواب: وهي مناقشة المتهم تفصيلاً في تهمة موجهة اليه بارتكاب جريمة ودعوته للرد على الادلة القائمة ضده، ويتحقق الاستجواب بتوجيه التهمة تفصيلاً ومواجهته بالأدلة القائمة ضده فلا يتحقق الاستجواب بمجرد سؤال المتهم عما هون منسوب اليه او اخباره بنتائج التحقيق بل يتضمن مناقشته تفصيلاً بالأدلة المسندة اليه، "ونصت المادة (94) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني "الاستجواب هو مناقشة المتهم بصورة تفصيلية بشأن الافعال المنسوبة اليه ومواجهته بالاستفسارات والاسئلة والشبهات عن التهمة ومطالبته بالإجابة عليها"، ونصت المادة (96) الفقرة (2) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني "يجب اثبات اقوال المتهم في محضر الاستجواب"، ونصت المادة (97) الفقرة (1) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني "للمتهم الحق في الصمت وعدم الاجابة عن الاسئلة الموجهة اليه"، وكما نصت المادة رقم (105) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني "يجب ان يتم الاستجواب خلال اربعة وعشرين ساعة من تاريخ ارسال المتهم الى وكيل النيابة الذي يأمر بتوقيفه او اطلاق سراحه".

6. الادلة الكتابية: يقل دور الدليل الكتابي في الاثبات الجنائي كثيرا عن دوره في المجال المدني، وذلك لأنه في الاعمال المدنية التي يجري اثباتها هي تصرفات قانونية يحرص اطرافها على تهيئة دليها عند ابرامها وخير الادلة عندهم الدليل الكتابي، اما في الجريمة فعمل غير مشروع يتخفى الجاني عند ارتكابه غالبا، حيث يحرص على اخفاء اي دليل دائما، وبالتالي يكون حظ الدليل الكتابي في اثباتها قليلا، وتتمثل الادلة الكتابية في الجريمة بمحاضر جمع الاستدلال التي يجريها رجال الضبط القضائي والمتمثل بمأمور التقدير الضريبي، ومحاضر التحقيق التي يجريها اعضاء النيابة العامة وما تحويه من اعترافات المتهمين ومعاينات المحققين واقوال الشهود وهي عنصر اثبات تخضع لتقدير القاضي وتحتمل المناقشة كسائر الادلة، وللمحكمة الحرية بحسب ما ترى ان تأخذ بها او تطرحها الطباخ (2015)، "ونصت المادة (212) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني "تعتبر المحاضر التي ينظمها مأمورو الضبط المثبتة فيها الا ان يثبت ما ينفيا".

7. اعتراف المتهم: ويعني ذلك اقرار من قبل الشخص على نفسه بانه هو الذي ارتكب الجريمة، والاعتراف في المجال الجنائي يختلف عن نظيره في القانون المدني، فهو ليس تصرف قانوني تصبح الانابة فيه وتتصرف اثاره الى الاصيل، بل هو عمل شخصي بحت لا يقبل الانابة لان الشخص يفشى به سرا او يقرر به امرا يرتب عليه القانون وليست الارادة اثارا جنائيا هي بطبيعتها شخصية، "ونصت المادة رقم (214) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني "يشترط لصحة الاعتراف ما يلي:

1. ان يصدر طواعية واختيارا، ودون ضغط او اكراه مادي، او معنوي، او وعد، او وعيد.
2. ان يتفق الاعتراف مع ظروف الواقعة.
3. ان يكون الاعتراف صريحا واضحا بارتكاب الجريمة"، وكما نصت المادة رقم (215) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني " الاعتراف من طرق الاثبات التي تخضع لسلطة تقدير المحكمة".

الخاتمة

ونهاية القول أظهرت هذه الدراسة أهمية موضوع الإجراءات المتبعة في التقاضي والأدلة في الدعوى الضريبية في دولة فلسطين بشقيها: المدني والجزائي، ومدى تأثيرها على المكلفين بالضريبة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، وذلك من خلال تحقيق توازن عادل لأهداف كلا من المكلف والدولة، فتم عرض مفهوم الدعوى الضريبية، وإجراءات التقاضي والأدلة في الدعوى الضريبية في فلسطين، وتم استعراض الشق الجزائي المتمثل في الجريمة الضريبية في فلسطين وبيان صور المنازعات الضريبية، وصور الجرائم الضريبية في فلسطين، وربطها بالقوانين الفلسطينية التي أقرها المشرع الفلسطيني، واسقاط القوانين الفلسطينية ذات الصلة عليها.

وتم استعراض المحاكم الفلسطينية المختصة بمعالجة القضايا الضريبية، والقوانين الفلسطينية الخاصة بها، وتم استعراض وسائل الأدلة أمام الدوائر الضريبية، ومن ثم استعراض وسائل الأدلة أمام المحاكم الفلسطينية سواء في المنازعات الضريبية أو جزائياً بالجريمة الضريبية، وإجراءات استئناف هذه الأحكام والطعن بها أمام هذه المحاكم، من خلال القوانين الفلسطينية الخاصة بها.

الفصل الثالث

النتائج والتوصيات

أ. النتائج:

1. يقوم مأمور التقدير الضريبي بعملية اثبات ان هناك جريمة ضريبية وان هذا الفعل السلبي يشكل خرقا لقانون ضريبية الدخل من خلال طرق المعاينة والمشاهدة والاطلاع ويقوم بكتابة تقرير الى الادارة الضريبية الخاصة به ومن ثم الى الادارة الضريبية العامة ان هنالك جريمة ضريبية كجريمة التزوير الضريبي مثلا او الاحتيال الضريبي او التهرب الضريبي وغيرها.

2. حرية الادارة الضريبية في عملية تحريك الدعوى الجزائية حيث تقوم الادارة الضريبية بفحص الفائدة والضرر من جراء رفع الدعوى الضريبية، فاذا وجدت ان هناك فائدة منها قامت بتحريك الدعوى الجزائية والطلب خطيا من النيابة العامة الاقتصادية تحريكها.

3. تتولى النيابة العامة الاقتصادية عملية اثبات الجريمة الضريبية امام محاكم الصلح، كون محاكم الصلح هي المختصة بالنظر بالجريمة الضريبية، وتعدد طرق النيابة العامة في اثبات الجريمة الضريبية.

1. حرية الاثبات في الجرائم الضريبية فتنوع طرق الاثبات فيها، حيث يستطيع القاضي الجزائي الاعتماد على اي دليل يشكل قناعة شخصية لديه بإدانة المتهم او براءته.

2. لا يوجد قانون ضريبي متخصص للجرائم الضريبية، ولا يوجد محكمة جزائية مختصة بالنظر في الجرائم الضريبية.

3. عدم وجود إجراءات قانونية تخص المنازعات الضريبية وهذا يؤدي إلى تعدد تفسيرات النصوص الضريبية مما يؤدي إلى تنوع التفسيرات بالتالي جهل المكلفين بها مما يسبب النزاع بين المكلف

والإدارة الضريبية مما يؤثر على إيرادات الدولة من الضرائب لتمويل نفقاتها وعلى ثقة المكلف في الإدارة الضريبية.

4. عدم توازن العلاقة بين أطراف النزاع الضريبي، حيث تعتبر الإدارة الضريبية الطرف الأقوى ذات سلطة عامة، تطبق وتنفذ القوانين الضريبية والمكلف الطرف الأضعف لأنه مجبر بتطبيق هذه القوانين، وهذا يعطي الحق للإدارة الضريبية بتقدير الضريبة وفرضها بشكل يضمن مصلحته.

5. الاعتراض على التقدير الإداري من قبل المكلف، يكون أمام صانع القرار نفسه وليس أمام لجنة حيادية تكون قراراتها أكثر إنصافاً لكلا الطرفين.

6. في كل مرحلة من مراحل الطعن المختلفة يترتب على المعارض دفع رسوم للدفاع عن حقوقه وهذا يؤدي إلى عزوف المكلفين عن اللجوء للاعتراض والتخلي عن حقوقه.

7. تتضمن أركان الجريمة الضريبية ركنين أساسيين هما: الركن المادي وهو عبارة عن السلوك أو النشاط الإجرامي الذي يرتكبه المكلف للتهرب من الضريبة، والركن المعنوي هو نية ارتكاب الجريمة، أي اتجاه نية الفرد إلى تحقق النتيجة الجرمية.

11. تعتبر الجريمة الضريبية من المشاكل والعقبات التي تحول دون أداء الدولة لمهامها من أجل تحقيق الرفاهية وتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين.

12. يهدف القانون بصفة عامة يهدف إلى تحقيق العدالة والاستقرار بين أفراد المجتمع من خلال عنايته بتنظيم المعاملات بين الأفراد وبينهم وبين الدولة.

ب. التوصيات:

1. ضرورة انشاء محاكم متخصصة للنظر في الجرائم الضريبية في فلسطين.
2. ضرورة عقد دراسات واسعة ومستفيضة حول موضوع اثبات الجريمة الضريبية.
3. تدريب وتنمية قدرات الموظفين في دوائر الضريبة والمشاركة في عقد المؤتمرات والندوات العلمية واللقاءات المفتوحة لتوعية المواطنين بأهمية الضريبة للمجتمع والدولة والتعريف على موضوع الجريمة الضريبية وعقوباتها.
4. الاطلاع على تجارب الدول الاخرى في مجال الجرائم الضريبية والافادة منها.
5. ضرورة انشاء قانون ضريبي خاص للجرائم الضريبية وعقوباتها.
6. ضرورة إصدار تشريع لإجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية يراعي جميع أحكام القانون الضريبي.
7. العمل على إعادة تشكيل أعضاء لجنة النظر والاعتراض، بحيث يكون رئيس اللجنة عضو حيادي لتكون القرارات الصادرة أكثر عدالة وإنصاف.
8. عمل دليل للمكلفين يوضح القوانين الخاصة بالطعن القضائي بطريقة مبسطة بعيدا عن المصطلحات القانونية، لتكون سهلة الفهم لدى جميع المكلفين.
9. تعيين قضاة مختصين بالعلوم المحاسبية والقانونية في المحاكم التي تنظر في القضايا الضريبية، مما يساهم في رفع مستوى أدائهم، وتكون قراراتهم مبنية على الخبرة والدراية في المواضيع الحسابية فيما يخص عناصر الوعاء الضريبي.
10. العمل على اعداد كوادر بشرية مؤهلة ومدربة تختص بالعمل الضريبي وانشاء محاكم خاصة تضم كوادر مؤهلة وخبيرة بالعمل الضريبي لفض المنازعات الضريبية.

المصادر والمراجع

أولاً: القوانين:

قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001م وتعديلاته.

قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.

قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م.

قانون العقوبات الاردني رقم (16) لسنة 1960.

قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

المادة 30 من تشكيل المحاكم النظامية رقم (5) لعام 2001.

ثانياً: المراجع العربية:

ابو العباس، نصر علي (2010)، الموسوعة في جرائم التهريب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، بدون دار نشر.

أبو عمرة، عبدالله (2014)، "نظر منازعات الضرائب على الدخل أمام لجنة الطعن الضريبي"، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.

أبو عياش، يوسف (2013)، سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ابو كرش. شريف (2004)، "ادارة المنازعات الضريبية " جامعة الخليل، فلسطين.

أبو نبعه، فادي (2006)، مدى تأثير قرار مأمور التقدير في مرحلة الاعتراض على التحصيلات الضريبية في دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

اشتية، عدوان (2018)، "مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين.

الأطرش، ريم (2018)، التطبيقات القضائية للخبرة في المحاكم الفلسطينية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة الخليل، الخليل، فلسطين.

البحر، ممدوح (1998)، مبادئ قانون اصول المحاكمات الجزائية، الطبعة الاولى، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع.

بدايرية، يحيى (2011)، "الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري"، رسالة ماجستير، جامعة لحاج لخضر باتنة، الجزائر.

بني فضل، جميل كاظم جميل (2018)، " دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق العدالة الضريبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

التايه، هشام، (2004)، للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق " رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية - نابلس - فلسطين.

التكروري، عثمان (2019)، الكافي في شرح قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة 2001م، الطبعة الأولى مكرر.

الجندي، صخر عبد الله (2002)، "جريمة التهريب الجمركي في ضوء الفقه والقضاء".

حسين، قاسم (2004)، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

الحيارى، معن (1997)، "جرائم التهريب الجمركي"، دراسة مقارنة، ط1، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

خويلد، رجاء، (2004)، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

داراز، أحمد (2014)، "المصالحة الجزائية في القضاء الضريبي"، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، مصر. دعباس، نهى (2017)، جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

الرويلي، عبد الكريم (2019)، "الخبرة في المواد المدنية"، دراسة تحليلية مقارنة، مكتب الدراسات العليا، جامعة قطر، قطر.

سرور، فتحي (1999)، الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية.

السعيدة، عارف (2013)، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 م وتعديلاته، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، ص32.

السلامين، ياسر، والدقه، عبد الرحمن (2018)، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، الطبعة الخامسة، المكتبة الأكاديمية.

شديد، فادي (2019)، جريمة التهريب الضريبي في القانون الفلسطيني، جريدة دنيا الوطن 2019 الموقع

الإلكتروني: استرجعت بتاريخ 2023/12/25 <https://pulpit.alwatanvoice.com>

الشرع، طالب (2008)، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.

شرعب، محمود (2006)، " امتيازات الادارة الضريبية دراسة تحليلية لنظام القانوني الفلسطيني " رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية- نابلس- فلسطين.

صباح، أحمدة (2022)، " الطعن القضائي لقرارات ضريبة الدخل أمام محكمة البداية الضريبية دراسة تحليلية في القانون الأردني"، مجلة الميزان للدراسات الإسلامية والقانونية، الاردن.

الطباخ، شريف (2015)، الاثبات الجنائي في ضوء القضاء والفقهاء، الطبعة الاولى، دار الفكر والقانون للنشر والتوزيع، مكتبة مركز الطالبات، القاهرة، مصر.

عبد الباقي، مصطفى (2003)، شرح قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001، ط1، وحدة البحث العلمي والنشر.

عبد العليم، بلال صالح (2014)، "أسباب المنازعات الضريبية ووسائل تسويتها"، بحوث ومقالات، دار المنظومة.

عدوان، إشتية (2008)، مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004م، 2008، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

عساف، عبد (2013)، "المنازعات الضريبية في التشريعات المختلفة"، دار الأمل، عمان، الأردن.

عمور، أسامة (2019)، "اثر العلاقة ما بين المكلفين بالضريبة وادارة الضرائب على مردودية الضريبة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن.

العيد، سلامي (2017)، "التسوية الادارية للنزاع الضريبي في الجزائر" رسالة ماجستير، جامعة زيان عاشور، الجزائر.

الغول، روان محمود (2020)، اجراءات الاستئناف والنقض في القضاء الضريبي، دراسة مقارنة بين التشريع الفلسطيني والاردني، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

قصاص، سليم (2008)، "المنازعات الجبائية لضريبة المباشرة في القانون الجزائري" رسالة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر.

قطوش، طارق (2018)، "التسوية الادارية للمنازعات الضريبية" رسالة ماجستير، جامعة محمد بو ضياف المسيلة - الجزائر.

المرصفاوي، صبحي صادق (1963)، التجريم في تشريعات الضرائب، جامعة الاسكندرية، الطبعة الاولى، دار المعارف للنشر والتوزيع، مصر.

مصطفى، خالد (2016)، عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقاً للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ناصر، سليم (2012)، "إشكالات الحجز التحفظي في قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية"، رسالة ماجستير، جامعة القدس، القدس، فلسطين.

نعيم، قاطمة (2018)، "الطعون الضريبية في التقدير الإداري للضرائب في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

نور، شذى مصطفى عبدالفتاح (2021)، "المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي حسب قرار القانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل/ شمال الضفة الغربية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

النيابة العامة لدولة فلسطين، الموقع الرسمي، نيابة مكافحة الجرائم الاقتصادية والبيئية عن الموقع

الالكتروني: استرجعت بتاريخ 2023/12/26 <http://www.pgp.ps/ar/SP/Pages>

خامسا: المراجع الأجنبية:

AlFahl, J., (2020), Judicial appeals in the tax dispute, tational Statistics, folder number (3), the number (1), 28(2), 565-580 .

Kyle D. L. 2007. Optimal Tax Compliance and Penalties when the Law is Uncertain, Virginia Tax Review, folder number (7), the number (2), 12:1-19.



An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

**LITIGATION PROCEDURES AND THE PROOF IN THE
CASE OF TAX IN PALESTINE**

By

Tareef Attia Mustafa Yassin

Supervisors

Prof Tareq Al-Hajj

Dr. Ishaq Barqawi

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

2024

LITIGATION PROCEDURES AND THE PROOF IN THE CASE OF TAX IN PALESTINE

By

Tareef Attia Mustafa Yassin

Supervisors

Prof Tareq Al-Hajj

Dr. Ishaq Barqawi

Abstract

It is known that litigation resulting from income tax issues is one of the most important topics raised when studying tax-related issues, so the researcher researched the issue of litigation and proof procedures in the criminal case in Palestine, for example, the researcher divided the thesis into two chapters, the first chapter talked about the management of the tax file and its causes, and the second chapter dealt with the tax offense and appeal procedures: The first chapter dealt with the management of the tax file and its causes, and the second chapter dealt with the tax crime and the appeal procedures, and the researcher used the analytical descriptive method.

One of the most important findings of the study was the freedom of the tax administration in the process of initiating criminal proceedings, where the tax administration examines the benefit and harm of paying the tax lawsuit, and the researcher recommended the need to establish specialized courts to consider tax crimes in Palestine, and the need to issue legislation for litigation procedures in tax disputes that takes into account all provisions of the tax law.

Keywords: Litigation, Evidence, Tax litigation.