

الأمن القانوني للمكلف بأداء ضريبة الدخل في فلسطين

The legal security of the taxpayer to pay income tax in Palestine

صلاح الدين بني عوده

Salahldin Bani Owda

وزارة المالية والتخطيط، رام الله، فلسطين

Ministry of Finance and Planning, Ramallah, Palestine

الباحث المرسل: salahqasem2015@gmail.com

تاريخ التسليم: (2019/2/26)، تاريخ القبول: (2019/8/5)

ملخص

يهدف البحث لنشر وتنمية الوعي بالضمانات الأساسية، والرقابية، والجبائية الممنوحة للمكلفين في الإعلانات العالمية لحقوق الإنسان والمواطن، والقانون الأساسي (الدستور)، والقانون الضريبي، وتعزيزها دعماً لجهود الإصلاح الضريبي. وتتبع أهمية البحث من أهمية تلك الضمانات في حماية حقوق المكلفين وحررياتهم، إضافة لأهميه الأهداف المالية، والاقتصادية، والاجتماعية للضرائب، ودورها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، والعدالة الاجتماعية المرتبطة في تحقيق الأمن، والسلم الاجتماعي. وقد تم التوصل من خلال البحث لجملة من النتائج لعل أهمها قيام المشرع بمنح المكلف مجموعة من الضمانات الأساسية، والرقابية، والجبائية. وفي المقابل أغفل المشرع بعض الضمانات التي من شأنها أن توفر الأمن والحماية القانونية الكافية للمكلف.

الكلمات المفتاحية: الأمن القانوني، المكلف، ضريبة الدخل.

Abstract

The aim of the research is to disseminate and develop awareness of the basic guarantees, monitoring, and taxation of taxpayers in the Universal Declaration of Human and Citizen Rights, the Basic Law (Constitution) and the tax law, and to strengthen them in support of tax reform efforts. The importance of such research stems from the importance of such guarantees in protecting the rights and freedoms of taxpayers, in addition to the importance of the financial, economic and social objectives of taxation and their role in achieving economic stability and social justice.

A number of results have been reached through the research, the most important of which may be that the legislator grants the taxpayer a set of basic guarantees, monitoring and taxation. In contrast, the legislator has failed to guarantee certain guarantees that would provide sufficient security and legal protection to the taxpayer.

Keywords: Legal Security, Taxpayer, Income Tax.

مقدمة

كان لتطور الفكر الضريبي السابق في الوصول لأفضل الطرق التي تحقق العدالة والمساواة بين طرفي العلاقة الضريبية، بهدف تقليص المسافة، وإزالة الفجوة بين الطرفين، وبالتالي الحد من الوسائل الجبرية في تحصيل الضريبة، لغرض تشجيع المكلف بالضريبة على التعامل مع الإدارة الضريبية بكل ثقة واطمئنان؛ الأمر الذي لن يتحقق دون تحديد الدولة لحقوق المكلف، وحماية تلك الحقوق دستورية من جهة، وحماية قانونية من جهة أخرى، باعتباره الطرف الأضعف في تلك العلاقة.

وعليه يجب إضفاء حماية خاصة للمكلف⁽¹⁾، ولا بد أن تجد هذه الحماية جذورها في القانون الأساسي (الدستور) ثم في نصوص القانون الضريبي، وأية قرارات وتعليمات أخرى ذات علاقة، ما يساهم في شعور المكلف بالضريبة بأمان يجعله يدفع الضرائب المفروضة عليه دون مخاوف، وبالتالي تحقيق المواطنة الضريبية.

ويُعد الأمن الضريبي أحد أبعاد المواطنة الضريبية، إذ يجب أن يشعر المكلف بالأمن والأمان، من جهة تحديد الضريبة، ومن ناحية جميع حقوقه الضريبية، كما ينبغي التوازن في النص على الحقوق والالتزامات المتعلقة بالمكلف والإدارة الضريبية. من أجل إنشاء نوع من التوازن بين حقوقه والالتزامات المترتبة عليه. إذ يجب أن يكون هناك عدالة تضمن للمكلف دافع الضريبة؛ الدفاع عن نفسه، وتمنحه هذا الحق لممارسته أمام الإدارة الضريبية وتحميه من تغولها في بعض الأحيان⁽²⁾.

وكما هو معروف تقع الضريبة في صميم العلاقة بين المواطن والدولة بشكل عام، وبين المكلف والإدارة الضريبية بشكل خاص، بما يغلفها من جوانب اجتماعية، واقتصادية، وسياسية، حيث تتمحور مضامين هذه العلاقة في مدى احترام الدولة للمواطنين فيها، وتعتبر الحماية القانونية

(1) زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، كلية الحقوق، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (2012/2013)، ص 11.

(2) المرجع السابق، ص 11-12.

للمكلف بالضريبة من مؤشرات ومقاييس الديمقراطية، من خلال المشاركة في التشريعات الضريبية.

ويقع على عاتق الإدارة الضريبية مهام جسام، وفي مقدمتها توفير الأموال اللازمة للإنفاق العام في شتى المجالات، ومن هنا تصطدم الإدارة بضرورة توفير الحماية القانونية لحقوق المكلف (الخاضع للضريبة)، التي رسختها الإعلانات العالمية لحقوق الإنسان والمواطن، وفي مقدمتها الإعلان العالمي لحقوق الإنسان المعتمد من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة في ديسمبر سنة 1948، الذي نص على حقوق أساسية كحرية التنقل، وحرية المغادرة لأية بلاد⁽¹⁾. وإعلان حقوق الإنسان والمواطن الموافق عليه من الجمعية التأسيسية الوطنية الفرنسية في أغسطس سنة 1789، حيث تضمن الإعلان عدة مبادئ كالمساواة في الفرض الضريبي، والاختصاص الحصري للبرلمان في المادة الضريبية⁽²⁾.

وجاء القانون الأساسي الفلسطيني متناغماً مع الإعلانات العالمية لحقوق الإنسان والمواطن، حيث رسخ مبدأ المشاركة في التشريع للمواطنين عموماً، والمكلفين خصوصاً من خلال المجلس التشريعي الفلسطيني (البرلمان)، حيث نص القانون الأساسي الفلسطيني على أن: "فرض الضرائب العامة والرسوم، وتعديلها، وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها، في غير الأحوال المبينة في القانون"⁽³⁾ غير أن موافقة المجلس التشريعي على القوانين لا تحرم المكلف من ممارسة حقه في الاعتراض على الضريبة إذا كانت تفوق مقدراته التكليفية، أو أنها أسست وقدرت بناء على معلومات ومعطيات خاطئة أو غير دقيقة.

ويتطلب توفير الأمن القانوني للمكلف بأداء الضريبة بشكل عام، وضريبة الدخل بشكل خاص، قيام المشرع بالنص على حقوق المكلف بكافة أشكالها، وبذلك يتم تأصيل الضمانات القانونية من جهة، وحماية المكلف من تعسف أو تسلط الإدارة الضريبية من جهة أخرى.

الإطار المفاهيمي للبحث

الأمن القانوني: معظم التشريعات المقارنة لم تعرف مفهوم الأمن القانوني، سواء كان تشريعاً أساسياً (الدستور)، أو تشريعاً عادياً (القانون). وعليه فإن تحديد المفهوم ينطوي على عدة مخاطر نظرية قد يصعب معها تعريفه بشكل دقيق، لهذا فإن تعريفه يستند لمصدر فقهي، يعتمد على مجموعة من المبادئ والحقوق، يجب أن تسود أو تُضمَّن في القوانين بشكل لا تتعارض فيه مع

(1) المادة (13) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان المعتمد من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة في 10 ديسمبر لسنة 1948.

(2) المادة (13) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن الموافق عليه من قبل الجمعية التأسيسية الوطنية في فرنسا بتاريخ 26 أغسطس لسنة 1798. للمزيد أنظر كذلك: شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي - دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 49، المغرب، 2003، ص 184.

(3) المادة (88) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لعام 2003، المنشور في جريدة الوقائع الرسمية بتاريخ 19/مارس/2003، عدد ممتاز 2، ص 1.

الدستور، ومع الاتفاقيات الدولية ذات الصلة، وأهم هذه المبادئ هي: مبدأ المساواة، ووضوح القاعدة القانونية، عدم تناقض النصوص القانونية، استقرار العلاقات التعاقدية، الطابع التوقعي للقانون، احترام الحقوق المكتسبة، احترام المراكز القانونية، عدم رجعية القوانين، احترام مبدأ الثقة المشروعة⁽¹⁾.

ومن بين التعاريف التي أعطيت لمبدأ الأمن القانوني ذلك الذي قدمه مجلس الدولة الفرنسي الذي عرّفه بأنه: "مبدأ الأمن القانوني يقتضي أن يكون المواطنون، دون كبير عناء، في مستوى تحديد ما هو مباح وما هو ممنوع من طرف القانون المطبق، وللوصول إلى هذه النتيجة يتعين أن تكون القواعد المقررة واضحة ومفهومة، وألا تخضع في الزمان إلى تغييرات متكررة أو غير متوقعة"، ومن التعاريف أيضاً ذلك الذي قدمه بول دوفوت Paul Duvaut بأن الأمن القانوني هو "تمكين المواطن من اتخاذ قرارات على أساس قواعد قانون حالية دون التخوف من تغيير لاحق لقواعد القانون من شأنها أن تضر بمصالحه الحالية"، كما بين برنارد باكتو Bernard Pacteau أن الأمن القانوني يوحي "بالاستقرار والضمان والحماية واليقين والثقة المرجوة في القانون، والأمن هو في نفس الوقت حماية ضد الأثر الرجعي، الوضوح، الدقة، الانسجام، المعرفة، الإشهار الفعلي والكافي للقاعدة المطبقة، احترام الالتزامات والوعود، واستقرار المحيط القانوني، كما يلبي الأمن القانوني يلبي حاجة اجتماعية شعر بها المجتمع شيئاً فشيئاً"⁽²⁾.

وعلى ضوء ماتقدم يهدف الأمن القانوني إلى اليقين ووضوح القواعد القانونية، ويتميز بكونه مطلب أساسي لدولة القانون، وشرط أساسي لضمان ممارسة حقوق الأفراد، وتحقيق التنمية.

تعريف المكلف: يعرف القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل المكلف بأنه: "كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب أحكام هذا القرار بقانون" كما يعرف الشخص بأنه: "الشخص الطبيعي أو المعنوي" ويعرف الشخص الطبيعي بأنه: "المكلف الفرد أو الشريك في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة وأية شركات أشخاص يحددها القانون"، أما الشخص المعنوي فهو: "كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية؛ كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة العامة أو ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات الأجنبية سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة"⁽³⁾.

ويطلق على دافع الضريبة في الأردن وفلسطين لفظة المكلف "In charge"، وهناك عدة مصطلحات لوصف دافع الضريبة، حيث كان يطلق عليه في المغرب "الملزم" "redevable"

(1) بن شريف مصطفى، مقال بعنوان: مفهوم الأمن القانوني والأمن القضائي، منشور في القانونية أول جريدة الكترونية احترافية بالمغرب، عدد 151، نشر بتاريخ 2015/01/06، ص1، للمزيد أنظر الموقع:

<http://www.alkanounia.com>

(2) بن أعراب محمد، جعفري مفيدة، خرق معايير الأمن القانوني في المنازعات الجبائية، جامعة محمد لمين دباغين - سطيف 2، الجزائر. (د.ت)، أنظر موقع: <https://manifest.univ-ouargla.dz/index.ph>

(3) المادة (1) من قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، المنشور في جريدة الوقائع الرسمية بتاريخ 2011/10/24، عدد ممتاز رقم (5)، ص2.

وأصبح يطلق عليه الخاضع للضريبة في العام 2018، وتعني لفظة الملزم دافع الضريبة أو الشخص (الطبيعي والمعنوي) الذي يكون عليه واجب الإلتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة عمله أو للأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله.

وتستعمل لفظة الملزم (المكلف) بالنسبة للضرائب غير المباشرة، شأنها في ذلك شأن عبارة الخاضع للضريبة، "assujeti"، وقد ينعت الشخص الذي يورد مبلغ الضريبة للخزينة بالملزم القانوني إذ عينه القانون لجبايتها ودفعها دون تحمل عبئها، أما الملزم الحقيقي فهو المستهلك الذي تحملها في نهاية المطاف، ويطلق على دافع الضريبة في الشرق وخاصة في مصر "الممول" "contribuable" وغالبا ما تستعمل للضرائب المباشرة⁽¹⁾.

تعريف ضريبة الدخل: تعرف ضريبة الدخل بأنها: "عبارة عن نوع من أنواع الضرائب التي تفرض على الأشخاص، أو المنشآت التي تحصل على دخل، أو نسبة من الأرباح التي تخضع لقانون الضريبة في الدولة"، وتعرف ضريبة الدخل أيضاً بأنها: المبلغ المالي الذي يتم اقتطاعه من إجمالي مبلغ الدخل الشخصي للأفراد، ويعتمد حساب ضريبة الدخل على نسبة مئوية محددة من قبل الهيئة المشرفة عن ضريبة الدخل، وتزداد قيمة الضريبة مع زيادة نسبة الدخل، والعكس صحيح⁽²⁾. ويعرفها المشرع الفلسطيني بأنها: ضريبة الدخل المفروضة بموجب أحكام القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.⁽³⁾

أهمية موضوع البحث

- تجد أهمية موضوع الأمن القانوني للمكلف بأداء ضريبة الدخل أساساً لها فيما يلي:
1. أهمية الضمانات الدستورية، والقانونية التي يجب أن تتوفر في التشريع الضريبي وصولاً إلى ترسيخ الأمن القانوني للمكلف بأداء الضريبة، ومن ثم توفير الحماية القانونية له.
 2. وضع قيود تحمي حقوق المكلفين وحررياتهم كي لا تصبح الإدارة الضريبية سلطة تحكيمية بحكم الصلاحيات الممنوحة لها.
 3. اعتبار الميدان الضريبي من أهم الميادين التي تتعرض للصراع بين السلطة الإدارية (الإدارة الضريبية) من جهة، وبين ضمانات المكلفين بأداء الضريبة من جهة أخرى.
 4. استخدام أموال الضرائب من قبل الدولة لتحقيق الأهداف المالية، والاقتصادية، والاجتماعية وغيرها من الأهداف.

(1) شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي – دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، 2003، عدد 49، ص 115. أنظر كذلك: بركات عبد الكريم، دراسة في الاقتصاد المالي، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1975، ص 69.

(2) أنظر موقع موضوع: <https://mawdoo3.com>

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

5. دور الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، والعدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الدخل، وهذا يرتبط بدوره في تحقيق الأمن والسلم الاجتماعي في الدولة.

دوافع اختيار موضوع البحث

هناك دوافع موضوعية وأخرى ذاتية دفعتني لاختيار هذا الموضوع:

تتمثل الدوافع الموضوعية في منح التشريعات الضريبية للسلطة التنفيذية المتمثلة في إدارة الضرائب جملة من الصلاحيات، والعديد من الحقوق والامتيازات في مواجهة المكلفين، مثل الحق في الاطلاع والتفتيش، والرقابة، وسلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة، والحق في توقيع الجزاءات، وغيرها من الحقوق في سبيل تحصيل أكبر مبالغ ممكنة للخزينة العامة.

أما الدوافع الذاتية فتتبع مما يلي:

1. اهتمامي بالشأن الضريبي، ولفت الأنظار لموضوع الأمن القانوني لدافع الضريبة.
2. محاولة إغناء المكتبة العلمية بالبحوث المتخصصة في المجال الضريبي.

أهداف البحث

يسعى هذا البحث لتحقيق الأهداف التالية:

1. نشر وتنمية الوعي لدى المكلفين بالضمانات الدستورية والقانونية الممنوحة لهم.
2. دعم جهود الإصلاح الضريبي بشأن ضريبة الدخل من خلال تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين، بحيث تكون ضمانات فعلية يلمس المكلف أثرها على أرض الواقع.
3. المساهمة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية من خلال توفير الضمانات لدافع الضريبة التي تنعكس بدورها على توفير الأمن القانوني للمكلفين.

إشكالية الموضوع

نصت الإعلانات العالمية لحقوق الإنسان والمواطن، والقانون الأساسي الفلسطيني على المبادئ الأساسية لفرض الضريبة، وعليه فإن الإشكالية الرئيسية التي يمكن إثارتها في هذا البحث تتمحور في السؤال عن: مدى مساهمة المشرع الفلسطيني في تأمين الضمانات اللازمة للمكلف بأداء ضريبة الدخل؟ وينبثق عن الإشكالية تساؤلات فرعية تتطلب الإجابة عليها وهي كما يلي:

- ما هي الضمانات التي منحها المشرع الفلسطيني للمكلف بأداء ضريبة الدخل؟
- كيف عززت تلك الضمانات من موقف المكلف بأداء الضريبة في كافة المراحل؟
- هل تحد هذه الضمانات من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، وتوفر الحماية القانونية للمكلفين؟

فرضية البحث

هناك علاقة بين الضمانات الممنوحة للمكلفين بموجب الإعلانات العالمية لحقوق الإنسان والمواطن، والقانون الأساسي الفلسطيني، والقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، وبين تحقيق الأمن القانوني للمكلفين، وحمائتهم.

منهجية البحث

باعتبار أن البحث يتعرض للضمانات التي نصت عليها الإعلانات العالمية لحقوق الإنسان والمواطن، والقانون الأساسي الفلسطيني، والقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، والتي يقتضي أن توفر الأمن القانوني، وبالتالي الحماية للمكلف بأداء الضريبة، وذلك من خلال التعرف على الضمانات الممنوحة للمكلفين بوصفها وتحليلها، وذلك باتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذا البحث.

خطة البحث

في إطار السعي لمعرفة مدى توفر الأمن القانوني للمكلف بضريبة الدخل في فلسطين، سيتم تناول الضمانات التي نص عليها المشرع الفلسطيني في مبحثين: حيث سيتم التطرق إلى الضمانات الأساسية والرقابية في (المبحث الأول)، والضمانات الجبائية والضمانات الأخرى في (المبحث الثاني).

الدراسات السابقة

لم أطلع على دراسات أفردت هذا الموضوع بالبحث، ومن الدراسات الفلسطينية التي أشارت للموضوع دراسة إلى هاني شبيطة، بعنوان: حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين، وهي عبارة عن رسالة ماجستير في برنامج المنازعات الضريبية بجامعة النجاح الوطنية عام 2006. وخلص الباحث إلى أن التوازن بين سلطات الإدارة وضمانات المكلف ليس متحققا على أرض الواقع، كما أن الإدارة الضريبية تتمتع بنصيب الأسد من الامتيازات في مقابل ضمانات المكلف الذي يعد الطرف الأضعف.

ومن الدراسات المقارنة دراسة فاطمة زعزوعة، بعنوان: الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، وهي رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، في جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، في الجزائر في السنة الجامعية 2012-2013. وخلصت الدراسة إلى أن المشرع الجزائري سعى لوضع نصوص قانونية وتشريعية لتحقيق العدالة وحماية المكلف بالضريبة، حيث قيد المشرع من سلطات الإدارة في تحصيل الضرائب وعند قيامها بمهامها في أعمال التحقيق الجبائي. وأكد المشرع على ضمانات هامة شكلت حماية للأشخاص الخاضعين للضريبة حيث منح لهم حقوقا حتى بعد الانتهاء من التحقيق الجبائي والدخول في عملية التصحيح الجبائي، وجعل من هذه الحماية القانونية من النظام العام بمجرد مخالفتها يؤدي الأمر إلى بطلان

الاجراءات التي قامت بها الادارة الجبائية سواء في مرحلة التحقيق الجبائي أو التصحيح الجبائي ما يعزز مبدأ حماية المكلف بالضريبة.

وكذلك دراسة نوادي عادل، بعنوان: الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، وهي أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم القانونية، عام 2017/2016. وركزت الأطروحة على الضمانات الدستورية المتعلقة بالضريبة في حد ذاتها، واحترامها والتقدير بها للقول بدستورية الضريبة، والضمانات الدستورية المتعلقة بالرقابة التي تعمل على التأكد من احترام حقوق وحرية المكلفين بالضريبة، وقرار المشرع الجزائري ضمانات دستورية للتأكد من خضوع الإنفاق العمومي للمداخل الضريبية للرقابة.

التعقيب على الدراسات السابقة

يتفق هذا البحث مع دراسة هاني شبيطة التي تؤكد أن التوازن بين سلطات الإدارة وضمانات المكلف ليس متحققاً على أرض الواقع، إضافة لذلك بين هذا البحث أنه لا يوجد توازن في النصوص القانونية كما في حالة عدم النص على دفع غرامات للمكلف في حال التأخر عن رد المبالغ المستحقة له في الموعد المحدد، في مقابل إلزام المكلف بدفع غرامات على التأخر في تسديد الضريبة. أما بخصوص دراسة فاطمة زعزوعة نجد أن المشرع الجزائري سعى لإيجاد نصوص قانونية وتشريعية لتحقيق العدالة وحماية المكلف بالضريبة، حيث قيد المشرع الجزائري من سلطات الإدارة، كما سعى المشرع الفلسطيني أيضاً لتوفير الحماية القانونية غير أنه لم يوفق بذلك بشكل كامل لغاية الآن، فعلى سبيل المثال لا الحصر لم يوفر المشرع الحماية القانونية للمكلف في مرحلة ما قبل الفحص الضريبي من خلال إلزام الإدارة الضريبية بضرورة تبليغ المكلف.

وفيما يتعلق بدراسة نوادي عادل حول الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، فلا تختلف هذه الضمانات كثيراً عن الضمانات التي يوفرها القانون الأساسي الفلسطيني فكلاً منها يتضمن مبدأ قانونية الضريبة، ومبدأ عدم رجعية الضريبة، ومبدأ شرعية الضريبة، وعدم رجعية الضريبة، واحترام حقوق وواجبات المكلفين. وكل هذه المبادئ تعتبر الأساس في توفير الأمن القانوني للخاضع للضريبة.

المبحث الأول: الضمانات الأساسية والرقابية

سبق القول إن إعلانات ومبادئ حقوق الإنسان نصت على ضمانات أساسية تتعلق بصيانة حقوق الأفراد المتعلقة بالمساواة، والحريات، واحترام حقوق المواطنين، كما نص على ذلك القانون الأساسي الفلسطيني، وعلى ضوء ذلك فإن القوانين الضريبية ينبغي عليها أن لا تخالف الإعلانات والمواثيق الدولية من ناحية، والنصوص الدستورية والقانونية من ناحية أخرى، وأن تحرص بدورها على ضمان حق المكلف خلال عمليات الفحص الضريبي في كافة المراحل. وعليه سيتم تناول الضمانات الأساسية في (المطلب الأول)، والضمانات الرقابية في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الضمانات الأساسية

تقتضي الضمانات التي يمنحها المشرع للمكلف بأداء الضريبة ملامسة الجوانب الإجتماعية المتعلقة بالحد الأدنى من الدخل لأسرة المكلف، وتحقيق العدالة الضريبية في ذات السياق، كما ينبغي أن تؤمن تلك الضمانات حرية المكلف، وإحترام حياته الخاصة .

وعليه سيتم تناول ضمان الحد الأدنى للمعيشة في (الفقرة الأولى)، الضمانات الخاصة بالحرية الفردية في (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: ضمان الحد الأدنى للمعيشة

يمنح المشرع الفلسطيني إعفاءات إجتماعية متعددة ومميزه للمكلف بأداء ضريبة الدخل، وهي كما يلي :

1. إعفاء إقامة للشخص الطبيعي المقيم بقيمة (36000) شيكل سنوياً⁽¹⁾.
 2. إعفاء مبلغ المواصلات المدفوع لمستخدم القطاع العام من الضريبة، وإعفاء المبلغ الفعلي المدفوع كبديل مواصلات فعلية أو (10%) من إجمالي الراتب السنوي أيهما أقل لمستخدمي القطاع الخاص.
 3. إعفاء مساهمة الموظف أو المستخدم في صناديق التقاعد أو الادخار أو التأمين الصحي أو الضمان الاجتماعي وأي صناديق أخرى موافق عليها من وزير المالية.
 4. إعفاء شراء أو بناء بيت سكن بقيمة (30000) شيكل لمرة واحدة فقط، أو إعفاء من مبلغ الفوائد الفعلية المدفوعة على قرض بنكي أو مؤسسة إقراض أو إسكان، أنفق على شراء أو بناء مسكن و بحد أقصى (4000) شيكل سنوياً، بما لا يزيد عن (10 سنوات) كحد أعلى، شريطة تقديم المستندات المعززة لذلك.
 5. إعفاء جامعي بمبلغ (6000) شيكل سنوياً لقاء الإنفاق على دراسته أو دراسة زوجته أو أي من أولاده في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى الثانوية العامة باستثناء من حصل على منحة أو بعثة و بحد أقصى طالبين في كل سنة⁽²⁾. كما أعفيت رواتب المتقاعدين من ضريبة الدخل، وذلك في سبيل تأمين حياة كريمة لهم أيضاً⁽³⁾.
- وبذلك يكون المشرع الفلسطيني قد راعى الإعفاءات العائلية المتعلقة بالمكلف وأسرته لتأمين الحد الأدنى من العيش الكريم، ويلاحظ اهتمام المشرع بالتعليم الجامعي، حيث أبقى الدراسة الجامعية للمكلف ولأبنائه وزجه، إضافة إلى إعفاء مواصلات المستخدمين في القطاع العام

(1) المادة (3) من القرار بقانون رقم (5) لسنة 2015 بشأن تعديل قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المتعلق بتعديل المادة (1/12) من القانون الأصلي.

(2) المادة (12) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(3) المادة (5/7) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

والخاص من ضريبة الدخل، باعتبارها نفقات لغايات الدخل من الراتب، وكان المشرع منصفاً في إعفاء المبالغ المقتطعة لغايات الصناديق الموافق عليها بمختلف أنواعها، ولغرض تأمين مسكن للمكلف وأسرتة أعفى المشرع المبالغ المذكورة أعلاه من ضريبة الدخل.

الفقرة الثانية: الضمانات الخاصة بالحرية الفردية

تعتبر الحريات الفردية من أبسط الحقوق الأساسية⁽¹⁾ التي كفلتها المبادئ الأساسية لحقوق الإنسان كمواطن بشكل عام، وكمكلف بأداء الضريبة بشكل خاص، وقد يثار موضوع حماية هذه الحريات خلال قيام الإدارة الضريبية بمهامها في عمليات الفحص والتحقيق، فقد تمتد سلطتها التقديرية إلى حد التدخل في تلك الحريات المتعلقة بحرية التنقل، وإحترام الحياة الخاصة للمكلف. وعليه سيتم تناول حرية الذهاب والإياب (أولاً)، ثم المحافظة على السر المنهي (ثانياً).

أولاً: حرية الذهاب والإياب

على الرغم من ما تتصف به الضريبة في كونها عملاً سيادياً وحفاً خالصاً للدولة، إلا أن ذلك لا يمنع المؤسس الدستوري من أن يحيطها بسياج من الضمانات التي من شأنها حماية حقوق وحريات المكلفين من أي تعسف أو انتهاك قد يطرأ، وحماية حقوق الخزينة العامة للدولة من كل الأفعال والتصرفات التي قد تؤدي للإضرار بها، وهذا يقتضي من المشرع الدستوري أن يكون حريصاً على خلق التوازن لطرفي العلاقة الضريبية⁽²⁾.

وبالإطلاع على الباب الثاني من القانون الأساسي الفلسطيني نجد أن المشرع قد نص على: "حقوق الإنسان الأساسية ملزمة وواجبة الإحترام، وتعمل السلطة الوطنية الفلسطينية دون إبطاء على الإنضمام إلى الإعلانات والمواثيق الإقليمية والدولية التي تحمي حقوق الإنسان"⁽³⁾، كما نص على أن "حقوق الإقامة والتنقل مكفولة في حدود القانون، ولا يجوز القبض على أحد أو تفتيشه أو حبسه أو تقييد حريته بأي قيد أو منعه من التنقل إلا بأمر قضائي وفقاً لأحكام القانون"⁽⁴⁾. وبالتالي فإن حرية التنقل مكفولة في إطار الالتزام بالقانون.

وعلى ضوء ما تقدم فقد أقر المشرع الفلسطيني في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، عقوبة المنع من السفر، لغرض ضمان تحصيل الضريبة المستحقة على المكلف، حيث أجاز للمدير وهو "مدير عام الضريبة"⁽⁵⁾، أن يطلب من المحكمة المختصة منع أي مكلف من مغادرة البلاد قبل تسوية ديونه، أو تقديم كفالة أو كفيل لضمان دفع الضريبة، والغرامات

(1) ذواوي، عادل. (2017). الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر (أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم القانونية)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة - 1، الجزائر، ص 8.

(2) شبيطة هاني، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية والضمانات المكلفين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص 40.

(3) المادة رقم (10) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لعام 2003.

(4) المادة رقم (20)، والمادة رقم (11) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لعام 2003.

(5) المادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

المستحقة عليها ويعتبر الكفيل مسؤولاً عن دفع الضريبة والغرامات المترتبة عليه بالتكافل والتضامن مع المكلف كما لو كانت ضريبة مستحقة عليه⁽¹⁾.

ويذكر أن القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، وقانون تحصيل الأموال الأميرية كفلا تحصيل الديون الضريبية بطريقة لا داعي معها تقييد حرية التنقل، حيث إنه إذا لم يتم دفع الضريبة والغرامات المستحقة خلال المدة المحددة، تقوم الدائرة بتبليغ المكلف إنذاراً خطياً لدفعها خلال مدة (30) يوماً، وإذا لم يتم الدفع خلال هذه المدة، للمدير أو من يفوضه خطياً أن يشرع في تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به، وله في هذه الحالة ممارسة كامل الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري والحجز على أموال المكلف أينما وجدت بقرار من المحكمة المختصة⁽²⁾.

وبالرجوع إلى قانون تحصيل الأموال الأميرية، يتبين أنه نص على حجز، وبيع المقتنيات من الأموال المنقولة، بعد مضي عشرة أيام على تاريخ تبليغه وإنذاره، كما نص على حجز، وبيع الأموال غير المنقولة من خلال لجنة في حال عدم توفر أموال منقولة. كما أقر عقوبة حبس المكلف (الإكراه البدني) لمدة لا تزيد عن شهر واحد، في حال عدم وجود أموال منقولة وغير منقولة يمكن التنفيذ عليها، وهذه العقوبة لا تعفي المكلف من تسديد مبلغ الضريبة⁽³⁾.

وبالتالي ما الفائدة من تقييد حرية المكلف في ظل وجود أموال منقولة وغير منقولة يمكن التنفيذ عليها وتحصيل حق الإدارة الضريبية، ثم ما الفائدة من إيقاع عقوبة الحبس في ظل عدم وجود أموال منقولة وغير منقولة للتنفيذ عليها، ما يتطلب من المشرع الفلسطيني مراجعة ذلك، سيما فيما يتعلق بتقييد حرية التنقل، وكذلك عقوبة الحبس، على الرغم من أن الأخيرة موجودة في العديد من القوانين، وهي مثار نقاش وخلاف بين الباحثين بين مؤيد ومعارض لها.

ثانياً: المحافظة على السر المهني

تتجلى أهمية المحافظة على السر المهني في ضريبة الدخل بجميع المراحل الضريبية، ابتداءً من تقديم الإقرار الضريبي من المكلف، الذي يفترض أن يكون صحيحاً وشاملاً لكافة دخول المكلف الخاضعة للضريبة، ومروراً بعمليات الفحص والرقابة والتحقيق والتفتيش، وانتهاءً بربط الضريبة وتحصيلها.

كما تبرز ضرورة المحافظة على السر المهني فيما يقدمه المكلف من تبريرات، ومستندات تثبت صحة بياناته المالية، بغية إقناع الإدارة الضريبية بسلامتها، وهو في ذلك يمنح ثقته للموظف والإدارة الضريبية على حد سواء، ومن هنا نجد مبدأ السر المهني حيزاً له، حيث يفرض على الإدارة الضريبية وجميع العاملين فيها إلتماً بضرورة مراعاة السرية المطلقة والتامة بخصوص المكلف وبياناته، وعدم استخدامها لأية أغراض أخرى.

- (1) المادة (4/33) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.
- (2) المادة (3-1/33) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.
- (3) أنظر المواد (2، 7، 10، 12) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 1952.

وفي سبيل تطبيق الضمانات المتعلقة بالسر المهني، وضع المشرع الفلسطيني حزمة من القيود والالتزامات على الإدارة الضريبية ومُسْتخدميها، سواء عند تعيين المُسْتخدمين، أو خلال الحياة الوظيفية لهم، أو بعد إنتهاء الموظف من الخدمة في الوظيفة العمومية، كما أقر المشرع عقوبة لكل من يمس بضمانة المحافظة على السر المهني، وسيتم مناقشة ذلك كما يلي:

1. ضمان المحافظة على السر المهني عند التعيين

يوجب القانون على الموظف المعين أن يقدم ويوقع تصريحاً للمحافظة على الأسرار الرسمية حسب الصيغة النموذجية المعدة لهذا الغرض.⁽¹⁾

2. ضمان المحافظة على السر المهني خلال الحياة الوظيفية

يفرض القانون على كل من اطلع على المستندات، والمعلومات، والكشوف وقرارات التقدير المعدة وفقاً لأحكام القانون الالتزام بالحفاظ على سريتها وعدم إفشائها لأية جهة أخرى. كما يمنع المُسْتخدم المخول بالاطلاع وبتنفيذ أحكام القانون من إبراز لأي مستند أو كشف أو قرار تقدير أو نسخ عنها في محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، أو بأن يفشي أمام أي محكمة، أو بأن يبلغها أي أمر أو أي شيء مما يكون قد اضطلع به في سياق القيام بواجباته، إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكام القانون.⁽²⁾

3. ضمان المحافظة على السر المهني بعد إنتهاء الخدمة

يُحظر على الموظف الذي انتهت خدمته في دائرة ضريبة الدخل مراجعة الدائرة لمدة سنة من نهاية الخدمة في أي معاملة أو قضية خلاف المعاملة أو القضية الخاصة به.⁽³⁾

وللتأكيد على التزام الإدارة الضريبية بالضمانات السابقة، أقر المشرع عقوبة الحبس لمدة لا تزيد عن سنة أو غرامة لا تقل عن (40000) شيكل أو بكلتا العقوبتين معاً، لكل موظف يتم العثور في حيازته على مستندات أو معلومات أو كشوف أو قوائم تقدير تتعلق بدخل أو مفردات دخل أي من المكلفين وقام أو حاول تبليغ تلك المعلومات أو أي مما ورد فيها خلافاً للمكلف المعني أو يجرُ منفعةً عليه خلافاً لأحكام هذا القانون.⁽⁴⁾ وبذلك كان المشرع موفقاً بل متشدداً في المحافظة على حماية السر المهني للمكلف بأداء ضريبة الدخل، وفي حقيقة الأمر يلتزم موظفي الإدارة الضريبية في حماية السر المهني للمكلف من الناحية العملية.

المطلب الثاني: الضمانات الرقابية

يمنح المشرع الفلسطيني للمكلف حق التصريح عن دخوله السنوية، باعتبار ضريبة الدخل تستند إلى مبدأ الإقرار الذاتي في تقدير الضريبة، وفي مقابل ذلك يمنح المشرع للإدارة الضريبية

(1) المادة (5/44) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(2) المادة (2/1/44) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(3) المادة (4/44) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(4) المادة (3/44) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

الحق في فحص وتدقيق ومراقبة تلك التصريحات والتأكد من صحتها، مع الحفاظ على حق المكلف من تعسف الإدارة في استخدامها لسלטتها التقديرية.

وعليه سيتم تناول الضمانات الرقابية ما قبل الفحص الضريبي (الفقرة الأولى)، والضمانات الرقابية أثناء مرحلة الفحص الضريبي (الفقرة الثانية)، إضافة للضمانات المتعلقة بمرحلة ما بعد الفحص الضريبي (الفقرة الثالثة).

الفقرة الأولى: الضمانات الرقابية ما قبل الفحص الضريبي

يلتزم المكلف بموجب القانون بأن يحتفظ في مكان إدارة عمله بسجلات ومستندات مالية منظمة وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة المعمول بها لمدة خمس سنوات لاحقة للفترة الضريبية التي اكتسبت فيها الضريبة الصفة القطعية، وللمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً أن يدخل إلى أي مكان يجري تعاطي عمل فيه، وأن يفحص البضائع المخزنة والنقد والآلات والسجلات الحسابية والمستندات، وله الاحتفاظ بها لمدة لا تزيد عن شهر إذا اقتنع بأن الاحتفاظ بها ضرورياً لغايات تنفيذ القانون، حيث يعتبر المدير وموظفو الدائرة المفوضين خطياً أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضبط القضائي وذلك في حدود اختصاصهم وفي الحالات التي تستدعي ذلك، وللمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً طلب المعلومات الضرورية وتبادل المعلومات الضريبية اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القرار بقانون مع الدوائر المالية والضريبية أو أية دائرة أو جهة أخرى وفقاً لأحكام القانون.⁽¹⁾

ويلاحظ مما تقدم أن المشرع لم يلزم الإدارة الضريبية بضرورة تبليغ المكلف بموعد الفحص، والمدة الزمنية اللازمة للقيام به، والفترة الضريبية الخاضعة للفحص من خلال أشعار خطي مسبق يسلم باليد أو بالبريد المسجل مع علم الوصول، كما في حالات التبليغ بشأن تحصيل الضريبة، وكان عملية الفحص والمراقبة تقوم على عنصر المباغتة، الأمر الذي يتعارض مع توفير الحماية القانونية للمكلف في هذه المرحلة.

الفقرة الثانية: الضمانات الرقابية أثناء الفحص الضريبي

يعتبر الإقرار الضريبي المقدم من المكلف للمقدر الذي 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"⁽²⁾، مقبول بشكل مبدئي لدى استلامه من قبل الإدارة الضريبية، وهذه ضمانته أولية للمكلف، وبعد فحص الإقرار ومرفقاته من قبل المقدر، أجاز له القانون قبوله أو رفضه كلياً أو جزئياً، ويشترط القانون في حالتي الرفض الكلي والجزئي توافر أسباب من قبل المقدر حول عدم صحة البيانات الواردة في الإقرار، كما أن على المقدر إبلاغ المكلف بمذكرة حضور لمناقشة الإقرار خلال سنة من تاريخ تسليم الإقرار الضريبي⁽³⁾، وهذه ضمانته ثانية للمكلف، إذ لا يملك

(1) المادة (23) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(2) المادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(3) المادة (2/1/21) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

المقدر رفض الإقرار بشكل جزئي أو كلي جزافاً، وفي حالة انقضت فترة السنة ولم يتم إبلاغ المكلف يعتبر الإقرار مقبول كما هو، وتعتبر هذه ضمانته أخرى لصالح المكلف ضد تعسف الإدارة الضريبية.

وعلى ضوء ما تقدم يكون المشرع قد وفر الحماية القانونية من خلال الضمانات الممنوحة للمكلفين⁽¹⁾ في مرحلة النظر بالإقرار الضريبي، وفي حقيقة الأمر تقوم الإدارة الضريبية من خلال مقدرها بالالتزام بهذه الضمانات، خاصة أن محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل ترد القضية المرفوعة إليها شكلاً في حال عدم تبليغ المكلف بالإشعارات حسب الأصول، سواء التبليغ باليد أو بالبريد المسجل مع علم الوصول⁽²⁾.

الفقرة الثالثة: الضمانات الرقابية ما بعد الفحص الضريبي

بعد الإنتهاء من مرحلة الفحص، وفي حال وجدت أسباب لتعديل الإقرار الضريبي، ووافق المكلف على التعديل ييتم تحديد مقدار الضريبة، ويبلغ المكلف بذلك بموجب إشعار خطي، ويكون هذا القرار غير قابل للاعتراض أو الطعن، وتكون الضريبة واجبة الأداء⁽³⁾.

أما في حالة تعديل الإقرار الضريبي، وعدم موافقة المكلف على التعديل، أو عدم إلتزام المكلف بحضور جلسة المناقشة التي يبلغه فيها المقدر مسبقاً، يجوز للمقدر أن يقدر دخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه، وفي سبيل تحقيق الحماية للمكلف يكون قرار المقدر قابل للاعتراض خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التقدير⁽⁴⁾.

ويجيز القانون للمقدر إجراء التقدير بالفطنة والدراية، في حال عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي، ومرفقاته خلال الأربعة أشهر الأولى من إنتهاء السنة المالية⁽⁵⁾، ولكن ذلك مشروطاً بإبلاغ المكلف بموجب إشعار خطي يحدد فيه دخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه، ويكون قرار المقدر قابلاً للاعتراض خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التقدير⁽⁶⁾.

ويمنح المشرع لوزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطياً، أن يعيد النظر بالإقرار الضريبي أو بأي من الإجراءات التي اتخذها المقدر، شريطة أن يتم ذلك خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، أو خلال أربع سنوات من الفترة الضريبية التالية للسنة التي جرى فيها التقدير على المكلف. كما يشترط المشرع أن يتاح للمكلف فرصة لسماع أقواله، وتقديم دفوعه،

- (1) هاني شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية و ضمانات المكلفين، (رسالة ما جستير غير منشوره)، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص 40 - 41.
- (2) المادة (24) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.
- (3) المادة (2/21) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.
- (4) المادة (4/21) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.
- (5) المادة (1/19) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.
- (6) المادة (5/21) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

وحدد المشرع الحالات التي يتم فيها تخفيض الضريبة وهي: تصحيح الأخطاء الحسابية، وتعديل الإعفاءات المنصوص عليها، وأي تقاص أو خصم نص عليه القانون⁽¹⁾.

المبحث الثاني: الضمانات الجبائية والضمانات الأخرى

إن موافقة المكلف على الضريبة من خلال النواب في المجلس التشريعي أو مجلس الشعب، أو البرلمان لا تحرم المكلف عند الاختلاف مع الإدارة الضريبية من ممارسة حقه في الاعتراض الإداري أمامها، كما أن موافقة البرلمان لا تلغي حقه في الطعن في قرارات الإدارة لدى المحاكم المختصة.

ويرتبط بدفع المكلف للضريبة المترتبة عليه ضمانات جبائية أخرى تتمثل في الإسترجاع الضريبي، والحصول على الخصومات المقررة، وتقسيم مبالغ الضريبة. وعليه سيتم تناول ضمانات المكلف في الاعتراض والطعن في (المطلب الأول)، والضمانات المرتبطة بجمالية الضريبة في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: ضمانات المكلف في الاعتراض والطعن

يعتبر حق المكلف في الاعتراض حق مشروع، حيث يمنحه المشرع الحق في الاعتراض على قرار المقدر لدى الإدارة الضريبية، كما يمنحه حق الطعن في القرار الصادر عن الإدارة أو المقدر بعد الاعتراض أمام القضاء في حالة شعوره بعدم الإنصاف. وعليه سيتم تناول حق المكلف في الاعتراض أمام الإدارة الضريبية في (الفقرة الأولى)، والحق في اللجوء إلى القضاء (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الحق في الاعتراض أمام الإدارة الضريبية

يجب المشرع للمكلف الذي قدرت عليه الضريبة وفقاً لأحكام المادة (21) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل، ولم يوافق على التعديلات أو التقدير أن يعترض على هذا التقدير خطياً، خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير، مبيناً في لائحة اعتراضه الأسباب التي يستند إليها والمبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة⁽²⁾. وبذلك كفل المشرع حق المكلف في الاعتراض على قرار المقدر.

وفي حال قدم المكلف الاعتراض بعد انقضاء المدة المحددة، واقتنع المقدر بأن المعترض لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة بسبب غيابه عن فلسطين أو مرضه أو لأي سبب معقول آخر يقبله، جاز له أن يمدد تلك المدة إلى الأجل الذي يراه مناسباً⁽³⁾.

(1) المادة (2/1/26) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(2) المادة (1/28) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(3) المادة (2/28) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

وعليه يكون المشرع قد راعى ظروف المكلف غير الطبيعية التي تحول دون تمكنه من تقديم الإعتراض في الأجل المحدد لغرض ترسيخ حقه في ممارسة الإعتراض الإداري.

ويلزم المشرع المقدر بتوجيه دعوة للمعتراض إلى جلسة للنظر في اعتراضه في أجل محدد بتلك الدعوة، لمناقشة أسباب إعتراضه، وفي حالة موافقة المقدر على ما أورده المعتراض أو تم الاتفاق بين الطرفين على تقدير الدخل يقوم المقدر بتعديل التقدير تبعاً لذلك، ويعد التقدير نهائياً وملزماً للطرفين⁽¹⁾.

ويلاحظ مما تقدم أن الإعتراض المقدم من قبل المكلف يُنظر فيه من قبل المقدر، وليس من قبل لجنة، وينظر فيه من قبل المقدر ذاته، وأحياناً في الواقع التطبيقي يُحوّل الإعتراض لمقدر آخر للبت فيه، وبالتالي فإن المشرع منح الحق للمكلف في الإعتراض من جهة، ومنح المقدر للتفرد في القرار من جهة أخرى، ما يترتب عليه الإخلال في توفير الحماية القانونية للمكلف في مرحلة الإعتراض الإداري.

ويشار أيضاً أن المشرع منح مدير عام ضريبة الدخل، تشكيل لجنة أو أكثر للنظر في ملفات المكلفين الضريبية والبت فيها، في أي مرحلة من مراحل التقدير إذا رأى أن مصلحة العمل تقتضي ذلك، ويعتبر القرار الصادر عن اللجنة قراراً صادراً عن المقدر بمقتضى أحكام هذا القانون⁽²⁾. لكن هذه اللجنة حسب النص للنظر في الملفات في أية مرحلة من مراحل التقدير، وليس للنظر في الإعتراضات المقدمة في قرارات التقدير، ومن الناحية العملية لم تشكل أي لجنة للنظر في الإعتراضات وإنما يتم البت فيها من قبل المقدر. ما يؤكد ضرورة حق المكلف في اللجوء إلى الطعن القضائي.

الفقرة الثانية: الحق في اللجوء إلى القضاء

يمنح المشرع للمكلف بأداء ضريبة الدخل الحق في اللجوء إلى القضاء من خلال الإستئناف على قرار المقدر بعد الاعتراض أمام محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل (أولاً)، ثم الطعن بقرار محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل لدى محكمة النقض (ثانياً).

أولاً: الطعن بالاستئناف

يتيح المشرع للمكلف الطعن بالاستئناف لسببين: الأول في حالة عدم حضور المعتراض الجلسة المحددة من قبل المقدر للنظر في الاعتراض، وإتخاذ المقدر قراراً لم يقبله المكلف، والثاني في حالة حضور المكلف لجلسة الإعتراض وعدم قبوله لقرار المقدر، حيث يجوز للمقدر بقرار معلل أن يقر التقدير المعتراض عليه أو يخفضه أو يزيده أو يلغيه، ويعتبر القرار الصادر عن

(1) المادة (5/4/28) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(2) المادة (1/1/42) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

المقدر قابلاً للاستئناف أمام المحكمة خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير، وفي كل الأحوال يبلغ المقدر المعترض نتيجة اعتراضه بإشعار خطي⁽¹⁾.

كما يعتبر القرار الصادر عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله المتعلق بإعادة التقدير قابلاً للطعن لدى محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل، خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التقدير⁽²⁾، ويتولى المقدر تبليغ المكلف خطياً بمقدار الضريبة المستحقة عليه وفقاً لقرارات محكمة الإستئناف⁽³⁾. وبذلك يكون المشرع قد وفر الحماية القانونية للمكلف في مرحلة الإستئناف من خلال إقرار حقه في الاستئناف على قرار المقدر وحقه في التبليغ.

ثانياً: الطعن بالنقض

يضمن المشرع للمكلف الطعن في كل حكم أو قرار تصدره محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل، حيث يكون قابلاً للطعن بالنقض لدى المحكمة المختصة وهي محكمة النقض⁽⁴⁾ خلال (30) يوماً من تاريخ تفهمه أو تبليغه وفقاً لنظام استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل الصادر بمقتضى أحكام القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل⁽⁵⁾. وتعتبر هذه المرحلة هي المرحلة النهائية من مراحل الطعن القضائي، كما تعتبر القرارات الصادرة عن محكمة النقض قطعية، ونهائية وملزمة للمكلف والإدارة الضريبية على حد سواء.

وبذلك يكون القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل مكن المكلف من ممارسة حقه باللجوء إلى المحاكم، منسجماً مع ما ورد في المادة الثامنة من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان المعتمد من قبل الجمعية العامة في العاشر من ديسمبر 1948، التي منحت الحق لكل شخص أن يلجأ إلى المحاكم الوطنية لإنصافه عن أعمال فيها إعتداء على الحقوق الأساسية التي يمنحها له القانون.

المطلب الثاني: الضمانات المرتبطة في الجبائية

يرتبط بالضمانات الجبائية السابقة الذكر ضمانات أخرى ذات صلة بجبائية الضريبة المستحقة، حيث يتوجب على المكلف دفع الضريبة المقررة بشكل نهائي بعد استنفاد كافة مراحل الاعتراض والطعن، وفي المقابل حدد المشرع جملة من الحقوق للمكلف تتعلق باسترجاع المبالغ الضريبية الزائدة عن الضريبة المستحقة (الفقرة الأولى)، كما يمنح المشرع للمكلف فرصة الحصول على الخصم التشجيعي، وتفاصيل الضريبة المدفوعة، وتقسيم مبلغ الضريبة في حالات معينة (الفقرة الثانية).

(1) المادة (7/6/28) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(2) المادة (3/26) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(3) المادة (9/29) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(4) المادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(5) المادة (10/29) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

الفقرة الأولى: الحق في الاسترداد الضريبي

يترتب للمكلف في بعض الأحيان مبالغ في ذمة الإدارة الضريبية، وبالتالي الخزينة العامة، بسبب دفعه مبالغ ضريبية تزيد عن الضريبة المستحقة عليه، وقد يحصل ذلك في حالات متعددة منها، دفع سلفيات - دفعات ضريبية مقدّمة تحت الحساب - في بداية السنة المالية، سيما أنه يتم تحديد تلك السلفيات بناء على الضريبة التي دفعت عن السنة السابقة، وعملياً قد يتراجع نشاط المكلف التجاري أو الصناعي أو غير ذلك من النشاطات التي يمارسها المكلفون خلال العام، وعليه قد تكون الضريبة أقل من مبلغ السلفية التي دفعت مقدّماً، ويمكن أن تكون الزيادة بسبب الخصومات بالمصدر خلال السنة المالية، كما قد تترتب فروقات للمكلف نتيجة إعادة التقدير للضريبة، ويظهر بالتالي عند تسوية حساب المكلف بعد انتهاء السنة المالية فروقات مالية لصالح المكلف بالضريبة على الدخل.

لما تقدم يجيز المشرع للمكلف الحق في استرداد المبالغ التي دفعها زيادة عن المبالغ الضريبية المستحقة، وذلك من خلال طلب خطي يقدم لدائرة ضريبة الدخل، وعلى المقدر بعد التأكد من طلب المكلف باسترداد الزيادة إصدار كتاب خطي يوضح فيه المبلغ الواجب رده، وذلك خلال شهرين من تاريخ المطالبة، وترسل نسخة من كتاب المقدر لوزير المالية الذي يصدر قراره برد المبلغ المذكور خلال مدة لا تتجاوز الشهرين من تاريخ تسلمه الكتاب⁽¹⁾.

ويثار هنا إشكالية في حال زيادة السلفيات المدفوعة بخصم تشجيعي في بداية السنة المالية عن الضريبة المستحقة في نهاية السنة المالية، حيث يتم رد أو تدوير الزيادة المدفوعة كسلفيه للسنة القادمة دون احتساب الخصم التشجيعي على المبلغ الذي يرد أو يدور للفترات اللاحقة⁽²⁾.

ويلاحظ مما تقدم وجود ضمانات مقررّة للمكلف في حصوله على الخصم التشجيعي شريطة تسديده للسلفية ضمن آجال معينة وبنسب محددة، وفي مقابل ذلك هناك ضمان لحق الإدارة الضريبية والخزينة العامة بفرض غرامات على التأخر في تسديد تلك السلفية.

كما يتضح أيضاً حق المكلف في استرداد المبلغ الزائد من السلفية عن الضريبة المستحقة التي تحسب بعد نهاية السنة المالية، أو اعتبار المبلغ الزائد دفعة على حساب السنة اللاحقة، لكن حق الإسترداد هذا يعترضه النقص، إذ أقرت التعليمات الصادرة عن الوزير رد المبلغ الزائد دون أخذ الخصم الذي حصل عليه المكلف عند دفع السلفية بالاعتبار، وهنا يسجل ما يمس بحق المكلف في هذه الجزئية، حيث إن هذا الخصم أصبح حق مكتسب للمكلف، ثم يتم أخذه بالاعتبار في حال ترتب على المكلف دفع مبلغ إضافي في نهاية السنة المالية، ويعتبر جزءاً من مبلغ الضريبة المدفوعة، ولكنه لا يعتبر جزءاً من الردية في حال كانت الضريبة المستحقة أقل من مبلغ السلفية المدفوعة مع الخصم، ما يعني إلغاء الحق الذي حصل عليه المكلف عند دفعه لتلك السلفية، وبالتالي

(1) المادة (35) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(2) أنظر في ذلك المواد (5، 6، 7، 8) من التعليمات رقم (15) لسنة 2012 الخاصة بالقرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، بشأن تحديد السلفيات ومواعيد دفعها وحوافزها، ص 41.

لا بد من إعادة النظر في التعليمات المتعلقة بالخصم التشجيعي لغايات دفع سلفيات ضريبية الدخل، وإقرار حق المكلف في الحصول على مبلغ الخصم التشجيعي الذي تم اكتسابه من مجرد دفع المكلف لتك السلفية .

وعليه يكون المشرع قد حقق الحماية القانونية للمكلف من حيث النص على الحق في الإسترداد، وحديد آجال معينة لإعادة تلك المبالغ المترتبة لصالحه، غير أن المشرع لم ينص على دفع فوائد للمكلف في حال التأخر عن إعادة تلك المبالغ المستحقة له على الإدارة في مقابل نصه على إلزام المكلف بدفع غرامات في حال التأخر عن دفع الضريبة في الأجل المحدد، مما يزيد من تقاعس الإدارة الضريبية والوزارة في رد تلك المبالغ للمكلف كون المشرع لم يرتب عليها أية التزامات تلزمها في الأجل المحددة، إضافة لعدم أخذ الخصم التشجيعي بالاعتبار في حال كانت السلفية المدفوعة مع الخصم أكبر من الضريبة المستحقة، وغالباً يتم تحويل المبالغ الزائدة كسلفية للسنة اللاحقة، بدلاً من دفعها للمكلف بشكل نقدي، وكل ما تقدم يشكل خرق ومساس بحقوق المكلف في عملية الاسترداد الضريبي.

الفقرة الثانية: الحق في الحصول على الخصم والتفاصيل وتقسيم الضريبة

يمنح المشرع للمكلف في القرار بقانون رقم (8) بشأن ضريبة الدخل جملة من الحقوق المتعلقة بالحصول على الخصومات المختلفة (أولاً)، والحق في تقاص الضريبة المدفوعة (ثانياً)، كما يمنحه الحق في تقسيط مبلغ الضريبة المستحقة نظراً لوجود مبررات تستوجب ذلك في حالات معينة (ثالثاً)، وسيتم تناول ذلك على النحو التالي:

أولاً: الحق في الحصول على الخصومات من ضريبة الدخل

تنقسم ضمانات الحصول على الخصم لغايات ضريبة الدخل إلى ما يلي:

1. الحق في الحصول على الخصم التشجيعي الخاص بدفع السلفيات

تمنح التعليمات الملحقة بقانون ضريبة الدخل للمكلف الذي يسدد السلفيات في الأجل القانونية المقررة، الحق في الحصول على خصم تشجيعي بنسبة (8%) من قيمة السلفية المحددة إذا تم الدفع خلال شهر كانون ثاني، وشهر شباط، كما يحصل على خصم بنسبة (6%) إذا تم الدفع خلال شهر آذار، وفي المقابل تحسب غرامة تأخير بنسبة (2%) عن كل شهر تأخير في دفع السلفية عن الأجل المحددة، ويستمر احتساب الغرامة حتى نهاية الشهر الرابع من الفترة الضريبية اللاحقة أو حتى تسليم الإقرار الضريبي أيهما أقرب⁽¹⁾.

2. الحق في الحصول على الخصم التشجيعي الخاص بتقديم الإقرار الضريبي

(1) أنظر في ذلك المواد (5، 6، 7، 8) من التعليمات رقم (15) لسنة 2012 الخاصة بالقرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، بشأن تحديد السلفيات ومواعيد دفعها وحوافزها، ص 41.

يرتبط هذا الخصم في تقديم الإقرار الضريبي للإدارة الضريبية، ودفع رصيد الضريبة المستحقة⁽¹⁾، في المواعيد المحددة، حيث يُمنح المكلف الذي يسلم الإقرار الضريبي ومرفقاته خلال المدة المحددة خصماً تشجيعياً عن رصيد الضريبة المستحق للدفع بنسبة 4% إذا تم تسليم الإقرار ودفع الضريبة في الشهر الأول من الفترة الضريبية، وخصم بنسبة 2% إذا تم تسليم الإقرار ودفع الضريبة في الشهر الثاني أو الثالث من الفترة الضريبية⁽²⁾.

وفي المقابل يرتب المشرع غرامات على التأخر في تقديم الإقرار الضريبي ضمن الآجال القانونية المحددة، في الأربعة أشهر الأولى من نهاية السنة المالية، حيث فرض غرامة بنسبة 3% من قيمة الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير وبحد أقصى لا يتجاوز 20% من تلك الضريبة، وبما لا يقل عن 300 شيكل للشخص الطبيعي، ومبلغ 3000 للشخص المعنوي⁽³⁾. وبذلك يكون المشرع قد وازن بين فرض الغرامات عند التأخر، والخصم عند دفع الضريبة بشكل مسبق.

ينصح مما تقدم قيام المشرع بتوفير الضمانات لكلا الطرفين، المكلف والإدارة الضريبية حيث منح المكلف الحق في الحصول على الخصم التشجيعي ضمن آجال معينة مرتبطة بدفع الضريبة المستحقة، كما منح الإدارة الضريبية الحق في فرض الغرامات في حال عدم التزام المكلف بدفع الضريبة في تلك الآجال، غير أنه كان متشدداً في ضمانات الإدارة من خلال رفع سقف الغرامة في حال التأخر وذلك لضمان توريد المبالغ الضريبية للخزينة العامة في الوقت المناسب.

ثانياً: الحق في الحصول على التقاص الضريبي

يهدف المشرع من خلال النص على تقاص الضريبة المدفوعة إلى حماية المكلف من الإزدواج الضريبي، وفي سبيل ضمان ذلك نص المشرع في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل على تنزيل (تقاص) الضريبة التي خصمت بالمصدر، وتنزيل نسبة من ضريبة الأملاك المدفوعة، وسيتم تناول ذلك على النحو التالي:

1. تقاص ضريبة ضريبة الأبنية والأراضي المدفوعة (الأملاك) من ضريبة الدخل المستحقة على الوعاء الموحد.

أوجب المشرع تنزيل ما نسبته (40%) من قيمة ضريبة الأبنية والأراضي المدفوعة كمصروفات، وتنزيل ما نسبته 60% منها، من الضريبة المستحقة لغايات ضريبة الدخل⁽⁴⁾. كون الدخول الناجمة عن الأبنية والأراضي المؤجرة خاضعة لوعاء ضريبة الأملاك، ووعاء ضريبة الدخل في ذات الوقت ما يسبب نوع من الإزدواج الضريبي. ويشار هنا أن هذا التقاص لا يلغي

(1) رصيد الضريبة المستحقة بأنه: "الضريبة بعد إجراء أي تقاص أو خصم أو دفعه على الحساب وفقاً لأحكام

بقانون". أنظر المادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(2) المادة (2/19) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(3) المادة (3/36) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(4) أنظر المادة (2/1/13) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

الازدواج الضريبي بشكل كامل، حيث يبقى ازدواج جزئي بسبب عدم خصم كامل مبلغ ضريبة الاملاك المدفوعة، وفي ذلك مساس بالأمن والحماية القانونية للمكلف.

2. تنزيل الدفعات الضريبية المخصومة بالمصدر من ضريبة الدخل المستحقة على الوعاء الموحد.

نص المشرع على تنزيل مبلغ ضريبة الدخل المخصوم بالمصدر من ضريبة الدخل المستحقة عن الفترة الضريبية، ويتمثل ذلك في خصم الضريبة المدفوعة على الرواتب والأجور، وأية خصومات بالمصدر تتعلق بقبض مكلفين لمبالغ من جهات معينة وخصمت عليها الضريبة عند دفعها لهم من قبل تلك الجهات. وللتأكيد على حق المكلف في تنزيل الضريبة التي خصمت بالمصدر، يجيز المشرع إعادة تقدير الضريبة في حالة عدم تنزيل (تقاص) الضريبة المدفوعة في التقدير السابق، أو في حالة وجود خطأ حسابي في عملية الخصم أثناء عملية التقدير، سواء أكان ذلك الخطأ لصالح المكلف أو الإدارة الضريبية وفي ذلك حماية لحق كل منهما.

ولمزيد من ضمان حق المكلف في خصم الضريبة المدفوعة، اعتبر المشرع أن مطالبات المكلف بخصم الضريبة المقطوعة أو المدفوعة من المسائل التي تختص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في النظر بها⁽¹⁾.

ولغرض تأمين الحماية القانونية للإدارة والمكلف ألزم المشرع كل صاحب عمل قام بخصم الضريبة بالمصدر أن يورد تلك الضريبة المخصومة إلى حساب الدائرة خلال 30 يوماً من تاريخ اقتطاعها⁽²⁾، وفي حال عدم التزامه بذلك تحصل الضريبة منه كما لو أنها ضريبة مستحقة عليه⁽³⁾.

كما أكدت التعليمات المتعلقة بخصم الضريبة من الضريبة على أنه: "يتم تقاص أي مبلغ اقتطع من المصدر من الضريبة المستحقة عن الشخص الذي خصم منه عن الفترة الضريبية التي جرى فيها الاقتطاع أو عن أي فترة ضريبية لاحقة"⁽⁴⁾.

ولتحقيق الحماية للمكلف نصت التعليمات على اعتبار "المبالغ التي تم خصمها على المكلفين وتوريدها الى الدائرة دفعه على حساب المكلف الذي خصمت منه، ويتم تقاصها من الضريبة المستحقة عليه باستثناء ما اعتبر منها ضريبة قطعية ونهائية"⁽⁵⁾. وبذلك تم تأمين حق المكلف في تنزيل المبالغ التي خصمت منه لقاء قبضه لمبالغ من أي جهة كانت، من ضريبة الدخل المترتبة عليه.

(1) أنظر المادة (3/29) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(2) أنظر المادة (5/30) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(3) أنظر المادة (12/31) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

(4) المادة (2/11) من تعليمات رقم (8) لسنة 2012م بشأن خصم الضريبة من المصدر، الصادر في مدينة رام

الله بتاريخ 12/2/2012 ميلادية الموافق/ 20 : ربيع الأول/ 1433.

(5) المادة (14) من تعليمات رقم (8) لسنة 2012م بشأن خصم الضريبة من المصدر، الصادر في مدينة رام الله

بتاريخ 12/2/2012 ميلادية الموافق/ 20 : ربيع الأول/ 1433.

ثالثاً: ضمانات تقسيط الضريبة على الدخل

يخول المشرع لمدير عام ضريبة الدخل أو من يفوضه خطياً تقسيط الضريبة المستحقة، وذلك بناءً على طلب خطي من المكلف إذا وجدت أسباباً تستوجب ذلك وفقاً للتعليمات الصادرة من الوزير بالتنسيق من المدير⁽¹⁾.

وعليه أصبح تقسيط الضريبة أحد الحقوق التي منحها المشرع للمكلف بأداء ضريبة الدخل في حالة عدم قدرته على دفع الضريبة في الأجل المقررة، وبالتالي فإن المشرع وفر الحماية القانونية للمكلف في حالة العسر المالي، والظروف الصعبة التي قد يمر بها، وجعله آمناً من تعسف الإدارة في تحصيل الضريبة. وبذلك تعتبر عملية تقسيط الضريبة خطوة سابقة تؤمن عدم اللجوء إلى وسائل التحصيل الجبري للضريبة.

ولحماية حق الخزينة العامة، وعدم المساس بحقوق المكلفين، بينت التعليمات الملحقة بالقانون شروط ومبررات تقسيط الضريبة، حيث حددت تلك التعليمات الفترة الزمنية المسموح بها لتقسيط الضريبة، وأجازت لمدير مكتب الضريبة التقسيط لمدة 12 شهراً، وللمدير العام لمدة 24 شهراً، وللوزير لمدة أكثر من 24 شهراً⁽²⁾.

كما تشترط التعليمات دفع مبلغ 20% من الضريبة المراد تقسيطها أولاً، ثم دفع فائدة بنسبة 6% سنوياً على المبالغ المقسطة، إضافة إلى غرامة بنسبة 2% عن كل شهر تأخير في تسديد الضريبة المقسطة، وفي حال تم اللجوء إلى إعادة جدولة تلك الأقساط يترتب على المكلف دفع فائدة بنسبة 10%، أما إذا تخلف المكلف بعد ذلك عن تسديد قسطين متتاليين فيلغى التقسيط تلقائياً، ويصبح مبلغ الضريبة المقسطة واجب الأداء من تاريخ التخلف عن دفع القسط الثاني، كما تمنح تلك التعليمات للمدير صلاحية تخفيض أو إلغاء الفوائد على المبالغ المقسطة عند توفر أسباب مقنعة⁽³⁾، وبذلك تكون الحماية القانونية للإدارة الضريبة في مجال تقسيط الضريبة قد تحققت بشكل كامل.

وبناءً على ما تقدم يؤخذ على عملية التقسيط برمتها إلزام المكلف بدفع فوائد على عملية التقسيط، حيث إن الإدارة الضريبية ليست مصرفاً يمنح القروض لتحصل على فوائد مقابل ذلك، إذ يتعلق تقسيط الضريبة بمراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والإنسانية التي يمر بها المكلف، وكان الأجدر بتلك التعليمات عدم النص على الفوائد المتعلقة بالمبالغ المقسطة، والإكتفاء بإلغاء عملية التقسيط في حال عدم التزام المكلف بدفع تلك الأقساط.

ومن الناحية العملية فإن الإدارة الضريبة تلتزم في تطبيق الضمانات السابقة المتعلقة في حفظ وصيانة حق المكلف في خصم وتقاص الضريبة، وتقسيطها على النحو الذي تم بيانه.

(1) المادة (32) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.
 (2) أنظر المواد رقم (1 ، 2) من التعليمات رقم (11) لسنة 2012 بشأن تقسيط الضريبة، ص30.
 (3) أنظر المواد رقم (3 - 6) من التعليمات رقم (11) لسنة 2012 بشأن تقسيط الضريبة، ص30.

الخاتمة

من خلال دراسة الضمانات التي من شأنها توفير الأمن القانوني للمكلف في مجال الضريبة على الدخل. تبين لنا وجود عدد من الضمانات الممنوحة للمكلفين، منها ما يتعلق بالضمانات الأساسية، وبعضها يتعلق بالضمانات الرقابية، وغيرها من الضمانات الجبائية وما يرتبط بها من حقوق أخرى، وتجد هذه الضمانات جذوراً لها في الإعلانات العالمية لحقوق الإنسان والمواطن، والقانون الأساسي الفلسطيني لعام 2003 وتعديلاته، والقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل وتعديلاته.

وعليه فإن هذا البحث أجاب على أسئلة الدراسة، حيث تم التعرف على الضمانات التي منحها المشرع الفلسطيني للمكلف بأداء ضريبة الدخل، ودور تلك الضمانات في تعزيز موقف المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية، والحد من السلطة التقديرية لها، وبالتالي إثبات صحة فرضية الدراسة بوجود علاقة بين الضمانات الممنوحة للمكلفين، في الإعلانات العالمية لحقوق الإنسان والمواطن، والتشريعات الفلسطينية ذات العلاقة بالضريبة على الدخل، ودورها في تحقيق الأمن القانوني للمكلفين وحمايتهم، على الرغم من وجود بعض الثغرات التي من شأنها أن تمس في تأمين الحماية القانونية الكافية لدافعي ضريبة الدخل. وقد تم التوصل من خلال هذا البحث إلى جملة من النتائج، والتوصيات التي يمكن ذكرها على النحو التالي:

النتائج

1. منح المشرع مجموعة من الضمانات الأساسية المتعلقة بتوفير الحد الأدنى لمعيشة للمكلف وأسرته مثل: إعفاء الإقامة، الزوجة والأبناء، التعليم الجامعي، شراء أو بناء بيت للسكن، رواتب المتقاعدين.
2. ضمن المشرع للمكلف المحافظة على السر المهني، حيث ألزم الموظف (المستخدّم) بذلك انطلاقاً من تعيينه، وأثناء عمله، وصولاً إلى إنتهاء خدمته في الوظيفة العمومية، وإيقاع عقوبة الحبس والغرامة المالية في حال مخالفة ذلك.
3. على صعيد الضمانات الرقابية يوفر المشرع الحماية القانونية للمكلف في مرحلة رقابة الإدارة أثناء مرحلة الفحص، إذ لا يملك المقدر رفض الإقرار الذاتي بشكل جزئي أو كلي، دون وجود مبررات لذلك.
4. على صعيد مرحلة الضمانات الجبائية، ضمن المشرع للمكلف الحق في الاعتراض الإداري، والطعن القضائي ضمن أجل معينة، والحق في التبليغ، وإتاحة الفرصة للمكلف لسماع أقواله وتقديم دفوعه، كما حدد المشرع المدة الزمنية التي يمكن خلالها إعادة التقدير، وموجبات إعادة النظر في التقدير.

5. ضمن المشرع حق المكلف في الحصول على الخصم التشجيعي، والحق في تقسيط الضريبة في حالات معينة، وبذلك يسجل للمشرع وللإدارة الضريبية على حد سواء ترسيخ وصيانة الحقوق السابقة بامتياز.
- وفي ذات السياق يؤخذ على المشرع وجود بعض الإخفاقات تتمثل فيما يلي:
- في مجال الضمانات الأساسية: هناك مخالفة لإعلانات ومبادئ حقوق الإنسان والمواطن، من خلال تقييد حرية التنقل للمكلف والمنع من السفر.
 - في مجال الضمانات الرقابية: لم ينص المشرع على ضرورة تبليغ المكلف بموعد الفحص، وتحديد المدة الزمنية اللازمة للقيام به، والفترة الضريبية الخاضعة للفحص، ما يتعارض مع توفير الحماية القانونية للمكلف في مرحلة ما قبل الفحص الضريبي.
 - في مجال الضمانات الجبائية: تأخذ القوانين الناظمة لجباية ضريبة الدخل بعقوبة الحبس، في ظل عدم وجود أموال منقولة وغير منقولة لتحصيل الضريبة من خلال حجزها وبيعها، ما يجعلها عقوبة غير مجدية، وتزيد من صعوبة وضع المكلف الاجتماعي والاقتصادي، ولا تقضي لتحصيل الضريبة.
 - يعتري حق المكلف في الاعتراض الإداري نوعاً من التشويه، إذ لم ينص المشرع على تشكيل لجنة للنظر في الاعتراض الإداري، بل منح المقدر صلاحية النظر في اعتراض المكلف.
 - الإخلال بضمانة وحق المكلف في عملية الاسترداد الضريبي ضمن الأجل المحدد، بسبب عدم تقيد الإدارة الضريبية ووزارة المالية والتخطيط بالأجل القانونية لفترة الاسترداد الضريبي.
 - عدم قيام المشرع بالنص على إلزام الإدارة بدفع غرامات على التأخر في رد المبالغ المستحقة للمكلفين كما في حالة إلزام المكلف بدفع غرامات على التأخر في تسديد الضريبة.
 - عدم اعتبار مبلغ الخصم التشجيعي جزءاً من الردية في حال كانت الضريبة المستحقة أقل من مبلغ السلفية المدفوعة مع الخصم، ما يعني إلغاء الحق المكتسب الذي حصل عليه المكلف عند دفعه للسلفية.
 - يؤخذ على حق المكلف في تقسيط الضريبة إلزامه بدفع فوائد على المبالغ المقسطة، على الرغم من أن الهدف منها مراعاة ظروف المكلف المالية.
 - إخضاع الدخول الناجمة عن الأبنية والأراضي المؤجرة لوعاء ضريبة الأملاك، والدخل، ما سبب حالة من الازدواج الضريبي الجزئي، وبالتالي عدم توفر الأمن والحماية القانونية للمكلف الخاضع للضريبة.

التوصيات

1. إعادة النظر في النصوص المتعلقة بتقييد حرية التنقل للمكلف ومنعه من السفر، بما ينسجم مع إعلانات ومبادئ حقوق الإنسان والمواطن.
2. النص على ضرورة تبليغ المكلف بموعد الفحص، في مرحلة ما قبل الفحص الضريبي، وتحديد المدة الزمنية اللازمة للقيام به، والفترة الضريبية الخاضعة للفحص. ما يوفر الحماية القانونية للمكلف.
3. إعادة النظر من قبل المشرع في عقوبة الحبس، في ظل عدم وجود أموال منقولة وغير منقولة يمكن التنفيذ عليها من خلال حجزها وبيعها لتحصيل دين الضريبة.
4. إعادة النظر في البيت في الإعتراض الإداري من قبل المقدر، والنص على تشكيل لجنة للنظر في الإعتراض ما يوفر حماية قانونية أكبر للمكلف في هذه المرحلة.
5. ضرورة التزام الإدارة الضريبية، ووزارة المالية بالأجال القانونية المحددة لفترة الإسترداد الضريبي.
6. قيام المشرع بالنص على دفع غرامات للمكلفين في حال التأخر عن رد المبالغ المستحقة في الموعد المحدد، كما تم النص على إلزام المكلف بدفع غرامات على التأخر في تسديد الضريبة، لتحقيق التوازن في الضمانات بين المكلف والإدارة الضريبية.
7. إعادة النظر في التعليمات المتعلقة بالخصم التشجيعي لغايات دفع سلفيات ضريبة الدخل، وإقرار حق المكلف في الحصول على مبلغ الخصم التشجيعي الذي تم اكتسابه من مجرد دفع المكلف لسلفية ضريبة الدخل.
8. إعادة النظر في التعليمات المتعلقة بالفوائد على المبالغ الضريبية المقسطة، والإكتفاء بإلغاء عملية التقسيط في حال عدم التزام المكلف بدفع الأقساط.
9. إعادة النظر في اخضاع الأبنية والأراضي المؤجرة لوعاء ضريبة الأملاك، ووعاء ضريبة الدخل، واستثنائها من وعاء ضريبة الدخل للتخلص من الازدواج الضريبي الجزئي.

المصادر والمراجع

الكتب

- عبد الكريم، بركات. (1975). دراسة في الاقتصاد المالي، (د.ط)، بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر.

أطروحات الدكتوراه

- زعزوعة، فاطمة. (2012). *الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة* (رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- ذواوي، عادل. (2017). *الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر* (أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم القانونية)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة - 1، الجزائر.

رسائل الماجستير

- شبيطة، هاني. (2006). *حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين*، (رسالة ماجستير غير منشوره)، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

الاعلانات والمواثيق الدولية

- الإعلان العالمي لحقوق الإنسان المعتمد من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة في 10 ديسمبر لسنة 1948.
- الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن الموافق عليه من قبل الجمعية التأسيسية الوطنية في فرنسا بتاريخ 26 أغسطس لسنة 1798.

القوانين

- القانون الأساسي الفلسطيني لعام 2003 وتعديلاته، المنشور في جريدة الوقائع الرسمية بتاريخ 19/مارس/2003، عدد ممتاز 2.
- قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 1952، الصادر بتاريخ 16/2/1952، المنشور في الجريدة الرسمية الأردنية، العدد (1100).

قرارات بقانون

- قرار بقانون رقم (5) لسنة 2015 بشأن تعديل قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ: (2015/04/04)، المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 09/04/2015، عدد (112).
- قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المنشور في جريدة الوقائع الرسمية بتاريخ 24/02/2011، عدد ممتاز رقم (5).

المقالات

- بن أعراب، محمد وجعفري، مفيدة. (د.ت). خرق معايير الأمن القانوني في المنازعات الجبائية، جامعة محمد لمين دباغين - سطيف 2، الجزائر.
- مصطفى، بن شريف. (2015). مفهوم الأمن القانوني والأمن القضائي، القانونية أول جريدة الكترونية احترافية بالمغرب، عدد (151).
- شكيري، محمد. (2003). القانون الضريبي المغربي - دراسة تحليلية ونقدية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، المغرب، عدد (49).

المواقع الإلكترونية

- <http://www.alkanounia.com>
- <https://manifest.univ-ouargla.dz/index.php>
- <https://mawdoo3.com>

Sources and references (Arabic & English)

- Ben Aarab, Mohammed and Jaafari, useful. *Violation of the Standards of Legal Security in Criminal Disputes*, Mohamed Lamine Dabbaghine University - Setif 2, Algeria.
- Decree Law No. (8) of 2011 on income tax, published in the Official Gazette on 24/02/2011, excellent number, N (5).
- Legislative Decree No. (5) for the year 2015 concerning the amendment of the Income Tax Law No. (8) of 2011, issued in the city of Ramallah on 04/04/2015, published in the Official Gazette on 09/04/2015, N (112).
- Mustafa, Ben Sherif. (2015). *The concept of legal security and judicial security*, the first legal electronic newspaper in Morocco, number, N (151).
- Shabita, Hani. (2006). *The Limits of Balance between the Authorities of the Tax Administration and the Guarantees of the Taxpayers* (unpublished Master Thesis), Graduate School of Studies, An-Najah National University, Nablus, Palestine.

- Shukri, Mohammed. (2003). Moroccan Tax Law - An Analytical and Critical Study, *Moroccan Journal of Local Administration and Development*, Series of Publications and University Works, Morocco, N (49).
- Thawadi, Adel. (2017). *Constitutional guarantees granted to tax collectors in Algeria* (thesis submitted to the doctorate of science in legal sciences), Faculty of Law and Political Science, University of Haj Lakhdar Batna - 1, Algeria.
- The Law of Collection of Amiri Funds No. (6) of 1952, issued on 16/2/1952, published in the Official Gazette of Jordan, No.(1100) .
- The Palestinian Basic Law of 2003 and its amendments, published in the Official Gazette on March 19, 2003, is an excellent number 2.
- The Universal Declaration of Human Rights adopted by the General Assembly of the United Nations on 10 December 1948.
- The Universal Declaration of Human Rights and the Citizen approved by the National Constituent Assembly of France on August 26, 1798.
- Zazoua, Fatima. (2012). Legal Protection for Deception (Dissertation for a PhD in Public Law), Faculty of Law, Abi Bakr Belqayd University Tlemcen, People's Democratic Republic of Algeria.
- Abdul Karim, Barakat. (1975). *Study in financial finance*, (Without print), Beirut: Dar al-Nahda Arab Printing and Publishing.
- <http://www.alkanounia.com>.
- <https://manifest.univ-ouargla.dz/index.php>.
- <https://mawdoo3.com>.