



جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين
بين النظرية والتطبيق

إعداد

هشام راضي هاشم التاية

إشراف

د . محمد شراقة

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية

بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين

٢٠٠٤

النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق

إعداد

هشام راضي هاشم التاية

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ ٢٨/١/٢٠٠٤ وأجيزت .

لجنة المناقشة :

- د . محمد شراقة / جامعة النجاح الوطنية (رئيساً)
- د . منذر حسين العمري / الجامعة العربية الأمريكية (ممتحناً خارجياً)
- د . طارق الحاج / جامعة النجاح الوطنية (عضواً)

٢٠٠٤

إلى من ربياني صغيراً...

والذي الحبيب رمز العزة و الفخار
أمد الله في عمره و بارك فيه ...
والدتي الحنون رحمها الله و أسكنها فسيح جناته
رمز الوفاء و الإخلاص

إلى إخواني و أخواتي الأعزاء...
إلى زوجتي الفاضلة و أبنائي الأحباء...

إلى كل الغيورين و الحريصين على مصلحة هذا الوطن و أهله...

أهديهم جميعاً إنجازي هذا...

شكر وتقدير

بعد أن وفقني الله عز و جل إلى إتمام هذه الرسالة لا يسعني إلا أن أتقدم بعظيم الشكر والإمتنان إلى أستاذي الدكتور محمد شراقة، لقبوله الإشراف على هذه الرسالة و لما أبداه من توجيهات قيمه و آراء سديده كان لها كبير الأثر في إنجاز هذا العمل وإخراجه لحيز الوجود.

و أشكر أيضاً لجنة المناقشة الذين شرفوني و قبلوا مناقشة هذه الرسالة آملاً أن أكون عند حسن ظنهم بي جميعاً.

و شكري وتقديري لعطوفة الدكتور عاطف علاونه (وكيل وزارة المالية) الذي له الفضل الكبير في نجاح مسيرتي العلمية و العملية.

و أتقدم بالشكر الوفير للدكتور الفاضل حسن فلاح الذي لم يتوانى عن تقديم الدعم و المساندة ولم يدخر جهداً علمياً و أكاديمياً إلا و قدمه لنا.

و شكري و تقديري للأخ و الصديق الأستاذ سمير نايفه (مدير وكالة وفا الفلسطينية) للجهود المميز الذي بذله بتصويب هذه الرسالة لغوياً.

و أخيراً أتقدم بالشكر إلى الأستاذ هاني التاية الذي قام بطباعة هذه الرسالة و سهر الليالي لإنجاز هذا العمل بارك الله فيه.

و كذلك كل الشكر و التقدير لجامعة النجاح الوطنية هذا الصرح العلمي الشامخ ليبقى مناراً للعلم والعطاء.

لهم جميعاً كل الشكر و التقدير و الإحترام

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
قرار لجنة المناقشة.....	ب
الإهداء	ت
شكر وتقدير	ث
فهرس المحتويات	ج
الملخص باللغة العربية	ذ
المقدمة	١
مشكلة الدراسة	٤
أهمية الدراسة	٥
أهداف الدراسة	٦
منهج الدراسة	٧
الفصل الأول – السياق العام للإدارة الضريبية وتنظيماتها	٨
المبحث الأول: الهيكل العام للإدارة الضريبية	٩
الفرع الأول: حقوق والتزامات السلطة الإدارية الضريبية	١١
الفرع الثاني: العلاقة ما بين القانون الضريبي والقانون الإداري والإدارة العامة	١٥
المبحث الثاني: ماهية النظريات والأنظمة الضريبية	٢١
الفرع الأول: خصائص وأهداف النظريات الضريبية	٢١
١. الخصائص	٢١
٢. القواعد الأساسية للنظرية الضريبية	٢٥
٣. أهداف النظام الضريبي	٢٧

٢٩	٤. أهداف الضريبة.....
٣٤	الفرع الثاني: الأنظمة الضريبية.....
٣٦	١. نظام الضريبة الموحد.....
٣٩	٢. نظام الضريبة النوعية
٤١	٣. نظام الضريبة المختلط.....
٤٥	الفرع الثالث: التنظيم الفني للضرائب
٤٥	١. الوعاء الضريبي.....
٥٨	٢. معدل (سعر) الضريبة
٦٣	المبحث الثالث: النشاط الإداري للسلطة الإدارية.....
٦٣	الفرع الأول: وظائف السلطة الإدارية.....
٦٤	١. الوظيفة التنفيذية
٦٥	٢. الوظيفة الضبطية
٦٨	٣. الوظيفة المرفقية.....
٧٠	الفرع الثاني: وسائل السلطة الإدارية.....
٧٠	١. الوسائل البشرية
٧٤	٢. الوسائل القانونية.....
٨٧	الفرع الثالث: مبدأ المشروعية القانونية
٨٧	١. مدلول مبدأ المشروعية
٨٩	٢. عناصر المشروعية.....
٩٣	٣. مدى خضوع الإدارة لمبدأ المشروعية
٩٤	٤. السلطة التقديرية للإدارة.....

٩٨	الفصل الثاني: التطبيقات الإدارية الضريبية في فلسطين.....
٩٩	المبحث الأول: مفهوم وحقوق والتزامات المكلف الضريبي
٩٩	الفرع الأول: مفهوم المكلف.....
١٠٠	١. المكلف الشخص الطبيعي
١٠٢	٢. المكلف الشخص المعنوي
١٠٤	٣. تنوع المكلفين وتقسيماتهم
١٠٦	الفرع الثاني: حقوق المكلفين
١٠٦٧	١. الحقوق الأساسية للمكلف.....
١١٠	٢. الضمانات الممنوحة للمكلفين
١١٣	الفرع الثالث: التزامات المكلف الضريبي.....
١١٣	١. مفهوم الالتزام الضريبي
١١٦	٢. الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي
١٢٣	٣. الالتزام بدفع الضريبة
١٢٦	٤. الالتزامات الواردة في نص القانون الضريبي.....
١٣١	المبحث الثاني: الطبيعة القانونية والإدارية للقرار الضريبي.....
١٣٣	الفرع الأول: المعيار الشكلي (العضوي)
١٣٧	الفرع الثاني: المعيار الموضوعي.....
	الفرع الثالث: بعض المعايير من وجهة نظر الفقهاء للتمييز بين العمل الإداري
١٤٣	والقضائي
١٤٣	١. معايير ذات صبغة شكلية
١٤٧	٢. معايير ذات صبغة مادية
١٥١	٣. موقف القضاء المصري من مسألة التمييز بين العمل القضائي والإداري

المبحث الثالث: طرق وإجراءات التقدير للإدارة الضريبية الفلسطينية	١٥٤
الفرع الأول: التقدير في حالة تقديم الإقرارات الضريبية وفي حالة عدم	
تقديمها	١٥٤
١. التقدير في حالة تقديم كشف التقدير الذاتي	١٥٤
٢. التقدير في حالة عدم تقديم كشف التقدير الذاتي	١٥٦
الفرع الثاني: الإجراءات الخاصة بضريبة الدخل الفلسطينية	١٦٠
١. مرحلة الاعتراض الضريبي	١٦٠
٢. مرحلة الاعتراض القضائي	١٦٣
٣. مرحلة التصالح وإجراءات المحاكم	١٦٧
الخاتمة	١٧١
نتائج وتوصيات	١٧٣
١. النتائج	١٧٣
٢. التوصيات	١٧٥
قائمة المراجع	١٧٩
الملاحق	١٨٣
الملخص باللغة الإنجليزية	b.....

المخلص

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على النظام القانوني للإدارة الضريبية وتطبيقاته العملية و معرفة مدى إنسجام أنشطة الإدارة مع هذا النظام.

كما تهدف هذه الدراسة إلى فحص قانونية إجراءات الإدارة الضريبية في ظل مبدأ المشروعية الذي يعني خضوع هذه الإدارة لرقابة القضاء.

و أخيراً تهدف هذه الدراسة إلى الربط بين الجوانب المكونة للنظام الضريبي و هي:

التشريع، الإدارة الضريبية و المكلفين.

وقد قام الباحث بمراجعة القوانين ذات العلاقة بالموضوع والمراجع العلمية المتصلة به كما اعتمد الباحث على خبرته العملية في مجال الضرائب كونه احد العاملين في الجهاز الضريبي الفلسطيني منذ العام ١٩٩٤ و حتى الآن.

وعليه تشمل هذه الدراسة فصلين بحيث يحتوي كل فصل على عدة مباحث, يتطرق الفصل الأول الى السياق العام للإدارة الضريبية بحقوقها والتزاماتها وعلاقتها بالقوانين الضريبية والادارية ثم دراسة الأنظمة الضريبية وأهدافها وخصائصها , كما يتحدث هذا الفصل عن النشاط الاداري في السلطة الإدارية وظائفه ووسائله، وتظهر هذه الدراسة انسجام هذه الأنشطة ومبدأ المشروعية.

يتطرق الفصل الثاني إلى التطبيقات الإدارية لدى الدوائر الضريبية الفلسطينية ويبين ان القانون الضريبي قد حدد حقوقاً للمكلف والإدارة وجب تنفيذها والتأكد من التزام المكلفين بها و متابعتهم.

ثم تتناول هذه الدراسة الإجراءات العملية لتطبيق مواد القانون الضريبي المعمول به من حيث التقديرات ومراحل الاعتراض حتى نهاية العملية الضريبية بتحصيل الدين إما جبراً أو باتفاق أو مصالحة.

وقد أظهرت نتائج البحث ان التشريع الضريبي والإدارة والمكلفين هم محاور النظام القانوني الضريبي والذين يجب ان تكون العلاقة بينهم علاقة انسجام واستقرار، الا ان واقع التطبيق العملي يظهر ان هذه العلاقة هي علاقة قسرية تمارس فيها الجهة الأقوى (الإدارة الضريبية) نشاطها وتحصل حقوقها بصفة قهرية بحكم التشريع الضريبي الذي يمتاز بقسوته ومجافاته لخصوصية المكلف.

كذلك أظهرت هذه النتائج ان على الادارة الضريبية ان تبادر الى تأسيس نظام ضريبي عصري يستجيب لخصوصية المكلف وتحديات الواقع الاقتصادي والسياسي في الوقت الراهن في فلسطين.

الفصل الأول

السياق العام للإدارة الضريبية وتنظيماتها

المبحث الأول: الهيكل العام للإدارة الضريبية.

الفرع الأول: حقوق والتزامات السلطة الإدارية الضريبية.

١. الحقوق

٢. الإلتزامات

الفرع الثاني: العلاقة ما بين القانون الضريبي والقانون الإداري والإدارة العامة.

١. علاقة القانون الضريبي والقانون الإداري.

٢. علاقة القانون الضريبي والإدارة العامة

المبحث الثاني: ماهية النظريات والأنظمة الضريبية.

الفرع الأول: خصائص وأهداف النظريات الضريبية.

١. الخصائص.

٢. الأهداف.

الفرع الثاني: الأنظمة الضريبية.

١. نظام الضريبة الموحد.

٢. نظام الضريبة النوعية .

٣. نظام الضريبة المختلط.

الفرع الثالث: التنظيم الفني والإداري للإدارة الضريبية.

المبحث الثالث: النشاط الإداري للسلطة الإدارية.

الفرع الأول: وظائف السلطة الإدارية.

الفرع الثاني: وسائل السلطة الإدارية.

الفرع الثالث: مبدأ المشروعية القانونية.

المبحث الأول

الهيكل العام للإدارة الضريبية

تعتمد الإدارة الضريبية للقيام بمهامها على العديد من الأفراد متمثلين في موظفيها وكذلك على هياكل إدارية معينة متمثلة في أقسامها وتنظيماتها المختلفة، وكذلك تعتمد على ما لديها من سلطات ووسائل وما لها من حقوق وعليها أيضاً أن تلتزم بما يفرض عليها من واجبات والتزامات.

وبوصف الإدارة الضريبية كإحدى الإدارات العامة في الدولة، وبالتالي فإن موظفيها يخضعون لنفس النظام الذي يخضع له الموظفون العموميون في الدولة، وهونظام الخدمة المدنية لكنهم يتمتعون ببعض الحقوق الخاصة، وذلك لتمكينهم من أداء ومباشرة أعمالهم، حيث يكون خضوع الموظفين فيها عضواً للقانون الإداري، ووظيفياً للقانون الضريبي.

وتكون هذه الإدارة وبحكم القانون الضريبي تابعة لوزير المالية مباشرة، وعلى رأس هذه الإدارة يكون مدير عام الضرائب ومعاونوه المساعدون، حيث يكون المدير العام مفوضاً من قبل وزير المالية ويكون المدير تحت توجيه السياسة العامة لوزير المالية ووكيل وزارة المالية وتتمثل أهم اختصاصاته في الإشراف العام على رسم السياسة العامة، والخطط والبرامج الموكلة إلى الإدارة الضريبية تنفيذها، وكذلك إصدار التعليمات اللازمة لتنفيذ السياسة العامة، بالإضافة إلى ما له من سلطة فنية وإدارية نهائية في كل الأمور التي توكل إلى الإدارة الضريبية، وإصدار القرارات بشأن تعيين مأموري التقدير ومدى حاجة الدوائر في المحافظات إليهم وكذلك مدراء الدوائر بعد العرض على الوزير.

وينقسم مكتب مدير عام الضرائب على مستوى الإدارة المركزية إلى:

١ - مكتب المدير العام:

ويضم سكرتارية عامة فنية وقانونية، سكرتارية عامة تنفيذية سكرتارية خاصة، وأعمال كتابية، ومهمة هذا المكتب عرض الوارد من البريد الى المدير العام سواء في موضوعات فنية وقانونية وتنفيذية، وكذلك متابعة ما يشير به المدير العام بإستعجال التقسيمات الوظيفية والوحدات التابعة ومكاتب المحافظات.

٢ - التخطيط العام والمتابعة:

وينقسم داخليا الى التخطيط العام لمعدلات الاداء والجباية وتنسيق القوى، اقتراح السياسات والخطط العامة، متابعة المخازن وتحديد الكميات من المطبوعات كذلك التنقلات والانتدابات والتعيينات في الوظائف الاعلى في الادارة الضريبية.

٣ - التنظيم والادارة:

ويقوم بالتنظيم لطرق العمل، وترتيب الوظائف، وتقديم المقترحات وإبداء الرأي في شأن تطوير النظم والقواعد الخاصة بالبدلات والمكافآت، ومتابعة الشؤون المالية والسلف المستعاضة للدوائر والوحدات في المحافظات وفي جميع أقسام الادارة الضريبية.

٤ - التحقيقات:

وتختص في إجراء التحقيقات في كل ما يحال إليها من مخالفات إدارية وفنية وكذلك إعداد المذكرات الخاصة بطلب إقامة الدعوى التأديبية ضد بعض العاملين لخطورة الاتهامات الموجهة ضدهم.

٥ - العلاقات العامة:

وتختص في التوعية والاعلام الضريبي ونشر الوعي الضريبي بين جمهور المكلفين وعقد الاجتماعات الدورية مع العاملين لتبادل وجهات النظر وكذلك بغرض التوجيه نحو إنجاز افضل، والوقوف على احدث التطورات في مجال العمل الضريبي وتنسيق عقد دورات التدريب وورش العمل.

٦ - الشؤون القانونية:

وتتضمن مجموعة من القانونيين لتقديم المشورة القانونية للمدير العام بشأن القضايا القانونية الخاصة في الضرائب.

ويكون التقسيم على مستوى الادارة المحلية بحيث تشمل على مناطق الضرائب الموزعة في المحافظات وحسب التقسيم الاداري المتبع في الدولة، حيث يوجد في كل محافظة دائرة ضريبية على راسها يكون مدير الدائرة ويعمل فيها مجموعة من المقدرين والمفتشين الميدانيين واقسام الجبايه والأرشفة والسكرتارية وقسم الاقتطاعات وما تحتاجه الدائرة من طواقم فنية ووسائل مادية.

الفرع الأول

حقوق والتزامات السلطة الادارية الضريبية

(١) الحقوق:

لكي تمارس الادارة الضريبية حقوقها المقررة لها بالقانون، ولكي تمارس مهامها المكلفة بها والتي هي من الاهمية الواضحة، فان الادارة الضريبية تتمتع بسلطات وحقوق واسعة لكي تستطيع ممارسة حقها في التحقق من صحة وسلامة ودقة البيانات الواردة في الاقرارات الذاتية، ولكي تتمكن من ان تؤسس وتبني التقدير الضريبي على أساس قانوني ومهني، فانها

تتمتع ايضا بصلاحيه الفحص والرقابة، وحتى تستطيع مباشرة مهامها في تحصيل وجباية الضريبة تتمتع بسلطات تضمن لها التحصيل للاموال الضريبية من المكلفين.

كذلك ان سلطة ايقاع الجزاءات والعقوبات هي سلطة مقررة قانوناً لمتابعة وتنفيذ تطبيق القوانين واللوائح الضريبية بدقة، ولكي تضمن ايضا تحصيل الضريبة لرغد الخزينة العامة للدولة بالايادات، ومعاقبة العابثين بالقوانين والمتهربين من اداء واجبه الضريبي اضافة الى ان الادارة الضريبية من حقها تتبع المدين بالضريبة في اي زمان ومكان وتتبع امواله تحت أي يد حتى تستوفي حق الخزينة.

ونظرا لاهمية مهام الادارة الضريبية وحساسية واجبها، منحها القانون امتيازات ومن بينها حق الاطلاع، الحق في الاستيضاح والتبرير، الحق في الفحص والتدقيق، الحق في تفتيش السكن في أضيق الحدود وتحت رقابة القضاء، الحق في تطبيق قانون تحصيل الاموال الاميرية^(١) ومن سلطات الاداره الضريبية لضمان تحصيل الدين الضريبي، هي حق توقيع الحجز على اموال المكلف، وحق الادارة في تتبع اموال المدين تحت اي يد استيفاء لدين الضريبه باعتباره ديناً ممتازا واجب الأداء رغم النزاع عليه لدى القضاء^(٢)، كذلك منح المشرع الادارة الضريبية ضمانات لتحصيل حقوقها المالية وهي اجراءات التحصيل في المرحلة الادارية مثل خصم الضريبة في المصدر، وتحصيل الاقطاعات من صاحب العمل، والزام المكلف بتقديم الاقرارات واقتطاع ما نسبته ٢٠% عن أي دفعات لأي اجنبي غير مقيم، ثم المرحلة القضائية في حالة الجرم الضريبي وتملك الادارة الضريبية حق التصالح.

^(١) مادة (٣٦) مشروع القانون الضريبي الفلسطيني المقر بالقراءه الأولى

^(٢) مادة (٤٦) مشروع القانون الضريبي الفلسطيني المقر بالقراءه الأولى

٢) الا لتزامات:

الادارة الضريبية كاحدى الادارات العامة في الدولة، تلزم بالالتزامات العامة المقررة لها في تنظيمات الادارة العامة وفي اللوائح والقوانين المنظمة للسلطات العامة في الدولة.

وهي كإدارة متخصصة في تأسيس الضرائب وتحصيلها، تفرض عليها التزامات بهذا المجال ينبغي عليها مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقة والعدالة، ومع أن القوانين الضريبية لم تفرض عنواناً محدداً بنصوص صريحة على هذه الإلتزامات لكن يستشف من ثنايا بعض النصوص الضريبية وما تعرضت له بعض المواد الضريبية مهام ينبغي على الإدارة الضريبية القيام بها حيث تمثل التزامات على عاتقها.

وتقسم هذه الإلتزامات إلى إلتزامات عامة وخاصة.

أولاً: الإلتزامات العامة

١. عدم التعسف في استخدام السلطات الممنوحة لها: ومثال ذلك سلطة التقدير الجزافي وسلطة التقدير بمبدأ الفطنة والدراية، حيث منحت الإدارة الضريبية سلطات تقديرية في هذا المجال وهدف هذا الالتزام عدم التعسف وضبط سلطة التقدير هذه في اضيق الحدود وفي مجال القوانين الضريبية، وذلك حفاظاً على حقوق المكلفين، وعدم المغالاه في تقديرهم والاجحاف بهم.

٢. التطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار تفسيرات متناقضة: وهذه نتيجة حتمية لإستقلال ذاتية القانون الضريبي حيث لا مجال للتفسير والتوسع فيه الا بحثاً عن قصد المشرع ومبتغاه.

٣. ويترتب على هذا ان الخضوع للضريبة عاما وشاملا والاعفاء في اضيق الحدود ولا يجوز التوسع فيه.

٤. احترام الحريات الشخصية والفردية للمكلف، وذلك بعدم التدخل في حياته الشخصية ومنحه حق الدفاع وسماع أقواله واحترام وقته.

٥. التزام الادارة الضريبية تجاه عاملها لتطبيق مبدأ الثواب والعقاب وتطبيق مبدأ المكافآت والامتيازات للموظف المميز والمنجز وتحقيق مبدأ الرقابة ومن اين لك هذا، وذلك حفاظا على الحق العام ومنع هدره وضياعه أو التلاعب فيه.

ثانياً: الإلتزامات الخاصة

١. الإلتزام بسر المهنة.

يحظر على الإدارة الضريبية أن تفشي أسرار المكلفين سواءاً التجارية أو المالية أو الشخصية أو أية معلومات حصلت عليها أثناء الفحص والتقدير، كما لا يحق للإدارة الضريبية أن تستجوب من هو مؤتمن على أسرار المكلف إلا بعد موافقة المكلف نفسه.

٢. عبء الإثبات في بعض الحالات.

يجب على الإدارة الضريبية أن تقدم الدليل والإثبات لأية حالة تقدير لدخل المكلف زيادة عن تصريحه، وكذلك تقديم الدليل في حالة إعتبار أن المكلف قد أخفى جزءاً من دخله.

٣. الإلتزام باخطار وتبليغ المكلف.

تلتزم الإدارة بتبليغ المكلف بأية إشعارات قد تصدر له وفي الوقت المحدد قانوناً وبكافة طرق الإتصال سواء باليد أو بالبريد المسجل أو النشر بالصحف وغيرها.

٤. الإلتزام بالتوعية الضريبية تجاه المكلف واعلامه بحقوقه وواجباته.

يجب على الإدارة الضريبية توعية الكلفين ضريبياً وضمن برنامج متكامل وبكافة الوسائل المرئية والمسموعة والمقروءة، حيث قامت الإدارة الضريبية الفلسطينية بإعداد دليل ضريبة الدخل والذي توضح فيه حقوق وواجبات المكلف.

٥. الالتزام برد المبالغ التي تم تحصيلها من المكلف دون وجه حق.

تلتزم الإدارة الضريبية برد أية مبالغ دفعت من قبل المكلف في حالة عدم تحقيقه لدخل خاضع للضريبة، كخسارته مثلاً أو تحقيقه لدخلاً خاضعاً تقل ضريبته عن المبلغ المدفوع من قبل المكلف.

الفرع الثاني:

(العلاقة ما بين القانون الضريبي والقانون الإداري والإدارة العامة)

١. علاقة القانون الضريبي بالقانون الإداري:

ينظر بعض الكتاب إلى القانون الضريبي بأنه فرع من القانون الإداري باعتبار أن الإدارة الضريبية هي جزء من التنظيم الإداري للدولة.

والإدارة الضريبية بصفاتها سلطة عامه تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية والسلطات الإدارية للإدارة الضريبية في مزاولتها لنشاطها وافصاحها عن إرادتها الملزمة إنما تصدر من جانبها قراراً إدارياً بما لها من سلطة عامة، سواء في المجال الإداري أوفي المجال الضريبي، وبباعت من المصلحة العامة التي يبتغيها القانون^(١).

وهذا القرار الإداري يتسم بطابعه التنفيذي بمجرد صدوره فيفرض الالتزامات بإرادة منفردة من جانب السلطة العامة، ويتعين اعتباره صحيحاً ما لم يصدر قرار آخر بالغائه.

(١) عطيه، قدري: ذاتية قانون الضريبي و أهم تطبيقاتها

وعلى هذا لا يمكن للتظلم الإداري أو الطعن القضائي وقف تنفيذ ذلك القرار كما أنه يعتبر سنداً تنفيذياً في أغلب الأحوال يمكن الإدارة في حالة المعارضة في تنفيذه أن تستعين بالقوة الجبرية دون اللجوء مقدماً إلى القضاء.

وبهذا يعتبر القانون الضريبي وهو الذي يحدد بنوع خاص علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين وينظم حقوقها وامتيازاتها، متصلاً اتصالاً وثيقاً بالقانون الإداري الذي يحكم نشاط الدولة والسلطات العامة بكافة الأفراد.

والحديث عن العلاقة يؤدي إلى تحليل جوانب هذه العلاقة وهي مدى الترابط بين القانونين ومدى الانفصال أو الاستقلال عن بعضهما البعض، ويتضح لنا مما سبق علاقة الترابط.

وعلى الرغم من أن العلاقة وثيقة بين كل من القانونين الضريبي والإداري كونهما يتفرعان عن أصل واحد هو القانون العام وينظم كل منهما نشاط الإدارة في مجال معين وذلك على النحو المبين أعلاه، إلا أن كلا منهما يتميز عن الآخر ويستقل بأصوله ومبادئه، وأساس استقلال القانون الضريبي عن القانون الإداري هو اختلاف الهدف الذي يستهدفه كل منهما، فهدف القانون الضريبي هو ردف الخزينة العامة بالأموال والإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وتحصيلها تحصيلًا كاملاً وفي المواعيد المقررة قانونياً، بينما يهدف القانون الإداري إلى تمكين الإدارة من القيام بوظائفها لتحقيق الصالح العام، وكذلك مزاوله نشاطها في إدارة المرفق العام وضمان سيرها بانتظام وثبات.

ويتمثل استقلال القانون الضريبي عن القانون الإداري في أوجه منها:

أ- الأصل في القانون الإداري هو وجوب اللجوء إلى القضاء مقدماً في حال إرادت الإدارة الحصول على حقها، أما في القانون الضريبي تلجأ الإدارة إلى التنفيذ المباشر للحصول على الضرائب المستحقة.

ب- جواز وقف تنفيذ القرار الإداري وعدم جواز وقف تنفيذ قرار تقرير الضريبة.

ت- ان القانون الضريبي لا يعترف بفكرة العقود في الشؤون الضريبية بينما نظم القانون الإداري العقود الإدارية مخولاً الإدارة حق تغيير شروطها بما يحقق الصالح العام.

ث- ان القانون الضريبي لا يلتزم إلا بأحكامه، وليس من شأنه ان يضيف على مركز اداري غير قانوني صفة مشروعية.

٢. علاقه القانون الضريبي والادارة العامة والقانون الإداري.

ان علم الادارة يقوم على تحقيق الاهداف في مجال الانشطة الحكومية ومن الخطا الخلط بين القانون الإداري وبين الادارة العامة حيث ان القانون الإداري هو مجموعة القواعد القانونية التي تنظم المصالح العامة وتبين علاقاتها بعضها ببعض الاخر وعلاقاتها بالافراد، أما الإدارة العامة فهي كياناً عضوياً لها نظاماً يتعامل مع البيئة التي تشكل خصائص المجتمع التي يعمل فيها هذا النظام بحيث ينظم شؤون الوظيفة العامة تنظيماً علمياً يكفل أداء أعمالها على أكمل وجه ما يقتضي أن تقوم هذه الإدارة بعدد من العمليات والوظائف الإدارية مثل التخطيط، التنظيم التوجيه، الرقابة^(١).

ورغم ان القانون الإداري هو علم مستقل الا ان هناك ارتباطاً جوهرياً بين الادارة العامة وبين دستور الدولة وقانونها الإداري، إذ ان الدستور والقانون الإداري يحكمان تصرفات الافراد على الاخص الموظفين العموميين الذين تعتمد عليهم الادارة العامة في ادائها لمهامها حيث تعتمد على قواعد القانون الإداري في ممارسه نشاطاتها.

(١) عاشور، أحمد صقر: الإدارة العامة - مدخل بيئة مقارن . الطبعة الثانية ١٩٨١.

والادارة العامة خلال ممارستها نشاطها تسعى لتحقيق الاهداف العامة التي تعمل الأجهزة الحكومية والهيئات العامة على تنفيذها، وبهذا نجد الادارة العامة مرتبطة ارتباطا وثيقا بالقانون الاداري ولكنها ليست جزءاً منه وانما تحيى معه وتعيش في فلكه^(١).

فالادارة العامة محكومة في عملها ونشاطها بالتشريعات والقوانين والقرارات التي تصدرها السلطة التشريعية في الدولة والادارة العليا بها، كما ان الموظفين العموميين بالأجهزة الحكومية والهيئات العامة يلتزمون بالتصرف في حدود تلك التشريعات والقوانين والقرارات واللوائح، اذ ان اختصاصاتهم وسلطاتهم توضحها اللوائح المختلفة ولايمكن الخروج باية حال عن هذه الحدود، وهذا ما يظهر جلياً في خضوع الادارة الضريبية خضوعاً عضوياً الى القانون الاداري وخضوعاً وظيفياً الى القانون الضريبي والذي منه تستمد صلاحياتها وامتيازاتها اثناء قيامها بمهامها بتحصيل الضريبة، والادارة العامة ينظر إليها كنشاط وينظر إليها كعضو.

فهو في ظل المعيار المادي (الوظيفي) نشاط الادارة في تنفيذ القانون الضريبي وجباية الضرائب وتحصيلها.

وهي في ظل المعيار العضوي المكاتب والادارات القائمة على هذا النشاط بدءاً من وزير المالية حتى اصغر العاملين في الادارة.

وتبعاً لنظرية اعمال السلطة^(٢) والتي تفرق بين اعمال الادارة وأعمال السلطة وبالتالي تفرق بين نوعين من النشاط الذي تقوم به الإدارة، وهما نشاط السلطة العامة ونشاط الإدارة الضريبية، وفي جميع الاحيان تبدو فيها الإدارة كسلطة عامة تزاوّل سلطة الامر والنهي على الافراد.

(١) الحبيبي، علي: الادارة العامة . صفحة (٤٦)

(٢) أبو زيد، مصطفى: ذاتية القانون الإداري. صفحة (٦٠)

فهي تحكم -ليس بالقواعد العامة العادية- وإنما بقواعد خاصة هي قواعد القانون الإداري وتنفذ وظيفياً بقواعد القانون الضريبي الذي يضيف امتيازاً آخر للإدارة الضريبية يزيد من قوتها في أداء مهامها، وهذا النشاط يميزه ما لا يوجد في علاقات الأفراد المتكافئة فيما بينهم وهو سلطة الأمر والنهي.

ويقول العميد هوريو^(١) (أن الفقهاء قد حددوا نطاق القانون ليس في منطقة الأهداف المقصودة وإنما في منطقة الوسائل المستعملة لإدراك تلك الأهداف، ويعني منطقة السلطات والحقوق)، وأن القانون الخاص لا يهتم إلا قليلاً بالأهداف التي يقصدها الأفراد لأن هدفه هو الوسائل التي يستعملها الأفراد والتي تتمثل في الحقوق التي يدعون مزاولتها بما يملكون من سلطات الإدارة.

ونفس الشيء يوجد في القانون العام إذ أن أهداف الدولة تبدو بالنسبة لها ثانوية أما وسائلها في العمل التي تستخدمها إداراتها الحكومية فهي التي تهمها، وهذا يعني أن القانون التقليدي في مقاصده يضع سلطات الإدارة التي هي وسائل العمل قبل الأهداف.

وما يميز قواعد القانون الإداري عند العميد هوريو أنها تمنح الإدارة في علاقتها بالأفراد مجموعة من الإمتيازات ليس لها ما يقابلها في علاقة الفرد بالفرد، فإمتيازات السلطة العامة تضع الإدارة في مركز أعلى من الأفراد، وتتمتع بحرية أكثر منهم في العمل وقدر أكبر من الحقوق.

فالقرار الإداري يميزه أنه يمكن تنفيذه بمجرد صدوره سواء رضي الفرد أم أبى لكن لا تملك الإدارة حرية مطلقة في التصرف وحتى إذا جعل القانون لها سلطة تقديرية فإن هذه السلطة لا تكون أبداً سلطة مطلقة، وهي بعد ذلك لا تملك حريه مطلقة في إختيار الأسباب التي تبني عليها قراراتها، ففي العديد من المجالات يجب أن يكون القرار مبنياً على أسباب قد حددها

^(١) أبو زيد، مصطفى: ذاتية القانون الإداري.

القانون وهي ليست حرة في إختيار الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها حيث يجب أن تستهدف دائماً المصلحة العامة، وأحياناً نوعاً خاصاً من أنواع المصلحة العامة طبقاً لما يسمى (بقاعدة تخصيص الأهداف)، حيث لا يجوز إستعمال سلطات الضبط الإداري لإجبار الناس على التبرع لمشروع خيري مثلاً، أو أن تختار موظفيها كما يحلو لها وبهذا على الإدارة أن تختار الأصلح دائماً.

المبحث الثاني

ماهية النظريات والأنظمة الضريبية

تكتسب الضريبة أهمية كبيرة ليس فقط لأنها تمثل أبرز إيرادات الدولة، وإنما لأنها تلعب دوراً مهماً في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والمالية فضلاً عما تثيره من مشاكل مختلفة يتعين بحثها.

الفرع الأول:

خصائص وأهداف النظريات الضريبية

(١) الخصائص.

تعريف الضريبة:

التعريف الأول

الضريبة هي اقتطاع اجباري لصالح الادارات العمومية، ولا يعطي اي حق في الاستفادة من مقابل مباشر، ولكن من خدمات تقدم مجاناً الى المجموع^(١).

التعريف الثاني

الضريبة فريضة نقدية يلتزم الفرد بادائها الى الدولة وفقاً لقواعد تشريعية مقررة نهائية بغرض تغطية النفقات العامة بدون مقابل^(٢).

^(١) علوان، محمد: رسالة ماجستير التهرب من الضريبة. صفحة (١٧). سنة ٢٠٠٠

^(٢) شواربي، عبد الحميد: مجموعة الضرائب. الإسكندرية . منشأة المعارف

التعريف الثالث:

الضريبة مبلغ من النقود يدفعه الافراد سواء كانوا طبيعيين او معنويين جبرا الى الدولة لتغطية النفقات العامة دون ان يكون هناك مقابل او منفعة لها ^(١).

ويتضح من تحليل التعريفات السابقة ان خصائص الضريبة هي:

١:١ الضريبة مبلغ من المال:

قد يكون هذا المال عينا او نقدا: فقد كانت الضرائب قديما تدفع عينا باقتطاع جزء من المحاصيل الزراعية لقاء الضريبة على الانتاج الزراعي او تكون خدمات اجبارية تفرض على الاشخاص دون مقابل محدد، كنظام السخرة ونظرا للطابع النقدي للمعاملات الاقتصادية الحديثة فقد اصبحت الضريبة تدفع نقدا باعتبار ذلك اسهل فرضا وتحصيلا وانفاقا من المال العيني او الخدمات الشخصية ^(٢).

٢:١ ان الضريبة تفرض جبرا:

يقوم المكلف بدفع الضريبة بشكل اجباري، أي انها فريضة الزامية وانها ليست اختيارية للمكلف يدفعها او لا يدفعها.

وحيث ان الضريبة لا تفرض الا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية ^(٣)، لان قوانين الضرائب متى اقرت اصبحت اجبارية بالنسبة للجميع سواء كانوا من المواطنين او الاجانب المقيمين بالبلاد، باعتبارهم اعضاء متضامنين في منظمة سياسية تقررت الضريبة فيها وليس

^(١) خصاونة، جهاد: المالية العامة والتشريع الضريبي. صفحة (٩٧)

^(٢) البطريق، يونس: النظم الضريبية

^(٣) نيقولا، قدرى عطية: ذاتية القانون الضريبي. جامعة الإسكندرية. مطبعة معهد دون بوسكو. ١٩٦٠

لاي شخص ان يتمتع عن دفعها بحجة انهم غير ممثلين في السلطة التشريعية كالا جانب مثلا
اوبحجة ان ممثليهم لم يصوتوا الى جانب فرضها.

٣:١ ان الضريبة تفرض من قبل الدولة:

والمقصود بالدولة الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة، والهيئات الرسمية
هي الجهة المخولة بفرض الضريبة، وتفرض بموجب تشريع " لا ضريبة الا بقانون "(١).

٤:١ تفرض الضريبة على المكلفين:

سواء كانوا اشخاصا طبيعيين اومعنويين كالشركات والمؤسسات العامة والجمعيات
التعاونية والهيئات المعنوية الاخرى، وسواء كانوا من المواطنين او الاجانب المقيمين.

٥:١ تفرض الضريبة بصفة نهائية:

وهذا يعني ان المكلف لا يحق له المطالبة باسترداد المبالغ التي دفعها كضريبة كما لا
يحق له المطالبة بفوائد عليها لانها فرضت عليه بصفة نهائية، ويقصد هنا أن يتم ربط الضريبة
إستناداً إلى تصريح المكلف من خلال تقديمه لكشف التقدير الذاتي والذي يقر به بدخله الخاضع
والتي على أساسه يتم تحديد الضريبة النهائية وبموافقته بحيث لا يمكنه المطالبة بإسترداد هذه
الضريبة.

٦:١ ليس للضريبة قابل معين:

ان الضريبة تدفع من قبل المكلف باعتباره عضوا في المجتمع الذي هو احد اطراف
العقد الاجتماعي حيث تقدم الدولة الخدمات العامة وتقوم بتغطية تكاليف الاعباء العامة، ولا يحق
للمكلف ان يطلب من الدولة نفعا خاصا مقابل ما دفعه من ضرائب.

(١) خصاونة، جهاد: مرجع سابق

وعليه فإن الالتزام بالضريبة يعتمد على مدى قدرة الشخص على المساهمة في تغطية تكاليف الاعباء العامة، وليس على مدى تمتعه بالخدمات والمنافع التي تقدمها الدولة.

فالفقراء يستفيدون كثيراً من الخدمات العامة في مجالات الأمن والصحة والتعليم والقضاء على الرغم من أنهم لا يدفعون من الضرائب شيئاً أو يدفعون مبالغ بسيطة، بينما تفرض الضريبة على الأغنياء بشكل تصاعدي وبأسعار مرتفعة على الرغم من عدم إستفادتهم أو تكون إستفادتهم أقل من الخدمات التي تقدمها الدولة كالصحة والتعليم مثلاً.

٧:١ الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها^(١):

قد تستخدم الدولة الضرائب كأداة من أدوات السياسة الإقتصادية وذلك لتحقيق أهداف الدولة الإقتصادية والمالية وكذلك الأهداف السياسية والإجتماعية.

فمثلاً مبدأ التكليف التصاعدي وسيلة لإعادة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع والحد من التفاوت بين الطبقات.

وتستخدم الضرائب الجمركية لحماية الصناعات الوطنية من المنافسة، وكذلك فرض ضرائب على الإستهلاك، يهدف إلى تشجيع الأفراد على الإدخار، والحد من الإنفاق على المواد الإستهلاكية لتحويل المدخرات إلى مشاريع منتجه، وقد تستخدم الضريبة كوسيلة لتشجيع النسل أو الحد منه حسب ظروف المجتمع، حيث زيادة الإعفاءات العائلية للأولاد دون تحديدها بعدد تشجع على زيادة النسل، والعكس في حالة تخفيض هذه الإعفاءات ومنحها لعدد محدد فقط يساعد في تحقيق هذا الهدف.

^(١) خصاونة، جهاد: المالية العامة والتشريع الضريبي. صفحة (١٠٠)

٢) القواعد الأساسية للنظرية الضريبية

الضرائب قديمة منذ قدم الإنسان، حيث تبحث الدولة عن أسلوب مناسب للحصول على موارد لتغطي احتياجاتها.

وبذلك تعتبر الضريبة ضرورية بالنسبة للدولة لا غنى عنها، كونها من أهم الموارد للدولة وباعتبارها أداة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية، ومظهراً هاماً من مظاهر الدولة السيادية، حيث تفرضها الدولة وتجبها كونها تمثل مظهراً من مظاهر السيادة وهي بالمقابل عبئاً على المكلف.

وقد كتب عن ذلك بوضوح الاقتصادي الإنجليزي " آدم سميث " حيث ذكر في كتابه (ثروة الأمم) أربع قواعد يجب أن تلتزم الدولة بها عند فرض الضرائب تحقيقاً لمصلحة كل من الدولة والمكلف، وهذه القواعد هي^(١):

١:٢ العدالة.

وما قاله سميث أنه (يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية حسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتعون به تحت حماية الدولة).

ويفهم من قاعدة العدالة وجوب المساهمة من أفراد الدولة في النفقات العامة كل حسب مقدرته، ومقدار دخل الفرد هو المقياس لمعرفة قدرة المكلف، ويرى آدم سميث أن تفرض الضريبة على الدخل لا على رأس المال.

حيث يتم فرض الضريبة طبقاً لمبدأ عمومية الضريبة والتي يعني ضرورة إخضاع جميع الأشخاص وكافة الأموال للضريبة، وهو ما يعبر عنه بالعمومية الشخصية والتي يقصد بها

^(١) خصاونة، جهاد: المالية العامة والتشريع الضريبي. صفحة (١٠٠)

أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص الخاضعين لسيادتها، أو التابعين لها من المواطنين والأجانب الذين يقيمون بها على حد سواء.

وهناك العمومية المادية والتي يقصد بها أن تخضع كافة الأموال الموجودة في إقليم الدولة وتخضع لسيادتها، ولتحقيق المساواة في تحمل الاعباء، وذلك بسبب اختلاف دخول الأشخاص بدرجات كبيرة، يجب أن لا تفرض الضريبة على جميع الأشخاص بنفس المقدار وإنما يجب أن يكلف كل شخص بدفع الضريبة بما يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه مع الأخذ بعين الاعتبار ظروفه الشخصية والعائلية وذلك تحقيقاً لمبدأ الشخصية الضريبية.

٢:٢ قاعدة اليقين.

تقضي هذه القاعدة بأن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين ودون غموض أو تحكم وذلك بأن يكون دفعها وطريقة تحصيلها وكل ما يتصل بها من إجراءات مقررًا بوضوح حتى يعلمه المكلف وغيره.

ويشمل معنى اليقين أيضاً استقرار نظام الضريبة وثباته، فيجب أن لا يدخل على نظام الضريبة وعلى أحكامها من تعديل وتغيير إلا ما هو ضروري فعلاً لتحقيق المصلحة العامة^(١).

٣:٢ الملائمة.

وتعني هذه القاعدة بأن تكون أحكام قوانين الضرائب المتعلقة بتحصيلها من حيث المواعيد والأساليب ملائمة للمكلف وتتلائم مع ظروفه وأوضاعه، وتطبيقاً لهذا يجب أن يكون موعد دفع الضريبة مناسباً للمكلف.

^(١) السوداني، عبد العزيز: البناء الضريبي مدخل تحليل النظم

وهذا يتطلب أن تحصل الضريبة بعد الحصول على الدخل وبعد تحقق الأرباح مباشرة، وذلك أن تحصيلها قبل ذلك سوف يثير الكثير من المشاكل والإشكاليات للمكلف ويجعله يشعر بشدة وطئتها وعدم استطاعته دفعها.

وبالمقابل إذا تمت مطالبة المكلف بدفع الضريبة المستحقة على هذه الأرباح بعد مضي فترة طويلة من تحقيقها فإن تحصيلها سيكون صعباً، لأن المكلف سيكون قد أنفق ما حصل عليه من دخل، وبناءً عليه فمن الأفضل تحصيل الضريبة مباشرة بعد تحقيق الربح حيث لا يشعر المكلف عندها بثقل عبء الضريبة وإنما يعتبرها بمثابة نفقة من النفقات الأخرى.

٢:٤ قاعدة الإقتصاد بالنفقات.

وتقضي هذه القاعدة أن تبذل الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية كل ما في وسعها لضغط نفقات تحصيل الضرائب إلى أقل قدر ممكن مقارنة مع ما يدفعه المكلفون إلى الخزينة كإيرادات من الضرائب.

٣) الأهداف

أهداف النظام الضريبي:

يعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة من الفرائض والضرائب التي يلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة، على إختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية ويمثل تعبير النظام في الضرائب مفهوميين مفهوم واسع والآخر ضيق^(١).

^(١) البطريق، يونس: النظم الضريبية .

المفهوم الضيق

وهو يعني مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في
مراحله المتتالية من التشريع إلى التقدير والتحصيل.

المفهوم الواسع

أي مجموع العناصر الأيدلوجية والإقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها إلى كيان
أوجود ضريبي معين، وذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة
في المجتمع الرأسمالي عنها في مجتمع إشتراكي، كذلك تختلف في مجتمع متقدم إقتصادياً عن
صورته في مجتمع متخلف، ويشمل النظام الضريبي تبعاً للمفهوم الواسع على ركنين رئيسيين
هما: الهدف والوسيلة.

ويرمي أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف الدولة التي تحددها فلسفتها السياسية
ويعكس ما قد يطرأ على هذه الأهداف من تغيرات.

١:٣ هدف النظام الضريبي في الدولة الرأسمالية المتقدمة:

كانت الدولة الرأسمالية حيادية تجاه النشاط الإقتصادي قبل أزمة ١٩٢٩ الإقتصادية
وكانت تسمى الدولة الحارسة، وكانت نظرتها إلى الضريبة فقط أداة مالية تمكنها من الحصول
على موارد تكفي للإنفاق العام لإشباع حاجات الأفراد^(١).

فكان النظام الضريبي يهدف إلى وفرة الحصيلة (إنتاجية الضريبة)، ثم نتيجة لعجز هذه
الدول في مواجهة الأزمة الإقتصادية لسنة ١٩٢٩، إتجهت هذه الدول للضريبة إلى وظائف
جديدة حيث أدى هذا إلى تدخل الدولة في الإقتصاد من حيث التمييز في المعاملة الضريبية بين

^(١) بشور، نورالله، البطريق: التشريع الضريبي. الطبعة الخامسة. منشورات جامعة دمشق. ١٩٩٥

أوجه النشاط المختلفة لتشجيع بعضها دون الأخرى، حيث أن الهدف ذا طبيعة اجتماعية واقتصادية، وفي نفس الوقت مورداً مالياً.

٢:٣ هدف النظام الضريبي في الدولة الرأسمالية المتخلفة^(١):

أهم هدف هو تنمية إمكانيات الإيداع والاستثمار، وذلك بفرض الضرائب التي تحد من الاستهلاك الزائد، وتهيئة الظروف المواتية للتنمية بقصد زيادة معدل النمو الإقتصادي على نحو يحقق زيادة متوسط الدخل في هذه الدول إلى ما يقرب من مستواه في الدول المتقدمة، وكذلك تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الإقتصادية الذي يمكن من تنفيذ المشروعات التي تتضمنها التنمية.

٣:٣ هدف النظام الضريبي في الدول الاشتراكية:

الضريبة هنا وعاء جماعي، حيث تتخذ النظم الاشتراكية من الضريبة أداة مرنة من أدوات التوجيه الإقتصادي، وأداة من أدوات الرقابة على الإنتاج ومقياساً لكفايته من الناحية الأخرى.

٤) أهداف الضريبة

تعتبر الضريبة أحد أركان السياسة المالية في الدولة، وهي أحد العوامل الهامة في توجيه اقتصاد الدولة والسيطرة عليه.

فإن السياسة المالية تترجم إلى أرقام كل أوجه نشاط الدولة من خلال عرضها بموازنة سنوية تشمل كل نشاطات الدولة وما ينتج عنها من إيرادات ونفقات وبهذا يمكن معرفة الدور التي تلعبه السياسة المالية في تحقيق أهداف السياسة الإقتصادية والمالية للدولة^(٢).

^(١) خصاونه - مرجع سابق

^(٢) القيسي: مالية عامة و تشريع ضريبي. مكتبة دار الثقافة والنشر. ١٩٩٨

١:٤ الهدف الأول:

الحصول على إيرادات (وفرة الحصيلة)

ويعتبر هذا الهدف من أهم الأهداف، لما يمثله من مصدر تمويل لنفقات الدولة المتكررة وغير المتكررة.

وعندما يتوسع المجتمع وتزداد الحاجة إلى العديد من المشاريع اللازمة للمجتمع من قبل الدولة مثل الأمن، الصحة، التعليم وغيرها، تظهر الضرائب كأهم وسيلة لتمويل تلك النفقات.

٢:٤ الهدف الثاني:

وسيلة لإستقرار مستويات الاسعار.

تعتبر الضرائب عامل مهم في تحقيق الاستقرار على مستوى الأسعار، حيث مع زيادة الطلب على السلع يؤدي إلى زيادة أسعارها، مما يؤدي إلى التضخم في الأسعار بذلك تتدخل الدولة بفرض الضرائب، أوزيادة نسبتها وبهذا تمتص القوة الشرائية (يقل الطلب الفعال) مما يؤدي إلى تحقيق التوازن في الأسعار، والعكس في حالة التقليل من مقدار الضرائب لرفع الطلب الفعال والحد من تدني مستوى الأسعار.

٣:٤ الهدف الثالث:

وسيلة لتحقيق التشغيل الكامل والنمو الإقتصادي:

يتم ذلك عندما تريد الدولة أن تقوم بتشجيع قطاع معين يتم إعفاؤه من الضرائب مع بقاء الضرائب مفروضة على قطاعات أخرى، وبالتالي توجه الإقتصاد للعمل والنشاط في ذلك المجال، وبذلك تعمل الدولة على تحقيق التنمية في المجال الإقتصادي الذي تراه مناسباً.

٤:٤ الهدف الرابع:

وسيلة في مواجهة البطالة

تعتبر الضرائب إحدى الوسائل التي تستعين بها الحكومات لهذه الغاية، وذلك يمكن للحكومة تحقيق زياده في مستوى التوظيف، من خلال منح التسهيلات الضريبية لأرباب العمل عند قيامهم بتوظيف عمال جدد.

٥:٤ الهدف الخامس:

وسيلة لإعادة توزيع الثروة بين الأفراد

ويعتبر هذا الهدف مهماً، ويتم تحقيقه عن طريق زيادة الأعباء الضريبية لذوي الدخل المرتفعة وتخفيض الأعباء على ذوي الدخل المنخفضة، حيث بزيادة الدخل تزداد الضرائب مما يساعد على تقليل الفوارق بين الأفراد والحد من الظواهر الإجتماعية غير المرغوب بها.

وعن طريق الضرائب التي تقوم الدولة بفرضها يمكنها ذلك من ان تختار سياسة ضريبية حكيمة لتشجيع الادخار والاستثمار في المجالات التي تخدم الإقتصاد^(١).

ومن خلال التعرف على خصائص الضريبة وأهدافها لابد من توافر الخصائص التالية لتصنيف النظام الضريبي بأنه جيد:

١- توزيع العبء الضريبي بطريقة عادلة.

٢- أن تكون التحصيلات الضريبية كافية.

(١) مالية عامة. منشورات جامعة القدس المفتوحة. ٢٠٠٠

٣- يجب أن يتمشى هيكل الضرائب المفروض مع السياسة المالية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار والنمو الإقتصادي.

٤- يجب إختيار نوع الضريبة المفروضة بطريقة تقلل من تدخل الدولة والإقتصاد بمعنى التقليل من العبء الضريبي.

٥- يجب أن يتضمن النظام الضريبي إجراءات إداريه مفهومه، وسلسله لواقع الضريبة.

٦- يجب أن تكون التكاليف لدائرة ضريبة الدخل وتكاليف المتابعة أقل ما يمكن.

٥) الوسيله:

وهي الوسيلة اللازمة لتحقيق الاهداف، وهذه الوسائل تقوم على عنصرين.

١:٥ العنصر الفني:

ويقصد به صياغة الأصول العلمية للنظام الضريبي، وتحديد أبعاده ومضامين قواعد هذا النظام تحديداً دقيقاً واضحاً، وذلك في إطار أهداف الدولة التي تحددها الفلسفة السياسية للسلطة الحاكمة^(١).

ولذلك تؤثر صورة الهيكل الإجتماعي (بمعناه الواسع) وطبيعة العلاقات القائمة بين قطاعاته تأثيراً عميقاً على إختيار صورة الضرائب من ناحية، وعلى تحديد العناصر الخاضعة لها من ناحية أخرى، حيث يمكن القول أن النظام الضريبي لا يمكن أن ينشأ بطريقه تحكيميه خالصه من جانب السلطة التشريعية.

حيث يمكن القول بأن المجتمع يضيف على النظام الضريبي صورته مستقلة عن إرادة الشارع، على إعتبار أن كل نظام ضريبي ما هو إلا تعبير عن مجتمع معين في وقت معين.

(١) السوداني: البناء الضريبي مدخل تحليل النظم. مرجع سابق

فالدول الرأسمالية تختار من الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق أقصى حصيله ضريبية ممكنه، تتصف بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى.

ففي الولايات المتحدة تحقق الضريبة على المبيعات حصيله كبيره نتيجة لإتساع وعائها الذي يشمل غالبية السلع شائعة الإستعمال، أو الحد من الإعفاءات أوزيادة السعر وهي في إتباعها لهذه الوسائل الفنية لا تهتم كثيراً بمقابل تحقيق الهدف من مجافاة العدالة الإجتماعية التي تمثل المكانة الثانية بعد غزارة الحصيله الضريبية^(١).

أما الدول الإشتراكية، فتستعين بالوسائل الفنية التي تمكنها من التفريق في المعاملة بين أنواع الإنتاج المختلفة، وبين السلع الضرورية والسلع الكمالية، وبين الدخول المنخفضة والدخول المرتفعة، بحيث تكون الوسائل الفنية اداة على جانب كبير من المرونة والكفاية لتخطيط كل من الإنتاج والتوزيع^(٢).

٢:٥ العنصر التنظيمي:

كون النظام الضريبي بمفهومه الضيق عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي، فإن العنصر التنظيمي فيه جانب كبير من الاهمية فالصورة الحديثة للنظام الضريبي في جميع دول العالم تقوم على أساس نبذ الضريبة الوحيدة، وفرض ضرائب متعددة أوموحده بما يقتضيه ذلك من ضرورة تباين أسس الإخضاع الضريبي سواء كانت (الدخل، رأس المال، الثروة، المعاملات، الإستهلاك أو الإنفاق...ألخ)، وتعدد الأحكام التشريعية المقرر له واللوائح الإدارية المفسره لهذا الإخضاع، فضلاً عما يتطلب كل ذلك من تنظيمات إدارية متعددة ومتشعبة تنهض بمهام التقدير والكشف عن الدين الضريبي والتحصيل

^(١) بشور، عصام: نورا الله: البطريق، يونس: التشريع الضريبي.

^(٢) خصاونة: مالية عامة و تشريع ضريبي

وهذا مؤداه أن التنظيمات الادارية تزداد حجماً وعدداً كلما إزداد تعقد الكيان الضريبي وازدادت بالتالي إحتياجات تطبيق احكامه.

الفرع الثاني

الأنظمة الضريبية.

إن اختيار النظام الضريبي الأمثل يعتبر من أهم أولويات السياسة المالية، وذلك لإعتبار الضرائب أداة فعالة من أدوات السياسة المالية عند مرحلتين:

المرحلة الأولى:

هي مرحلة إختيار النظام الضرائبي الأمثل حيث ترسومعالم السياسة المالية وتبدأ من منطقة الصفر ويتم تأسيس النظام الذي يخدم ويحقق الأهداف المبتغاة، وذلك من خلال المفاضلة بين النظم الضريبية الموجودة التي تتلاءم وتتسجم مع التركيبة الاجتماعية والإقتصادية والسياسية للدولة.

المرحلة الثانية:

هي كيف يحدد شكل وتوجه السياسة المالية في جانب إيرادات الضرائب حيث تتوجه السياسة المالية لتحقيق الأهداف الإقتصادية من خلال النظام الضريبي الذي يجب أن يتبعة تشريع ملائم يعكس الرؤيا السياسية للبلاد، حتى يكتسب النظام الضرائبي صفة الإلزام. وحتى تكون الإجراءات المتعلقة في الضرائب صحيحة وتخدم الأهداف يجب أن تكون مدروسة ودقيقة ومحددة بقرارات واضحة، لتبين الممكن وغير الممكن والمستفيد والمتضرر من تلك الإجراءات وذلك حتى تحقق الأهداف المحددة مسبقاً.

ومن خلال التطبيق في مجال الضرائب للنظام الضريبي الفلسطيني هناك محددات تجعل من الصعب إستخدام الضرائب في تحقيق الأهداف الإقتصادية، حيث أن هذه المحددات تحد وتقيّد إتخاذ إجراءات مالية من خلال هذه الضرائب ومن هذه المحددات:

- متطلبات ضرورية:

حتى تتمكن الحكومة من ممارسة سياسة ضريبية فعالة يجب أن تتوفر لها كل مقومات إتخاذ القرار بشأن السياسة الضريبية (الوطنية)، وهذا يعني التمتع بالإستقلال الكامل على المستوى الضريبي (التشريعي)، والمستوى النقدي وأن تتمكن من أخذ القرار المناسب في الوقت المناسب دون أية معوقات داخلية أو خارجية.

- متطلبات إقتصادية بحتة:

تتعلق بمكونات الإقتصاد الوطني والناجح المحلي الإجمالي والتوقعات الإقتصادية وحالات التضخم، والميل الحدي للإدخار والميل الحدي للإستهلاك، وأدوات السياسة النقدية ومدى التشابك بين السياسة المالية والنقدية حيث أن العوامل الإقتصادية وجودها أو عدم وجودها يؤثر وينسب متفاوتة على نجاح وفعالية السياسة الضريبية.

- محددات ناتجة عن إتفاقيات دولية^(١):

ومثالها إتفاقيات فلسطين مع الدول المجاورة مثل الأردن وغيرها، حيث يكون أثر هذه الإتفاقيات محددًا للسياسة الضريبية المالية داخل البلد ففي مجال الضرائب المباشرة لم تستطع السلطة تعديل القانون المعمول به إلا من خلال النسب الضريبية فقط وبالنسبة للضرائب غير المباشرة مقيدة باتفاقيات لا تستطيع تعديل أو تغيير النسبة.

^(١) مالية عامة: منشورات جامعة القدس المفتوحة. الطبعة الأولى. ١٩٩٨

وحتى يتحقق للحكومة نجاحها في مجال السياسة الضريبية لا بد لها من إعادة النظر في المجال الضريبي باعتباره أحد أهم الدعائم الأساسية لنظامنا الإقتصادي والسياسي والإجتماعي، على أساس يحقق المزيد من التوازن الإجتماعي، ومزيد من العدالة الضريبية من ناحية، ويضفي البساطة والوضوح وعدم التعقيد في الأحكام والإجراءات الضريبية من ناحية أخرى الأمر الذي سيبعث الثقة والطمأنينة في نفوس المواطنين وينعكس بالتالي على حصيلة الضرائب بإعتبارها أحد وسائل التمويل العامة التي تعتمد عليها الدولة في سبيل تدبير موازنتها.

ويتضح من خلال الدراسات أنه منذ الخمسينيات والفيضان التشريعي وخصوصا في مجال الضرائب مستمر بدرجة عالية، وذلك في كثير من بلدان العالم ويرجع هذا التدخل الدولي المستمر بالتشريعات الضريبية بتجديدها حتى تراعي الظروف والأحوال إلى عدة أسباب منها^(١):

- التغيرات في طبيعة التركيب الطبقي داخل المجتمعات، وموقف الدولة تجاه رأس المال الخاص (والأجنبي منه خاصة).
- التغيرات الطبيعية في حجم وأنواع الأنشطة داخل المجتمع، مما يحتم ضرورة التدخل لمعاملتها ضريبياً.
- تغيرات نظرة الدولة في إدارة شؤون النشاط القومي.
- تغيرات وتطورات سياسية وما يتبعها من استحقاقات سواء كانت محلية أو خارجية.

١ - نظام الضريبة الموحد:

ويعني نظام الضريبة الموحده أو (الواحدة) أن تضم الدخول المختلفة التي يحصل عليها نفس المكلف في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة، وهوما يعني النظر إلى عناصر ومفردات

^(١) خصاونة: مالية عامة و تشريع ضريبي. مرجع سابق

دخل المكلف بإعتبارها وحدة واحدة بغض النظر عن إختلاف مصادرها^(١). ولهذا فإن نظام الضريبي الموحد يعني أن تفرض الضريبة على المكلف مرة واحدة على كافة الإيرادات التي يحققها، بما تعنيه أيضاً من وحدة الجهة التي يتردد عليها وكذلك وحدة الإجراءات والأساليب التي يخضع لها.

١:١ ويرى مؤيدي هذا النظام أنه يحقق مزايا متعددة أهمها:

١:١:١ من حيث قاعدة الإقتصاد في نفقات التحصيل، تعتبر الضريبة الموحدة أكثر إقتصاداً في نفقات جبايتها، وذلك بسبب طبيعة نظام الضريبة الموحدة وما يتسم به من بساطة وسهولة فهولا يستلزم وجود هيئات وإدارات ضريبية متعددة.

وبالتالي فإن نظام الضريبة الموحدة يترتب عليه قلة الأجهزة الإدارية التي يحتاج إليها ولكن يشترط كفاءتها على المستوى الفني والتنظيمي، لأن تطبيق هذا النظام يستلزم التحقق من إجمالي دخل المكلف مباشرة.

٢:١:١ في نظام الضريبة الموحدة يسهل على المكلف معرفة مقدار العبء الضريبي المفروض عليه، ولن يوجد دخل تفرض عليه ضريبة أكثر من الآخر وعليه فإن نظام الضريبة الموحد يحد من التهرب الضريبي الجزئي أو الكلي.

٣:١:١ من حيث قاعدة العدالة الضريبية، فإن نظام الضريبة الموحدة أقرب إلى تحقيقها بسبب النظرة الإجمالية والشمولية لكل الإيرادات التي يحققها المكلف دفعة واحدة ومن ثم إمكانية تصنيف المكلفين حسب حجم دخولهم بسهولة.

٤:١:١ ومن المزايا التي تتحقق نتيجة هذا النظام أنه يمكن من حساب تكلفة الخدمات العامة، ومعنى ذلك إمكانية التوقع لحجم الإيرادات القابلة للإنفاق.

^(١) نبيه، بدر: المركز العربي للتطوير الإداري team. القاهرة

٥:١:١ ومن حيث توفير الوقت فإنها ميزة حقيقية للمكلف، لأنه لن يذهب للإدارة الضريبية إلا مرة واحدة يتم فيها محاسبته، وكذلك توفير الوقت للإدارة الضريبية بشكل عام لأن المكلف لن يتردد عليها إلا مرة واحدة.

٦:١:١ إمكانية الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، حيث تراعي الظروف العائلية والشخصية للمكلف من جهة ومن جهة أخرى إمكانية تطبيق مبدأ التكاليف التصاعدي عند فرض الضريبة الواحدة، حيث تزداد بازدياد الدخل وهذا يسمح بتحقيق العدالة والمساواة والحصول على وفرة الإيرادات^(١).

٢:١ عيوب نظام الضريبة الموحدة:

يمكن توجيه عدد من الانتقادات إلى نظام الضريبة الموحدة وأهمها:

١:٢:١ إعتقاد الدولة على ضريبة واحدة لسد جميع نفقاتها، يجعل هذه الضريبة من الجسامة بحيث تنقل كاهل المكلف وتثير سخطة على السلطات العامة، مما يؤدي إلى التهرب من الضريبة.

٢:٢:١ على الرغم من العدالة الظاهرية للضريبة الموحدة إلا أنها أبعد ما تكون عن تحقيق هذا الهدف من الناحية العملية، فقسوتها على فريق من المكلفين لا يمكن تخفيفها بواسطة ضريبة أخرى.

٣:٢:١ تطبيق نظام الضريبة الموحدة يحتاج إلى معرفة طبيعة الإيرادات الذي تفرض عليها الضريبة بدقة، ولكن إذا حصل خطأ في هذا المجال فلا يمكن تلافيه بعكس نظام الضريبة النوعية، فإنه إن حدث خطأ فإنه يمكن تلافيه بضريبة أخرى.

^(١) خصاونه: تشريع ضريبي. صفحة (١٠٦)

٤:٢:١ يعتبر من أكبر عيوب النظام الضريبية الموحدة هو شعور المكلف بتقل عبء الضريبة إذا كان سيدفع ما يترتب عليه مرة واحدة.

٢- نظام الضرائب النوعية:

يقوم هذا النظام على أساس تعدد الضرائب المفروضة وتنوعها بحسب تعدد الأوعية والإيرادات القابلة لفرض الضرائب عليها، إضافة إلى توفر شروط فرض الضرائب عليها.

ويعني ذلك أنه لو كانت للمكلف إيرادات ذات طابع تجاري وصناعي فيلزم أن تفرض ضريبة تتناسب مع طبيعة كل منهما، كذلك لو وجدت إيرادات أخرى ذات طبيعة مختلفة كإيرادات العقارات والأموال المنقولة أو الرواتب وما في حكمها فإنه من الأفضل أن يفرض على هذه الإيرادات ضريبة تتناسب مع طبيعتها وفقاً لنظام الضرائب النوعية.

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن نظام الضرائب النوعية لا يعني على الإطلاق الإفراط في فرض الضرائب، بحيث تصبح من الكثرة المفرطة ما يؤدي إلى تعقد النظام الضريبي وغموض أحكامه إضافة إلى كثرتها وكثرة الإجراءات التي يستلزمها مثل هذا النظام حيث يسبب ضيق وتذمر للمكلفين، واضطراباً في النظام الإقتصادي والمالي بأكمله.

١:٢ مزايا نظام الضرائب النوعية:

١:١:٢ من حيث إعمال قاعدة الملائمة:

فإن هذا النظام أقرب إلى تحقيقها، حيث يسمح باختيار أنسب الطرق وأكثرها ملائمة لكل إيراد على حدة، بحيث يفرض ضريبة تتلائم مع طبيعة هذه الإيرادات بشكل منفرد.

٢:١:٢ من الناحية الاقتصادية:

إن تعدد الأوعية الضريبية يتيح النظر إلى كل وعاء على حدة، وبالتالي يمكن من استخدام الضريبة كأداة للسياسة الاقتصادية، وذلك عن طريق تخفيض العبء عن قطاعات اقتصادية معينة يراد تشجيعها والاستثمار بها، وزيادتها على قطاعات أخرى يراد ضبطها وتوجيهها.^(١)

٣:١:٢ من ناحية اعتبارات العدالة:

فإن تعدد الأوعية يتيح الفرصة للتعرف على مصدر الدخل في كل حالة، وبالتالي يتيح الفرصة للتعرف على ظروف المكلف أثناء تحقيقه لدخله، مما يسمح بالتمييز في المعاملة المالية بين الأنواع المختلفة للدخل تبعاً لمصادرها، مما يسمح أيضاً بالتفريق في المعاملة بين مصادر هذه الإيرادات حيث يقبل معاملة يسيره إذا كان مصدرها العمل الإنساني ومعاملة قاسية إذا كان مصدرها رأس المال، ومعاملة وسط إذا كان مصدرها مختلط^(٢).

٤:١:٢ أن نظام الضريبة النوعية أقل ثقلاً في وقعه واثره على المكلف.

لأن دفع المكلف أكثر من ضريبة بحسب تعدد الإيرادات التي يحققها أسهل عليه من دفعها كلها دفعة واحدة، فهذا النظام أقل إزعاجاً، وبالتالي يجعل المكلف أقل ميلاً للتهرب من الضرائب.

٥:١:٢ تدر حصيلة أوفر للدولة.

لأنها تصيب سائر نواحي نشاط المكلفين ويمكن لبعضها تفادي وإصلاح أخطاء البعض الآخر.

^(١) عناية، غازي: المالية العامة و التشريع الضريبي. الطبعة الأولى. دار البيارق. ١٩٩٨

^(٢) نبيه، بدر: المركز العربي للتطور الإداري. القاهرة

٢:٢ عيوب نظام الضريبة النوعية.

ينتج عن تطبيق نظام الضرائب النوعية عيوب اهمها:

١:٢:٢ يحتاج تطبيق هذا النظام لجهاز اداري على قدر عالٍ من الكفاءة والخبرة، بحيث يستطيع ان يعدد من إداراته وجهازه الفني بحسب تنوع الإيرادات وتنوع الضريبة المفروضة عليها.

٢:٢:٢ يصعب على المكلف الإلمام بكافة الأحكام والإجراءات والتعديلات المتعلقة بالضرائب المتعددة التي يقتضيها هذا النظام.

٣:٢:٢ يكلف هذا النظام نفقات متعددة كثيرة نظراً لتعدد الأجهزة الضريبية المكلفه بتتبع الإيرادات ذات الطبيعة المتعددة، وبالتالي يؤدي إلى كثرة عدد العاملين في الجهاز الإداري.

٤:٢:٢ نظراً لخضوع كل إيراد على حدة لضريبة نوعية خاصة به، فإنه يصعب إجراء التصاعد على النحو الذي يتم في نظام الضرائب الموحدة.

٣ - نظام الضرائب النوعية متوجاً بالضريبة العامة على الدخل (المختلط).

يقوم هذا النظام على أساس وجود ضرائب نوعية متعددة بتعدد الإيرادات الخاضعة للضريبة، وإلى جوارها توجد ضريبة عامة على الدخل تعتبر ضريبة تكميلية.

وبيتيح هذا النظام معالجة عيوب نظام الضرائب النوعية، من حيث تأمين العدالة ومراعاة ظروف المكلف الشخصية، ولكن دون أستبعاد وتسهيل إجراءات التحقق والتحصيل وتنوع أساليب التقدير والتحصيل تبعاً لتنوع مصادر الدخل، لكن إتباع الضريبة العامة على الدخل تسبب إزدواجاً واضحاً في الضريبة، إضافة إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف.

وهنا تجب الإشارة الى انه لا يوجد نظام ضريبي أمثل بشكل مطلق، وإنما يتبع هذا تغير بتغيير الظروف الإقتصادية والسياسية ونظام الحكم، حيث أن دور الدولة ومجال تدخلها والنظام السياسي في البلد إضافة إلى النظام الاقتصادي كل هذه الاعتبارات تشكل السبل لإختيار النظام الضريبي الأمثل.

وغالباً ما تكون حاجة الدولة هي التي تضطر المشرع إلى التغيير حسب المصلحة والنظام الأكثر ملائمة.

وهذه من سمات النظام الضريبي، حيث يتبدل ويتعدل رغم صعوبة التعديل وذلك للوصول للوضع الأمثل، وعملية الإصلاح الضريبي قد لا تكون سهلة نتيجة للإجتهادات بتقديم حلول لمشاكل النظام، وقد تكون الحلول والتعديلات غير مناسبة لكل الأوضاع وكل الأزمان حيث أن أهداف النظام الضريبي بشكل عام هي نسبية وليست مطلقة^(١) نظراً لتداخل الأسباب الحسية الإدراكية ضمن تركيبة النظام الضريبي، حيث لا يمكن إخضاعه من حيث قياس مدى النجاح والإخفاق في النظام وتحقيقه لأهدافه بشكل مسبق ومحدد لأن النظام الضرائبي بقراره السياسي وتشريعه الملائم وجهازه التنفيذي المسؤول عن تطبيق هذا النظام، هو مجموعة تراكمات إجتماعية وثقافية وسياسية واقتصادية إضافة إلى البناء القانوني في البلد الذي يعكس مدى قوة وأصالة النظام القانوني بشكل عام.

ولهذا يتحتم على كل مواطن تحمل نصيبه من أعباء الدولة مقابل حصوله على الضمانات الإجتماعية والسياسية والإقتصادية للسلطة العامة، ودون الإخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الخاصة، وبذلك تظهر الضرائب كأحد مظاهر التضامن الإجتماعي، وتعتبر عن السلام الإجتماعي الذي يتمثل في وضع جانب من نشاط الأفراد في خدمة الجماعة،

^(١)عناية، غازي: مرجع سابق

وذلك وفقاً لقدرات كل فرد مع ضرورة موافقة السلطة التشريعية الممثلة للأفراد على فرض الضرائب، وهو ما يعرف في الفقه الضريبي بمبدأ الرضى بالضريبة^(١).

والنظام الضريبي بمفهومه مجموعة من الضرائب المطبقة في لحظة معينة في بلد معين وتكوينه وبنائه يشبه تكوين أي عمل فني، فهو محصلة لمجموعة عناصر متعددة كما أشرنا سابقاً، ولتحقيق نجاحه ينبغي إحترام حقائق معينة أهمها طبيعة التكوين الإقتصادي والسياسي للمجتمع، كما ينبغي أن يكون النظام الضريبي تعبيراً عن:

- الأعراف التاريخية لكل مجتمع.

- الهيكل السياسي والإداري.

- الهيكل الإقتصادي والقانوني.

ومعيار الحكم على أي نظام ضريبي، يتمثل في مدى قدرته على تحقيق أهداف متعددة أهمها:

أ- في المجال المالي:

يقاس نجاح النظام الضريبي بمدى قدرته على تحقيق أكبر حصيله مالية ممكنة تكفل للدولة القيام بأهدافها المتعددة، دون أن يكون ذلك على حساب تحقيق الأهداف الإقتصادية، أو تحديد الأنشطة الإنتاجية أو المساس بأصحاب الدخل المحدود، لأن تحقيق الهدف المالي يجب النظر إليه في ضوء إعتبارات إقتصادية وإجتماعية متعددة.

^(١) عطية، قدرتي نيقولا: ذاتية القانون الضريبي. مرجع سابق

ب- في المجال الإجتماعي:

فيحكم على نجاح النظام الضرائبي بمدى قدرته وتأثيره على نمط توزيع وإعادة توزيع الدخل، بصورة تقلل من التفاوت الكبير في الدخل، وتخفف الأعباء على أصحاب الدخل المحدودة.

ت- في المجال الإقتصادي:

تقاس كفاءة النظام الضريبي بمدى قدرته على تحقيق الآثار المرغوبة في كافة النواحي الإقتصادية مثل: المساهمة في توجيه الفائض نحو الإستثمار، وتشجيع الإستثمار في النواحي الإقتصادية ذات الأولوية، وتشجيع الإدخار الإختياري، والحد من الإستهلاك، المساهمة في ضبط التضخم... الخ، من الاهداف الاقتصادية.

بالإضافة إلى هذه الإعتبارات فينبغي أن يتوافر للنظام الضريبي عنصر الإستقرار وكذلك ضرورة إستقرار الأحكام المتعلقة بالنظام، وعدم تعرضها للتغيرات الكثيرة والمستمرة.

وفي النهاية فإن إنجاح النظام الضريبي في أية دولة مؤداة تنمية الوعي الضريبي لدى أفراد ذلك المجتمع ومؤسساته، ومن أهم ملامح ومحددات الوعي الضريبي:

أ- زيادة الإلتزام الطوعي، حيث يوضع القانون موضع التنفيذ، وتقل نفقات وتكاليف النظام.

ب- وقوف المكلفين على حقوقهم بمعرفة ماهية الإلتزام الضريبي، وأن يقتنع كل مكلف بأن ما يدفعه من ضرائب يعود عليه وعلى مجتمعه بالنفع.

ت- ترسيخ القناعة لدى المكلفين بأن أداء الضرائب واجب وطني وأن الإسلام يبيح فرض الضرائب إذا لم تكف الإيرادات الإسلامية^(١).

(١) فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن و طرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً. عمان. ١٩٩٨

ث-الإلمام بمعلومات كافية ومبسطة عن النظام الضريبي، ويجب أن تكون متاحة لكل الأفراد بشكل ميسور، وعلى عاتق إدارة الضرائب ومن خلال وسائل الإعلام يقع العبء الكبير في سبيل القيام بذلك.

وهنا تجدر الإشارة إضافة إلى الوعي الضريبي لدى الأفراد لإنجاح النظام، فإن هناك ثوابت أساسية يجب أن تتوافر في النظام من حيث تركيبة عناصره الفنية والتنظيمية ومدى ضرورة إعداد وتأهيل وتدريب طواقمه التنفيذية على الأصول العلمية والقانونية والإدراكية لهذا النظام، الذي يفترض أن يكون نظاماً مرناً عصرياً فيه من التطور بحيث يراعي كل الظروف والإحتياجات لبيئته الضريبية، إضافة لإمكانية تطبيقه على أرض الواقع بإنسجام ومن جميع جوانبه.

الفرع الثالث

التنظيم الفني للضرائب:

يقصد في التنظيم الفني للضريبة: جميع الاحكام والاجراءات التي تبحث في تحديد الاشخاص والاموال الخاضعة للضريبة، وكذلك شرائح (اسعار) الضريبة وبيان كيفية التقدير واجراءات التحصيل.

١. الوعاء الضريبي.

وهوالعنصر الذي تفرض عليه الضريبة، ويعتبر من اهم المواضيع الضريبية باعتبارها العامل المشترك لتقسيمات الضرائب من الناحيتين النظرية والعملية، وذلك بالنظر الى تقسيمات الضرائب من حيث كونها ضريبة شخصية واخرى عينية، الى ضرائب مباشرة واخرى غير مباشرة، وهنالك انواع معينه من الدخول هي التي تفرض الضريبة عليها دون غيرها.

١:١ الدخل الاجمالي والدخل الصافي.

يقصد بالدخل الاجمالي مجموع دخول المكلف القائمة من مصادر الدخل المعينة قانوناً وذلك قبل تنزيل المصاريف والنفقات الاجمالية منه.

ويقصد بالدخل الصافي: الدخل الاجمالي مطروحاً منه المصاريف والنفقات الاجمالية الانتاجية، التي انفقت كلياً وحصرأ في سبيل انتاج الدخل الاجمالي.

٢:١ المفهوم المحاسبي للدخل:

ويمكن تحديد مفهوم الدخل تبعاً للفكر المحاسبي على أساس نظريتين هما نظرية حساب الإستثمار ونظرية الميزانية.

١:٢:١ نظرية الإستثمار

وتبعاً لهذه النظرية يتم تحديد الدخل (الربح) على أساس الفرق بين الإيرادات الإجمالية والمصروفات التي أنفقت للحصول على هذه الإيرادات^(١)، والربح هنا يتفق مع مفهوم الدخل بمعناه الفني الدقيق حيث تتوافر فيه صفات الدورية والمحافظة على المصدر، مما يجعل الضريبة تفرض على الدخل دون رأس المال.

^(١) خصاونه: مرجع سابق. ص (٢٧١)

وبناءً على هذه النظرية ينظر إلى الربح بالفرق بين قيمة صافي الأصول في آخر الفترة الزمنية وصافي قيمتها في أول الفترة الزمنية، ومعنى ذلك أنه حسب هذه النظرية يشمل الربح فرق الإيرادات عن المصروفات إضافة إلى الزيادة أو النقص الذي طرأ على قيمة الأصول وبنود رأس المال.

٣:١ المفهوم القانوني للدخل:

الأصل أن يعرف الدخل بنص تشريعي يشمل قانون ضريبة الدخل بشكل عام، حيث أنه أفضل وسيلة لتحديد المفهوم القانوني للدخل، لكن معظم التشريعات الضريبية لا تشمل هذا التعريف، حيث يتولى مهمة التحديد هذه الفقه القانوني الضريبي، ورغم ذلك لم يتفق فقهاء القانون الضريبي على تعريف واضح ومحدد للدخل.

وعليه فإن تحديد المفهوم القانوني للدخل تتنازعه نظريتان هما نظرية المصدر (المنبع) ونظرية زيادة القيمة الإيجابية (الإثراء).

١:٣:١ نظرية المصدر

وهي النظرية التقليدية، وتقابل نظرية حساب الإستثمار لدى علماء المحاسبة وتبعاً لهذه النظرية يشترط بعض الشروط في الدخل حتى يخضع للضريبة، حيث يؤدي ذلك إلى تضيق نطاق دائرة إخضاعه، وعلى هذا الأساس يمكن تعريف الدخل بأنه كل ثروه نقدية أو قابلة للتقييم النقدي يحصل عليه المكلف بصفة دورية خلال فترة زمنية، بحيث يشبع حاجاته نتيجة لإستهلاكها ودون المساس بمصدرها وهورأس المال^(١).

وبناءً على هذا ا لتعريف للدخل يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

(١) البطريق، يونس: النظم الضريبية. سنة. ١٩٨٣. صفحة (١٠٨)

١:١:٣:١ عنصر وجود المنافع والخدمات.

ومعنى ذلك وجود ثروة نقدية أوقابلة للتقييم النقدي -مثل الرواتب والأجور- وقد تكون منافع وخدمات قابلة للتقييم مثل بدل السكن للمكلف الساكن في منزله، حيث يعتبر قيمة الإيجار السنوي لمثل هذا المنزل بمثابة دخلٍ نقدي.

٢:١:٣:١ عنصر الدورية أو إحتمال الدورية (التكرار).

ويعني ذلك أن يحصل المكلف على قيم هذه المنافع والخدمات بصورة متكررة في فترات متجددة، أو على الأقل قابلة للتجديد، مثل ذلك أجرة العقارات والرواتب المستحقة في نهاية كل شهر.

٣:١:٣:١ عنصر الفترة الزمنية.

يجب أن يتحقق الدخل في فترة زمنية معينة، ولهذا نرى أن معظم التشريعات إتخذت السنة الميلادية أساساً لحساب الدخل الخاضع للضريبة.

٤:١:٣:١ عنصر ثبات المصدر.

ويقصد هنا الثبات النسبي وليس المطلق، حيث أن الدخل الذي يشمل العناصر السابقة يجب أن يكون مصدره مستمراً ودائماً ولا ينتهي بمجرد إنتاجه للدخل، وقد يكون المصدر مادياً كالعقار، وقد يكون معنوياً كحقوق الإختراع والعلامات التجارية.

٥:١:٣:١ عنصر إستغلال وصيانة مصدر الدخل.

ويعني هذا أن الدخل حتى يبقى مستمراً في إنتاج مردوده لابد من المحافظة عليه بصيانتته واستغلاله بإستمرار، ومثال ذلك العقار يجب أن تجرى عليه أعمال الصيانة والتصلّيح وكذلك المصنع حتى يعطي دخلاً لا بد من إنفاق النفقات التي تتلائم مع غاية وجوده.

ومع هذا يلاحظ أن المشرع الضريبي لم يأخذ بهذه النظرية بشكل مطلق حيث أخضع الدخل المتأتي من أي معاملة أو صفقة لمرة واحدة إذا كانت بمثابة عمل أو تجارة خاضعة للضريبة، وكذلك فرض ضريبة على الدخل الخاضع الذي جناه أي مكلف عن أي سنة بعد إنتهائها حتى ولو انقطع مصدر الدخل خلالها.

٢:٣:١ نظرية الإثراء

وهي نظرية حديثة تقابل نظرية الميزانية تبعاً للمفهوم المحاسبي، ولا تشترط هذه النظرية في الدخل ما تشترطه نظرية المصدر، مما يؤدي إلى إتساع دائرة الإخضاع لدخول كثيرة للضريبة.

وبناءً على هذه النظرية يمكن تعريف الدخل بأنه الفرق بين القيمة النقدية لقوة الشخص الإقتصادية بين تاريخين معينين، فكل زياده إيجابية بين القيمة النقدية في بداية هذه الفترة ونهايتها تعتبر دخلاً بما يشمله من الأرباح الرأسمالية التي حصل عليها المكلف خلال هذه الفترة^(١).

وبالتدقيق في أحكام هذه النظرية يلاحظ أن المشرع الضريبي لم يأخذ بها بشكل مطلق حيث أنه لم يراع أحكامها، عندما لم يخضع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل بشكل عام بإعتبارها معفاة من ضريبة الدخل^(٢).

ومن الملاحظ أن المشرع لم يأخذ بأحكام كل من النظريتين بشكل مطلق، وذلك لتحديد مفهوم الدخل الخاضع كونه لم يأخذ بكافة العناصر المكونة لكل منها إلا أنه أخذ من كلاهما مع محاولته الجمع بينهما مع التركيز على نظرية المصدر والإتجاه أحياناً نحو نظرية الإثراء.

(١) خصاونه : مرجع سابق. صفحة (٢٧٥)

(٢) مادة (٥) من قانون رقم (٢٥) لسنة (١٩٦٤) ، مادة (٣) من مشروع قانون مقترح

٤:١ الضرائب العينية والضرائب الشخصية

يقصد بالضرائب العينية تلك التي تفرض على الأموال الخاضعة دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف (كالظروف الاقتصادية والاجتماعية والعائلية) ومثالها ضرائب الجمارك والضريبة العامة على المبيعات.

والضرائب الشخصية وهي التي تفرض على الأموال الخاضعة حيث تؤخذ بعين الاعتبار ظروف المكلف الشخصية والعائلية والاقتصادية، ومثالها ضريبة الدخل ولكل من الضريبتين مزايا وعيوب يمكن تلخيصها بما يلي:

١:٤:١ مزايا وعيوب الضريبة العينية

ولهذه الضريبة مزايا بالنسبة للمكلف وأخرى بالنسبة للضريبة.

ومن مزاياها تجاه المكلف تجنب تعسف الإدارة الضريبية، وعدم مضايقته بوسائل التقدير والفحص والتدخل في شؤونه، وتكليفه بواجبات وأعباء مثل كشف التقدير وغيرها قد تكون مرهقة له.

وأهم مزاياها تجاه الإدارة الضريبية، سهولة تطبيقها عمليا كونها تهتم فقط بالمادة الخاضعة لها، وكذلك لا يمكن إخفاء الوعاء الضريبي كونها تفرض على الأوعية الظاهرة وبذلك فهي لا تحتاج إلى مستوى عال من الكفاءة للإدارة الضريبية.

وبالنسبة لعيوبها تجاه المكلف فهي غير عادلة لتجاهلها ظروفه الشخصية والاقتصادية والعائلية والقدرة التكاليفية له، مما يبعتها عن مستوى التعامل بمساواة للمكلفين.

وأهم عيوبها تجاه الإدارة الضريبية والخزينة العامة عدم مرونتها فالمشرع يتمتع عن تغيير معدلاتها لما له تأثير على القيمة الرأسمالية للمادة الخاضعة لها، وبالتالي قلة حصيلتها بسبب ضيق وعائها وانخفاض معدلها^(١).

٢:٤:١ مزايا وعيوب الضريبة الشخصية:

ومن مزاياها أنها عادلة تتمشى مع كل الظروف الشخصية للمكلف، حيث يساهم كل مكلف بالضريبة بحسب مقدرته، وكذلك تتسم بالمرونة بسبب إمكانية زيادة معدلاتها عندما تحتاج الدولة إلى مزيد من الإيرادات وبذلك تتلائم مع الوضع الإقتصادي في البلد.

وأهم عيوبها تتمثل في ثقلها على المكلف من حيث إلزامه بتقديم الإقرارات والتبليغات وتدخل الإدارة الضريبية في شؤون المكلف أثناء التقدير والفحص والمعاينة لما في ذلك من إرهاق لبعض المكلفين أو محاباة للبعض الآخر بسبب إتساع المجال للسلطة التقديرية للمقربين للضريبة الشخصية، ولهذا تتطلب إدارة فعالة وعلى مستوى عال من الكفاءة.

وحتى تتحقق شخصية الضريبة يجب أن تتوافر عدة عناصر وهي:

١:٢:٤:١ إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف.

ويعني ذلك إعفاء جزء من الدخل المحدود بإعتباره ضرورياً ولازماً لتوفير الحد الأدنى لمعيشته وذلك لإعتبارات إجتماعية، وأمثلة هذه ما يخصم من الدخل الإجمالي بواقع عشرين بالمائة ويعفى من الضريبة حسب القانون المطبق رقم ٢٥ لسنة ٦٤ وذلك للدخل الخاضع الذي مصدره فقط الرواتب والأجور.

^(١) خصاونه: مرجع سابق. صفحة (١٠٩)

٢:٢:٤:١ مراعات الأعباء العائلية.

ومثالها ماينزل من الدخل الخاضع من إعفاءات الأولاد والإقامة والزوجة والتعليم وإعالة الوالدين وغيرهم، ولما لذلك من أثر في التفريق بين معاملة الأعزب والمتزوج وذلك لإعتبارات العدالة.

٣:٢:٤:١ الإمعان في تصفية الوعاء الذي تتناوله الضريبة.

حيث تتطلب شخصية الضريبة أنها لا تخضع إلا على الدخل الصافي الذي يستطيع المكلف إستعماله والتصرف فيه، وبناء عليه يجب تنزيل كافة النفقات الإنتاجية والتي أنفقت في سبيل الحصول على هذا الدخل وذلك حتى يتم التوصل الى الدخل الصافي الخاضع للضريبة.

٤:٢:٤:١ تمييز بين مصادر الدخل المختلفة^(١).

ومعنى ذلك أن تعامل الدخول المتأتية من العمل معاملة أفضل من الدخول المتأتية من رأس المال، أو رأس المال والعمل معاً، وبهذا تفرق الشرائح الضريبية بين الدخل المتأتي من البنوك والمؤسسات المالية عن تلك الدخول المتأتية من مصادر أخرى، وهدف هذا التفريق تحقيق العدالة والوفرة الضريبية عملاً بمبدأ شخصية الضريبة.

٥:٢:٤:١ التصاعد في معدل الضريبة.

ويقضي مبدأ شخصية الضريبة أنه كلما زاد دخل المكلف كلما زادت المقدرة التكاليفية له على دفع الضريبة والعكس صحيح^(٢).

^(١) عناية، غازي: مرجع سابق

^(٢) خصاونه: مرجع سابق. صفحة (١١٣)

وهذا المبدأ يتطلب من أصحاب الدخل الكبيرة ضريبة أكثر مما يدفعه ذوو الدخل البسيطة وفي هذا تحقيق لمبدأ العدالة، ومعدل المتصاعد الذي يزداد بزيادة الدخل الخاضع للضريبة يعتبر أفضل وسيلة لتحقيق مبدأ العدالة وشخصية الضريبة.

٥:١ الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

هناك إجماع بين الفقهاء على تقسيم الضرائب في الأنظمة الضريبية المقارنة إلى قسمين رئيسيين هما ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، حيث مثال الأولى ضريبة الدخل والثانية الجمارك و ضريبة القيمة المضافة.

ولكن إختلف الفقهاء على تحديد معايير التفريق بين هاتين الضريبتين.

١:٥:١ معايير التفريق بينهما.

١:١:٥:١ المعيار الإداري:

ويعني ذلك كيفية تحصيل وجباية هذه الضريبة من حيث سلوك وتصرفات الإدارة الضريبية ومن حيث تصرفات وسلوك المكلف، فتكون ضرائب مباشرة تبعاً لهذا المعيار إذا تم تحصيلها من خلال متابعة ملفات المكلفين والذي يتحدد فيها إسم المكلف ومصادر دخله الخاضعة وسعر الضريبة الذي ينطبق عليه، وكل العناصر الضرورية للتقدير وبهذا يتم الإتصال بين المكلف والإدارة الضريبية بشكل مباشر لتحديد الضريبة المترتبة على المكلف وتحديد كيفية تحصيلها وهنا نكون بصدد ضرائب مباشرة.

أما الضرائب غير المباشرة تحدد إذا كان تقديرها وتحصيلها يتم خلال حدوث بعض التصرفات والوقائع كدخول البضائع من خلال المعابر والحدود، وهنا لاجابة للمكلف للإتصال بالدائرة الضريبية مباشرة ومسبقاً، حيث لا يكون معروف لديها إلا وقت حدوث الواقعة.

ويؤخذ على هذا المعيار بعدم الحسم في التفرقة بين الضرائب، حيث أن ضريبة الشركات المساهمة تعتبر من الضرائب غير المباشرة، حيث لا يتم الإتصال مباشرة مع حاملها الأسهم علماً بأنها ضرائب دخل مباشرة وتصنف من أمثلة ضريبة الدخل.

٢:١:٥:١ المعيار الإقتصادي - معيار نقل وعكس الضريبة.

ويعني ذلك أنه إذا تمكن المكلف من نقل الضريبة إلى المستهلك بزيادة سعر السلع مثلاً بمقدار الضريبة المفروضة عليه تكون هذه الضريبة غير مباشرة، حيث يكون هنا المكلف الفعلي أو الإقتصادي هو المستهلك الذي يسدد قيمة هذه الضرائب بطريقة غير مباشرة من خلال ما يعكس من زيادة الأسعار على السلع^(١).

وتكون ضرائب مباشرة إذا كان المكلف القانوني هو الذي يتحمل عبئها بصفة نهائية حيث لا يتمكن من التخلص منها أو عكسها على المستهلك أو على شخص آخر.

ويؤخذ على هذا المعيار أنه قد يتمكن المكلف الفعلي القانوني بزيادة سعر السلع نتيجة للضرائب المباشرة على الدخل وذلك أثناء فترات الرواج الإقتصادي ويحدد الضرائب المتوقع على دخله، وبهذا نكون بصدد الضرائب غير المباشرة طبقاً لهذا المعيار وإن كان النقل بشكل جزئي، وكذلك الحال إذا قام المكلف القانوني باستيراد بضائع أو سلع وذلك لإستخدامه الشخصي ولم يتم بنقل عبء الجمارك إلى المستهلك، والسؤال هنا هل ضريبة الجمارك تعتبر مباشرة في مثل هذه الحالة لعدم عكسها، أو لكونه تحملها بصفة نهائية وهنا قطعاً الضريبة غير مباشرة ولا يمكن وصفها بأنها ضرائب مباشرة.

ورأينا في هذا المعيار بأنه يصلح للتفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير مباشرة بإعتبار أن الضرائب المباشرة لن تنتقل كلياً من شخص دافعها، إلى شخص آخر بينما

(١) عناية، غازي: مرجع سابق .

الضرائب غير المباشرة يكون الأصل فيها قابليتها للانتقال كلياً إلى شخص آخر غير المكلف بدفعها وبغض النظر عن ظروف السوق والعرض والطلب إذا سمحت بعكسها أولم تسمح.

٣:١:٥:١ المعيار الفني - معيار الثبات والاستقرار، أوعرضية الدخل الخاضع.

ويبحث هذا المعيار في مجال الوعاء الضريبي، حيث إذا إتسم هذا الوعاء بالثبات والاستمرار والتكرار تكون الضريبة الواقعة عليه هي ضريبة دخل أو إذا كان الوعاء نتيجة لوقائع عرضية متقطعة، كتصدير سلعة أو إستيرادها تكون الضريبة هي غير مباشرة.

ويؤخذ على هذا المعيار أنه يفتقر إلى التحديد الواضح لحسم الخلاف حول طبيعة وعاء الضريبة من حيث الثبات النسبي أو كونه يتسم بالعرضية.

٢:٥:١ إيجابيات وسلبيات كل من الضريبة المباشرة وغير المباشرة.

يقارن الفقه بينهما بهدف توضيح إيجابيات وسلبيات كل منهما من جهة ومن جهة أخرى تحديد أيهما أفضل وأكثر ملائمة، علماً أن ما يعتبر ميزة إيجابية لنوع يعتبر سلبية للنوع الآخر.

فبالنسبة للضرائب المباشرة:

١:٢:٥:١ تعتبر الضرائب المباشرة أكثر تحقيقاً للعدالة، لأخذها بالظروف الشخصية والإعتبارات العائلية والقدرة التكاليفية للأشخاص المكلفين بدفعها ولمراعاتها لمبدأ التصاعد الضريبي^(١).

بينما الضرائب غير مباشرة تفرض على وقائع لا يمكن التمييز فيها بين غني وفقير حيث يكون العبء المترتب عليها أكثر على ذوي الدخل الصغيرة منه على ذوي الدخل

^(١) خصاونة: مرجع سابق

الكبيرة وعندما تفرض على سلع شائعة الإستهلاك، حيث ترفد هذه الضرائب الخزينة بحصيلة كبيرة.

وهنا يجب الإشارة أن الدولة قد تحقق شيئاً من العدالة إذا عدلت في سعر الضريبة غير المباشرة وذلك بأن ترفع سعر الضريبة على السلع الكمالية التي يستهلكها الأغنياء.

٢:٢:٥:١ تمتاز إيرادات الضرائب المباشرة بالثبات، حيث يمكن للخزينة الإعتماد عليها بينما الضرائب غير المباشرة تتغير حصيلتها باستمرار تبعاً للظروف الإقتصادية للبلاد حيث تزداد في فترة الإنتعاش وتقل أوقات الكساد^(١).

٣:٢:٥:١ أنها أكثر ملائمة من الضرائب غير مباشرة، حيث تستطيع الإدارة الضريبية تحديد مواعيد وأساليب مناسبة لجبايتها لمعرفتها المسبقة بالمكلفين الذي يقومون بدفعها حيث تقوم بتقسيم هذه الضرائب إلى دفعات معتدلة لسدادها.

٤:٢:٥:١ ونتيجة لشعور المكلفين انهم يساهمون في تحمل الاعباء مع الدولة، هذا يجعلهم اكثر تمسكا للمطالبة والمحافظة على حقوقهم السياسية في الدولة، ومن ثم المشاركة بفاعلية في اختيار من يمثلهم في المجالس التشريعية لاجل تحقيق مطالبهم واهدافهم، ومراقبة حكومتهم.

٣:٥:١ اما الضرائب غير المباشرة فتمتاز:

١:٣:٥:١ أنها أكثر وفرة من الضرائب المباشرة وأقل عدالة، حيث تفرض على سلع ضرورية للإستهلاك، ويتحملها عامة الشعب ويجبرون على دفعها.

٢:٣:٥:١ تعتبر أكثر قبولاً للمكلف من الضرائب المباشرة، حيث تضاف قيمتها على سعر السلعة فيدفعها ولا يشعر بها على اعتبار أنه دفع ثمن سلعة يستهلكها، فلا يحاول التهرب

^(١) عناية، غازي: مرجع سابق .

منها بشكل عام لإمكانية نقلها إلى المستهلك بكل سهولة ويسر، وذلك على عكس الضرائب المباشرة الذي يشعر المكلف بوطأتها وإرهاقها له مما يجعله يحاول التهرب منها^(١).

٣:٣:٥:١ أنها أكثر مرونة من الضرائب المباشرة، فزيادة سعرها قليلاً تؤدي إلى زيادة حصيلتها بشكل كبير.

٤:٣:٥:١ عنصر الإكراه فيها مستتر وأقل وضوحاً منه في المباشرة، حيث يتحول المستهلك إلى سلع لا تفرض عليها الضرائب غير المباشرة، أو تقليل إستهلاكه لتلك التي تفرض عليها الضرائب مما يجعله يملك شيئاً من الحرية والإختيار في دفع الضرائب غير المباشرة.

٥:٣:٥:١ تتمتع بإمكانية تزويد ورغد الخزينة بالأموال اللازمة بسرعة وبإستمرار وفي بداية السنة المالية وخلالها، على عكس الضرائب المباشرة التي يتأخر عادة تحصيلها إلى وقت متأخر في بداية السنة المالية.

٤:٥:١ مكانة كل منها في الأنظمة الضريبية.

من الملاحظ خلال مناقشتنا لكلا النوعين عدم إمكانية تفصيل نوع على الآخر سيما وأنهما ضروريتان لتمويل الخزينة العامة بالإيرادات اللازمة لتغطية الحاجات العامة، وخاصة إذا كان نظام الضرائب هو النظام المتعدد فلا بد من جمع الضريبتين حتى تعادل مزايا نوع عيوب النوع الآخر.

ويلاحظ أيضاً أن معظم التشريعات الضريبية في الدول تعتمد على النوعين معاً لكي يكمل كل منها الآخر، ويحققان بوجودهما نظام ضرائبي متطور وعصري وأفضل من نظام يعتمد على نوع واحد فقط منهما^(٢).

^(١) خصاونه: مرجع سابق

^(٢) جامعة القدس المفتوحة: مالية عامة.

وتختلف الدول في مدى إعتماها على هذين النوعين وذلك لأسباب إجتماعية وسياسية وتاريخية.

٢- معدل (سعر) الضريبة.

ويمثل النسبة التي تقطع من الوعاء الضريبي، وعادة ما تكون مئوية متدرجة أو مقطوعة، وهذا المعدل يحدد من قبل المشرع الضريبي مسبقاً ويطبق على كل وعاء ضريبي خاضع بصورة ثابتة أو متصاعدة.

ويتم تحديد هذه النسب بناءً على إتفاق بين لجان المجلس التشريعي المتخصصة ووزارة المالية ممثلة بمندوبين مديرية ضريبة الدخل ومستشاريها القانونيين حيث تحسم هذه المسألة نتيجة للنقاش وتكون إما بدوافع إيرادية محضة أو إقتصادية وإجتماعية.

١:٢ المعدل الثابت والمعدل المتصاعد.

المعدل الثابت هو المحدد بنسبة مئوية معينة تبقى ثابتة سواء زاد الوعاء الضريبي أو نقص وهذا يؤدي إلى تغيير الحصيلة الضريبية بتغير الوعاء، ففي زيادة الوعاء يؤدي إلى زيادة الضريبة ونقصه يؤدي إلى إنخفاضها.

أما المعدل المتصاعد فيتغير ببتغير الوعاء الخاضع للضريبة، فيتصاعد المعدل إرتفاعاً كلما إرتفع الوعاء الخاضع، كما أن المعدل المتصاعد لا يحافظ على نفس النسبة بين الضريبة المتحققه والدخل الخاضع بل تزداد الضريبة بنسبة أكبر من زيادة الدخل.

٢:٢ المفاضلة بين الضريبة النسبية (المقطوعة) والضريبة المتصاعدة.

إن أهمية المفاضلة بينهما تبرز في الوقت الحاضر نظراً لأهمية الدور الذي تقوم به الضرائب المتصاعدة في تحقيق الأهداف المحددة للسياسة المالية من حيث إعادة توزيع الدخل وتوجيه الإقتصاد والمساعدة في الإصلاح الضريبي بإعتبارها أهم وسائله^(١).

١:٢:٢ مميزات الضريبة النسبية (الثابتة)

١:١:٢:٢ يفترض أنها عادلة لكونها تفرض على الجميع بمعدل ثابت دون تفریق بينهما وبغض النظر عن شخصية المكلف وظروفه.

ولكن هذه الميزة تتلاشى أمام الدراسة المتعمقه للضريبة النسبية كون العدالة هنا هي عدالة ظاهرية حسابية وليست عدالة حقيقية تقوم على أساس المساواة في التضحية وتحقيق مبدأ شخصية الضريبة.

٢:١:٢:٢ أنها ضريبة سهلة وبسيطة من حيث التطبيق لأن معدلها ثابت لا يتغير بتغير الوعاء الضريبي أو باختلاف مصدره.

لكن سهولة هذه الضريبة من حيث التطبيق والتحصيل لا يكفي لتبرير فرضها بشكل يخالف مبدأ العدالة لأن عدالتها شرط وتحصيلها وسيله، ويقصد بذلك أن هذه الضريبة وإن كانت سهلة التحصيل لآنها تبتعد عن قاعدة أساسية من قواعد فرض الضريبة وهي العدالة.

٢:٢:٢ مميزات الضريبة التصاعدية

بدراسة هذه الضريبة نجدها تمتاز بتحقيق النظريات التالية:

^(١) جامعة القدس المفتوحة: مالية عامة.

ويقصد بهذا أن كل شخص مكلف في المجتمع ملزم بدفع الضريبة مساهمة منه بأعباء الدولة وذلك على أساس المساواة في التضحية للمكلفين، ومعنى ذلك أن الشخص الذي يصل دخله إلى (٥٠,٠٠٠) فإنه يدفع ضريبة بنسبة (١٠%) أي مبلغ (٥٠٠٠) والذي دخله (١٠٠٠) يدفع بنفس النسبة مبلغ (١٠٠) حيث الأهمية النسبية لمبلغ (١٠٠) من (١٠٠٠) أعلى بكثير من الأهمية النسبية لمبلغ (٥٠٠٠) من (٥٠,٠٠٠).

ويعني ذلك أن تضحية المكلف الأول بالنسبة لدخله الكبير أقل بكثير من تضحية المكلف الثاني بالنسبة لدخله القليل، وهذا يستوجب فرض ضريبة تصاعدية بصورة طردية مع ازدياد الدخل لدى المكلف الأول.

٢:٢:٢:٢ نظرية النفع الأخير

وتعني أن المنفعة الحدية للشيء تتناقص كلما زادت كميته، فالمنفعة الحدية للدينار الأول من الدخل أعلى بكثير من المنفعة الحدية للدينار الأخير من الدخل^(١).

حيث أن كل وحدة جديدة تسد حاجات أقل ضرورة من الحاجات التي أشبعها الوحدات السابقة، وعلى هذا فإذا لم تكن الضريبة تصاعدية فإن مبلغ الضريبة على دخل الفقير يخرج من الجزء المحدد لحاجاته الضرورية من مأكّل ومسكن وعلاج وغيرها، بينما تخرج الضريبة من دخل الغني من الجزء المخصص للكماليات أو للادخار، فتكون تضحيته أقل وهذا يتنافى مع مبدأ المساواة في التضحية.

^(١) جامعة القدس المفتوحة: مالية عامة.

ولهذا تعالج الضريبة التصاعدية الى حد ما الفوارق بين الطبقات الاجتماعية بانخفاض معدلها على ذوى الدخل القليل وحتى إعفائهم وارتفاع معدلها على ذوى الدخل المرتفع حيث يعاد إنفاقها من قبل الدولة على ذوى الدخل المحدودة وذلك لرفع مستوى معيشتهم.

٣:٢:٢:٢ النظرية الواقعية

ومفهوم هذه النظرية أن الضريبة التصاعدية هي الإمكانية الوحيدة للحصول على وفرة الإيرادات للخزينة العامة في العصر الحديث، حيث أصبح مبدأ التصاعد الأسلوب الأمثل لزيادة الإيرادات لمقابلة النفقات العامة المتزايدة^(١).

ومع كل هذه الميزات التي تتمتع بها الضريبة التصاعدية، إلا أن هناك من يوجه الانتقادات لها.

٣:٢ ومن هذه الانتقادات:

١:٣:٢ عدم التمكن من قياس كمية التضحية أو الضيق الذي يتحمله المكلف بسبب فرض هذه الضريبة بحيث تكون نسبة التضحية متساوية^(٢).

٢:٣:٢ أن التصاعد المستمر قد يصل حسابياً إلى أن تتجاوز الضريبة الدخل نفسه.

ويمكن الرد عملياً على هذه الانتقادات بشكل علمي وبسيط، بالنسبة للتضحية فإن فكرة المنفعة الحدية تكفي لتبرير التصاعد، فالمفاضلة بين ضرائب نسبية وضرائب تصاعدية تعني مفاضلة بين عدم العدالة المؤكدة، وعدالة غير مؤكدة المقدار في الضريبة التصاعدية.

^(١) عناية، غازي: مرجع سابق.

^(٢) خصاونه: مرجع سابق .

وبالنسبة لمسألة تجاوز الضريبة للدخل نفسه بسبب التصاعد، فليس هناك ما يجبر على الإستمرار في التصاعد طالما حققت الضريبة التصاعدية هدفها عند مستوى معدل معين ومثال ذلك ما يفرضه قانون ضريبة الدخل من معدلات تصاعدية تقف عند حد معين وثابت.

المبحث الثالث

النشاط الاداري للسلطة الادارية

يتشكل النشاط الاداري من خلال ثلاثة مفاهيم، فهو يعني طائفة من الوظائف تقوم بها السلطة الادارية، وتستعين في سبيل ادائها بمجموعة من الوسائل المتنوعة، تشمل مجموعة من الامتيازات مقترنة بعدد من القيود تتمثل في المسؤولية الجنائية والمدنية الناجمة عن السير المعيب لهذا النشاط^(١).

الفرع الاول

وظائف السلطة الادارية

تشكل الوظائف البعد الاول في مفهوم النشاط الاداري، فهي تتعدد وتتنوع بتنوع الغايات التي ينبغي تحقيقها، وبتنوع الحاجات التي تسعى لإشباعها وبحسب تطور وتنوع الحاجات العامة يمكن تصنيف الوظائف الى ثلاثة انواع:

وظيفة تنفيذية، واخرى ضبطية، وثالثة مرفقية.

الا ان المهمة الاساسية للسلطة الادارية تتمثل في منحيين:

الاول: اقامة وصيانة النظام العام.

الثاني: تسيير المرفق العام.

وحتى تشبع الحاجات العامة الاجتماعية لابد من تفاعل نشاط الافراد ونشاط الدولة، وذلك ضمن الاطار الذي يسمح بتدخل الدولة تحقيقا للصالح العام، وبالنسبة لنشاط الافراد لا

^(١) ابو يونس، محمد باهي: احكام القانون الاداري (قسم خاص). دار الجامعة العربية للنشر. ١٩٩٦. ص ٨

يمكن ان يطلق له العنان، حيث يقيد بمحددات تحفظ كيان المجتمع وتحمي المصلحة العامة، وهذا مبدأ تتفق عليه جميع الانظمة على اختلاف طبيعتها، وان كان مضمونه يختلف ضيقا واتساعا تبعا لعقائد المجتمع السياسية والاجتماعية والاقتصادية، حيث تظهر هنا وظيفة (الحكومة) كسلطة ضبط اداري^(١).

والادارة العامة في نشاطها عادة ما تأخذ كإطار لهذا النشاط صورة المرفق العام الوظيفة المرفقية وهذه السلطة في قيامها بنشاطاتها تخضع لنظام قانوني يميزها عن نظام علاقات اشخاص القانون الخاص، ويجعلها بمركز قانوني يسمو على مركز الافراد، وهذا من منطلق ان غاية وهدف الاداره هو تحقيق المصلحة العامة^(٢).

١ - الوظيفة التنفيذية:

تعني قيام السلطات الادارية على تنفيذ القوانين، وذلك ان السلطة التشريعية حين تسن القوانين تهدف الى اشباع حاجات متعددة لمواطنيها، ولكون السلطة الادارية بحكم الاصل تعتبر فرعا من السلطة التنفيذية المخولة دستورياً بفرض احترام القوانين على الجميع، فهي تكون اقدر من غيرها على اداء هذه المهمة^(٣).

وهذه الوظيفة تفرض عليها التزامين:

الاول: اتخاذ الاجراءات التنفيذية التي تضع القوانين موضع التطبيق العملي، أي اصدار اللوائح التنفيذية اللازمة لتطبيق القوانين.

الثاني: توقيع الجزاءات التي خولها المشرع سلطة ايقاعها على من يخالف احكام القوانين او يرفض الامتثال لها.

(١) الطهراوي، هاني علي: القانون الاداري. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. ٩٨.

(٢) عبد الباسط، محمد فؤاد: القانون الإداري، نشاط الإدارة، وسائل الإدارة

(٣) جمال الدين، سامي: الرقابة على أعمال الإدارة، القضاء الإداري. منشآت المعارف. الإسكندرية. ١٩٨٢

٢- الوظيفة الضبطية (الوقائية) - الضبط الإداري

وتقضي هذه الوظيفة تدخل السلطة الادارية لتنظيم نشاط الافراد، للحيلولة دون ان يبغى الافراد في ممارسة انشطتهم على بعضهم البعض، او الاعتداء على النظام العام، وذلك بإتخاذ الاجراءات الوقائية التي تفرض بها الامن، و تحول دون اضطراب النظام او العبث في الامن العام.

وتتمتاز هذه الوظيفة بانها ذات طابع وقائي، ويتعين على الدولة ان تتولاها بنفسها وتحت مسؤوليتها ولا يجب ان تترك نشاطها للافراد، حيث تهدف هذه المهمة الى المحافظة على النظام العام بإتخاذ اجراءات تمنع وقوع الجرائم، وتدخل هذه المهمة ضمن طائفة الاعمال الادارية وتخضع لرقابة المشروعية التي يمارسها القضاء الاداري^(١).

واهمية هذه الوظيفة تظهر في مجال الحريات، حيث ان الحرية لا يمكن ان تمارس في المجتمع بصفة مطلقة وبدون قيود، والا تصدع المجتمع وفستت الحياة الاجتماعية، فممارسة كل فرد لحرياته وحقوقه يتعين أن يتقيد باحترام حريات وحقوق الاخرين، وكذلك بالالتزام بمقتضيات الصالح العام^(٢).

والدولة في ممارساتها لهذه الوظيفة الضبطية في ظل القانون تلتزم باحترام الحدود الفاصلة لما هو حق للسلطة التشريعية وما هو متروك للسلطة التنفيذية، حيث ان الاصل في تحديد حقوق وحريات الافراد فقط يملكه المشرع وبناء لاحكام الدستور، وهذه الاحكام منحت السلطة الادارية حق التدخل في تحديد حرية الافراد وحقوقهم، كونها تدير الحياة اليومية الحالية للمجتمع ولدرايتها في الظروف المتجددة والمتقلبة للحياة اليومية وهذه السلطة الادارية وهي تمارس سلطة الضبط الاداري تقع تحت رقابة القضاء الذي يراقب مشروعية استخدامها للوسائل التي

(١) جامعة القدس المفتوحة: القانون الإداري

(٢) تاج الدين، تاج الدين محمد: الضبط إدارياً وقضائياً

تلتزمها للقيام بمهمتها هذه، ومدى مناسبة هذه الوسائل للظروف التي تبررها حيث ان هذه السلطة الضبطية تضيق في الظروف العادية وتتسع في الظروف الاستثنائية^(١).

ويمكن تعريف الضبط الاداري بأنه (تنظيم لممارسة الافراد لحقوقهم وحررياتهم يستهدف ايجاد نوع من التوازن بين النشاط الفردي وكفالة النظام العام)^(٢).

وبناءً على هذا التعريف يمكن عرض مكونات النظام العام الذي تحميه سلطة الضبط الاداري وهي اربعة عناصر:

٢:١:١ الامن العام:

ويقصد به اتخاذ الاجراءات اللازمة لتفادي الاخطار التي يمكن ان تستهدف الافراد والمجتمع او الاموال والممتلكات كالمنشآت والمرافق العامة.

٢:١:٢ الصحة العامة:

وتعني وقاية صحة الافراد من اخطار الامراض، وذلك باتخاذ كل ما يلزم لمنع انتشار الاوبئة، وضمان نظافة الغذاء والماء والبيئة.

٢:١:٣ السكنية العامة:

يقصد بها المحافظة على الهدوء والسكينة في الطرق والاماكن العامة بشكل يمنع الازعاج والمضايقات التي قد يتعرض لها افراد المجتمع في حال تجاوزها لما هو مألوف في حياة الجماعة.

^(١) جامعة القدس المفتوحة: القانون الإداري

^(٢) العطار، فؤاد: قانون الإداري. ١٩٧٢

٤:١:٢ الاخلاق العامة:

ويراد بها حماية الاداب العامة وقيم المجتمع بمنع ارتكاب الافعال المخلة بالحياء والاداب في الطرقات والاماكن العامة.

٢:٢ وسائل الوظيفة الضبطية

تمتلك السلطة الادارية وسائل مادية، واخرى قانونية تمكنها من اداء مهامها:

١:٢:٢ الوسائل القانونية: وتتخذ هذه الوسيلة صورة قرارات ادارية تنظيمية (لوائح ضبط) وقرارات ادارية فردية^(١).

١:١:٢:٢ لوائح الضبط:

من اختصاص رئيس الدولة، وتتضمن اللائحة تنظيم النشاطات المختلفة وفقا لاعتبارات وعناصر عدة من حيث الغرض والزمان والمكان ومثالها لوائح المرور ولوائح مراقبة الاغذية ولوائح المحال الخطرة^(٢).

٢:١:٢:٢ القرارات الفردية:

من اختصاص السلطة الادارية الضبطية، وتتضمن اوامر فردية متعلقة بفرد معين بذاته اوبافراد معينين بذاتهم اوبحالة معينة بذاتها ومثالها هدم بيت آيل للسقوط اومصادرة صحيفة^(٣).

^(١) عبد الباسط، محمد فؤاد: مرجع سابق

^(٢) تاج الدين، تاج الدين محمد: مرجع سابق

^(٣) الزعبي، خالد: قانون إداري و تطبيقاته في المملكة الأردنية

٢:٢:٢ الوسائل المادية: ومن امتيازات السلطة الادارية امكانية استخدام وسائل القهر المادية لتنفيذ القرارات الضبطية في حالة رفض تنفيذها من قبل المخاطبين بها دون اللجوء مقدما الى القضاء، وذلك لاجبار الافراد على احترام القوانين^(١).

٣:٢:٢ سلطات الضبط في الظروف الاستثنائية: وذلك نتيجة لتعرض البلاد لظروف طارئة استثنائية تستدعي اتخاذ اجراءات استثنائية من قبل السلطة التنفيذية، وهذه الاجراءات تجاوز ما هو مألوف في نطاق سلطات الضبط العادية مثل حظر الاجتماعات ومصادرة المطبوعات والمنشورات، والاستيلاء على العقارات والمنقولات ووضعها تحت الحراسة^(٢).

٣- الوظيفة المرفقية - المرافق العامة:

وتقوم السلطة الادارية بهذه الوظيفة لاعتبارات معينة، حيث ان هناك مشروعات شبه عامه وتشبع حاجات عامة اساسية ولا يمكن ان تترك للأفراد لاستغلالها، وذلك لاسباب عديده مثل عدم خبرتهم الكافية لادارة مثل هذه المشاريع، ولعدم توافر الامكانات المادية اللازمة للقيام بها ولسبب آخر هو أن الأفراد قد يحتكرون هذا النشاط مما يؤدي الى تغليب المصلحة الشخصية على المصلحة العامة.

وقد تكون هذه المشاريع لا تدر ربحا يغري الأفراد وذلك لاتصالها بالصالح العام الأمر الذي يستدعي قيام السلطة الادارية بادارتها والتدخل لاشباع الحاجات العامة من خلالها.

ويعرف مجلس الدولة الفرنسي المرفق العام بأنه ذلك الكيان الذي تجتمع فيه ثلاث عناصر حيث يتصل بنشاط يحقق الصالح العام، وتشرف عليه هيئة مكلفة بذلك، وأن يمنح حقوقا وامتيازات خاصة^(٣).

(١) عبد الباسط، محمد فؤاد: قانون إداري، نشاط ووسائل الإدارة

(٢) عبد الباسط، محمد فؤاد: قانون إداري، نشاط ووسائل الإدارة. صفحة (٢)

(٣) الطهراوي، هاني علي: القانون الإداري، ماهية القانون الإداري، التنظيم الإداري، النشاط الإداري. - ١٩٩٨

وان كان المرفق العام يشمل هذه العناصر الثلاثة، الا أن وضع كل منهما ليس على نفس الدرجة من التحديد، فالنشاط كالتعليم والصحة والامن والدفاع هونشاط متصل بالصالح العام، والهيئة التي تدير المرفق العام ليس شرطاً ان تتبع في كل الأحوال الشخص المعنوي العام الذي أنشأ المرفق، حيث يمكن أن يدار المرفق العام بواسطة سلطة عامة ويسمى عندها بالمرفق العضوي (كالوزارات والمصالح الحكومية والجامعات والمستشفيات)، ويكون هذا الاصطلاح دالاً على انسحاب صفة المرفق على النشاط والهيئة التي تقوم به^(١).

وقد تتولى ادارة المرفق هيئة خاصة (شركة امتياز)، ويسمى عندها المرفق بالمرفق المادي^(٢)، اشارة الى ان النشاط فقط هو الذي يعتبر مرفقاً عاماً دون الشخص الذي يديره.

وبالنسبة للحقوق والامتيازات التي يتمتع بها المرفق العام يكون الخيار مفتوحاً امام السلطة التي يتبعها المرفق في ادارته وتسييره إما باللجوء الى وسائل القانون العام بما تتضمنه من حقوق وامتيازات غير مالوفة في نطاق علاقات اشخاص القانون الخاص، او اللجوء الى ادارة المرفق بوسائل القانون الخاص، مختارة بذلك ان تقف مع الافراد على قدم المساواة كما يمكنها ان توفق بين الادارة بوسائل القانون العام وبين الادارة بوسائل القانون الخاص وفقاً لما تدره بسلطتها التقديرية ليكون اكثر ملائمة لتحقيق النفع العام الذي تهدف الى تحقيقه^(٣).

(١) أبو زيد، مصطفى فهمي: القانون الإداري، ذاتية القانون الإداري، الإدارة العامة بمعناها العضوي و بمعناها الوظيفي. ١٩٨٨

(٢) الطهراوي، هاني على: مرجع سابق

(٣) أبو زيد، مصطفى فهمي: الوسيط في القانون الإداري. صفحة (١٧). ١٩٩٥

الفرع الثاني

وسائل السلطة الادارية

يتمثل البعد الثاني للنشاط الاداري في وسائل ممارسة تلك الوظائف وتتنوع هذه الوسائل تبعا لطبيعتها الى ثلاثة انواع هي:

الوسائل الذاتية (الشخصية) وتتمثل في طائفة الأشخاص الذين تستعين بهم السلطة الادارية للقيام بمهامها وهم الموظفون العموميون، ثم الوسائل القانونية وهي ما تقوم به السلطة الادارية لاداء وظائفها، وتتمثل في القرارات الادارية والعقود الادارية، ثم الوسائل المادية التي تستعين بها لاداء تلك المهام وتتمثل في الاموال العامة.

١ - الوسائل البشرية (الموظفون العموميون)

يعتبر الموظف العام اداة الادارة في ممارسة نشاطها والعنصر الاول في سلسلة وسائلها^(١).

وكذلك يعتبر الموظف مرآة الدولة واداتها لاشباع الحاجات العامة للموظفين ويتحدد دور الموظف العام ضيقا واتساعا حسب ظروف كل دولة وتبعاً للفلسفة السائدة فيها بما ينعكس على دور النشاط الاداري.

فالموظف العام والنشاط الاداري وجهان متقابلان ومتلازمان لعملية واحدة^(٢)، فلا يمكن تخيل موظف عام بدون نشاط اداري على اعتبار ان الموظف العام هو احد العناصر الرئيسية والضرورية لقيام الدولة (الادارة العامة) بنشاطها لتحقيق اهدافها وتنفيذ سياستها العامة.

^(١) عبد الباسط، محمد فؤاد: مرجع سابق

^(٢) رسلان، أنور أحمد: وسيط القانون الإداري - (الوظيفة العامة). دار النهضة. ١٩٩٧

وكل دولة تتدخل بصفة عامة لاشباع حاجات افرادها، وهذه ظاهرة عامة لجميع الدول باختلاف مذاهبها وفلسفتها الايديولوجية، ولكن بتفاوت وفوارق فرضتها هذه المذاهب والفلسفات وكذلك مستويات الرقي والتقدم الاقتصادي والاجتماعي، حيث ادى هذا الى ظهور بنيان وظيفي متكامل ومعقد في كافة المجتمعات بعماله وهياكله وضماناته ووضع الوظيفة العامة ذاتها في الحياة الاجتماعية.

١:١ إنشاء الوظائف:

تمتلك السلطة الادارية سلطات تقديرية واسعة في انشاء الوظائف والغائها واستبدالها تبعا للحاجات التي تقدرها والامكانيات المالية المتاحة في الميزانية العامة، فالسلطة التنفيذية هي صاحبة الرأي الاعلى في انشاء الوظائف واستبدالها بغيرها، وفقا لما تقتضيه المصلحة العامة.

٢:١ ترتيب الوظائف العامة.

وهذه عملية تسبق انشاء الوظائف من حيث وصف وترتيب ا لوظائف في فئات تجمع كل منهما خصائص مشتركة تفرق بها عن الاخرى، ويتم تحديد عدد العاملين ومواصفات التأهيل والخبرة وكافة الشروط الاخرى بحسب حاجة المرافق لهذه النوعية من الاعمال والتخصصات وفي ضوء الموارد المتاحة، لتكون وظائف الادارة العليا ثم الوظائف التخصصية، الفنية، الحرفية المكتبية، الخدمية وهكذا.

٣:١ مقومات الرابطة الوظيفية

يجب ان يتم تعيين الموظف باداة قانونية لاداء عمل دائم في خدمة مرفق عام تديره الدولة او احد اشخاص القانون العام^(١).

^(١) عبد الباسط، محمد فؤاد: مرجع سابق

ويدل هذا على انه لكي تسند الوظيفة العامة للموظف العام اسنادا صحيحا، فلا بد ان يكون ذلك باداة قانونية وعلى سبيل الدوام وفي خدمة مرفق عام.

١٣:١ الاداة القانونية

يكون شغل الوظائف العامة عن طريق التعيين والترقية او النقل او الندب مع استيفاء الشروط اللازمة.

حيث ان اداة شغل الوظيفة ابتداء هو التعيين او التكليف، ويعني ذلك انه بقرار التعيين ينشأ المركز الوظيفي للموظف بما يتضمنه من حقوق له والتزامات عليه، فالقرار هنا اساس قيام العلاقة الوظيفية، اما السبل الاخرى من نقل او إنتداب فهي اداة للتدرج في سلم الوظيفة التي انعقدت رابطتها بقرار التعيين^(١).

٢:٣:١ الاستمرارية

حيث يكون تعيين الموظف في وظيفته بصفة دائمة، وان يتفرغ لها مادامت العلاقة الوظيفية التي تربطه بالادارة قائمة، فإذا كان العمل عرضيا او مؤقتا لا يعد القائم به في عداد الموظفين العموميين^(٢).

٣:٣:١ العمل في خدمة مرفق عام تديره الدولة او احد الاشخاص العامة.

والمقصود بالمرفق العام كافة مرافق الدولة الادارية والاقتصادية التي تقوم بنشاط صناعي او تجاري، ويجب ان تكون ادارته بطريقة مباشرة وتحت اشرافها.

^(١) الزعبي، خالد سمارة: القانون الإداري و تطبيقاته في المملكة الأردنية .عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع

^(٢) رسلان، أنور: مرجع سابق

١:٤:٤ طبيعة علاقة الموظف بالادارة

تبين خلال الدراسة ان طبيعة هذه العلاقة كيفت بناء على فكرتين:

الاولى: اعتبرتها علاقة تعاقدية والثانية: اعتبرتها مركزا نظاميا لائحية^(١).

١:٤:٤:١ علاقة الموظف بالادارة علاقة تعاقدية.

ولهذا التكييف وجهتا نظر:

١:٤:٤:١ ادراج هذه العلاقة التعاقدية ضمن علاقات القانون الخاص، حيث يحكمها القانون المدني، كأى عقد يتم بين اجير ورب عمل للقيام بعمل معين مقابل اجر معين، الا ان هذه النظرية لم تصلح كونها تنفي الخصائص المميزة للموظف العام وعدم انسجامها مع علاقات القانون الخاص الذي يحكمها مبدأ العقد شريعة المتعاقدين.

٢:١:٤:١ ادراج هذه العلاقة التعاقدية ضمن علاقات القانون العام، حيث اعتبرت كعقد من عقود القانون العام لمحاولة تجنب عيوب النظرية السابقة، لكن اخذ على هذه النظرية ان العقد الاداري في نهاية الامر كسائر العقود، يقوم على مبدأ الرضا بين الطرفين لذا لم تحقق هذه الفكرة ارضاء خصوصية الموظف في علاقته مع الادارة.

٢:٤:١ نظرية المركز النظامي اللائحي.

اعتبر مجلس الدولة الفرنسي، ان علاقة الموظف بالادارة التي يعمل بها هي علاقة نظامية لائحية^(٢)، أي مصدرها القوانين واللوائح، وليس علاقة تعاقدية، ومركز الموظف بناء على هذا هو مركز قانوني عام.

(١) عبد الباسط، محمد فؤاد: مرجع سابق

(٢) رسلان

، أنور أحمد: وسيط القانون الإداري (الوظيفة العامة). ١٩٧٩

ونتيجة لتحديد طبيعة العلاقة هذه على هذا النحو يتضح:

١:٢:٤:١ ان حقوق والتزامات الموظف يكون مصدرها وتنظيمها من خلال احكام القوانين واللوائح، ولا يجوز الاتفاق على عكسها مع الادارة، والموظف ملتزم بما تحمله هذه الاحكام من واجبات فلا يستطيع ترك العمل بمحض ارادته المنفردة او التمتع باجازة على حسب هواه.

٢:٢:٤:١ ان مركز الموظف هو مركز قانوني عام يجوز تغييره في أي وقت وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة^(١).

وتبعاً لحاجات ومتطلبات تنظيم وتسيير المرافق العامة، فلا يمكن للموظف الاحتجاج على الإدارة بحق اكتسبه في ظل نظام قانوني معين وحرمة منه نظام لاحق وما دام التغيير قد تم مطابقاً للقانون.

فاستفادة الموظف العام من مزايا الوظيفة العامة ليست حقا يقاس على الحقوق الخاصة كحق الملكية مثلاً، وإنما هي امر يخضع لما تقرره القوانين واللوائح وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة^(٢).

٢ - الوسائل القانونية

تتنوع اعمال السلطة الادارية اثناء ممارستها لنشاطها الواسع، فهي تباشر أعمالاً ادارية متنوعة تتدرج تحت طائفتين هما اعمال مادية، واعمال ادارية قانونية^(٣).

(١) الظاهر، خالد خليل: القانون الإداري . دراسة مقارنة. دار المسيرة للنشر. سنة (١٩٩٧)

(٢) يونس، محمد باهي: مرجع سابق

(٣) ظاهر، خليل: مرجع سابق. ص (١٠٣)

١:٢ الاعمال المادية:

وهي الاعمال التي تقوم بها السلطة الادارية دون ان تقصد ترتيب أي اثر قانوني عليها كعملية شق شارع او هدم منزل آيل للسقوط.

وهذه الاعمال هي مادية تنفيذا للقرارات الادارية الصادرة بشأنها، وتخرج هذه الاعمال والتصرفات عن نطاق الطعن بالألغاء امام القضاء الاداري لانها لا تمتلك صفة القرارات الادارية التي يجوز الطعن فيها بالالغاء.

فهذه الاعمال المادية ليست اعمالاً قانونية ولا يشترط صدورها عن قصد من الادارة ولا تؤثر تأثيراً مباشراً في المراكز القانونية القائمة^(٢)، وكون هذه الاعمال ذات طبيعة مادية بحتة فلا يتحقق ازالة ما ينتج عنها من اثار ضارة الا عن طريق طلب التعويض امام القضاء عما وقع من اضرار في حالة أخطأ عمال الادارة.

٢:٢ الاعمال المادية القانونية:

وهي الاعمال الصادرة من جانب الادارة وحدها حيث تتجه ارادتها الى احداث اثار قانونية وهي التي تحدث بارادة الادارة المنفردة، فتحدث تعديلاً في النظام القانوني بأن تنشأ او تلغي او تعدل التزاما او مركزا قانونيا، حيث ان المركز القانوني هو وصف الحالة التي يكون فيها الفرد قبل القرار^(١).

وتشمل القرارات الادارية التنظيمية والقرارات الادارية الفردية.

^(٢) الخالدي: مرجع سابق

^(١) جامعة القدس المفتوحة: مرجع سابق

وهي التي تتضمن قواعد عامة ملزمة تطبق على عدد غير محدد من الافراد، ولا يتولد عنها حقوق مكتسبة وانما يتولد عنها مراكز تنظيمية عامة^(١).

٢:٢:٢ قرارات ادارية فردية:

وهي قرارات ادارية تخاطب فردا او افرادا بذاتهم، وتكون شخصية ويتولد عنها حقوق مكتسبة للمعنيين بها^(٢).

وتتنوع الاعمال القانونية للادارة الصادرة عنها بصفتها سلطة عامة الى اعمال تباشرها بارادة منفردة وتصدرها من جانبها كما هو الحال بالنسبة للقرارات الادارية، واعمال اخرى تحتاج الى تلاقي ارادة اخرى مع ارادة الادارة كما هو الحال في العقد الاداري^(٣)، وتخضع هذه الاعمال لقواعد القانون العام ولرقابة القضاء الاداري.

ونظرا لاهمية القرارات الادارية باعتبارها اهم وسيلة قانونية بيد السلطة الادارية، ولما لها من اهمية خاصة تتعلق بمهام الادارة الضريبية باعتبارها ادارة عامة، حيث تقوم بتنفيذ القانون الضريبي من خلال الوسائل القانونية واهمها قرارات التقدير الضريبية، ولهذا يرى الباحث أنه من المفيد لهذه الدراسة التعرف على النظام القانوني للقرار الاداري.

٣:٢ القرارات الادارية:

ان النظام القانوني للقرار الاداري يجعل منه سلطة واحدة في يد الادارة لتحقيق اهدافها، ويرى الفقيه (KELSEN)^(٤) ان النظام القانوني في الدولة يتدرج طبقا لمدى عمومية

(١) الظاهر، خالد خليل: قانون إداري . دراسة مقارنة. دار المسيرة للنشر و التوزيع. طبعة أولى. ١٩٩٧

(٢) الظاهر، خالد خليل: مرجع سابق

(٣) جامعة القدس المفتوحة: مرجع سابق

(٤) جامعة القدس المفتوحة: مرجع سابق

وتجريد القواعد القانونية التي يتكون منها النظام بشكل خصوصي، بحيث تكون قمة الهرم القانوني القاعدة الاساسية التي تحدد وتحقق وحدة النظام القانوني في حركته الانشائية وتكون وظيفتها انشاء نظام لخلق القانون، وهو الدستور والذي هو عبارة عن نظام للقواعد القانونية ينظم انشاء وخلق قواعد اخرى هي القوانين العادية، وتحث هذه القوانين مرتبة ادنى منه ثم تأتي بعد ذلك اللوائح، وفي قاعدة الهرم القانوني تقع القرارات الفردية، وهي التي تعكس وتخصص الواقع المنصوص عليه في القواعد الادارية العامة.

وعلى اساس هذا التدرج الهرمي للنظام القانوني يتم التمييز بين وظائف الدولة فالوظيفة التشريعية تنشئ قواعد عامة، والوظيفة القضائية تمارس بواسطة الحكم وتنشئ قرارات فردية والوظيفة الادارية تنشئ قرارات فردية ايضا، ويكون القرار الاداري بمثابة الحكم لدى الجهة القضائية، لكن التمييز بينهما يتحدد في المركز القانوني للاعضاء الذين يسنون القاعدة الفردية.

ويتمثل هذا المركز في استقلال القضاة بوظائفهم بعكس السلطات الادارية التي يباشرها اعضاؤها على اساس التبعية الرئاسية، ويوجد الكثير من المعايير لتمييز العمل القضائي عن القرار الاداري ولكنها غير حاسمة، حيث لكل معيار حججه ومآخذه ومنها على سبيل الذكر المعيار الموضوعي والمعيار الشكلي والمعيار المختلط، وكذلك موقف مجلس الدولة الفرنسي ومجلس الدولة المصري من المعايير للتمييز بين القرارات الادارية والاعمال القضائية والتي سنتناولها الدراسة بشيء من التفصيل في موضع آخر.

١:٣:٢ تعريف القرار الاداري وخصائصه:

لم يتم تعريفه من خلال المشرع سواء الفرنسي او المصري وترك المجال لاجتهادات الفقه والقضاء لتعريفه.

فعرفه الفقيه فالين^(١) بأنه " عمل قانوني يصدر من هيئة ادارية خاصة لها امتيازات لسلطة العامة، ويكون موضوعه اداليا، ويصدر تنفيذاً للقوانين والسلطات الممنوحة من الدستور".

وعرفه الدكتور الفقيه المصري محمود حافظ^(٢) بأنه " افصح الادارة عن ارادتها الملزمة بما لها من سلطة، بمقتضى القوانين واللوائح وذلك بقصد احداث مركز قانوني معين متى كان ممكنا وجائزا قانونا، وكان الباعث عليا ابتغاء مصلحة عامة ".

وعرفه القضاء وبحسب اهم التعريفات التي تناولتها محاكم مجلس الدولة الفرنسي وما صدر عن محاكم القضاء الاداري المصري بأنه " كل افصح من جانب الادارة العامة يصدر صراحة اوضماً من ادارة هذه المصلحة في اثناء قيامها باداء وظائفها المقررة لها قانونا في حدود المجال الاداري، ويقصد منه احداث اثر قانوني ويتخذ صفة تنفيذية^(٣)."

وكذلك عرفه القضاء الاداري بانه " افصح جهة الادارة في الشكل الذي يحدده القانون عن ارادتها الملزمة بما لها من سلطة عامة بمقتضى القوانين واللوائح، وذلك بقصد احداث مركز قانوني معين متى كان ممكنا وجائزا قانونا وكان الباعث عليا ابتغاء مصلحة عامة"^(٤).

٢:٣:٢ اركان القرار الاداري (وشروط صحته)

ويقصد بها العناصر التي تتعلق بتحديد مشروعية القرار او عدم مشروعيتها وتتمثل في خمسة عناصر اساسية وتسمى شروط صحة القرار وهي^(٥):

(١) جامعة القدس المفتوحة: مرجع سابق

(٢) جامعة القدس المفتوحة: مرجع سابق. ص (٣١٢)

(٣) القيسي، أعاد على حمود: الوجيز

(٤) أبو يونس، محمد باهي: أحكام القانون الإداري. القسم الخاص. ١٩٩٦

(٥) الظاهر، خالد خليل: مرجع سابق

٢:٣:٢:١ الشكل:

ويقصد بالشكل المظهر الخارجي او الثوب الذي يفرغ فيه القرار الاداري والاجراءات التي تتبع في اصداره.

والاصل انه لا يشترط في القرار الاداري شكل معين مالم يقرر المشرع خلاف ذلك على سبيل الاستثناء، وفي هذه الحالة لا تكون القرارات مشروعة الا باتباع الشكليات واتخاذ الاجراءات المقررة.

وتمتاز قواعد الشكل والاجراءات بانها تقررت لحماية المصلحة العامة المتمثلة في إلزام الادارة باصدار قراراتها وفقا لقواعد الشكل والاجراءات، حتى تتجنب اصدار القرارات المتسربة وغير المدروسة.

٢:٢:٣:٢:٢ المحل:

ويقصد به موضوع القرار الاداري والاثار القانونية المباشر المترتب عليه اوفحواه المتمثل في الاثار القانونية التي يحدثها القرار مباشرة، ويشترط في محل القرار الاداري شرطان هما:

٢:٢:٣:٢:١ ان يكون محل القرار الاداري ممكنا، وذلك من الناحية القانونية والواقعية فقد يكون محل القرار الاداري مستحيلا من الناحية الواقعية، مثل قرار من المحافظ بازالة منزل آيل للسقوط ومن ثم يتضح ان هذا المنزل قد سقط فعلا، وقد يكون مستحيلا من الناحية القانونية كأن يصدر القرار بتعيين موظف في وظيفة مشغولة^(١).

٢:٢:٣:٢:٢ ان يكون محل القرار جائزا قانونا، بمعنى ان يكون مستندا الى القواعد القانونية السارية، اوالى مبدأ من المبادئ القانونية العامة كمبدأ احترام مبدأ المساواة والحريات

(١) الظاهر، خالد خليل: مرجع سابق

العامة ومثال ذلك ان يصدر قرار باحالة موظف على التقاعد على اساس انه بلغ سن الستين من عمره في حين انه لم يبلغ هذا السن.

٣:٢:٣:٢ الاختصاص:

ويقصد به صدور القرار الاداري من الجهة الادارية المختصة باصداره وفق القوانين والانظمة السارية، بمعنى اخر هو السلطة او الصلاحية القانونية التي يتمتع بها متخذ القرار في اصداره قرارا من الناحية النوعية (المسائل والموضوعات التي يجوز صدور القرار بشأنها) والزمنية (المدة التي يمكن اتخاذ القرارات خلالها) والمكانية (الرقعة الجغرافية، او الاقليمية التي للادارة ان تباشر نشاطها فيها).

٤:٢:٣:٢ الغاية:

يقصد من القرار الاداري الهدف الذي يسعى مصدر القرار الى تحقيقه، وكما يقول الفقيه بونارد (Bonnard)^(١) النتيجة النهائية التي يسعى رجل الادارة الى تحقيقها عن طريق الاثر المباشر المتولد.

٥:٢:٣:٢ السبب:

سبب القرار الاداري هو الحالة الواقعية او القانونية السابقة للقرار الاداري والتي تدفع الادارة لاتخاذها ومثال ذلك قرار حظر التجول لكبح الاضطرابات.

ويجب ان يتوفر في سبب القرار شرطان:

١:٥:٢:٣:٢ يجب ان يكون السبب قائما وموجودا حتى تاريخ اتخاذ القرار الاداري،

أي يجب ان تكون الواقعة القانونية والمادية التي استند اليها القرار قد وجدت بالفعل.

^(١) جامعة القدس المفتوحة: مرجع سابق

٢:٣:٢:٥:٢ ان يكون السبب مشروعاً، فاذا استندت الادارة الى اسباب غير مشروعة (غير التي حددها المشرع) في حال السلطة المقيدة فان قرارها يكون غير مشروع، وحتى في مجال السلطة التقديرية فيجب ان يكون السبب صحيحاً ومشروعاً من الناحية القانونية والاصل ان الادارة غير ملزمة بذكر سبب القرار الاداري الا اذا نص القانون صراحة على ذلك.

٢:٣:٣ انواع القرار الاداري:

تنقسم القرارات الى انواع وطوائف متعددة تبعا للزاوية التي ينظر الى القرار منها^(١).

تنقسم القرارات من حيث تكوينها الى قرارات بسيطة وأخرى مركبة وتكون من حيث انشائها لمراكز قانونية الى قرارات منشأة، وأخرى كاشفة ومن حيث مصدرها الى قرارات جمهورية، وزارية، محلية.....الخ.

ومن حيث موضوعها الى قرارات تعيين أو تأديب أو شرطية.....الخ، ومن حيث مداها وعموميتها الى قرارات فردية وأخرى تنظيمية، وتنقسم من حيث اثرها على الافراد الى قرارات نافذة في حق الافراد وأخرى غير نافذة في حقهم، وتنقسم من حيث رقابة القضاء الى خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة لهذه الرقابة.

٢:٣:٤ النظام القانوني للقرارات الادارية.

النظام القانوني للقرارات الادارية هو مجموعة القواعد التي تحكم اعدادها ونفاذها وتنفيذها وانقضائها وانعدامها^(٢).

فالقرار الاداري يمر بعدة مراحل تبدأ باعدادها، ثم نفاذه في حق الادارة والافراد، واخيرا تأتي مرحلة تنفيذ القرار الاداري.

^(١) الظاهر، خالد خليل: مرجع سابق

^(٢) الظاهر، خالد خليل: مرجع سابق

٢:٣:٤:١ اعداد القرار الاداري:

يتختم على الادارة حين اعدادها للقرارات الادارية احترام ثلاث قواعد اساسية تشكل
الاساس لمبدأ الشرعية وهي:

٢:٣:٤:١:١ تسلسل الاعمال الادارية:

يرتبط تسلسل الاعمال الادارية بشكل عام بتسلسل الاعمال القانونية والتي تعبر عنها
النظرية المعيارية للفقهاء كلسن (kelsen)^(١) حيث يرى ان كل نظام قانوني هو عبارة عن تسلسل
هرمي للقواعد بحيث تنتج كل قاعدة عن قاعدة اخرى.

والفكرة الاساسية في هذه النظرية تكمن في ان القواعد المختلفة التي يتكون منها
التسلسل الهرمي القانوني لا توجد كلها في نفس المستوى، بل تكون مرتبة وفق سلم من
الدرجات التسلسلية الهرمية ينبغي فيها على العمل الادنى ان يتفق مع العمل الاعلى من جهة
وان يحترم من قبل العمل الادنى من جهة اخرى.

وهكذا فان تسلسل الاعمال الادارية يجب ان يتفق وتسلسل اجهزة الادارة، فكل جهاز
يستمد اختصاصه من القانون الذي يحدد القواعد التي ينبغي اتباعها واحترامها.

٢:٣:٤:١:٢ قاعدة الاختصاص:

حيث ان كل سلطه ادارية تمتلك الاختصاص المقرر لها في ميدان معين او منطقة
جغرافية محددة او فترة زمنية محددة.

فاذا خرجت السلطة عن الحدود المثبتة، فان العمل الاداري يشوبه عيب عدم
الاختصاص، ويلغى من قبل القاضي المختص اذا عرض الامر عليه.

(١) جامعة القدس المفتوحة: مرجع سابق

ويكون الاختصاص بعدة اشكال.

٢:٣:٤:١:٢:١ الاختصاص الشخصي:

حيث تحدد النصوص لكل شخص عام حدود السلطة، أو السلطات المؤهلة لاتخاذ قرارات بإسمها، وعلى السلطة صاحبة الاختصاص ان تتصرف شخصيا مع الأخذ بعين الاعتبار حالات التفويض والحلول والإنابة^(١).

٢:٣:٤:١:٢:٢ الاختصاص المادي (الموضوعي)

ويعني ان السلطة الادارية قد تكون مخولة باتخاذ بعض القرارات والامتناع عن البعض الاخر وان تحدد النصوص القانونية الموضوعات والمسائل التي تدخل في اختصاص السلطة.

٢:٣:٤:١:٢:٣ الاختصاص المكاني (الاقليمي)

ويعني ان تكون السلطة الادارية مختصة في حدود رقعة جغرافية معينة.

٢:٣:٤:١:٢:٤ الاختصاص التقديري والاختصاص المقيد:

يوجد سلطه تقديرية او اختصاص تقديري، عندما يترك القانون للادارة الحرية في مباشرة نشاطها دون ان يفرض عليها وجوب التصرف على نحو الزامي معين^(٢).

وبهذا يمكن للادارة في نطاق اختصاصها المحدد مسبقا ان تقوم بالعمل المناسب وفي الوقت المناسب دون ان يملى عليها مقدماً مسلكاً معيناً.

^(١) جامعة القدس المفتوحة: مرجع سابق

^(٢) الظاهر، خالد خليل: مرجع سابق

والاختصاص المقيد يعني ان القانون يحتم على الادارة اذا ما توافرت شروط معينه ضرورة التصرف على نحو الزامي معين، فالقانون هو الذي يأمر ويرسم للادارة السلوك الواجب اتباعه في هذا الشأن.

٣:١:٤:٣:٢ القاعدة الاجرائية:

وتعني القواعد المتعلقة باجراءات العمل وبعض الشكليات ويقصد بها الشكليات الاساسية والجوهرية والتي تؤثر على مضمون القرار، ويظهر احترام هذه الاجراءات من خلال اتباع عدة قواعد اساسية هي:

١:٣:١:٤:٣:٢ قاعدة تقابل أوتوازي الشكليات

ويقصد بهذه القاعدة ان الغاء او تعديل القرار الاداري لا يكون الا بقرار صادر بنفس اداة القرار وبتابع نفس الاجراءات.

٢:٣:١:٤:٣:٢ قاعدة أخذ الرأي مقدماً.

ويعني ذلك انه عندما يفرض القانون على الادارة ان تطلب رأي جهاز اولجنة قبل اصدارها للقرار الاداري، فعليها اتباع هذه القاعدة والا كان قرارها معيباً.

٣:٣:١:٤:٣:٢ قاعدة تسبيب القرار:

وتعني ان الادارة لا تلتزم من حيث المبدأ بتسبيب القرار الا اذا الزمها المشرع بنص صريح، وحسم المشرع الفرنسي هذه المسألة وألزم الادارة بتسبيب قراراتها الصادرة في غير مصلحة الافراد، ويجب ان يكون التسبيب مكتوباً وكافياً، اما القضاء المصري والاردني فقد ألزم الإدارة بتسبيب قرارات الادارة التأديبية^(١).

^(١) جامعة القدس المفتوحة: مرجع سابق

وبناء على هذه القاعدة فإنه يتعين على الإدارة عندما تتخذ عقوبة ما ان تمكن صاحب العلاقة من تقديم دفاعه وابداء ملاحظاته، ومنحه الوقت الكافي لتحضير دفاعه^(١).

يتضح لنا من خلال دراسة ومناقشة وسائل السلطة الادارية ان هذه الوسائل على تنوعها تتساير مع طائفة من الامتيازات التي تتمتع بها السلطة الادارية على نحو يجعلها في مركز يسمو على مركز الأفراد في القانون الخاص^(٢).

وتعد هذه الامتيازات، مزايا اجرائية تتداخل في مختلف وسائل ممارسة الوظائف الادارية ولا تقتصر على وسيلة دون غيرها.

ومثالها السلطة التقديرية والتنفيذ الجبري، ونزع الملكية للنفع العام والاستيلاء المؤقت على العقارات، وتتضح ايضا هذه المزايا في حق السلطة الادارية في اصدار القرارات بإرادتها المنفردة، تتغير طبقا لها مراكز الأفراد القانونية إنشاءً وتعديلاً والغاء وهي بذلك لاتعتد بإرادتهم ولا تعبأ بقبولهم او رفضهم.

بل ان لها تنفيذها جبرا عنهم دون اللجوء الى القضاء لاستصدار حكم بإلزامهم بها وامتثالهم لها، وكذلك تبرز إمتيازات الإدارة في نطاق العقد الإداري (كوسيلة إدارية قانونية) حيث تنفرد بحق تعديل أو فسخ العقد بإرادتها المنفردة خروجاً عن الأصل المستقر في القانون الخاص الذي يقضي أن العقد شريعة المتعاقدين لا يجوز فسخه أو تعديله إلا بإرادة الطرفين.

وكذلك لها حق إيقاع الجزاءات من جانبها على المتعاقد المقصر في التزاماته دون اللجوء الى القضاء على نحو ما تقتضي به الشريعة العامة^(٣).

(١) الزعبي، خالد: مرجع سابق

(٢) عبد الباسط، محمد: مرجع سابق

(٣) أبو يونس، محمد باهي: مرجع سابق

وفي نطاق الوسائل البشريه تتجلى الامتيازات حيث يتمتع موظفو السلطة الإدارية بسلطات إستثنائية لا تقابلها سلطات لموظفي المشروعات الخاصة^(١).

حيث لهم سلطة إصدار القرارات الملزمة للمخاطبين بها واتخاذ الإجراءات المقيدة لحقوق الأفراد، وفي نطاق الوسائل المادية وهي اموال السلطة العامة تتمتع بطائفة من الامتيازات لا نظير لها بالنسبة لاموال الافراد، حيث لا يجوز الحجز عليها كما لا يحق تملكها بالتقادم^(٢)، ولها حق نزع ملكية اية عقار وتحويله الى ملك عام ولها حق الاستيلاء على اية عقار لحاجة المصلحة العامة، والبعد الثالث للنشاط الاداري يتمثل في المسؤولية الناجمة عن العيب لهذا النشاط فالسلطة الادارية هنا توازي الافراد حيث تطبق عليها قواعد المعقولية القانونية التي تقضي بأن كل نشاط سبب ضررا للغير يثير مسؤولية صاحبه^(٣).

والمسؤولية هنا تمتاز بتنوعها وبطبيعتها، فمن حيث تنوعها بأنها لا تقتصر على مسؤولية السلطة الادارية وحدها، وانما قد يتبعها مسؤولية الموظف الذي قام بالتصرف المعيب.

بمعنى انه ممكن ان تكون مسؤولية عن خطأ مرفقي، كما يمكن ان تكون مسؤولية عن خطأ شخصي للموظف فقط، ويمكن ان تكون مسؤولية مشتركة عن خطأ شخصي ومرفقي في وقت واحد.

ومن حيث طبيعتها - فانها لا تتوقف عند حد المسؤولية المدنية بمعنى التعويض المادي للطرف المتضرر، بل قد تصل الى مستوى المسؤولية الجنائية تستوجب الحكم بعقوبة جنائية على السلطة الادارية.

^(١) رسلان، أنور: مرجع سابق

^(٢) أبو يونس، محمد باهي: مرجع سابق

^(٣) عبد الباسط، محمد فؤاد: مرجع سابق

الفرع الثالث

مبدأ المشروعية القانونية.

ان الدول الحديثة التي تتمتع بقدر من المدنية والتحرر لا تطلق سلطات الادارة دون حدود، وانما تضع القواعد والانظمة لسلطات الادارة وتبين الأحكام المحددة لاختصاصها، كما تقرر الضمانات التي تكفل احترام الادارة لقواعد اختصاصها ووحدة سلطاتها وهذا هو مبدأ المشروعية اوخضوع الادارة للقانون.

ذلك المبدأ الذي من شأنه ان تكون تصرفات الادارة سائرة في نطاق القانون ومتماشية مع احكامه^(١).

والادارة العامة قد تخضع في نشاطها لقواعد القانون الخاص وقد تخضع لقواعد قانونية ذات طبيعة متميزة ومغايرة للقانون الخاص اولخيلط من النوعين للقواعد القانونية.

١ - مدلول مبدأ المشروعية:

يمثل هذا المبدأ قمة الضمانات الاساسية والجدية والحاسمة لحقوق وحرريات الشعوب، اذ يبلور هذا المبدأ كل ما استطاعت الشعوب ان تحرزه من مكاسب في صراعها مع السلطات الحاكمة، لاجبارها على التنازل عن كل مظاهر الحكم المطلق وذلك عبر اجيال متعاقبة مرت على الانسانية.

ويجمع الفقهاء على ان مبدأ المشروعية يعني " سيادة حكم القانون"^(٢).

وتتحقق سيادة القانون بخضوع الادارة والدولة بصفة عامة للقانون بحيث تكون تصرفاتها الايجابية والسلبية في دائرة وحدود النظام القانوني المقرر في الدولة.

^(١) الزعبي، خالد : القانون الإداري و الإدارة العامة

^(٢) الدين، سامي جمال: الرقابة على أعمال الإدارة. طبعة أولى. سنة ١٩٨٢. ص (١٦)

ويحتمل هذا المبدأ أكثر من معنى:

١:١ فقد تعني سيادة القانون مجرد فرض النظام واستتباب الأمن، وهذا معنى مستبعد لما ينطوي عليه من تشويه وتقزيم لمعنى سيادة القانون، حيث حصرها في نطاق السلطة الامنية والبوليسية فقط.

٢:١ وقد تتحقق سيادة القانون فعلا، بخضوع الادارة للقانون، ويتبادر للذهن ان ذلك يحقق كفالة الحقوق الفردية عندما تخضع السلطة التنفيذية للقانون ويتمكن الافراد من ان يتحدوا مشروعية القرارات الادارية، الا ان هذا الضمان يعد شكليا حيث تكون الحقوق الفردية مرهونة بارادة المشرع، والذي تكون يده مطلقة في وضع القواعد القانونية التي يقدر مناسبتها.

٣:١ ان سيادة القانون تتحقق بكفالة الرقابة القضائية، حيث يكون لكل شخص تتأثر مصالحه بقرار اداري ما، الحق في ان يمثل امام القضاء وان يستمع إليه.

٤:١ ان سيادة القانون تتحقق بتضييق السلطة التقديرية، بحيث لا يمارس اي شخص تصرفا نيابة عن سلطة الدولة الا بالاستناد الى قاعدة قانونية معروفة على نحو ما ترخص له القيام بهذا التصرف.

٥:١ ان سيادة القانون لن تتحقق ما لم تفرض هذه السيادة على كافة السلطات في الدولة واولاها السلطات التي تمتلك التشريع، وان يقوم النظام كله على الاعتراف والتسليم بان هناك مبادئ وقيماً يستعصي على اية سلطة المساس بها في جميع الظروف وبغض النظر عادية كانت ام استثنائية، وان ما يخضع له المحكومون من قواعد هي تلك التي يضعها الشعب ونوابه المنتخبون انتخاباً صحيحاً^(١).

^(١) جامعة القدس المفتوحة: مرجع سابق

٢- عناصر المشروعية:

ويقصد بعناصر المشروعية القواعد التي تتكون منها المشروعية، بحيث يمكن القول ان مخالفة أي من هذه القواعد، يكون مخالفة للمشروعية أي " غير مشروعة " .

وهذه العناصر هي القواعد القانونية التي تكون النظام القانوني للدولة، والتي تلتزم السلطات العامة في الدولة وخصوصا الاداره بالخضوع لاحكامها أيأ كان شكلها اومصدرها.

وعلى ذلك تكون مصادر التنظيم القانوني هي مصادر للمشروعية وبنفس الوقت عناصر لتلك المشروعية وهي:

١:٢ المصادر المدونة:

تنقسم القواعد القانونية المدونة الى قواعد دستورية تختص السلطة التأسيسية باقرارها وقواعد تشريعية يتولى البرلمان سنّها، وقواعد لائحية من اختصاص السلطة التنفيذية.

١:١:٢ القواعد الدستورية:

ويقصد بها مجموعة القواعد القانونية التي تبين نظام الحكم في الدولة وتحدد الحقوق والحريات العامة للأفراد، وتقرر الأسس والاهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة وتمثل هذه القواعد قمة الهرم القانوني.

١:١:١:٢ دور الدستور كعنصر من عناصر المشروعية:

ان كون القواعد الدستورية تقع في قمة الهرم القانوني للدولة يجعلها من اهم عناصر المشروعية والمصدر الاول لها، ويترتب على ذلك ان السلطة المختصة بوضع الدستور هي سلطة غير مشروطة وغير مقيدة بأية قواعد اخرى تعلوها، بينما تنقيد السلطات الاخرى

المختصة بوضع القواعد القانونية الأخرى بأحكام الدستور ومبادئه، وتبعاً لذلك فإن السلطة التأسيسية المختصة بوضع الدستور لا تخضع لمبدأ المشروعية^(١).

بحيث لا يحكم عملها أية قواعد قانونية عليا، ومن ثم لا تخضع لرقابة القضاء بينما تخضع السلطات الأخرى لهذه الرقابة لوجود القواعد الدستورية التي يتعين عليها التزامها عند مباشرة اختصاصاتها.

وبناء عليه تعد النصوص الدستورية الأساس لكل قاعدة قانونية تليها في المرتبة ومعنى ذلك أنه لا يجوز لأي من السلطتين التشريعية والتنفيذية أن تتجاوز عند ممارستها نشاطها الحدود التي رسمها الدستور والا كان عملها مخالفاً لمبدأ المشروعية.

٢:١:١:٢ خضوع السلطة التشريعية للدستور:

اتفق الفقهاء على ضرورة خضوع السلطة التشريعية للدستور حيث يجب مطابقة كافة أعمالها سواء كانت تشريعية أم أعمال برلمانية، لأحكام النصوص الدستورية والا تعرضت للحكم بعدم دستورتيتها.

٣:١:١:٢ خضوع السلطة التنفيذية للدستور:

قد يكون خضوع هذه السلطة للدستور بطريقة غير مباشرة، على أساس أن هذا الخضوع للدستور يتحقق من خلال التزام هذه السلطة بتنفيذ القانون، وعليه فإن العيب الذي يعيب أعمال الإدارة هو في الغالب عيب عدم المشروعية وليس عيب عدم الدستورية^(٢).

وقد يصيب العمل الإداري أيضاً عيب عدم الدستورية، وذلك عندما تتم مخالفة قواعد الدستور مباشرة وهو العيب الأهم والأكثر خطورة، ويحدث عند مخالفة الإدارة للقيود والشروط

^(١) الدين، سامي جمال: مرجع سابق

^(٢) الدين، سامي جمال: مرجع سابق. ص (٣١)

الواردة في الدستور والتي تحدد كيف ومتى يمكن للادارة ممارسة اختصاصاتها ويبدو ذلك اثناء الاعمال اللائحية للادارة، حيث يكون العيب هو عيب عدم الدستورية وليس عيب عدم المشروعية.

وبناء على ما سبق، فان خضوع السلطة التنفيذية للدستور يكون اما خضوعا مباشرا من دون توسط القواعد القانونية، وهو ما يتحقق بصدد شروط واجراءات ممارسة السلطة التنفيذية لاختصاصاتها، واما ان يكون خضوعا غير مباشر اذا تعلق الامر بوظيفة الادارة في تنفيذ القوانين حيث يشترط الدستور ان يتم التنفيذ بما ليس فيه تعديل او تعطيل او اعفاء من تنفيذها.

٢:١:٢ القواعد التشريعية

وتمثل القوانين التي تسنها السلطة التشريعية في الدولة.

٢:١:٢:١ دور القوانين كعنصر من عناصر المشروعية:

تأتي القوانين في مرتبة تالية للدستور من حيث التدرج، وهي محل احترام كافة الهيئات العامة في الدولة وكذلك الافراد، وتعتبر المصدر الثاني من مصادر التنظيم القانوني في الدولة.

وبناء على هذا ينبغي على الدولة ان تباشر اعمالها وفقا لما تقضي به القوانين حتى لا تنتسم اعمالها بعدم المشروعية، ويحق بالتالي للقاضي الاداري ان يلغي العمل المخالف للقانون اوان يعوض عن الاضرار الناجمة عنه.

وعليه يعد مبدأ المشروعية الاساس القانوني لخضوع الادارة للقوانين باعتبارها السلطة المختصة بتنفيذها، والتي الزمها الدستور بوضع القوانين موضع التنفيذ بغير تعديل او تعطيل او اعفاء من تنفيذها.

ويجب الإشارة إلى أن خضوع الإدارة للقانون لا يعني خضوعاً عضوياً للسلطة التشريعية إذ أن هذا الخضوع يقتصر على الجانب الوظيفي للإدارة فقط.

٣:١:٢ القواعد اللائحية:

وهي قرارات إدارية تتضمن قواعد عامة مجردة وشخصية وتختص السلطة التنفيذية بإصدار هذه اللوائح استناداً إلى الدستور، حيث أن السلطة اللائحية هي سلطة استثنائية في ميدان التشريع، وحتى تكون مشروعة يجب أن تستند إلى أساس دستوري^(١).

وتتميز اللوائح بصدورها عن سلطة إدارية باعتبارها ممارسة لسلطة عامة، ويعتبر هذا العنصر المعيار المتبع في التمييز بين القانون الذي يختص البرلمان بأقراره واللائحة التي تختص السلطة التنفيذية بوضعها.

١:٣:١:٢ دور اللائحة كعنصر من عناصر المشروعية:

تعتبر اللوائح من أهم اختصاصات الإدارة اللازمة لضمان تنفيذ القوانين، وتعد اللائحة عملاً إدارياً طبقاً للمعيار العضوي المأخوذ به فقهاء وقضائياً^(٢).

في حين أنها من وجهة النظر الموضوعية، تعد عملاً تشريعياً حيث أن طبيعة القواعد القانونية التي تتضمنها هي قواعد عامة مجردة وغير شخصية شأنها في ذلك شأن القوانين، ومن ثم فهي تعد أحد عناصر البناء القانوني في الدولة وبالتالي اعتبارها أحد عناصر المشروعية.

^(١) أبو زيد، مصطفى فهمي: ذاتية القانون الإداري، الإدارة العامة في معناها العضوي والوظيفي. الدار الجامعية.

سنة ١٩٨٨

^(٢) الحبيبي، علي: الإدارة العامة. مكتبة عين شمس. سنة ١٩٨٠

بقي ان نذكر ان هناك عناصر اخرى للمشروعية تتمثل في المصادر غير المدونة ومثالها المبادئ القانونية العامة، والقواعد العرفية حيث لا مجال هنا لمناقشتها وذلك خدمة لاهداف الدراسة الاساسية.

٣- مدى خضوع الادارة لمبدأ المشروعية:

كون الإدارة إحدى السلطات العامة في الدولة، ونظراً لتعدد نشاطها وإحتكاكها اليومي بالأفراد، هناك إحتتمالات خروجها على مبدأ المشروعية، ومن الأسباب التي تجعل هذه الإحتتمالات أمراً ممكناً وهي ظاهرة إغتصاب السلطة من قبل السلطة التنفيذية وذلك لإعتبارات السيادة وكذلك التمادي في إستخدام السلطة التقديرية الممنوحة لها قانوناً بحجة المحافظة على الأمن والنظام العام.

٣:١ مدلول خضوع الإدارة لمبدأ المشروعية:

ويعني خضوع الاداره للقانون، ولتحديد مدى هذا الخضوع يتعين الاشارة الى ان التزام الادارة بالخضوع للقانون يشمل كافة تصرفاتها الايجابية والسلبية التي يتعين عليها القيام بها وسواء كانت تصرفات مادية ام قانونية^(١).

وهناك ثلاث اتجاهات فقهية لتوضيح مدلول هذا الالتزام:

٣:١:١ الاتجاه الاول:

ويذهب الى القول بان إلتزام الاداره بالخضوع للقانون يعني ضرورة اتفاق تصرفاتها القانونية واعمالها المادية مع حكم القانون، وبذلك تكون اعمال الادارة مشروعة مادامت لم تخالف احكام القانون.

^(١) الدين، سامي جمال: مرجع سابق

٣:١:٢ الاتجاه الثاني:

يرى ان خضوع الاداره للقانون يعني انه يجب ان تكون تصرفات الادارة مجرد تنفيذ او تطبيق لقاعدة تشريعية عامة قائمة عند مباشرة التصرف، لكي يصبح هذا التصرف مشروعاً.

٣:١:٣ الاتجاه الثالث:

ويقول بان خضوع الادارة للقانون يتضمن شقين: الاول ان تستند الادارة في كل تصرفاتها الى اساس من القانون، بان يكون تصرف الادارة مبني على قاعدة قانونية قائمة تجيز للادارة التصرف، وهذا هو الشق الايجابي في ذلك الاتجاه^(١)، والشق الثاني ان يكون التصرف غير مخالف للقانون، وهذا هو الشق السلبي في ذلك الاتجاه.

وهذا الإتجاه يمثل رأياً وسطاً في تفسير مبدأ المشروعية.

فهو من جهة يضيق من نطاق حرية الاداره ويقيد سلطتها في مباشرة وظائفها وتصرفاتها وبحكم ما يمنحها القانون حق اتخاذه.

الا انه من جهة اخرى، يجوز للمشرع ان يمنح للاداره بعض الاختصاصات التي يمكن ممارستها، كسلطة اصدار اللوائح، وكذلك يمنح الادارة سلطة تقديرية في بعض الحالات وبمقتضى هذه السلطة تستطيع الإدارة تقدير ملائمة ومناسبة الأعمال والاجراءات التي تتخذها فاما ان تقدم عليها او تمتنع عنها.

٤- السلطة التقديرية للادارة:

وتعني بمعناها الواسع تمتع الاداره بقسط من حرية التصرف عندما تمارس اختصاصاتها القانونية، بحيث يكون للاداره تقدير اتخاذ التصرف او الامتناع عن اتخاذه، أو إتخاذه

^(١) جامعة القدس المفتوحة: مرجع سابق

على نحومعين، اواختيار الوقت الذي تراه مناسباً للتصرف والسبب الملائم له، اوفي تحديد محله^(١).

والاعتراف للادارة بهذه السلطة التقديرية يبرهن ان الدولة التي اعترفت بها هي دولة قانونية ويثبت اعتناقها لمبدأ المشروعية وسيادة القانون، حيث انه من البديهي في الدولة الإستبدادية اوغير القانونية ان يكون للاداره فيها سلطة واسعة غير مقيدة، وليست سلطة تقديرية وانما هي سلطة تحكمية.

وعليه فان السلطة التقديرية هي وسيلة لتطبيق القانون والالتزام بمبدأ المشروعية مثلها في ذلك مثل السلطة المقيدة^(٢).

ويهدف المشرع الى منح قدر من حرية التصرف للادارة في موضوع ما، الى الوصول الى افضل واجدى الطرق لتحقيق الهدف من هذا الموضوع، فيترك للادارة حرية التصرف والتقدير بموجب خبراتها الخاصة، حيث ان تنظيم كل دقائق وتفاصيل نشاط الاداره بقواعد محددة سلفاً امر متعذر.

وبناء على ذلك يمكن القول بأنه كلما تولى القانون (المحدد لنشاط الادارة) عن تحديد وتنظيم جانب او عنصر من عناصر القرار الاداري كان للاداره سلطة تقديرية في هذا الصدد.

اما اذا حدد القانون هذا الجانب او هذه العناصر بقواعد ملزمة وأمرة فان الادارة تكون في هذه الحالة مقيدة بالالتزام بهذه الأحكام.

^(١) جامعة القدس المفتوحة: مرجع سابق

^(٢) الدين، سامي جمال: مرجع سابق

فالسطة التقديرية أصبحت حقيقة واقعة وهي أمر لا غنى عنه للإدارة التي أصبحت في وقتنا هذا إدارة خدمات، حتى تتمكن من أداء وظيفتها على أكمل وجه تحقيقاً للمصلحة العامة.

١:٤ مجال السلطة التقديرية للإدارة:

تثبت السلطة التقديرية للإدارة نتيجة لغياب القواعد القانونية المنظمة لنشاط الإدارة في موضوع معين، ولكون القرار الإداري يشتمل على خمسة عناصر هي الاختصاص والشكل والمحل والسبب والهدف.

والقاعدة القانونية المنظمة لنشاط إداري معين تحدد الشخص الإداري المختص بممارسة هذا النشاط، وإصدار القرارات المتعلقة به ونوعها، فصدور قرار من شخص غير مختص يعني انتهاك قاعدة الاختصاص، ويشوب القرار عيب عدم الاختصاص، وهذا يؤدي إلى عدم التمتع بممارسة سلطة تقديرية أو سلطة مقيدة أو مقيد جزء منها، ويعني ذلك أن لا علاقة بين فكرة الاختصاص من ناحية وفكرة السلطة التقديرية أو المقيدة من ناحية أخرى^(١).

وكذلك الأمر بالنسبة لقواعد الشكل للقرار الإداري، فهذه القواعد تحدد المظهر الخارجي لإرادة السلطة الإدارية، وبغض النظر عن موضوع هذه الإرادة، ولذلك فإن مخالفة هذا العنصر تعد مخالفة (للشرعية الخارجية) للقرار ومن غير المتصور وجود سلطة تقديرية للإدارة هنا.

وعليه لا تتور مشكلة تحديد مجال السلطة التقديرية أو الاختصاص المقيد إلا بالنسبة للعناصر الداخلية للقرار، وهي عناصر السبب والمحل والهدف، فهذه العناصر تتعلق بالسلطة

^(١) الدين، سامي جمال: مرجع سابق

وهي بالتالي تكون محل للتقييد او التقدير، اما عنصر الاختصاص والشكل فهما يتصلان بالمظهر الخارجي للقرار الذي من خلاله يتم الاعلان عن السلطة.

٢:٤ السلطة التقديرية للادارة والرقابة القضائية:

يرتبط الاختصاص المقيد بفكرة المشروعية ارتباطاً وثيقاً، حيث تخضع الادارة اثناء ممارسة هذا الإختصاص للرقابة القضائية، ومضمون الرقابة على اعمال الادارة هو التحقق من مدى مراعاة الشروط التي يتطلبها القانون ويكون للقضاء إبطال الاعمال غير المشروعة والمخالفة لما نص عليه القانون، اما السلطة التقديرية فانها ترتبط بفكرة الملائمة، حيث ان القانون عندما يمنح الادارة سلطة تقديرية فإنه يترك لها حرية تقدير ملائمة اعمالها، وهي في هذه الحالة لا تخضع كقاعدة عامة لرقابة القضاء، باعتبار ان القاضي هنا هو قاضي للمشروعية وليس للملائمة لانه اذا تدخل في ملائمة العمل الاداري يكون تدخل في صميم العمل الاداري، وحل محل الادارة في مباشرة وظيفتها، وهذا يعد خروجاً عن مبدأ الفصل بين السلطات.

ومن ناحية اخرى يستحيل عملياً على القاضي ان يمارس سلطة الرقابة على ملائمة العمل الاداري نظراً لعدم إلمامة بالوظيفة الادارية، وبعده من حيث الزمان والمكان عن الظروف والملابسات التي تحيط بالادارة وهي بصدد ممارسة سلطتها التقديرية.

الا ان القضاء الاداري في كل من فرنسا ومصر اجاز التعرض إستثناءً لتقدير الملائمة في اجراء معين، حين يبحث عن التناسب بين خطورة واهمية الوقائع الثابتة والاجراء المتخذ على اساسها، وذلك في حالة ان لا يكون القانون قد حسم هذه الملائمة.

وعليه فان شرعية وملائمة اجراء معين لا تتعلقان بفكرتين متناقضتين، فالاجراء الاداري يمكن ان يوصف في وقت واحد بالمشروعية وعدم الملائمة، حيث ان التشريع ذاته قد يكون غير ملائم في بعض الاحيان مع انه شرعي وملزم.

الفصل الثاني

التطبيقات الإدارية الضريبية في فلسطين

مبحث أول: مفهوم وحقوق والتزامات المكلف الضريبي.

مبحث ثاني: الطبيعة القانونية والإدارية للقرار الضريبي.

فرع أول: قرار مأمور التقدير وفقاً للمعيار الشكلي.

فرع ثاني: قرار مأمور التقدير وفقاً للمعيار الموضوعي.

مبحث ثالث: طرق وإجراءات التقدير للإدارة الضريبية الفلسطينية.

فرع أول: التقدير في حالة تقديم الإقرارات أو عدم تقديم الإقرارات الضريبية.

فرع ثاني: الإجراءات الخاصة بقرار ضريبة الدخل الفلسطينية.

١. مرحلة الاعتراض الإداري.

٢. مرحلة الاعتراض القضائي.

٣. مرحلة التصالح وإجراءات المحاكم.

المبحث الاول

مفهوم وحقوق والتزام المكلف الضريبي.

الفرع الاول

مفهوم المكلف

ان المشرع الضريبي لم يحدد على وجه الدقة تعريف المكلف من حيث المصطلح وانما اتجه الى ان المكلف هوكل شخص ملزم بدفع الضرائب المقرره قانونياً.

وعليه فإن أي شخص يتمتع بأية من الدخول التي أخضعها القانون يدخل في اطار المكلف، ويلتزم بأداء الضريبة المفروضة عليه بحكم القانون^(١).

وبناء على ذلك فإن أي شخص يتمتع بأحد الدخول المشمولة في نص المادة الخامسة من قانون رقم (٢٥) لسنة ٦٤ المعمول به في فلسطين وكذلك المادة الثالثة في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، يكون ضمن تعريف المكلف، ومكلف بالالتزام بدفع الضرائب وعليه فإن كل شخص ملزم بدفع الضرائب يعتبر مكلفاً.

والتكليف هنا يحمل صفة الجبر، حيث يكون الشخص المكلف مجبراً في دفع الضرائب والالتزام بأدائها قانوناً، والمكلف ملزم بأداء الضريبة ودفعها إلى سلطات الضرائب حتى ولولم تتم المطالبة بهذه الضرائب من قبل السلطة الحاكمة متمثلة بالادارة الضريبية، وأن هذا الدين (الالتزام الضريبي) واجب الاداء رغم التنازع عليه لدى محاكم القضاء وان هذا الدين محمول لا مطلوباً.

ولتوضيح مفهوم المكلف نتناوله من خلال ما عرفته مواد القانون الضريبي رقم ٢٥

لسنة ٦٤ وكذلك مواد مشروع القانون الفلسطيني.

(١) سعد، محيي محمد: مرجع سابق. ص ١٤٠ .

لقد عرفت المادة الثانية من القانون المعمول به " بأنه كل شخص طبيعي اومعنوي ملزم بدفع ضريبة الدخل"، والمشروع المقترح عرفة في المادة الثانية بأنه "كل شخص طبيعي اومعنوي يخضع للضريبة بموجب احكام هذا القانون ".

وعرف مشروع القانون الفلسطيني الشخص الطبيعي بأنه المكلف الفرد واصحاب الشركات العادية، وعرف الشخص المعنوي بأنه الشركات المساهمة الخاصة والعامة وشركات الاموال والجمعيات التعاونية وغير الربحية والشركات الحكومية غير المشمولة في الموازنة واتحاد النقابات، وعرفت ذات المادة الشركة " بأنها الشركة المساهمة العامة والخصوصية المحدودة المسجلة في فلسطين وفقا لقانون الشركات، الشركات الاجنبية اوفروعها العاملة في فلسطين " ولكي تكتمل صفة التكليف للشخص اشترطت القوانين الضريبية ان يكون الشخص مقيماً.

فالقانون رقم (٢٥ لسنة ٦٤) المعمول به اعتبر المقيم هو الفرد اردني الجنسية الذي يقيم وله محل اقامة دائم في البلاد، وكذلك الفرد غير الاردني الذي يقيم في البلاد مدة (١٨٣) يوم متجمعة اومتقطعة خلال السنة.

اما مشروع القانون الفلسطيني فعرف المقيم هو الفلسطيني والاجنبي الذي يقيم في فلسطين وله سكن وعنوان وأقام فيها ما يزيد عن سته شهور وبصورة مستمرة اومتقطعة وكذلك الاشخاص المعنوية الاجنبية سواء مراكز اوفروع تأسست تبعاً لقوانين الدولة.

١ - المكلف الشخص الطبيعي.

الشخصية الطبيعية هي المقررة للانسان فهي ثابتة له كونه انسان، فالطفل وفاقد الادراك لهما شخصية طبيعية رغم انعدام الارادة لديهما، وتبدأ شخصية الانسان بتمام ولادته حياً وتنتهي بموته.

والقانون عندما يقرر للانسان حقوقه ويفرض عليه التزامات كذلك، لانه كائن اجتماعي يمكنه التفاعل في المجتمع ويساهم في تحقيق الصالح العام للجماعه التي هو عضومن أعضائها.

وبناءً على ذلك فإن ضريبة الدخل تسري على الشخص الطبيعي عندما تتوفر فيه شروط الاخضاع للضريبة، وبغض النظر كان ذكراً ام انثى بالغاً او قاصراً، كامل الاهلية او فاقدتها، مواطناً او اجنبياً، وتفرض الضريبة على دخل كل فرد من افراد الاسرة على حده، لكن القانون رقم (٢٥) لسنة (٦٤) قيد دخل الزوجة بالزوج واعتبرهما مكلفاً واحداً، واشترط اضافة دخل الزوجة الى دخل الزوج في نهاية كل سنة ضريبية، وغاية المشرع من وراء هذا الشرط هي الحيلولة دون التهرب الضريبي من خلال تفتيت الدخل، مما يعني عدم الاستفادة من تجنب تصاعد معدل الضريبة وبالتالي زيادة الضريبة المفروضة على دخل الزوج.

وكانت هذه الفكرة منتقدة ولا تتفق مع احكام الشريعة الاسلامية لاعتبار انفصال الذمة المالية للزوج عن اموال الزوجة، وليس من حق الزوج ادارة مال الزوجة او التصرف به إلا بإذنها وان الزوج ملزم بالانفاق على زوجته حتى ولو كانت موسرة.

لهذا تخلى المشرع الفلسطيني عن فكرة وحدة دخل الزوجين، بأن اعتبر كلاً من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً عن الآخر، والمشكلة هنا تتعلق بالاعفاءات الشخصية والعائلية حيث منحت فقط للزوج لان الاصل في التكليف الضريبي يكون للزوج ويجوز منح هذه الاعفاءات كلها او بعضها للزوجة في احدى حالتين.

الاولى: بناء على طلب الزوج وعندها يتنازل عن حقه في هذه الاعفاءات لصالح زوجته.

الثانية: اذا كانت الزوجة هي المعيل الوحيد للعائلة كما في حالة وفاة الزوج او عجزه عن الكسب لأي سبب كان، وكذلك إذا كانت الزوجة مطلقة فإنها تستحق الإعفاءات القانونية.

وكذلك يعتبر كل ابن من ابناء الاسرة مكلفاً مستقلاً عن الآخر من جهة، ومستقلاً عن والده من جهة أخرى، وإذا نشأ دخل بناء عن معاملة تصرف وهمية يصح الرجوع عنها، اجراها مكلف لصالح احد ابنائه وهوتحت السن القانونية عند بدء السنة التي تحقق فيها الدخل عندها يعتبر هذا الدخل عائداً للاب ويحاسب عنه ضريبياً.

٢- المكلف الشخص المعنوي.

يعرف الشخص المعنوي "بأنه مجموعة من الأشخاص او الاموال يهدف لتحقيق غرض معين ويمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض"^(١)، ويتضح من هذا التعريف ان الشخص المعنوي يتكون لتحقيق هدف قد يكون هذا الهدف عاماً تتولى الدولة تحقيقه والمؤسسات العامة، وقد يكون خاصاً ربحياً تتولى الشركات التجارية والمدنية تحقيقه، وإذا كان هدفاً لا ربحياً تتولى الجمعيات الخيرية والتعاونية تحقيقه.

ولغايات ضريبة الدخل تعتبر الشركات اهم الاشخاص المعنوية كونها تمثل مكلفاً يهدف لتحقيق هدف مادي وتتمثل في:

١:٢ شركات الاشخاص (التضامن)

وتتميز هذه الشركات بأنها تقوم على اعتبارات شخصية للشركاء والثقة المتبادلة بينهم، وتسمي هذه الشركات بشركات الحصص، نظراً لأن طريقة اشتراك الاعضاء فيها تكون بتقديم حصة في رأس المال يقابلها حصة في الربح ومثالها شركات التضامن، وهذه الشركات لاتتملك شخصية معنوية مستقلة عن أصحابها.

(١) خصاونه: مرجع سابق

٢:٢ شركات الاموال

تتميز هذه الشركات بأنها تقوم على الاعتبارات المالية، وطبيعة العمل التي تقوم به، وليس للاعتبارات الشخصية اية أهمية تذكر وتسمى هذه الشركات بشركات الاسهم ويكون الشركاء فيها المساهمون وهؤلاء لا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود قيمة أسهمهم ومثالها الشركات المساهمة العامة والشركات محدودة المسؤولية.

فالشركات المساهمة سواء العامة منها او الخاصة تتمتع بشخصية معنوية وذمة مالية مستقلة، واعترف المشرع الضريبي بهذه الصفة حيث يتم تقدير دخل الشركة المساهمة الاجمالي ابتداءً ثم تنزل كافة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفقت في سبيل تحقيق الدخل الاجمالي وذلك للتوصل الى الدخل الصافي للشركة، ولا تتمتع الشخصيات المعنوية بالاعفاءات الشخصية والعائلية المقررة قانوناً للشخص الطبيعي، ويكون الدخل الصافي للشركة، هو الدخل الخاضع للضريبة وتفرض عليه الضريبة بمعدل ثابت غير متصاعد.

ويتبين هنا ان الضريبة لا تفرض على حصة كل مساهم في الشركة المساهمة على حدة كما هو الحال في شركة التضامن، حيث تفرض على حصة كل شريك على حدة ولكن تفرض على الدخل الصافي للشركة ككل لا يتجزأ، باعتبار ان الدخل يعود الى شخص معنوي له ذمة مالية مستقلة.

وبناءً على ذلك تخضع ارباح الشركات المساهمة لضريبة الدخل سواء وزعت الارباح على المساهمين ام لا، وسواء تم ترحيلها الى الاحتياطات الاجبارية والاختيارية ام رحلت الى رأس المال تسديداً للاقساط المتبقية بذمة المساهمين.

٣) تنوع المكلفين وتقسيماتهم.

١:٣ التنوع تبعاً للوضع المهني والاجتماعي.

ان أوضاع المكلفين تتحدد وفقاً لتكويناتهم الاجتماعية والمهنية وهذا يؤدي الى اختلاف اساس فرض الضريبة.

١:١:٣ تنوع وضع المكلفين على اساس مقدار فرض الضريبة.

ويعتبر هذا التنوع تطبيقاً لمبدأ شخصية الضريبة، حيث ان المكلفين ليسوا على نفس الدرجة من المقدرة التكاليفية والتي تختلف من مكلف الى آخر، وتبعاً للظروف العائلية والشخصية لكل مكلف، وعليه فإن احتساب الضريبة يأخذ في الاعتبار الاعباء التي تتحمل كاهل المكلف.

٢:١:٣ تنوع وضع المكلف على اساس مركزه المهني والاقتصادي.

ان مركز المكلف الاقتصادي وانتماءه المهني في المجتمع هو الذي يحدد قدرته المالية فرضية الدخل توضح مدى تنوع واختلاف المكلفين على اساس مركزهم المهني وتظهر كذلك مدى التباين في الوضع الاجتماعي، وعلى سبيل المثال فالموظف لا يستطيع امتلاك السلع الكمالية في حين أن اصحاب المهن الحرة واصحاب الدخل المرتفعة قادرون على ذلك.

٢:٣ تقسيمات المكلفين

كذلك يمكن تقسيم المكلفين بناءً على الدخل المتحققة لهم والضريبة المدفوعة من قبلهم.

١:٢:٣ تقسيم المكلفين على اساس كبار ويمثلون قمة الهرم ومتوسطي الحجم مكانهم

وسط الهرم وصغار يحتلون قاعدة الهرم لبناء المجتمع الضريبي.

ويتضح من خلال التشريع الضريبي بأن هناك مكلفين ملزمون بدفع الضرائب وهناك مكلفون معفيون سواء كانت دخولهم معفية لأغراض تشجيع الاستثمار ام انه طبيعة الدخل معفية أو لأغراض توجيه الاقتصاد.

٢:٢:٣ تقسيم المكلفين على اساس معيار اجتماعي (معيار المعرفة والقدرة)^(١)، حيث يمكن تقسيم المكلفين الى ثلاث فئات حسب مدى امكانياتهم وقدراتهم.

١:٢:٢:٣ المكلف البسيط وعادة ما يكون اعزباً ولا يتمتع بإعفاءات عائلية ودخله غالباً غير مميز، ويحتمل الضريبة دون ايه امكانية للتهرب وبإمكانه أداء الضريبة المفروضة عليه.

٢:٢:٢:٣ المكلف المتوسط ويتكون هؤلاء من مجموعة بينهما روابط مركزية، وتجمعهم قواسم مشتركة وخصائص متماثلة، حيث يعتري نشاطهم الغموض والسرية التامة وهم كثيرون العدد وبإمكانهم التلاعب والتهرب من الضرائب.

٣:٢:٢:٣ المكلف المخطط (المدير) ويتشكل هؤلاء المكلفون من كبار الاقتصاديين والتجار ذوي النفوذ الاقتصادي والسياسي، حيث لهم أذرعهم على مستوى مجالات السلطة في الدولة، ويتعاملون مع الإدارة الضريبية في شيء من الندية ويسخرون للعمل معهم وللدفاع عن مصالحهم ولتجنيبهم الضرائب كبار المستشارين والخبراء في القوانين الضريبية مستغلين كل نفوذهم وثقلهم الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لتحقيق اهدافهم في جمع الثروة وحتى على حساب الضرائب والمصلحة العامة وايرادات الخزينة، وبالتالي التأثير على مراكز القرار والتشريع لسن القوانين التي تتماشى وتخدم مصالحهم.

(١) سعد، محيي محمد: مرجع سابق.

الفرع الثاني

حقوق المكلفين

ان القوانين الضريبية عامة لم تتحدث عن حقوق المكلف بشكل صريح وانما اشارت معظم قوانين الضرائب بنصوص صريحة وقاطعة إلى التزامات المكلفين، ويقع على عاتق الإدارة الضريبية اصدار نشرات وبيانات للمكلفين تبين صراحة الحقوق الخاصة للمكلفين، وهذا ما قامت به الإدارة الضريبية الفلسطينية عندما اصدرت دليل ضريبة الدخل في سنة ١٩٩٧، حيث كان الاصدار الاول والاخير لغاية الآن، وبينت فيه حقوق وواجبات المكلف الضريبي.

ومن خلال استعراض مواد القانون الضريبي يستشف منها هذه الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلفين في اطار التكليف العام بدفع الضرائب حيث يمكن تقسيمها الى الحقوق الأساسية والضمانات الممنوحة للمكلفين.

١ - الحقوق الأساسية للمكلف.

يتمنى المكلف دائماً توزيعاً عادلاً للأعباء العامة وعلى هذا فهو يتمنى دائماً ان تكون حقوقه كمواطن محفوظة، مثل احترام حرّيته الفردية وحفظ حقه في الدفاع عن نفسه وحقه في طريقة الطعن والجزاءات العادلة المتناسبة مع حجم المخالفات^(١).

وأهم الحقوق الأساسية للمكلف الضريبي هو تحقيق مبدأ الرضى الضريبي حيث يكون التكليف الضريبي بنص قانوني متفق مع القواعد الدستورية التي تنص على ان انشاء الضرائب وتعديلها لا يكون الا بقانون، والاعفاء منها لا يكون الا في الاحوال المبينة في القانون^(٢).

(١) سعد، محيي محمد: مرجع سابق.

(٢) حجازي، مرسي السيد: النظم الضريبية .

وعلى ذلك يجب ان تكون القوانين الضريبية متفقة مع احكام الدستور، وإلا طعن بها لعدم دستوريته، واشكال الرضى الضريبي تكون من خلال مناقشة المجلس التشريعي (البرلمان) لمواد القانون اثناء عملية التشريع، كون رأي البرلمان يمثل رأي الشعب باعتباره يمثل مصالح المجتمع والمدافع عنها، وفكرة مبدأ رضى المكلفين مرتبطة ومنسجمة مع فكرة العقد الاجتماعي بين افراد المجتمع والدولة، حيث يقوم الافراد بدفع الضرائب مقابل قيام الدولة بتقديم الخدمات لهم ورعايتهم.

وكذلك تجمع معظم الدساتير المعاصرة على اختلاف نظم الحكم فيها على ضرورة قيام المجلس التشريعي بتوزيع الابعاء العامة، حيث لا يتم فرض او تعديل او إلغاء ضريبة ما إلا بقانون تصدره السلطة التشريعية.

حيث اصبح فرض الضرائب وتعديلها حقاً أصيلاً للسلطة التشريعية دون السلطة التنفيذية كما أن اختصاص المجالس التشريعية وحدها بتقرير الضرائب يؤدي الى زيادة وعي المكلفين بضرورة انشاء او تعديل الضرائب، وكذلك يؤدي الى الفصل بين سلطتي الانشاء والتنفيذ وهذا يحقق ضمان اكبر للحريات السياسية عن طريق عدم تجميع السلطتين في يد هيئه واحده مما قد يهيء لها فرصة التعسف في جباية الضرائب.

والقواعد الأساسية التي تكلم عنها ادم سميث^(١) والتي يجب ان يراعيها أي نظام ضريبي وهي قاعدة العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد في النفقات كلها توضح مضامين كثيره تتعلق بحقوق المكلفين فقاعدة العدالة تقوم على ان يساهم المكلف بدفع الضرائب ويساهم في الابعاء العامة بحسب امكانياته وبما يناسب مقدراته التكليفية، ويؤدي ذلك الى ان يتمتع المكلف بحقه في معاملة عادلة امام الضرائب.

(١) خصاونة: مرجع سابق

وقاعدة اليقين تقضي بأن يعرف المكلف القواعد المطبقة عليه ومبلغ الضريبة الذي يجب دفعه، وهذا يضمن حقين للمكلف هما الحق في الاستعلام والحق في الاستقرار.

وقاعدة الملائمة في الدفع تقتضي بأن تنظم احكام قوانين الضرائب بما يتلائم مع ظروف المكلف الشخصية وخاصة مواعيد دفع الضرائب وتحصيلها وهذا يضمن تخفيف وقع وثقل الضرائب على المكلف.

ومن اهم الحقوق الأساسية للمكلفين والذي تحدث عن كثير منها دليل ضريبة الدخل الفلسطيني ومنها.

١:١ الحق في الاعتراض والاستئناف والتمييز.

وهذا حق مقرر بنص القانون الضريبي ويمتلك المكلف هذا الحق بعد محاورة المكلف من قبل الإدارة الضريبية وعدم الاتفاق معها على التقدير وكذلك بعد اعلام المكلف بإشعار التقدير.

٢:١ الحق في الاستعلام الضريبي.

حيث يقع على عاتق الادارة الضريبية مسؤولية تزويد المكلفين بالمعلومات الكافية وهذا الحق يشبع حاجتين من المعلومات هما المعلومات العامة والمعلومات المنظمة.

٣:١ الحق في المساعدة الضريبية.

ويعني هذا مساعدة المكلفين الذين لديهم مشاكل وصعوبات في ملئ البيانات والافقرارات وخاصة اذا كان المكلف بحاجة الى المزيد من المعلومات والايضاحات عن الامور الضريبية.

٤:١ الحق في اللجوء الى القضاء..

وهذا الحق مكفول لكل مكلف ان يلجأ للقضاء عندما تثور معه منازعة، ومن حق المكلف ان يلجأ الى القضاء بعد الاعتراض امام الإدارة الضريبية وبعد ردها لاعتراضه.

٥:١ حق المكلف في إسترداد المبالغ التي دفعها زيادة عن مبلغ الضريبة ومن حق المكلف ان ترد له المبالغ من قبل الإدارة الضريبية حتى دون طلبه.

٦:١ حق المكلف في احترام حريته وفي مقاومة الظلم الذي وقع عليه.

حق المواطنة والحياة الخاصة للمكلف يجب ان تكون محل احترام وان تكون مصانة، وقد يقع على المكلف من خلال علاقتة مع الإدارة الضريبية ظلم مادي او ظلم معنوي خلال الفحص والتحقيق والمناقشة وفي حاله وقع الظلم نتيجة للمناقشات او من جراء تطبيق القوانين واللوائح الضريبية، فإنه من حق المكلف مقاومة هذا الظلم بالدفاع عن نفسه وماله بكل الوسائل القانونية.

٧:١ له الحق في خصم كافة التنزيلات واجبة الخصم وكذلك كافة الاعفاءات الممنوحة بالقانون.

٨:١ له الحق في تبرير التأخر في تقديم الاعتراض على التقديرات الغيائية.

٩:١ له الحق في الاعتراض ومناقشة مبلغ السلفية المحدده بناءً على اتفاقية لسنة سابقة.

١٠:١ له الحق في الحصول على كافة خدمات الدائرة الضريبية دون تأخير في حالة اتمام كافة التزاماته بدفع السلفيات وتقديم الاقرارات بالمواعيد المحددة.

١١:١ له الحق في قبول حساباته من قبل الإدارة الضريبية اذا كانت منظمة وطبقاً للقانون ولانظمة ادارة الحسابات والاعتماد عليها كأساس للتقدير.

١٢:١ له الحق في قبول خسائر نشاطه من قبل الإدارة الضريبية وتدويرها في حال ادارته لحسابات رسمية.

١٣:١ له الحق في تجميد او اغلاق ملفه الضريبي من قبل الإدارة الضريبية في حال توقفه عن العمل واثبات انقطاع مصدر الدخل والتوقف عن العمل.

١٤:١ له الحق في عدم دفع المبالغ المقدرة بناء على تقديرات غيابية غير متفق عليها مع الإدارة الضريبية والتي لم تكتسب صفة القطعية، وحقه كذلك في دفع المبلغ غير المختلف عليه فقط وذلك خلال مراحل الاعتراض.

١٥:١ له الحق في الحصول على تبرير لعدم قبول حساباته أو رفضها، او عدم قبول كشف التقدير الذاتي من قبل الإدارة الضريبية.

١٦:١ له الحق في دعوته لسماع اقواله قبل تقديره بالفطنة او الدراية وكذلك له الحق بتفويض من ينوب عنه للقيام بمتطلبات الضرائب وتمثيله امام الإدارة الضريبية وطبقا لما يحدده القانون.

١٧:١ له الحق في ضمان سرية بياناته واسرار مهنية والمالية.

٢ - الضمانات الممنوحة للمكلفين

١٠:٢ ضمانات المكلفين اثناء الفحص والمراجعة الدقيقة لكل الحالات الضريبية.

ويقصد بالفحص الدقيق الاجراءات التي تقوم بها الادارات الضريبية لمراجعة حالات المكلفين والتدقيق في دخولهم، وهذه الاجراءات تتيح الفحص الدقيق لسلامة وصحة الاقرارات الضريبية وكشوفات التقدير الذاتية.

والإدارة الضريبية هنا ملزمة بضرورة ابلاغ نتائج الفحص للمكلف، وتلتزم الإدارة أيضاً بإبلاغ المكلف بأحقيقته بتقديم طلب قبول التعديلات والتصحيحات التي تجريها الإدارة اوبعدم قبولها.

٢:٢ تعميق الضمانات المتعلقة بمبدأ المحافظة على السر المهني

ان مبدأ السر المهني يتضمن التزاماً يقع على عاتق الإدارة الضريبية وموظفيها بضرورة مراعاة السرية التامة أثناء عملهم في معالجة ملفات المكلفين والمحافظة على كل المعلومات التي تتوافر لهم عن المكلف، حيث يحظر استخدامها في أية غرض آخر سوى الغرض المحدد الذي بسببه توصلوا الى هذه المعلومات^(١)، وعليه فإن موظفي الضريبة ملزمون قانوناً بالحفاظ على سرية المعلومات التي بحوزتهم لأغراض اجراءات التقدير فقط وتحت طائلة المسؤولية القانونية وفقط يحق للمكلف الاطلاع على محتويات حساباته والمعلومات في ملفه او من يخوله رسمياً بذلك.

٣:٢ امكانيه تصحيح التقدير النهائي للضريبة

فقط بقرار من وزير المالية الى موظف يسمى الموظف المناب يجوز تصحيح الاخطاء في التقدير النهائي، وذلك بطلب يقدمه المكلف الى الادارة الضريبية وفي احوال مبينة في القانون.

٤:٢ ضمان توصيل المعلومات الضريبية للمكلفين بكل وسائل الاعلام المرئية والمقروءة والمسموعة.

(١) سعد، محيي محمد: مرجع سابق

وهذا المبدأ له أساسه في قاعدة العدالة وله مبرراته الانسانية والإدارية والاقتصادية، حيث ان الاعتبارات الاقتصادية تتطلب التمييز في المعاملة الضريبية وفقاً لمصادر الدخل.

والاعتبارات الإدارية تتمثل في إعفاء الدخل البسيطة غير الخاضعة لتخفيف الأعباء عن النظام الإداري للضريبة، حيث ان حصيلة الضرائب من ذوي الدخل البسيطة ستكون قليلة جداً مقارنة بإجراءات تحصيلها وجباتها، ومن حيث الاعتبارات الانسانية تتمثل في الحفاظ على حياة المكلف وحياة أسرته وبحدود الحد الأدنى للعيش الكريم.

وبناء على ما سبق يتضح ان المشرع الضريبي حدد قواعد تحصيل الضريبة ومن أهمها عدم تحصيل الضريبة إلا بتوافر الواقعة المنشأة لها وكذلك تحديد إجراءات التقدير والتحصيل وكذلك مواعيد الاستحقاق لدفعها للإدارة الضريبية^(١)، وفي هذا كله ضمانات للمكلف لحمايته من تعسف وبطش الإدارة الضريبية في فرض وجباية الضرائب كيفما ووقتما تشاء، ولما لها من سلطات وامتيازات واسعة تساعد في هذا المجال وتكسبها القوة، كما نظم المشرع الضريبي جهات الاختصاص المختلفة التي تفصل بين المكلف والإدارة الضريبية في حالة وجود منازعة حول تقدير الضريبة، وكذلك حدد المشرع مواعيد وإجراءات لازمة لضمان عدالة وحسن تقدير الوعاء الضريبي الخاضع.

ثم أعطى المشرع الضريبي الحق للمكلف في التظلم من قرارات التقدير والاعتراض عليها إلى الجهة التي تولت التقدير حتى تراجع نفسها وحتى يتأكد المكلف من ان تحديد الدين الذي ينبغي دفعه قدم بطريقة صحيحة وطبقاً لمبدأ قانونية الضريبة، وحتى يتحقق مبدأ الرضا الضريبي.

(١) حجازي، مرسي السيد: مرجع سابق

الفرع الثالث

التزامات المكلف الضريبي

نتناول في هذا الفرع دراسة مفهوم الالتزام الضريبي، ثم الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي وكذلك الالتزام بدفع الضريبة واخيرا نستوضح الالتزامات الواردة بنص القانون الضريبي.

١ - مفهوم الالتزام الضريبي.

١:١ معنى الالتزام الضريبي

ينبغي التفرقة بين الالتزام الضريبي بمعناه الواسع وبين الالتزام الضريبي بالمعنى الضيق والذي يتعلق بناحية الدين الضريبي الفردي.

حيث ان الالتزام الضريبي بمعناه الواسع ذات صلة بقانونية الضريبة، كونه يتضمن الاساس المحتمل للدين او ما يسمى (بالدين المحتمل او المتوقع) وهذه الصلة القانونية بالضريبة تجعل الالتزام الضريبي يغطي الدين الفردي الحالي او الاحتمالي وكذلك كل سلسله الاجراءات والالتزامات التابعة او المكملة والمفروضة على كل من الإدارة الضريبية والمكلف وحتى الغير، فأصحاب الشركات والاعمال ومدراء البنوك يجب عليهم تقديم اقرارات للضريبة عن الدخول او الفوائد التي يقومون بدفعها^(١).

اما الدين الضريبي فهو الاسناد الى القانون حيث يكون شخصا معينا ملزما بان يقوم بأداء دين محدد، فيما يتعلق بطبيعته وفيما يتعلق بقيمته، وحتى تاريخه محدداً بالضبط فخاصية الالتزام الضريبية النقدية تتشابه مع ذلك الالتزام المعروف في القانون المدني.

(١) سعد، محيي محمد: مرجع سابق. صفحه (١٦٧)

٢:١ تحديد الالتزام الضريبي.

يجب ان يكون الالتزام الضريبي محددا في مبلغه وهذا التحديد يأتي من تحديد الوعاء الضريبي (من خلال عمليات التقدير المتعددة)، وتحديد معدل الضريبة (سعر التصاعد او معدل نسبي ثابت) ويجب تنفيذ هذا الالتزام بتحصيل الضريبة حيث يوضع الالتزام الضريبي موضع التنفيذ ويكون طرفا النظام الضريبي وهما المكلف والإدارة الضريبية في مواجهة، اما ان تفضي الى اتفاق نهائي اوالى منازعة ضريبية.

٣:١ المعارضه في الالتزام الضريبي

ليس للمكلف الحق في ان يعترض على الالتزام الضريبي، بمعنى ليس له الحق في رفض هذا الالتزام، لانه واجب قومي وقانوني ينبغي احترامه، ولكن خلال تطبيق القانون الضريبي على الافراد والمكلفين تنتهيء المناسبة لمنازعات كثيرة بين المكلفين والإدارة الضريبية، ومن حق المكلف الاعتراض على التقديرات والاجراءات التى اتبعتها الإدارة الضريبية اثناء تحديدها وتقديرها للضريبة.

وهذه المنازعة والخصومة متعلقة في تحصيل الضريبة التى تستند الى الالتزام بدفع الدين الضريبي وليس الالتزام الضريبي نفسه كأساس ومبدأ، وان كانت هناك منازعات تتعلق في الالتزام الضريبي كمبدأ فتكون هذه حالات عامة وليست شخصية (فردية) وغالبا ما تكون هذه المنازعات في الفرض الضريبي موضوعا تتعلق بمنازعة في نطاق الشرعية القانونية ومبدأ قانونية الضريبة.

وبناء على ماسبق يتضح ان القوانين الضريبية تنشئ التزامات على المكلفين كالالتزام دفع الدين اضافة الى التزامات اخرى مستمدة من الدستور وتقررها ارادة المشرع فالقانون رقم

٢٥ لسنة ٦٤ المعمول به يستمد دستوريتها من الدستور الاردني مادة (١١١) ومشروع القانون الفلسطيني يستمدها من الدستور الفلسطيني مادة (٩) منه^(١).

وهذا شأن كافة الدساتير الذي تضيف صفة الشرعية القانونية على هذه الالتزامات حيث ان هدف الالتزامات هو تحقيق المصلحة العامة.

٤:١ تقسيمات الالتزامات

نظرا لاختلاف الطبيعة القانونية للالتزامات فإنه يمكن تقسيمها الى:

١:٤:١ التزامات أصلية

وهي التزامات لا يتوقف فرضها على شرط التزام آخر، فالالتزام دفع الضريبة وتقديم كشف التقدير الذاتي، وتقديم الحسابات والاوراق الاخرى، تعتبر هذه الالتزامات أصلية لا تتوقف على التزام آخر وليس تابعة له، وتقع على عاتق المكلفين بنص القانون الضريبي دون ان تعتمد على التزام آخر.

٢:٤:١ التزامات تبعية وهي تنشأ نتيجة لمخالفة اوتجاوز التزامات أصلية.

ومثالها ما ورد في المادة (٤٠) من مشروع القانون الفلسطيني من حيث فرض غرامة ٢% من قيمة الضريبة على كل شهر تأخير وبعدها اكتسبت الضريبة الصفة القطعية من حيث التقدير ومن حيث التبليغ اصولا ضمن المدة المحددة قانوناً، وسواء كان التبليغ باليد او من خلال البريد المسجل.

ومن أمثلتها كذلك ما يترتب على المكلف الملزم بتقديم الاقرار الضريبي ولم يقدمه في الوقت المحدد من التزام بواقع ١% من الضريبة المستحقة والتي سيتم تقديرها ولمده ثلاثه شهور اضافته الى مرفقات الاقرار الضريبي باعتبارها التزامات تبعية.

(١) قاسم، صلاح: رساله ماجستير. جامعه النجاح. ٢٠٠٣.

٥:١ الالتزامات من حيث المضمون وتقسم الى:

١:٥:١ التزامات بعمل

وتكون نتيجة لأداء التزامات معينة مثل الالتزام بدفع الضرائب والالتزام بتقديم
القرارات الضريبية، والالتزام بتوريد الاقتطاعات^(١).

٢:٥:١ التزامات بامتناع عن العمل

وهي الالتزامات التي يطلب القانون الضريبي من المكلف عدم القيام بأعمال
معينة، كالالتزام بعدم اتلاف المستندات والأوراق خلال مدة معينة (مدة التقادم)، والالتزام بعدم
قبض أو دفع مستحقات قبل الحصول على شهادته الخصم بالمصدر.

٢ - الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي.

١:٢ تعريف الاقرار الضريبي

يعتبر التزاماً إدارياً يلتزم المكلف بموجبه بالتصريح عن كافة ا لدخول المتحققة له
وهذا بمثابة تعهد من المكلف بأن يحضر إلى الدائرة في حالة دعوته من قبل مأمور التقدير لأجل
التفاوض مع الادارة الضريبية بشأن تحديد مبلغ الضريبة الواجب دفعه.

ويعرف الاقرار بأنه كشف التقدير الذاتي ويتمثل في نماذج خاصة قامت ادارة ضريبة
الدخل باعدادها، حيث يقر فيه المكلف بكافة المعلومات التي تتعلق بدخله، عن سنة مالية سابقة
والضريبة المستحقة عليه، مدعم بالأوراق والمستندات التي تساعد على التقدير وقد ألزم القانون
الضريبي فئة المكلفين بتقديمه خلال مدة معينة^(٢)، وألزم القانون المكلفين بتقديم الأوراق
والبيانات المتعلقة بدخولهم وحدد مواعيد تقديمها بأوقات محددة، سواء كان المكلف شخصاً طبيعياً

(١) احمد، سرور: الجرائم الضريبية. جامعه بيروت. دار النهضة: ١٩٩٠

(٢) علوان: رساله ماجستير. مرجع سابق

اومعنوياً، وعدم تقديم تلك الاوراق بالشكل والوقت المحدد في القانون يكون المكلف قد اتى بالركن المادي لجريمة التهرب والتي يعاقب عليها القانون.

وأية طريقة لتقديم الاقرارات تكفي، سواء كانت باليد اوبالبريد المسجل اوالعادي ويصبح المكلف خالي من المسؤولية اذا اثبت انه ارسلها بالطرق المذكورة^(١).

٢:٢ موعد تقديم الاقرار الضريبي (كشف التقدير الذاتي)

الزم القانون الضريبي كل مكلف له مصدر دخل خاضع اواكثر ان يقدم في موعد محدد هذا الكشف، ونص القانون الضريبي على عقوبات على كل من يمتنع عن تقديم هذا الاقرار اويؤخر في تقديمه عن الموعد المحدد.

فقد نصت المادة (٣٥)(١) من القانون رقم ٢٥ لسنة ٦٤ المعمول به على ضرورة تقديم الاقرار في موعد لا يتأخر عن اليوم الاول من شهر أذار من كل سنة ونصت المادة (١٩) (١) من مشروع القانون الفلسطيني على موعد تقديم الاقرار، حيث يتعين على المكلف ان يقدم اقرارا وفق الكشف المقرر الى المديرية خلال الاربعة أشهر التالية من نهاية سنة المكلف المالية، مبينا التفاصيل المتعلقة بدخلة الاجمالي وتنزيلاته ودخله الصافي واعفاءاته ودخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن السنة المالية السابقة.

ونصت المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٩٧ على انه يجب على كل شخص له مصدر اواكثر ان يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الاخير من الشهر الرابع لنهاية سنته المالية الى مكتب التقدير المختص كشفاً يتضمن التفاصيل المتعلقة بدخلة الخاضع والضريبة المستحقة عليه عن السنة المالية السابقة، ورتب المشرع الاردني عقوبات في حاله عدم تقديم الكشف في الوقت المحدد وعدم تقديم معلومات صحيحة وتكون العقوبة ما بين الغرامة والحبس حيث ان الغرامة بواقع ٢% عن كل شهر تأخير.

(١) ماده "٢٦" من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) سنة ١٩٩٧

٣:٢ الجهات المكلفة بتقديم الكشف.

ويتضح من المادة (٣٥) (٢) من قانون رقم ٢٥ لسنة ٦٤ المعمول به ان كل شخص له مصدر دخل من المصادر المنصوص عليها في المادة الخامسة من ذات القانون يكون ملزما بتقديم الاقرار الضريبي بموجب النموذج المعتمد حيث يبين فيه مقدار الدخل الخاضع والضريبة المستحقة عليه، بينما مشروع القانون الفلسطيني حدد وحصر الجهات المكلفة بتقديم الاقرار وذلك بنص المادة (١٨) منه والفئات هي:

١:٣:٢ الشخص الطبيعي سواء كان له منشأ فردية او شريك في شركة عادية اوتوصية بسيطة يزيد رأس مالها عن (١٠,٠٠٠) دينار.

٢:٣:٢ الشخص الطبيعي الذي يمارس نشاطا مهنيا او حرفيا ويعمل بصورة مستقلة ويزيد دخله عن (١٠,٠٠٠) دينار في السنة.

٣:٣:٢ الشركات المساهمة العامة والخاصة مهما كان رأس مالها، ويعتبر مجلس الادارة والمدير العام لهذه المؤسسات مسؤولين امام القانون عن تقديم هذا الاقرار، واقتطاع ضريبة العاملين ، ودفع الضريبة المستحقة حسب الاقرار مرفقة بالحسابات الختامية وتقرير مدقق الحسابات القانوني.

٤:٣:٢ الشخص الطبيعي الذي دخله يقتصر على الراتب وما في حكمه.

٥:٣:٢ يتعين على الوكيل او الموصي او القيم او من ينوب عنهم تقديم الاقرار نيابة عن المكلف ودفع الضريبة المستحقة.

٦:٣:٢ الورثة وخلال ستة أشهر من تاريخ وفاة المكلف.

٧:٣:٢ كل مصف لاي شركة ان يبلغ المدير خطيا ببدء اجراءات التصفية وبيان وتثبيت المبالغ المستحقة للضريبة.

٨:٣:٢ اية فئة اخرى تختار تقديم الاقرار طواعية.

٤:٢ مزايا الالتزام بالاقرار الضريبي

ان من المزايا الجلية والواضحة هي ان المكلف هو الشخص الوحيد الذي يعرف جيدا مقدار دخله، وما هية عناصر ومكونات ذمته المالية وارباحه ونتائج اعماله، وهو فقط من خلال مصداقيته يستطيع ان يعلن حقيقة الدخل الخاضع، وكذلك ان الاقرار يسهل من ثقل الاعباء الموكلة للادارة الضريبية^(١)، ويرى السفاريني ان اقرار المكلف بالدخل الذي حققه هو افضل طريقة لتقديره باعتباره اكثر الناس معرفة بحقيقة دخله.

وتعرض مشروع القانون الفلسطيني في المادة (١٩) (٢٢) منه للمزايا والحوافز التشجيعية للملتزمين بتقديم الاقرار وتسديد الضرائب في مواعيد مبكرة لاستحقاقها، حيث منح المكلف الذي يقدم الاقرار خلال المدة القانونية، ويسدد ما يستحق عليه مجموعة من الحوافز هي:

٢:٤:١ خصم تشجيعي، الحق بتنزيل ٦% من الضريبة اذا تم الدفع خلال السنة المشمولة بالاقرار اوفي الشهر الاول التالي لانتهائها، الحق بتنزيل ٤% من الضريبة اذا كان الدفع خلال الشهر الثاني لانتهاء السنة نفسها وتنزيل ٢% اذا كان الدفع خلال الشهر الثالث لانتهاء نفس السنة.

٢:٤:٢ عدم تعرض المكلف للتقدير الجزافي على دخله^(٢).

٢:٤:٣ عدم تعرض المكلف للعقوبات المقررة في القانون لعدم تقديمه كشف الإقرار

الذاتي.

(١) سعد، محيي محمد: مرجع سابق. صفحه (١٧٠)

(٢) السفاريني، حسن فلاح: مرجع سابق.

٤:٤:٢ يعتبر كشف الإقرار الذاتي مقبولا وموافقاً عليه بعد مرور عام على تقديمه اذا

لم يرسل للمكلف اشعارا بعدم قبوله.

٥:٢ عيوب الالتزام بالاقرار الضريبي.

بالنظر والتمعن في القانون الضريبي ووسائل تنفيذه لا يمكن تخيل وتصور ان هناك عيوب في الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي ولكن من خلال التطبيق ودراسة حالات من الواقع يلاحظ في اغلب الاحيان ان الفئات التي تقدم الكشف تأخذ في تصرفها طابع الروتين ولكي تتخلص من عنصر الضغط والتوتر بسبب عدم تقديمه، ولتفادي وقوع المكلف في منطقة العقوبات المقرره على التقصير في هذا الالتزام.

ويلاحظ من خلال مشاهدات الباحث كونه عاملاً في الجهاز الضريبي الفلسطيني منذ عشرة سنوات وفي عدة دوائر ضريبية ان معظم المكلفين يولكون الى ممثليهم من المحاسبين تعبئة هذا الكشف وبشكل صوري بعيد كل البعد عن حقيقة دخل المكلف، وذلك للاعتقاد السائد لدى المكلفين ان نتيجة الاتفاق مع الادارة الضريبية تحسم خلال المناقشات والمفاوضات بشأن تحديد الدخل الخاضع، حيث اصبح النظر الى كشف التقدير الذاتي مجرد ورقة قد لا تعني من الحقيقة شيء.

فتعبئة الاقرار يعتبره المكلف عملاً مزعجاً وكذلك معياراً شاقاً بالنسبة له حيث الخوف من التأخر في تقديمه او الخطأ في احد بياناته قد يستتبعه جزاءات وعقوبات في حق المكلف^(٢).

واعتبار المكلف تقديم الكشف هو بمثابة طوق النجاة من العقوبة او الجزاء وهذا يفقد الكشف والاقرار الغاية الأساسية التي ابتغاها المشرع.

(٢) سعد، محيي محمد: مرجع سابق. ص ١٧٢

٦:٢ غايات واهداف كشف التقدير الذاتي.

ان الغايات التي يتوخاها المشرع الضريبي من هذا الالتزام كمايراهما
السفاري^(١).

١:٦:٢ ترسيخ مبدأ التقدير الذاتي وتجنب التقدير بالفتنة والدراية.

٢:٦:٢ بناء جسور الثقة بين المكلف والادارة الضريبية وخاصة اذا كانت بيانات
المكلف صحيحة وحقيقية.

٣:٦:٢ زيادة الوعي الضريبي مما يؤثر ايجابيا على الايرادات.

٤:٦:٢ ومن الاهداف التي يحققها الالتزام بتقديم كشف التقدير الذاتي هو جمع وتحصيل
الايراد الضريبي بأقل تكاليف ممكنة وبطريقة تضمن أعلى درجة من ثقة المكلفين بعدالة
الضريبة، وكفاءة العاملين فيها حيث يتم تحقيق هذه الاهداف من خلال:

١:٤:٦:٢ تحسين وتطوير مبدأ الالتزام الطوعي (الامتثال الذاتي)، تعبئة كشف التقدير
طوعية وبطريقة اختيارية من قبل المكلفين وباستخدام القانون والتعليمات، ومن ثم دفع الضريبة
المستحقة حسب الكشف يعتبر من افضل درجات الالتزام الطوعي.

٢:٤:٦:٢ ارشاد المكلفين الى حقوقهم وواجباتهم من خلال النشرات وشرح تفاصيل
الكشف الذاتي حيث يشمل الاعفاءات التي يستحقها المكلف وكذلك التنازلات واجبة الخصم.

٣:٤:٦:٢ معرفة وتحديد نسبة المكلفين المعتادين على تقديم الكشف الذاتي من اجمالي
مكلفي الدائرة، وتحديد نسبة اقبالهم على تقديم الكشف وتحديد الاسباب المؤدية لعدم الاقبال
والعمل من قبل الادارة لمعالجة وانهاء هذه الاسباب ومتابعتها.

(١) السفاري: مرجع سابق

٢:٤:٤ عمل كل ما هو ممكن من اجراءات لوضع القانون الضريبي موضع التنفيذ.

٢:٤:٥ البحث المتواصل عن أية طريقة ووسيلة جديدة متطورة لتحقيق الاهداف

بطرق مناسبة وبكفاءة عالية وبكلفة قليلة.

٧:٢ الالتزامات التكميلية للاقرار الضريبي

اجتهد المشرع الضريبي من خلال سن القوانين للوصول الى اكبر قدر من الحقيقة عن الدخل الخاضع للضريبة بهدف تعظيم الجباية الضريبية، وذلك لحاجة الخزينة العامة لها وحتى لا تضيق حقوق الخزينة نتيجة لبراعة المكلف في اخفاء دخله اولقلة كفاءة الجهاز الضريبي.

ولهذا ومن خلال القانون الضريبي اشترط المشرع عدة التزامات تكميلية للاقرار الضريبي يلتزم بها المكلف حتى تصل الادارة الضريبية الى اعلى درجه من اليقين ومن افتراض الصدق والدقة في بيانات المكلف، وغاية المشرع الضريبي هي العمل على ازالة الغموض والشك الذي يثور في ذهن وفكر المقدر الضريبي (الادارة الضريبية)، وكذلك العمل على اثبات عدم وجود نية للتهرب من الضريبة من قبل المكلف.

ولهذا احاط المشرع المكلف بعدة التزامات اضافية لتعزيز دور كشف التقدير الذاتي في الوصول الى الحقيقة عن دخل المكلف وهذه الالتزامات بمثابة ايضاحات ومعلومات اضافية تكميلية يقدمها المكلف للادارة الضريبية وتتعلق ببعض النقاط وبنود الاقرار.

ولهذا يكون المكلف ملزماً بالتبرير ويقع عليه عبء اثبات كل ما جاء في البيانات من خلال المعززات القانونية، وليس فقط مجرد شرحها وتوضيحها ويكون المكلف ملزماً بالاتصال واطلاع الادارة والاجابة على طلبها وتقديم كل المستندات التي تطلبها لتوثيق بنود اقراره.

فالقانون رقم ٢٥ لسنة ٦٤ اعطى صلاحيات للمقدين بطلب تقديم كشوفات ومعلومات اضافية والمادة (٢٤) من مشروع القانون الفلسطيني اعطت الحق للمدير اوالمفوض من قبله

خطيا ان يجري التحقيق اللازم لتطبيق احكام القانون وسمحت بدخول مكان العمل للفحص وسمحت بضبط السجلات الضرورية لاجراض تطبيق احكام القانون.

٣ - الالتزام بدفع الضريبة

هو اهم التزام وحصيلة عملية الضريبة باكملها.

١:٣ مفهوم الالتزام بدفع الضريبة كالتزام مالي.

العملية الضريبية وبكل إجراءاتها، بدأ بالاقرار وانتهاءً بدفع الضريبة تترجم رغبة المشرع في الحصول على الاموال لصالح الخزينة، فهذا الالتزام واجب على المكلف وضروري ومهم جداً للدولة لتغطية حاجاتها، فهذا الالتزام يعتبر جوهرياً للمكلف يعكس مدى انتمائه وصلاحيته في بناء المجتمع المتكامل.

وكذلك هذا الالتزام يضع على عاتق الادارة الضريبية مهمة تحصيل هذه الضرائب من خلال اصدار التقديرات وتفعيل اجراءات الجباية وتبليغ المكلفين حيث يتم تحصيل هذه الضرائب في الوقت المحدد، وحديثاً حدد هذا الالتزام مادياً حيث لا يقبل الا من خلال الدفع النقدي بواسطة الايصالات والشيكات بينما كان في الماضي يقبل الوفاء بهذا الالتزام عينا^(١).

والمشرع الضريبي باستقلالة بذاتية خاصة للقانون الضريبي حدد وميز الدين الضريبي باعتباره ديناً ممتازاً واجب الاداء، ويجب تتبعه تحت اى يد كان وان هذا الدين محمولاً لا مطلوب وله اولوية على سائر الديون الاخرى^(٢).

(١) سعد، محيي محمد: مرجع سابق .

(٢) عطيه، قدرى: مرجع سابق

٢:٣ الالتزام بالدفع والتهرب الضريبي

إذا كان المشرع الضريبي قد قرر بكل وضوح التزام المكلف بدفع الضريبة ومهما كان هذا الالتزام ثقيلًا فإنه لا يبرر للمكلفين بأي حال اللجوء إلى وسائل الغش والتهرب منه، ولهذا يجب أن يكون تنفيذ الالتزام واقعياً، وأن على الدولة ممثلة في إدارة الضرائب وبالتشريع الضريبي أن لا تفرط في هذا الحق المقرر لها، بفرض ضرائب بدون حدود وبشكل مجحف وقاسي، بل يجب أن تكون الضرائب متوافقة مع القدرة التكليفية للمجتمع ويراعى فيها مبدأ العدالة الضريبية وشخصيتها.

والتهرب الضريبي باختصار هورد فعل عكسي ضد هذا الالتزام باعتباره أن دفع الضريبة واجب يطاع وينفذ، والغش والتهرب هما الانعكاس الطبيعي أو العادل من وجهة نظر المكلف الذي يتصور أن الضريبة المفروضة عليه أكثر مما يجب ويشعر بثقلها عليه ولأي سبب آخر يرى المكلف أنه أحق بهذه الأموال ليتصرف بها وخاصة إذا كان أداء الدولة واجهزتها محل ريبة وشك.

وردة الفعل هذه من قبل المكلف يحكمها المبادئ الأخلاقية والثقافية في المجتمع، والوعي الضريبي وفعالية النظام الضريبي بكافة محاوره التشريعية والإدارية والفنية والبيئية الضريبية والاقتصادية والسياسية، فكلما كان الوعي الأخلاقي والضريبي والانتمائي ضعيفاً كلما زاد التهرب وكلما كان النظام الضريبي قوياً ومحكماً وكفواً كلما قل التهرب.

٣:٣ الأسباب المؤدية إلى مقاومة الالتزام بدفع الضريبة

هناك الكثير من الأسباب المؤدية لذلك وقد تختلف من بيئة إلى أخرى ومن وقت إلى آخر وتتغير وتتبدل هذه الأسباب بتغير الظروف والزمان والمكان ومنها ما يتعلق بالمكلف أو بالنظام الضريبي ويذكر منها:

١:٣:٣ الانانية والمصلحة الشخصية والبعد عن الانتماء الوطني.

٢:٣:٣ التصور الخاطئ لدى بعض المكلفين بأن التهرب الضريبي لا يسبب ضرراً

لأحد.

٣:٣:٣ محاولة تأكيد الاعتراض على النفقات العامة وطرق انفاقها، ومن وجهة نظر

فردية بإعتبارها غير مفيدة ومبالغ فيها وغير مبررة وان الإيرادات الضريبية مجهولة المصير وابن تذهب، وعلى من تصرف وللمكلفين الحق في ذلك التصور اذا كانت هناك مظاهر فساد وخلل في بعض اجهزة الحكومة وليس لهم الحق في التمرد على دفع الضرائب، وان هناك العديد من وسائل الضغط والتغيير والتأثير للوصول الى الاصلاح.

٤:٣:٣ عدم المساواة الحقيقية او المفترضة بين المكلفين، حيث ينظر البعض الى

الاخرين بانهم احسن حظاً منهم، وهذا من أخطاء وخلل الجهاز الضريبي وعدم قدرته على تصوير وتوحيد الحل او التقدير بشكل موحد ومتوازي لكافة قطاعات المكلفين وبشكل ينسجم مع ظروفهم وأحجامهم وكذلك ظروف البلد الاقتصادية بشكل عام.

٥:٣:٣ معدلات الضرائب المرتفعة والتصادمية الثقيلة.

٦:٣:٣ التحريض المباشر وغير المباشر وغير الارادي بان المتهربين من الضرائب

يغنون بسبب الوفرة من التهرب، وبالتالي اظهر عدم كفاءة الادارة الضريبية وعدم ممارستها للرقابة الضريبية بطريقة جدية وحاسمة.

٧:٣:٣ المواقف المتسامحة مع بعض رجالات الاقتصاد ورجال السياسة وغيرهم.

٨:٣:٣ تدخل بعض مجموعات الضغط والنفوذ وعلى كافة المستويات التشريعية

والتففيذية.

٤ - الالتزامات الواردة بنص القانون الضريبي.

أحاط المشرع الضريبي المكلفين بطائفة من الالتزامات يجب عليهم الوفاء بها حتى يسمح لهم الاستفادة من الحقوق القانونية التي منحت لهم تحت شروط الوفاء بهذه الالتزامات، وفي هذه الدراسة سنستعرض ما ورد من هذه الالتزامات في قانون رقم ٢٥ لسنة ٦٤ المعمول به، ثم نستوضح الالتزامات في المشروع الفلسطيني وذلك على سبيل المثال لا الحصر.

فالمادة رقم ١٣ / من قانون رقم ٢٥ سنة ٦٤ مفادها ان أي مكلف لا يسمح له بتنزيل وخصم التنزيلات المنصوص عليها في المواد (٩)، (١٠)، (١١) وهي نفقات العمل والخسارة والتبرعات، الا اذا التزم وابرز حسابات دقيقة لمأمور التقدير تقنعة على وجه لا يقبل الشك بان النفقات قد دفعت وتحققت فعلاً.

المادة (١٤) / تشترط هذه المادة لقبول تنزيل الاعفاءات الشخصية والاقامة والتعليم والاعالة ان يثبت المكلف للمقدر بصورة مقنعة انه كان خلال أي جزء من السنة السابقة لسنة التقدير يستحق هذه الاعفاءات وبشكل مثبت بالأدلة والوثائق والمستندات.

المواد (١٩)(٢٠)(٢١) / مفادها ومضمونها التزام المكلف بالتصريح عن دخله دون المحاولة لاتباع طرق تشتت الدخل لغايات التهرب سواءً بنقل ملكية الدخل والاموال المنقولة وغير المنقولة لاحد الاولاد دون السن القانونية، وبما يفيد عدم امكانية تملك هذا المال من قبل القاصر والاعزب الذي ما زال تحت نفقة والده، حيث ان هذه التصرفات يصح الرجوع عنها في حاله أخل المكلف بهذا الالتزام، ويحق لمأمور التقدير اعتبار هذه المعاملة كأن لم تكن وان يعتبر الدخل للوالد فقط، وكذلك بالنسبة للمعاملات الوهمية والمصطنعة والتي تهدف الى التهرب وتخفيض الدخل حيث يحق للمقدر اعتبار هذه المعاملة كأن لم تكن وذلك بإهمالها واحتساب الدخل والضريبة المستحقة الحقيقية، ومع ذلك منحت ذات المادة المكلف حق الاعتراض والاستئناف على قرار مأمور التقدير بهذا الصدد.

المادة (٢٢) / اعتبرت الارباح والمكاسب غير الموزعة انها ارباح موزعة وعلى مأمور التقدير ضمن شروط معينة اعتبارها دخلاً ويجرى التقدير عليه.

وفيهما الزام للشركات التي توزع ارباحاً وتلجأ الى طرق محاسبية لإخفاء ارباحها عن طريق تحويلها الى رأس المال او الاحتياطات وبذلك تجد هذه الشركات امكانية للتهرب من دفع الضرائب.

المادة (٢٦) / تفيد بالزام الشركات لابرار شهادات لمأمور التقدير عن الحصص الموزعة والضريبة المقررة على هذه الحصص دفعت أم لم تدفع.

المادة (٢٧) / تفيد بالزام كل شخص يدفع فائدة عن سندات قروض ودين، ان يخصم ١٠% عن كل دينار من تلك الفائدة ويقدم لمأمور التقدير حساباً بهذا المبلغ المخصوم ويعتبر هذا المبلغ ديناً مستحقاً للدولة ويحصل من ذلك الشخص.

المادة (٢٨) / وتفيد هذه المادة بكل تفاصيلها ان المكلف الذي يدفع اجور عمال ورواتب موظفين ورواتب تقاعد والتزامات سنوية عليه خصم الضريبة من هذه الرواتب والاجور وملزماً قانوناً بتوريدها الى دائرة الضريبة في اوقات محدده وطبقاً للنظام المقرر حيث يقدم كشوفاً تظهر اسماء وعدد ومقدار الدخل والضريبة شهرياً لكل العاملين لديه، وفي حالة تخلفه عن هذا الالتزام يعتبر مسؤولاً امام الادارة الضريبية عن هذه الضرائب والاموال المكلف باقتطاعها وتوريدها الى الدائرة، وكذلك تفيد هذه المادة ان من حق مأمور التقدير وللتأكد من هذه الغاية ان يقوم بزيارة لمكان العمل وتوجيه الاسئلة الى العمال والمستخدمين والتأكد من عددهم واثبات تفاصيل رواتبهم والتي يجب على صاحب العمل توريدها الى دائرة الضريبة، وعلى هذا يكون الموظف او العامل وصاحب العمل ملزمين بالاجابة والتعاون مع المقدر وتحث طائلة المسؤولية القانونية عن أية اجابة مضللة او غير صحيحة.

المادة (٢٩) / تفيد هذه المادة ان أي شخص يدفع فوائد رهن أو أي دخل خاضع آخر لشخص غير مقيم في البلد أو مقيم لكن يتم الدفع نيابة عنه، على هذا الشخص ان يخضع الضريبة المستحقة على هذه الفوائد وان يقدم هذه الضرائب الى مأمور التقدير وكذلك ملزم هذا الشخص بضرورة اعلام المقدر عن اسم وعنوان الشخص الذي ستدفع اليه هذه الفوائد او الدخول.

والالزام الاخر في هذه المادة انه كل من يتخلف عن تقديم هذا الحساب المكلف بتقديمه بمقتضى هذه المادة يعتبر وكأنه أتى جرماً مخالفاً لأحكام القانون.

المادة (٣٤) / ومفادها ان القانون اعطى مدير الضرائب صلاحيات الزام بعض فئات المكلفين وحسب احجامهم من حيث (دوراتهم المالية) ان يحتفظوا او يديروا حسابات نظامية صحيحة تبين بشكل واضح ايراداتهم ومصروفاتهم، وكذلك ألزمت هذه المادة أي مكلف ان يعلن ويفصح عن كل علاقاته التجارية والمالية مع الغير وبكل تفاصيلها.

المادة (٣٥) / تتحدث هذه المادة عن الزام المكلف وبإشعار خطي من قبل مأمور التقدير لتزويد الاخير بتفاصيل دخله الخاضع للضريبة المستحقة عليه وخلال مدة محددة لا تزيد عن ثلاثين يوما من تاريخ التبليغ بالاشعار.

وكذلك تفيد هذه المادة بالزام أي مكلف وحتى لو لم يتسلم الاشعار من قبل مأمور التقدير، تزويد الاخير وحسب الكشف المقرر بتفاصيل دخله والضريبة المستحقة، اذا كان الدخل الخاضع يزيد عن الاعفاءات الممنوحة له في المواد السابقة (٨، ٩، ١٠، ١١، ١٢، ١٣، ١٤) من نفس القانون وحتى تاريخ لا يتجاوز اليوم الاول من شهر اذار من كل سنة، وكذلك تفيد هذه المادة بالزام أي مكلف بالإعلان عن بداية أي عمل او تغييره وخلال تسعين يوما من بداية العمل او التغيير.

مادة (٣٦) / تفيد هذه المادة بأن المكلف صاحب العمل والذي يعمل لديه عمال وموظفون ملزم بتزويد اسماء الاشخاص والعمال الذي خصم عليهم واقتطع من رواتبهم ضريبة لحساب دوائر ضريبة الدخل بشهادات وحسب النماذج والمقررة تبين الدخل والضريبة المتقطعة.

حيث يقوم هؤلاء المستخدمون بابرار هذه الشهادة امام مأمور التقدير لأغراض حصولهم على تسويات ضريبية وبراءات ذمة اواية خدمات اخرى من ضريبة الدخل حيث تفيدهم هذه الشهادات عند انتهاء تقديراتهم السنوية ولتقاص هذه الضريبة المقطوعة من رواتبهم من الضريبة الكلية المستحقة عليهم في حالة وجود مصادر دخل اخرى.

ومن خلال الدراسة والتطبيق للقانون رقم ٢٥ لسنة ٦٤ يرى الباحث ان هناك كثيراً من الالتزامات في بعض المواد تتكرر وتتشابه وذلك لغاية المشرع في تأكيد اهمية هذه الالتزامات ومدى عمقها في تثبيت الالتزام الكامل بدفع الضرائب على اكمل وجه ومثال ذلك ما ورد في المواد (١٩،٢٠) من نفس القانون، وموضوعها معاملة التصرف الجارية لصالح الأولاد ومعاملة التصرف التي يصح الرجوع عنها، حيث تم التأكيد على أهمية الالتزام بأحكام تلك المواد في المادة (٦٧) فقرة (أ، ب) من ذات القانون وكذلك المادة (٣٤)، صلاحية الإلزام بإمسك الدفاتر تم التأكيد عليها في المادة (٦٨) من القانون نفسه، ويرى الباحث ان عرض هذا القدر من المواد يفي بالمطلوب خدمة لاهداف هذه الدراسة.

ومن ثم علينا التعرف على الالتزامات الضريبية حسبما وردت في مواد مشروع القانون الفلسطيني المقترح والمفترض ان يقر قريباً حسبما تفيد مصادر في وزارة المالية والذي مازال يخضع للدراسة والتدقيق والتعديل.

حيث يستفاد من المادة (١٠) / انه يسمح بتنزيل نفقات انتاجية معينة مقابل شروط والشروط هنا التزامات سواء كانت قانونية اومحاسبية اوفنية، حيث لا يمكن للمكلف ان يحصل

على تنزيل هذه النفقات إلا إذا إلتزم بالشروط المحددة، ومثال ذلك شرط إدارة حسابات قانونية وصحيحة تحدد طبيعة هذه النفقات، بحيث تكون قد أنفقت كلياً وحصرأ في سبيل إنتاج الدخل.

ويستفاد من المادة (١٢) / انه لكي يتمكن المكلف من الاستفادة من الاعفاءات الممنوحة له قانوناً فإنه ملزم بتقديم الاثباتات من وثائق ومستندات فيما يتعلق بهذه الاعفاءات.

المادة (١٥) / تفيد بإلزام المكلف عدم القيام بمعاملات وهمية أو إجراءات لصالح ابنائه من شأنها تقليل الضريبة بسبب تشتت الدخل، وان أي معاملة تصرف من هذا القبيل يمكن اعتبارها كان لم تكن ويتم احتساب الدخل كوحدة واحدة ويحاسب عنه الشخص الذي اجري هذا التصرف.

المادة (٣٣) / ألزمت الشخص المقيم والوكيل القانوني لمكلف غير مقيم القيام بكل الاجراءات والالتزامات الواردة في القانون على هذا المكلف باعتباره مسؤولاً امام القانون وكذلك ألزمت هذه المادة كل شخص مكلف باقتطاع الضريبة من رواتب موظفية ومستخدمية وان يوردها الى دائرة الدخل وبكشف مفصل مرفق بها وذلك من خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ اقتطاعها.

ويلاحظ وجود الكثير من الالتزامات الواردة في مواد هذا القانون، مثل الالتزام بتقديم كشف التقدير الذاتي والالتزام بدفع الضريبة وكذلك الالتزام بسداد الاقساط المستحقة في حال وافقت الادارة على التيسيط، حيث تم مناقشة الكثير منها في مباحث أخرى من هذه الدراسة ويستدل من احكام القانون المقترح ان المكلف ملزم بتنفيذ كل التزاماته وبنص مواد هذا القانون وبما فيها مسك الحسابات الصحيحة وعدم اخفاء أي معلومة او مستند يفيد في تحديد واقعة منشأة للضريبة، وذلك تحت طائلة المسؤولية وتطبيق نص مادة العقوبات على المكلف غير الملتزم.

المبحث الثاني

الطبيعة القانونية والادارية للقرار الضريبي

اتضح من خلال البحث والدراسة ان هناك تزامناً وتبايناً في الاجتهادات الفقهية والقضائية حول الطبيعة القانونية لقرار التقدير الضريبي، وان التشريع الضريبي سواء الاردني او الفلسطيني لم يحدد نصاً صريحاً لحسم الطبيعة القانونية لهذا القرار.

حيث ان تحديد وحسم هذه الطبيعة لها أهمية قصوى في معرفة وفهم النظام القانوني لهذا القرار وبالتالي تحديد الطبيعة القانونية والنظام القانوني للجهة مصدرة هذا القرار ومن ثم أثر ذلك على وصف وتعريف مأمور التقدير أحد عناصر الادارة الضريبية تبعا لهذا النظام القانوني.

ومن مقتضى الاعتراف بذاتية القانون الضريبي من حيث انسجام التشريعات الضريبية وعدم تعارض احكامها، وما يمتلك القانون الضريبي من قدرة تنظيم مراكزه وفق مبادئه دون خضوعه للاحكام المقررة في غيره من القوانين، وبهذا فهو يستقبل الاحكام التي تتلائم مع ذاتيته متحرراً من كافة الاحكام التي تفرضها القوانين الاخرى والتي تكون متنافرة مع مبادئ القانون الضريبي وتتعارض مع اجراءاته.

ويجب الاشارة الى ان القرارات الضريبية الصادرة عن الادارة الضريبية لا علاقة لها بإيجاد دين الضريبة الذي نشأ طبقاً للقانون، وانما هي وسيلة لتحديد وكشف هذا الدين حتى يتسنى المطالبة به، واداة لتحصيله جبراً ان لم يؤده المكلف طوعاً، ولا يمكن القول ان اختلاف وسيلة التحصيل من شأنها ان تؤثر على نشأة دين الضريبة.^(١)

(١) عطيه، قدرى: مرجع سابق. صفحة ١٠٧

والاصل في الالتزام الضريبي عدم تدخل الادارة الضريبية طالما تم الوفاء بدين الضريبة وفاء كاملاً، والاستثناء هو إلتجاء الادارة الى اصدار قرارات التقدير الضريبية اذا لم يتم الوفاء بدين الضريبة وفاء كاملاً.

فقرار التقدير هو قرار كاشف للدين، ففي الحالات التي يصدر بشأنها قرار ضريبي بتحديد الدين فإن هذا القرار كاشف وليس منشأ لدين الضريبة لان هذا القرار لا يفرض هذا الدين وانما يحدده فقط على النحو الذي اوجبه القانون، وبالتالي فإن مركز المكلف لا يتحدد بقرار مأمور التقدير وانما يتحدد طبقاً للقانون الضريبي.

فقرار التقدير الضريبي لا يمكن ان يعد مصدراً للالتزام اوشروطاً لتكونه، وانما هو قرار كاشف لدين الضريبة الذي كان موجوداً قبل صدور القرار، منذ نشوء ووجود الواقعة المنشأة له التي يتطلبها ويعينها القانون الضريبي.

فالدين الضريبي يولد بمجرد تحققت الواقعة المنشأة له طبقاً للقانون دون الاعتداد بالاجراءات التي تتخذها الادارة، وفي ظل هذه الرؤيا مصلحة لكل من الخزينة والمكلف فتكون في صالح الخزينة لأنه يترتب عليها تفادى وتجنب مايمكن ان تقع فيه الإدارة من اهمال في اتخاذ اجراءات تقدير الضريبة، وبالتالي يجنب وسائل التهرب من أداء الضريبة مما يؤدي الى تحصيلها بشكل كامل، ويكون في صالح المكلف لأنه يترتب عليه ايجاد حالة استقرار اذ يعرف كل مكلف الضريبة المستحقة عليه منذ تحققت الواقعة المنشأة، فيرتب اموره على هذا الأساس دون انتظار صدور القرار الضريبي وبالتالي يوضع حد للمنازعات الضريبية.

الفرع الاول

المعيار الشكلي (العضوي).

حتى يتضح مفهوم الطبيعة القانونية للعمل الاداري فلا بد من التعرض لمعايير التمييز بين قرارات وأعمال الادارة، ان الاعمال التي تقوم بها الادارة خلال ممارستها لوظائفها ونشاطاتها يمكن ان تاخذ صوراً ثلاث هي ^(١):

(أ) اعمال مشرعة والتي توضع بموجبها قواعد عامة حيث تنشأ او تلغي او تعدل مركز قانوني عام مثل سن القوانين واللوائح.

(ب) اعمال شرطية ويقصد بها الحاق الفرد بمركز قانوني عام حيث ان هذا العمل شرط مسبق لوصول الفرد الى مركز معين.

(ت) اعمال شخصية وهي الاعمال التي يقصد بها ترتيب اوانشاء او تعديل او الغاء المراكز القانونية الخاصة (مثل العقود والوظائف الخاصة).

ويقصد بالمركز القانوني مجموعة الحقوق والالتزامات التي يتمتع بها الفرد استناداً الى القانون وقد يكون المركز عاماً أو خاصاً.

ويكون عاماً اذا كان مضمون المركز واحداً بالنسبة لجميع الافراد الذين يشغلونه، ويكون خاصاً اذا تحدد مضمونه بصدد كل حالة او فرد على حده، وتكون الشروط والمزايا متساوية لفئات المركز العام، وتختلف في الخاص من فرد الى اخر.

والعمل القانوني للادارة متمثل (بالقرار الاداري) تأتي به الادارة بقصد انشاء حقوق والتزامات جديدة بينما تأتي الاعمال المادية تنفيذاً لمثل هذه الحقوق والالتزامات كالاعمال الفنية

(١) الظاهر، خالد خليل: مرجع سابق

التي يؤديها الموظفون العموميون، وتخضع الاعمال القانونية لرقابة القضاء الاداري بينما تخضع الاعمال المادية لرقابة القضاء العادي.

ويري د. فلاح^(١) ان قرار التقدير الضريبي هو قرار ادارياً وفقاً للمعيارين الشكلي والموضوعي، وكذلك من وجهة نظر القضاء مستأنساً بحجج واسانيد ستذكر لاحقاً.

ويقضي المعيار الشكلي الربط بين العمل القانوني والجهة والسلطة التي أصدرته وعليه فإذا كان العمل صادراً عن الادارة او اي هيئة تابعة لها يكون عملاً ادارياً ويكون العمل تشريعياً اذا كان صادراً عن السلطة التشريعية ويكون عملاً قضائياً اذا كان صادراً عن السلطة القضائية.

ويمتاز هذا المعيار بالبساطة وعدم التعقيد، حيث من السهولة بمكان معرفة الجهة مصدرة القرار او العمل القانوني المراد تمييزه، ويعاب على هذا المعيار أنه:

١ - يستحيل تبني هذا المعيار في اوقات اندماج السلطات الثلاث في يد السلطة التنفيذية حيث يكون المعيار الموضوعي هو الانسب.

٢ - يفترض هذا المعيار الفصل التام بين السلطات حيث ان هذا الفصل ليس مطلقاً وانما نسبياً وقد تقوم السلطة التنفيذية بأعمال تشريعية من حيث طبيعتها كاللوائح مثلاً.

٣ - هذا المعيار سطحي ولا يتعمق في جوهر العمل مكتفياً بشكله الخارجي.

وكون قرار التقدير الضريبي يصدر عن مأمور تقدير ضريبة الدخل وحيث انه يمثل جهة الادارة الضريبية وبنص المادة الثانية من القانون رقم ٢٥ لسنة ٦٤، ان مأمور التقدير أي موظف يفوض خطياً من قبل المدير لاجراء أي تقدير بموجب هذا القانون.

(١) السفاريني: مرجع سابق

كما عرفته المادة الثانية من القانون الاردني رقم ٥٧ لسنة ٨٥ بأنه أي موظف أو أي لجنة من الموظفين يفوضه أو يفوضها المدير خطأً بتقدير الضريبة وتدقيقها.

ويستدل من نصوص المواد أعلاه ويخلص الى نتيجة منطقية ان قرار التقدير الضريبي هو قرار اداري.

موقف القضاء الاردني:

١ - الاحكام القضائية التي ترجح بأن قرار تقدير ضريبة الدخل هو قرار اداري استنادا الى المعيار الشكلي.

١:١ قرار محكمة التمييز الاردنية في حكمها رقم ٨٤/٦٠٠ الصادر بتاريخ ٨٥/٣/١٠ والذي ينص على ما يلي "ان حضور المكلفين امام مأمور التقدير واجراءات التحقيق عن دخولهم وتقدير الضريبة عليها ليست بمسائل الخصومة التي تعتبر من النظام العام".

٢:١ قرار محكمة التمييز رقم ٧/٣٣٣ عدد (١،٢) مجلة نقابة المحامين صفحة (١٥٣) مأمور التقدير لضريبة الدخل ليس بمرجع قضائي ولا هو خصم للمكلف بل هو مرجع اداري اعطاه القانون سلطة تقدير الدخل وفرض الضريبة بالطريقة التي رسمها القانون.

٣:١ لا تتخذ قضايا ضريبة الدخل صفة الدعوى ذات الاجراءات القضائية إلا في مرحلة الاستئناف.

٤:١ قرار محكمة التمييز رقم ٧٧/٣٣٣ اعتبرت محكمة التمييز الشخص الذي يصدر قرار التقدير (مستأنفاً عليه) وهذا دليل قاطع على ان قرار مأمور التقدير قرار اداري.

٢- الاحكام القضائية التي ترجح ان قرار التقدير هو قرار قضائي استناداً للمعيار الشكلي.

١:٢ قرار محكمة التمييز رقم ٨٩/٦٠٥ المنشور على الصفحات ٦٣٣ من مجلة نقابة المحامين لسنة ٨٢ والذي جاء فيه "ان اقرار المكلف امام مأمور التقدير في مرحلة التقدير الاولى يعتبر اقراراً قضائياً ملزماً باعتبار ان التحقيقات التي تجري امام مأمور التقدير هي تحقيقات محكمة درجة اولى ولا يجوز الرجوع عن هذا الاقرار إلا لخطأ في الواقع عملاً بأحكام المادة (٢٠) من قانون البينات".

والاعتراض على القرار اعلاه، ورد في قرار المخالفة الوارد في نفس القرار المذكور رقم ٨٩/٦٠٥ والذي جاء فيه " ان مسألة تمثيل المكلف امام مأمور التقدير لا تعتبر من مسائل الخصومة التي هي من النظام العام وبالتالي فإن قرار المخالفة هو قرار تأكيد على ان قرار مأمور التقدير هو قرار اداري لانه نفي عنصر الخصومة وهي أهم عنصر للعمل القضائي".

٢:٢ ذهبت محكمة التمييز في قرارها رقم ٧٧/٢٧٥، والذي جاء فيه ان أقوال المكلف التي ادلى بها امام مأمور التقدير بخصوص دخله الصافي تشكل اقراراً بمقدار الدخل ومن حق المحكمة الاستناد اليها في الحكم، فمصطلح الاقرار هنا جاء عاماً، وهو كأي اقرار تعتمد عليه المحكمة في بناء حكمها عليه فهذا من جملة الاثباتات التي تقدم الى المحكمة.

٣:٢ ان ما يجري عليه العمل من حيث جواز الطعن في قرار التقدير بعد الاعتراض عليه ادارياً امام محكمة استئناف ضريبة الدخل يوحي بأن القرار الصادر عن مأمور التقدير هو قرار قضائي يستأنف عليه امام محكمة استئناف ضريبة الدخل.

الفرع الثاني

المعيار الموضوعي.

يقتضي هذا المعيار بحث مضمون العمل او القرار وبحث موضوعه وبغض النظر عن الهيئة التي أصدرته او الشكل او الاجراءات التي اتخذت عند اصداره، وحسب (فلاح، ١٩٩٨) يكون العمل تشريعياً اذا تضمن قاعدة قانونية عامة وموضوعية ويكون العمل ادارياً اذا اتسم بطابع الخصومة او الفردية.^(١)

ويكون قضائياً اذا حسم في مسألة خصومة على اساس قاعدة قانونية حول مركز قانوني عام او خاص وهولا يحدث اثراً في المراكز القانونية وانما يكشف عنها، كما ان قرار التقدير هو قرار اداري وذلك لما يستفاد من روح التشريع الاردني ان هذا القرار هو اداري محض، ويتضح ذلك خلال مناقشة خصائص هذا القرار في ظل المعيار الموضوعي.

ومن هذه الخصائص:

أ. ان قرار مأمور التقدير يصدر بصفة تلقائية عن مقدر ضريبة الدخل وليس بناء على طلب المكلف في شكل دعوى اودفع.

ب. ان قرار مأمور التقدير يستهدف انشاء مركز قانوني جديد من حيث التقدير وليس حماية وضع قائم.

ج. يستفاد من نص المادة ٢٩ من قانون رقم ٥٧ لسنة ٨٥ الاردني بشأن صلاحية مأمور التقدير في تعديل الكشف الذاتي وعدم موافقة المكلف على ذلك وامكانية الاستئناف على قرار التقدير يوحي بأن التعديل هذا هو قرار اداري.

(١) السفاريني: مرجع سابق.

د. يستفاد من نص المادة (٣١) من ذات القانون بجواز الاعتراض على قرار التقدير لدى الجهة التي أصدرته ولها الحق في البت في الاعتراض ولهذا يعتبر القرار إدارياً إذ لو كان قراراً قضائياً لجاز الطعن فيه أمام المحاكم العادية في أول مراحله.

يتضح من التحليل أعلاه أن القرار هو إداري شكلاً وموضوعاً، والرد على الحجة القائلة بأن قرار التقدير يكون بصفة تلقائية وليس بناء على دعوى من قبل المكلف يتضح من خلال التطبيق العملي أن مأمور التقدير لا يمارس هذا الحق تلقائياً بل من خلال تكليف صريح وبنص مواد القانون الضريبي، وإن تدخل هذا المقدر يكون للحفاظ على حق الخزينة من الهدر والضياح ووضع القانون الضريبي موضع التنفيذ.

فهذا العمل القانوني من قبل المقدر محدد بالكيفية والوقتية والشكلية بنص القانون الضريبي الذي يتمتع بذاتية مستقلة من جميع جوانبه.

وتدخل المقدر باعتباره ممثلاً للإدارة الضريبية هنا استثناء والقاعدة هي التزام المكلف تلقائياً بالتصريح والدفع تنفيذاً للالتزام المترتب عليه بنص القانون فالحق ثابت للخزينة من خلال القانون، والمركز القانوني للمكلف محدد وواضح بحكم القانون ويأتي قرار التقدير بمثابة إعلان وتثبيت هذا الحق من خلال تطبيق إجراءات نص عليها القانون.

وفي رأينا فإن هناك دعوى قائمة ومستمرة مسبقاً لمأمور التقدير بالمتابعة الحثيئة تجاه أي قضية ضريبية (ملف لاي مكلف).

فمبدأ الالتزام بتقديم الأقرار والتصريح من قبل المكلف إذا التزم به بمثابة دعوى لمأمور التقدير بمتابعة قضية هذا المكلف واتخاذ الإجراءات اللازمة قانوناً لإنهاءها بتقدير معين، وفي حالة عدم التزام المكلف بهذا المبدأ وعدم تقديمه لكشف التقدير الذاتي فإن ذلك يوحى بتأكيد آخر لمأمور التقدير للمتابعة واتخاذ الإجراءات المناسبة بحق المكلف لعدم تقديمه الأقرار وتقدير دخله بقرار ضريبي معين.

وفي كلا الحالتين هناك دعوى وتكليف ضمنى من جهه، ومؤكد ومعلن من جهة أخرى وبنص القانون بأن لمأمور التقدير الحق في متابعة واتخاذ الاجراء والقرار الضريبي لتحديد الدين واجب الاداء لخزينة الدولة.

وبالنسبة لحجة ان قرار مأمور التقدير يهدف الى انشاء مركز قانوني جيد وليس حماية وضع قائم، لقد تم الاشارة اليه في سياق مناقشة (الحجة السابقة)، حيث ان المركز القانوني للمكلف محدد بنص القانون، وان الدين الضريبي ناشئ بحدوث الواقعة الضريبية، وان القرار الضريبي مجرد كاشف لهذا الدين ومحدد لهذا الحق التابع لخزينة الدولة، ويرى الباحث ان القرار ليس غاية في حد ذاته وانما وسيلة قانونية يأتي بها المقدر لحماية حق الخزينة من خلال تطبيق نص القانون.

وبالنسبة لحجة نص المادة (٢٩) من قانون رقم ٥٧ لسنة ٨٥ الاردني فإن صلاحيات مأمور التقدير تعديل كشف التقدير الذاتي فهذا دليل اكيد ان تصرف الادارة الضريبية ممثلة بقرار مأمور التقدير بمثابة الحكم والفيصل في مصداقية هذا الكشف ومدى قانونية تفصيلاته، وذلك من خلال الاحتكام الى مقررات القانون الضريبي والاعتداد بحالات الواقع، حيث ان التعديل لا يكون مزاجيا او افتراضياً وانما مبني على التدقيق والفحص والتحري تجاه الحقيقة، وهذا القرار الناتج يكون أقرب الى صفة حكم القاضي منه الى صفة أي قرار اداري آخر حيث يكتسب مشروعيته من القانون.

وبالنسبة لحجة المادة (٣١) من القانون رقم ٥٧ لسنة ٨٥ والتي تفيد بجواز الاعتراض على قرار المقدر للجهة مصدرة القرار، وهذا يبرهن على ان الاثار التي تترتب على خلافات الخصومة الضريبية لا تدور حول خصومة شخصية بين مصالح فردية وبهذا تمكين للسلطة الضريبية من تصحيح موقفها بنفسها، حيث ان الخلاف في المنازعة الضريبية لا يدور حول مصالح متكافئة، وانما بين مصلحة عامة (الادارة الضريبية) ومصلحة خاصة (المكلفين)، لهذا وجب ترك امر هذا الخلاف بدايةً الى الادارة الضريبية عن طريق الاعتراض اليها لمراجعة

موقفها بنفسها، فلا تتمسك بما تدعيه اذا كان مخالفاً للقانون لانها تستهدف الصالح العام ولا يوجد بينها وبين المكلف خصومة شخصية، وانما هي خصومة موضوعية مردها الى قاعدة الشرعية ومبدأ سيادة القانون.

والقانون الضريبي بإلزامه الادارة الضريبية اعلام المكلف بما يجري من تعديل وتصحيح على اقراره في كشف التقدير الذاتي، وكذلك الطلب من المكلف موافاة الضريبة بملاحظاته على ذلك التعديل في مواعيد محددة، وذلك حتى يجنب هذه الادارة الدخول في منازعات قضائية تتطلب كثير من الوقت والجهد والاجراءات لما لهذه القضايا من صفة الاستعجال والاستثنائية حفاظا على حقوق الخزينة وكذلك استقرار المراكز المالية للمكلفين.

وفي هذا ايضاح على ان القرار الضريبي لا يمكن لهذه الحجة التقرير والفصل بشأن اعتباره قرارا اداريا محضاً، وانما يتضح انه بمثابة تقرير الحكم في موضوع الضريبة المحدد والمفصل قانوناً.

ويرى الباحث ان الاعتراض لدي جهة الادارة لا يؤثر في طبيعة القرار حيث ان حكم المحكمة في أغلب الاحيان يتم استئنافه وتمييزه في مرحلة أخيرة.

ويؤخذ على المشرع الضريبي بشكل عام انه لم يحدد صراحة الاجراءات الضريبية المتعلقة بالمرافعات وان القانون الضريبي يأخذ استثناءً بنصوص بعض مواد القانون العام مثل قانون اجراءات المحاكم الجزائية وكذلك قانون العقوبات حيث يأخذ ما هو لازم لتحقيق الغاية المبتغاة من الحفاظ على الصالح العام بحفظ إيرادات الخزينة بالضرائب.

وما يفيد في تحديد صفة القرار الضريبي وابتعاده عن صفة القرار الاداري بشكل عام هو استقلال القانون الضريبي بذاتية مستقلة خاصة تتجلى في معظم احكامه واجراءاته ويعطي هذا القانون حرية للادارة الضريبية في طلب رفع الدعوى الجنائية وحرية تحريك هذه الدعوى، حيث ان الاصل في التشريع الضريبي هو ان تطلب الادارة الضريبية من النائب العام رفع

دعوى جنائية ضد المكلف الذي يخالف احكام القانون، ولا تملك النيابة حق تحريك الدعوى الجنائية الا بناء على أذن او طلب من الادارة الضريبية.

وفي هذا خلاف للاصل المقرر في التشريع الجنائي، ويرجع ذلك الى ان الادارة الضريبية أقدر من غيرها في تقدير ما اذا كان من صالح الخزينة الدعوى الجنائية ام لا، حيث ان القانون الضريبي يتخذ كافة الاجراءات التي تكفل تحصيل الضريبة في موعدها، وما العقوبة الجنائية في نظره سوى وسيلة لتمكين الادارة الضريبية من اداء واجبها، واذا كان بمقدور الادارة الضريبية الوصول الى هذا الهدف دون تلك الوسيلة لكان أفضل حفاظاً على العلاقة مع المكلفين.

وفي رأي الباحث هناك ثمة أمور جديرة بالاهتمام والذكر والتي تصب في اتجاه عدم اعتبار القرار الضريبي كأى قرار اداري، فإمكانية وقف القرار الاداري وعدم جواز وقف تنفيذ القرار الضريبي خير برهان لتأكيد هذه الطبيعة المستقلة.

حيث يلاحظ ان القاعدة في القانون الاداري ان الطعن القضائي لا يترتب عليه وقف تنفيذ القرار الاداري المطلوب الغاؤه^(١)، إلا ان هذه القاعدة ورد عليها استثناءً، فأجاز للمحكمة ان تأمر بوقف التنفيذ مؤقتاً وذلك اذا رأت المحكمة ان نتائج التنفيذ يتعذر تداركها.

بينما القاعدة في القانون الضريبي لا يرد عليها استثناء، فلا يجوز للمحكمة ان تأمر بوقف تنفيذ قرار التقدير مؤقتاً، حيث ان المبدأ الاساس في القانون الضريبي هو وجوب تحصيل الضرائب في مواعيدها، ولا يترتب على رفع الدعوى من قبل ادارة الضرائب او المكلف إيقاف استحقاق الضرائب، فهذا الدين واجب الاداء رغم النزاع عليه لدى القضاء.

وبذلك لا يجوز للمكلف ان يمتنع عن دفع الضريبة بحجة قيام منازعة او اعتراض وتأكيذاً على ما سبق يرى الباحث ان للقرار الضريبي طبيعة قانونية خاصة مزدوجة املتها ذاتية

(١) عطيه، قدرى: مرجع سابق. صفحة ٤٣

القانون الضريبي المستقلة فهو من جهة يمتلك ويشمل مواصفات وخصائص القرار الإداري وكذلك يمتلك مواصفات حكم المحكمة في مراحل معينه من تكوين هذا القرار.

وعليه فإن من غير الانصاف اعتبار قرار التقدير الضريبي قراراً إدارياً بصفة خالصة وذلك بناء على الايضاحات سابقة الذكر ولصفة الادارة الضريبية بشكل خاص التي ألزمها تشريعاً ضريبياً مستقلاً بتنفيذ احكامه، ومنحت من الامتيازات والحقوق ما يكفل القيام بهذه المهمة على اكمل وجه.

وان كانت الادارة الضريبية جهازاً عاماً له الصفة الادارية إلا انها مستقلة بأدائها وتنفيذها لاحكام القانون الضريبي استقلالاً كاملاً مكتسبتاً ذلك الاستقلال من ذاتية القانون الضريبي المستقلة.

ولتأكيد دقة وصعوبة الفصل والحسم بين العمل الإداري والعمل القضائي، يرى الباحث انه من الضروري ذكر بعض المعايير المتبعة للتمييز بين العمل القضائي والعمل الإداري وذلك لدعم هذا الرأي، حيث تظهر مدى عمق الموضوع وتشابكه، فالقرار الضريبي كونه صادر عن جهة إدارية تزداد حقيقة التشابك بين الصفتين (القضائية والإدارية) ويتعذر التمييز والفصل بينهما الى حد بعيد.

وبهذا تأكيد لرأي الباحث (ان القرار الضريبي يحمل هذه الصفة المزدوجة)

الفرع الثالث

بعض المعايير من وجهة نظر الفقهاء للتمييز بين العمل الإداري والقضائي

اتخذ الفقه مع تروده بين معايير ذات صبغة شكلية ومعايير ذات صبغة مادية وذلك لغاية التمييز بين القرارات الإدارية والقضائية وكما ذكر بعضها في مرجع جامعة القدس المفتوحة لمساق القانون الإداري.

١ - معايير ذات صبغة شكلية.

١:١ المعيار العضوي والاجرائي.

ومن انصار هذا الاتجاه الفقيه (CARRE DE MALBERG)^(١)

ويقصد به ان وظائف الدولة تختلف ليس من حيث طبيعتها الموضوعية فقط وانما من حيث شكلها، ويعتمد هذا الفقيه بأن التفرقة الصحيحة بين القضاء والإدارة تتحصل في ان القضاء يتصف بنظام شكلي مستقل ومنفصل عن الاشكال الادارية كالاتي:

١:١:١ نظام القضاء: ويعهد به الى محاكم، تكون هيئة خاصة منفصلة مستقلة تماما عن السلطات الادارية هي السلطة القضائية، وتتمتع هذه السلطة بمجموعة من القواعد القانونية الخاصة بها وهي بمثابة ضمانات تحمي المحاكم من التدخل فيها اوفي سير نشاطها.

٢:١:١ اشكال القضاء: ان القضاء عند هذا الفقيه يكون وظيفة مستقلة بسبب شكله حيث توجد له أشكال وطرق قضائية منفصلة عن الاشكال والطرق الادارية، وهذه الاشكال تتمثل في التزام القضاء بالخضوع لاجراءات معدة مسبقاً.

(١) جامعة القدس المفتوحة: قانون إداري. مرجع سابق

وملخص هذا المعيار ان تمييز العمل القضائي عن العمل الاداري ليس بالمضمون المادي له وانما بشكله، وعلامة تمييزه هي صدوره عن جهة تكونت خصيصاً لصنع هذا العمل وبإجراءات خاصة تتعلق به، حيث يعتمد هذا المعيار على ابراز الجوانب الشكلية للعمل القضائي.

ونرى انه لو عكست هذه المفاهيم على شكلية القرار الضريبي لأمكن تمييزه، حيث ان النظام القانوني له يعهد الى ادارة الضرائب تنفيذ القانون الضريبي عند اصدار القرار الضريبي الذي يضع مقاصد القانون موضع التنفيذ، فجهة الادارة الضريبية هي الهيئة المستقلة والمنفصلة تماماً عن الجهات الادارية الاخرى، باعتبارها هيئة ذات اختصاص وامتياز محدد وواضح بحكم تنفيذها للقانون الضريبي.

ومن حيث اشكال القرار الضريبي فإنه يتميز بانفراده بالشكل القانوني الذي اقتضاه نص القانون الضريبي، وعليه فإن له الاجراءات المتبعة والمحددة قانوناً والمستقلة عن الاجراءات الاخرى لاي قرار اداري صادر عن اية ادارة اخرى.

فقرار التقدير الضريبي منصوص عليه في مواد القانون الضريبي من حيث مراحلها فقرار التقدير له شكل واجراء معين، وقرار التقدير الجزافي له كذلك اجراء وشكل محدد وكذلك القرار الضريبي فيما بعد هذه المرحلة له وضع وطابع آخر كما سيتضح في المبحث القادم من هذه الدراسة.

ومع ذلك فإن هذا المعيار ضعيف كونه يستند في تمييزه للعمل على اساس العضو الذي صدره والاجراء المتبع، في حين ان الوظيفة هي التي تميز العضو (الموظف) وان طبيعة العمل هي التي تحدد اجراءاته وليس العكس.

ولهذا فإن هذا المعيار لا يؤدي الى نتائج حاسمة في تمييز العمل القضائي عن العمل الاداري، في حالة عدم وضوح النص التشريعي الذي يصف الهيئة المنشأة للعمل وهذا يتطلب

البحث عن دلائل وقرائن لاثبات ارادة المشرع واثبات ان الهيئة هي هيئة قضائية وكذلك فإن مسألة وجود اجراءات منصوص عليها قانونا، يلتزم بها القاضي غير كافية لتمييز العمل القضائي لان السلطة الادارية تلتزم قانونا بمراعاة مثل هذه الاجراءات.

٢:١ معيار الاستقلال العضوي

ومن انصار هذا المعيار الفقيه (KELSEN)^(١)

ومضمون هذا المعيار ان النظام القانوني في الدولة يتكون على شكل هرم تكون قمته هي القواعد الاساسية التي تحدد وتحقق وحدة النظام القانوني وتكون وظيفتها انشاء الدستور ثم ينشئ الدستور القوانين العادية وتأتي في المرتبة الثانية في ترتيب الهرم ثم تأتي اللوائح في المرتبة الثالثة وفي قاعدة الهرم القانوني تأتي القرارات الفردية، وهي تفرد للواقع المنصوص عليه في القواعد العامة.

وبناء على هذا التدرج يتم التمييز بين وظائف الدولة، فالوظيفة القضائية تمارس بواسطة الحكم وتنشئ قرارات فردية، بينما الوظيفة التشريعية تنشئ قواعد عامة.

وكذلك الوظيفة الادارية تنشئ قرارات فردية تتشابه بإنشائها مع الوظيفة القضائية ويصبح القرار الاداري مثل الحكم، ومن ثم فإن التمييز بينها حسب هذا الفقيه يتحدد بالمركز القانوني للهيئات او الاعضاء الذين يسنون القاعدة الفردية.

ويتمثل هذا المركز في استقلال القضاة بوظائفهم بعكس السلطات الادارية التي يباشر اعضاؤها وظائفهم على اساس التبعية الرئاسية، وتم مناقشة فكرة "الهرم القانوني" في بحث سابق من هذه الدراسة خلال عرض وظائف ونشاط السلطة الادارية.

(١) جامعة القدس المفتوحة: قانون إداري. مرجع سابق

ونرى في اشارة الى القرار الضريبي انه يمكن القول بكل قوة ان الادارة الضريبية ممثلة بموظفيها وخاصة مأموري التقدير منهم انهم يتمتعون باستقلالية تامة ويكونوا في حالة خضوع وظيفي للقانون الضريبي فقط ولا يخضعون ماديا للتبعية الرئاسية ويستمد هذا الاستقلال الوظيفي خلال تطبيق القانون الضريبي بما له من ذاتية مستقلة تماماً وتكون تبعية هذه الهيئة للقانون فقط.

وبناء على ذلك يمكن اعتبار القرار الضريبي بمثابة حكم قضائي، ويعاب على هذا المعيار ان الهرم القانوني الذي يقوم عليه هذا المعيار ليس هو الوحيد في عالم القانون، وانما يوجد الى جانب القواعد القانونية عنصر الاشخاص القانونية الطبيعية والمعنوية والتي أوجدت هذه القواعد القانونية لتنظيم الروابط بين هذه الشخوص.

وكذلك فإن مبدأ الاستقلال الوظيفي الذي يتمتع به العمل القضائي لا يعتبر وحيداً لان هناك بعض الهيئات الادارية لها نفس الاستقلال الوظيفي كما الحال في الادارة الضريبية والهيئات اللامركزية.

وكذلك في حالة عدم وضوح الصفة للهيئة في القانون مستقلة ام غير مستقلة فهنا تبدو الحاجة الى معيار علمي لتحديد طبيعة العمل ولهذا فإن هذا المعيار لا يفي بالمطلوب.

٣:١ معيار قوة الحقيقة

يتزعم هذا المعيار الفقيه (جيز jeze)^(١)

ويري فيه ان جوهر العمل القضائي هو تقرير مركز قانوني (عام او فردي) او واقع وانه ليس كل تقرير عملاً قضائياً إلا اذا كان له قوة الحقيقة القانونية (الحكم عنوان الحقيقة) حيث ان المشرع هو الذي يحدد بقوة " بصفة تقديرية " ان (للتقرير والعمل هذه القوة).

(١) جامعة القدس المفتوحة: قانون إداري. مرجع سابق

ومتى تقررت للمركز القانوني او الواقع قوة الحقيقة القانونية عندها لا عبره لصفة
الجهة او الهيئة القائمة بالعمل ولا أهميه للشكليات والاجراءات المتبعه فيه.

ويعتبر هذا المعيار نظرية قوية متماسكه لتمييز العمل القضائي عن القرار الاداري
وذلك برأي العميد "سليمان الطماوي"^(٢) " الذي اعتبر ان الحجة وقوة الحقيقة هي ابرز ما يميز
الحكم القضائي عن القرار الاداري.

والنقد تجاه هذا المعيار انه يعرف العمل القضائي بحجة الشيء المقضي به لكن
المشكلة تتمثل في معرفه ما اذا كان القرار قضائياً ام لا حتى يمكن معرفه فيما اذا كان له هذه
الحجة.

وكذلك يعتمد هذا المعيار على ارادة المشرع في تحديد وتقرير حجية الشيء المقضي
فيه وغالبا ما تكون ارادة المشرع ضمنية وغير صريحة وبالتالي فان التطبيق الفعلي يكون
صعباً.

واذا اسندت فكره حجية الشيء المقضي به او (قوة الحقيقة) الى فكره القرار الضريبي
يرى الباحث انه يوجد تطابق بين الفكرتين حيث ان للقرار الضريبي صفة قوة الحقيقة وحجية
أكيدة في تقرير المركز القانوني لهذا العمل وذلك ان القانون الضريبي حدد الدين الضريبي
تحديداً وافيا واكسب هذا القانون القرار الضريبي صفة قوة الحقيقة ولهذا يفيد هذا المعيار في
امكانية اعتبار ان القرار الضريبي يمتلك خصائص الحكم القضائي.

٢- معايير ذات صبغة مادية.

لم يكتف الفقهاء بشكليات العمل لتحديد طبيعته وانما عمدوا الى التعمق داخل العمل
والبحث في جوهره ومضمونه ومن المعايير التي اتبعت هي:

(٢) الطماوي، سليمان: الوجيز في القانون الإداري. دراسة مقارنة. دار الفكر العربي. ١٩٩٢

١:٢ معيار العناصر الهيكلية للعمل القضائي

ويتزعم هذا المعيار الفقية دجي^(١)، ويرى ان ما يميز العمل القضائي عن الاعمال الاخرى هو مضمونه المكون من ثلاثة عناصر مترابطة.

١:١:٢ عنصر الادعاء ويتحدد بوجود عمل او موقف مخالف للقانون وليس بوجود نزاع.

٢:١:٢ التقرير حيث ان مهمة القاضي حل المسألة القانونية المعروضة والحل هذا ينفرد بخصائص وحجية تختلف عن أي حل تقدمه الادارة، حيث يفرض نفسه بقوة الحقيقة القانونية، ولهذا الغرض يجب ان يقوم القاضي بأعمال تحقيق مسبقة واللجوء لمختلف اساليب الاثبات لتحديد الواقع بشكل دقيق.

٣:١:٢ القرار ويكون العنصر الثالث والنهاي من عناصر العمل القضائي، والعمل القانوني الذي يكون موضوعه تحقيق الحل للمسألة القانونية حيث انه النتيجة المنطقية من الحل ولهدف التنفيذ الفعلي له.

وانتقد هذا المعيار وذلك ان القرار احد عناصر العمل القضائي حيث توجد اعمال قضائية تتضمن حلا لمسألة قانونية دون اصدار قرار في الموضوع، ومثال ذلك ما يتعلق بالمسائل الفرعية المتعلقة بمشروعية العمل الاداري فعندما تحيل محكمة عادية مختصة بالنظر بالموضوع قرارا اداريا الى القاضي الاداري لتقدير المشروعية فيه فإن القاضي الاداري يقرر المشروعية من عدمها والمحكمة العادية تصدر قرارا في الموضوع.

(١) جامعة القدس المفتوحة: قانون إداري. مرجع سابق

٢:٢ معيار حسم النزاع

هناك جانب من الفقهاء اشترط وجود عنصر النزاع ليكون الحاسم في تمييز العمل القضائي عن غيره من الاعمال، حيث يكون هذا النزاع الذي يتم حسمه هو اساس العمل القضائي وهدفه النهائي، ويعرف الفقيه لامبي^(١) (lampve) العمل القضائي بأنه العمل الذي تفصل به سلطه عامه في حق كان موضوع نزاع أمامها.

٣:٢ معيار غاية العمل القضائي

اتجه جانب من الفقهاء الى غاية العمل لتمييز طبيعته لكنهم اختلفوا في تحديد هذه الغايه ونستعرض مواقف بعد هؤلاء الفقهاء.

١:٣:٢ موقف الفقيه بونارد bonnard^(١)

يرى هذا الفقيه ان الغاية الاساسية في الوظيفة القضائية هي الحفاظ على القانون من المنازعات التي تحدد وجوده، وتهدف هذه الوظيفة الى الالغاء والانهاء للنزاعات التي تحدث خلال تطبيق القانون من اجل القانون^(٢) سيما وان نشاط الادارة التنفيذية ينص على تنفيذ القوانين وتخضع بنشاطها لرقابة المشروعية من قبل القضاء.

ولكي يتحقق هذا الهدف فإن الوظيفة القضائية تمارس من خلال العمل القضائي المكون من عنصرين يعتمد كلاهما على الاخر وهما المنازعة التي تؤدي الى تدخل القضاء والقرار الذي هو محصلة في المنازعة.

^(١) جامعة القدس المفتوحة: قانون إداري. مرجع سابق

^(٢) جامعة القدس المفتوحة: قانون إداري. مرجع سابق

^(٣) جامعته القدس: مرجع سابق. صفحته (٣٠٣)

٢:٣:٢ موقف الفقيه شومو "shaumont"^(١)

ويري هذا الفقيه ان الوظيفة القضائية تفترض الشك القانوني الذي هو نتيجة لتخلف الشعور بالالتزام القانوني لدى صاحب الحق، وبرأيه فإن العمل القضائي يقوم على عنصرين مترابطين هما الشك القانوني والحل القضائي وبينهما رابطة سببية.

وفي رأي الباحث وباعتباره عاملاً في الجهاز الضريبي الفلسطيني فان معطيات هذه المعايير والمواقف لهؤلاء الفقهاء تقرب وتدعم وجهة نظره تجاه القرار الضريبي بصفة طبيعته القانونية المزدوجة لاحتوائه على عناصر العمل القضائي، فمعيار حسم النزاع يتطابق مع فكرة القرار الضريبي كونه يحسم نزاعاً قائماً بين حق الخزينة وبين إدعاء المكلف على اساس نص القانون الضريبي، والنزاع لا يكون هدفه القرار الضريبي بحد ذاته وإنما بما يحتويه من تثبيت لحقوق الخزينة الضريبية والذي يعكس هذا القرار حقيقتها ويؤكد لها بينما يحاول الطرف الآخر وهو المكلف او من يمثله ان يخفف ويقلص من هذه الالتزامات المالية تجاهه.

وكذلك معيار غاية العمل وموقف الفقيه بونارد ومسألة الحفاظ على القانون من خلال انتهاء المنازعات، فإن الباحث يرى ان المنازعات الضريبية قائمة في أغلب الاحيان وعادة تحل بالقرار الضريبي والذي هو بمثابة وسيلة تنفيذ القانون من اجل احقاق حقوق ومتطلبات القانون الضريبي.

وكذلك موقف الفقيه شومو ومسألة الشك القانوني لدي صاحب الحق فإن فلسفة الادارة الضريبية قائمة على هذا المبدأ "الشك القانوني" وبما لها من حقوق وامتيازات منحت بحكم القانون الضريبي وبكونها صاحبة الحق الاصيل في المطالبة وتحصيل الدين الضريبي كحق ثابت للخزينة العامة.

(١) جامعة القدس المفتوحة: قانون إداري. مرجع سابق

فالضرائب عموماً تقوم على عنصر الاكراه والتكليف الجبري للالتزام بتطبيق القانون وما يلاحظ خلال التطبيق العملي في هذا المجال فان المكلف يقاوم هذا الالتزام بمحاولات التهرب واخفاء بعض عناصر دخله اوزيادة اعبائه الانتاجية على غير وجه حق وذلك محاولة منه وممن يمثله من محاسبين وقانونيين لتخفيف وتجنب عبء الضرائب عليه وهذا ما يفسر فلسفة الادارة الضريبية بافتراض الشك تجاه ما يقدمه المكلف حيث تحتفظ لنفسها حق البحث والفحص والتدقيق والاطلاع والتعديل.

واستناداً عليه فإن عملها ووسيلتها القانونية في ممارسته نشاطها وهي القرار يتصف بمميزات العمل القضائي.

٣- موقف القضاء المصري من مسألة التمييز بين العمل القضائي والاداري.

تطرق الباحث لهذه المواقف في هذه الدراسة وذلك لقرب المشرع المصري من التشريع الفلسطيني بشكل عام.

وتبنى القضاء الاداري المصري المعيار الموضوعي وجعله اساساً للتمييز بين العمل الاداري والعمل القضائي، وبذلك اعتبرت محكمة القضاء الاداري " ان القرار القضائي هو الذي تصدره المحكمة بمقتضى وظيفتها القضائية ويحسم على اساس قاعدة قانونية خصومة قضائية تقوم بين خصمين، وتتعلق بمركز قانوني عام او خاص"، ولا ينشئ القرار مركزاً قانونياً جديداً وانما يقرر في قوة الحقيقة القانونية بوجود حق لاحد الخصمين او عدم وجوده.

ويكون القرار قضائياً متى اشتمل على هذه الخصائص ولو صدر عن هيئة لا تتكون من عناصر قضائية وانما اسندت اليها وظيفة قضائية استثنائية للفصل فيما يناط بها من

خصومات، وطبيعة الحكم القضائي انه يعتبر قوة الشيء المحكوم فيه أصبح نهائيا ويعتبر عنوانا للحقيقة فيما قضي به^(١).

ومن اوضح احكام محكمة القضاء الاداري الحكم الصادر في ١٥/٦/١٩٨٤ حيث قضت بانه يشترط في القرار القضائي ايا كانت السلطة التي تصدره توفر ثلاثه شروط:

الاول: قيام خصومة بين طرفين.

الثاني: ان تكون الخصومة في مسألة قانونية.

الثالث: ان يكون للقرار عند الفصل في الخصومة قوة الشيء المقضي به حين يعتبر عنوان الحقيقة فيما قضي به.

ورأي الباحث ان هذه الخصائص يتمتع بها القرار الضريبي إلى حد بعيد فالخصومة موجودة وتتعلق في مسألة قانونية من حيث تنفيذ استحقاقات والتزامات القانون وكذلك يمتلك القرار الضريبي حجية القانونية ويعبر عن الحقيقة لتأكيد مقاصد القانون واردة المشرع.

ثم تحولت المحاكم الادارية المصرية للأخذ بالمعيار الشكلي واعتبرت ان القرار الصادر عن هيئة ادارية لا يعتبر عملا قضائيا كونه صادر عن هيئات ادارية بحكم تشكيلها وان كانت هذه الهيئات تتكون من لجان ادارية ذات اختصاص قضائي.

ثم تحولت المحاكم للأخذ بالمعيارين معا وذلك يتضح خلال (دعوى رقم ٨٣/٤٨٣ مجموعة المجلس س٩ صفح ٢٠٦) ، يلاحظ ان القضاء المصري تردد كذلك بين الاخذ بالمعايير التي نادى بها الفقه ولم يأخذ معيارا بعينه.

(١) دعوى رقم ١/١٨٢ ورقم ١/١١٥/١١٥ بتاريخ ١٩٤٨/١/٦ صفح ١٨٢١. دعوى رقم ١/٢٤٩/١/٢٤٩ صفح ٥٤١ والحكم الصادر في ١٩٤٨/٤/٢٨، مجموعه مجلس الدولة س٢، ص ٦٢٨ وما بعدها ١٥٢

وبناء على ما سبق يؤكد الباحث رأيه في موضوع صفة الطبيعة القانونية للقرار الضريبي انه ذات طبيعة مزدوجة حيث يشمل عناصر العمل القضائي والعمل الاداري معا مختلفا بذلك عن سائر قرارات الادارات العامة الاخرى.

ومن خلال مراحل الاعتراض لدى محكمة الاستئناف الخاصة بضريبة الدخل والتي سيتم مناقشتها في مبحث لاحق من هذه الدراسة ان شاء الله، يتضح ان طبيعة هذا القرار المزدوجة تحمل خصائص العمل القضائي باعتبار ان المحاكم لا يطعن امامها إلا بالاحكام، وطالما ان القضاء قبل الطعن امامه في موضوع هذه القرارات فإنه أقر ضمنا بهذه القرارات بصفتها احكام.

المبحث الثالث

الفرع الاول

التقدير في حالة تقديم الإقرارات الضريبية

والتقدير في حالة عدم تقديم الإقرارات الضريبية

اولاً: التقدير في حالة تقديم كشف التقدير الذاتي.

من المؤكد ان الضريبة على الدخل هي محور قرار مامور التقدير، وعندما يقدم المكلف كشف التقدير الذاتي بانه يقر ويعترف بالدخل الذي حققه وكذلك بالضريبة المستحقة عليه لكن المشرع الضريبي وطبقاً للقانون المعمول به رقم ٦٤/٢٥، اجازت المادة (٥٣) منه لمأمور التقدير امكانية تدقيق هذا الكشف للتأكد من صحته ومصداقيته، وقد تكون نتيجة تدقيق وفحص هذا الكشف احد الاحتمالات التالية:

الاحتمال الاول: اقرار وإعتماد الكشف دون تعديل.

قد يجد مامور التقدير ان الكشف المقدم من قبل المكلف لا يحتاج الى تعديل، حيث تتشكل قناعة لدى مامور التقدير بأن الكشف صحيح وان المعلومات والبنود التي يحتويها دقيقة ومقنعة وبالتالي يوافق عليه كما هو.

واذا ما تكونت مثل هذه القناعة لدى المقدر بان الدخل صحيح والضريبة المستحقة بناء عليه هي واقعة وحقيقية فانه يبلغ المكلف بذلك باشعار خطي ومن خلال نموذج رسمي لدى دائرة الضريبة حيث يرمز له كمبيوتريا بكود (٠١) ويعني تقدير المكلف بناء على معلومات كشف التقدير الذاتي دون تعديلها وقبول حسابات المكلف لكونها مقنعة وصحيحة.

الاحتمال الثاني: قبول كشف التقدير قبولا مبدئيا.

وذلك عندما يتم الالتزام بتقديم كشف التقدير الذاتي السنوي من قبل المكلف وذلك دليل على ان المكلف يقوم بواجبه تجاه الضرائب على اكمل وجه من حيث احترامه للمدد والمواعيد القانونية، فان مامور التقدير يقوم باجراء قانوني واداري، وذلك ليحفظ حق الدائرة في الفحص والتدقيق.

ولتدارك مسألة المدة القانونية، لأنه بعد فتره معينة اذا لم يقيم مامور التقدير بالرد على الكشف فانه يعتبر مقبولا، وبكل ما ورد فيه وبناء عليه فإن الضريبة المصرح بها تصبح قطعية لكن هذه المدة غير محددة حسب القانون المعمول به لكنها محددة بالتشريع الاردني وكذلك بالتشريع الفلسطيني.

وكذلك لاسباب اعلام المكلف وتبليغه باستلام كشفه فانه يرسل له تقديراً اولياً ويرمز له كمبيوترياً (٠٠) ويتم إدخاله الى الحاسوب على اساس ان الكشف تم قبوله مبدئياً وسيتم مناقشته وتحديد التعديلات الواجبة فيما بعد، حيث يتم دعوة المكلف وتحديد موعد جلسة معه لمناقشة بنود هذا الكشف وتفصيلاته.

الاحتمال الثالث: قبول الكشف بعد ادخال تعديلات عليه وبموافقة المكلف (اشعار باتفاق)

وفي هذه المرحلة عندما يقدم المكلف كشف التقدير الذاتي لسنة معينة يتم اصدار اشعار القبول المبدئي وهو (٠٠) ثم يحدد مامور التقدير موعداً لمناقشة هذا الكشف مع المكلف او وكيله وقد تكون نتيجة جلسات النقاش هذه احدى الامكانيتين التاليتين:

الامكانية الاولى: هي موافقة المكلف على التعديلات التي يجريها المقدر على الدخل ومكوناته حيث يقوم برد جزء من المصاريف غير المعززة او تعديل في ايرادات المكلف او زيادة نسب الربح وهناك طرق فنية كثيرة يتبعها المقرون اثناء تعديل كشف التقدير الذاتي.

وخلال هذه الامكانية يكون قد تم الاتفاق ويصدر المقدر اشعارا للمكلف يرمز له كمبيوتريا (٥٢) ويعني اتفاقية نهائية لدخل المكلف عن سنة معينة وبموافقته.

والامكانية الثانية: عدم موافقة المكلف على التعديلات (اشعار بعدم الموافقة)، حيث تكون نتيجة النقاش مع المكلف وبعد عدة جلسات يتم دعوة المكلف اليها من قبل مامور التقدير هي عدم الاتفاق على التعديلات، عندها يصدر المقدر اشعارا يرمز له كمبيوتريا (٥٣) ويدخل إلى الكمبيوتر حيث يكون هذا التقديرا بالإستناد إلى حسابات المكلف وكشف التقدير الذاتي المقدم من قبله ويكون هذا الاشعار قابلاً للاعتراض خلال (١٥ يوم) من تاريخ تسلم اوتبليغ المكلف الاشعار.

ثانيا: التقدير في حالة عدم تقديم كشف التقدير الذاتي (اشعار غيابي)

وذلك بعد انقضاء المدة القانونية المحددة لتقديم كشف التقدير الذاتي وهي حتى نهاية اذار من السنة التالية لسنة التقدير، حيث يحق لمامور التقدير اعطاء مهلة اضافية قد تصل الى (٣٠) يوما واكثر حسب قناعته باسباب المكلف الموضحة من خلال طلب خطي يقدمه للادارة يطلب فيه تمديد فترة تقديم كشف التقدير.

وبعدها اذا لم يلتزم المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي فان مامور التقدير يصدر اشعارا غيابيا يبلغ المكلف به ويرمز له كمبيوتريا (٥٤) ويدخله الى الكمبيوتر ويكون قابلاً للاعتراض خلال (١٥) يوما 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 والحجز وغيرها، وذلك لتحصيل الضريبة المستحقة، ويرمز لهذا الكشف كمبيوتريا (٥١٥) وهو مرادف لمرحلة الكشف (٥٠) الموضحة سابقا.

وكذلك اذا قام المكلف بتقديم اعتراض خطي وليس بصيغة كشف تقدير خلال المدة القانونية فانه يقبل الاعتراض شكلا ثم يناقش فيما بعد من حيث الموضوع.

المواد القانونية التي تتيح لمأمور التقدير اجراء التقديرات سابقة الذكر استنادا للقانون رقم ٢٥ لسنة ٦٤.

١- المادة الاولى ٥٣ (١) (أ)

وتعني قبول مامور التقدير لكشف المكلف كما هو دون اجراء أي تعديل وذلك لقناعته بصحته ويصدر له اشعار (٠١) وتكون الاتفاقية بعد ذلك نهائية.

٢- المادة ٥٣ (١) (ب)

تبين هذه المادة صلاحيات مامور التقدير بتقدير دخل المكلف واصدار اشعارات تقدير حسب الفطنة والدراية وذلك من خلال اجرائين:

الاجراء الاول: تقدير المكلف بعد تقدير وتعديل كشفه وبموافقته على ذلك ويصدر اشعار (٠٢).

الاجراء الثاني: تقدير المكلف بعد تعديل كشفه ودون موافقته على ذلك ويصدر اشعار (٠٣).

حيث يستخدم المقدر نماذج لدى كاتب ضريبة الدخل احدها يسمى نموذج اتفاقية (٠٢) والآخر نموذج اشعار تقدير باتفاق، وكذلك اشعار تقدير بناء على الفطنة والدراية (٠٣) وتشمل الاتفاقية كافة التفاصيل التي اتفق عليها المقدر مع المكلف من حيث الرديات والتعديلات والاضافات للوصول الى الدخل الخاضع وكذلك الاعفاءات والتزيلات القانونية للوصول الى الضريبة المستحقة، ثم يوقع المقدر المكلف او وكيله على الاتفاقية وتجاز من قبل المدقق الداخلي ثم بعد ذلك تعتمد من قبل المدير.

٣- المادة ٥٣ (١) (ج)

وتعنى صلاحية مامور التقدير بقبول كشف التقدير كمرحلة اولية مع امكانية للتداول والتدقيق لاحقاً، حيث يصدر المكلف اشعار (٠٠) وعندما يتم التداول في هذا الكشف يصدر اشعاراً نهائياً باتفاق (٠٢) او غير نهائي (٠٣)، حيث يكتسب هذا الاشعار صفة القطعية والنهائية اذا لم يعترض عليه من قبل المكلف خلال المدة القانونية.

وخلال التطبيق العملي يلاحظ ان مدة بقاء الملف مفتوحاً للمداولة والنقاش (مرحلة ٠٠) هي غير محددة كما اشرنا سابقاً وهذا يعد سبباً مباشراً في تكاسل الدوائر الضريبية وعدم سرعتها في البت والانجاز وكذلك سبباً في ابقاء المكلف قلقاً وغير مستقر بسبب عدم وضوح موافقة الضريبي.

٤- المادة ٥٣ (٢)

وهذه المادة تخول مامور التقدير بان يقدر المكلف غير الملتزم بتقديم كشف التقدير الذاتي غيابياً وتبليغه بذلك من خلال اشعار صادر بناء على الفطنة والدراية ويرمز له (٥٤) وهذا التقدير لا يمنع المكلف او يحرمه من تقديم الكشف الذي يكون بمثابة الاعتراض على هذا التقدير، حيث يكون هذا التقدير قطعياً ونهائياً اذا لم يعترض عليه المكلف خلال المدة القانونية.

وعملياً يجب ان يكون التقدير مدروساً وصحيحاً ومطابقاً للواقع قدر الامكان ويشتمل على ضريبة مقنعة، وذلك لامكانية اثبات الموقف كضريبة دخل اذا 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 زيارة اماكن العمل ومراكز التعامل والشراء الخاصة بالمكلف حتى يتسنى الوصول الى مبلغ الضريبة القانوني للمكلف.

٥ - المادة (٥٤)

وتعني ان المشرع الضريبي منح وزير المالية او الموظف المناوب عنه خطياً صلاحية اعادة النظر في كشف التقدير الذاتي أو أية اجراءات اتخذها مامور التقدير بمعنى امكانية فتح اية اتفاقية لاي سنة ضمن شروط معينة.

حيث يفوض موظف ويسمى بالموظف المناوب وتكون لديه الخبرة العملية والعلمية الوافية في ممارسة التقديرات، وحددت هذه المادة المدة القانونية لامكانية فتح الاتفاقيات خلال اربع سنوات من انتهاء السنة التي جرى تقديرها، وكذلك حددت هذه المادة صلاحيات الموظف المناوب خلال اعادة النظر في التقديرات والاتفاقيات سواء بزيادتها او تخفيضها بشروط معينة.

١ - الشروط المحددة للموظف المناوب بصدده قراره تخفيض الضريبة.

١:١ - لتصحيح الاخطاء الجوهرية والحسابية.

٢:١ - منح الاعفاءات القانونية والتقاصات

٣:١ - في الأحوال التي لا تزيد فيها الضريبة المقدرة على (٥٠) ديناراً قبل اجراء أي تقاص حيث اشارة ذات المادة ان قرار الموظف المناوب القاضي بتخفيض الضريبة لا يعتبر قابلاً للاستئناف، بينما اجاز القانون الاردني المعدل الاستئناف عل قرار الموظف المناوب بالزيادة او التخفيض بينما استئنفت قرار الموظف المناوب بعدم التدخل وإعتبرته غير قابل للاستئناف.

٢ - الشروط المحددة للموظف المناوب بصدده قراره زيادة الضريبة

١:٢ خطأ في تطبيق القانون.

٢:٢ اهمال دخل لم يحاسب عنه المكلف

٣:٢ اغفال واقعة وحقيقة تفيد بزيادة الضريبة.

واشترطت هذه المادة على الموظف المناب ان يمنح المكلف فرصة لسماع اقواله وبسط قضيته وكذلك عليه تقديم الدليل القانوني المؤيد لقراره بزيادة الضريبة اثناء فتح الاتفاقية، ويصدر الموظف المناب اشعار تقدير جديد بعد فتح الاتفاقية ويرمز له كمبيوتريا بـ (٥٥).

الفرع الثاني

الاجراءات الخاصة بقرار ضريبة الدخل الفلسطينية

أولاً: مرحلة الاعتراض الاداري

أجاز المشرع الضريبي للمكلف أن يعترض على قرارات تقدير ضريبة الدخل المسموح الاعتراض عليها سابقة الذكر، حيث يحق للمكلف أن يتظلم من القرار الضريبي أمام الجهة التي أصدرت هذا التقدير قبل أن يلجأ الى ساحة القضاء، وذلك حتى يمكن حل مثل هذه المنازعات اداريا بتراجع الادارة الضريبية عن قرارها وذلك اما بتعديله أو الغائه أو تأييده وذلك قبل أن ينتقل النزاع الى ولاية القضاء الذي له حق الرقابة على قرارات الادارة الضريبية ومدى انصياها لحكم القانون.

والتظلم أمام الجهات مصدرة القرار ابتداء يكون شرطاً لنظر النزاع أمام القضاء بمعنى أنه شرط لقبول الطعن القضائي، فلا يجوز اثاره النزاع لأول مرة أمام القضاء ما لم يكن المكلف قد عرض النزاع على جهة الادارة الضريبية مصدرة القرار. ويتم ذلك من خلال لائحة اعتراض خطية تلتزم بالأحكام القانونية المنظمة لهذا الاعتراض وحسب الفقرة الثانية من المادة (٥٦) من القانون المعمول به.

١ - محتويات لائحة الاعتراض.

تتضمن لائحة الاعتراض:

١:١ اسم المعارض وعنوانه سواء كان شخص المكلف أو وكيله القانوني المفوض عنه وقد يكون المكلف شخصاً طبيعياً أو معنوياً، حيث أن لهذه الصفة دلالات قانونية واضحة وذات معنى.

٢:١ اسم المعارض عليه وهو مأمور التقدير بالاضافة الى وظيفته.

٣:١ القرار المعارض عليه وقد يكون أحد الاحتمالين، اما قرار مأمور التقدير تعديل كشف التقدير الذاتي للمكلف دون موافقته (٠٣) واما قرار مأمور التقدير بتقدير المكلف الذي لم يقدم كشف التقدير الذاتي في الوقت المحدد لذلك (٠٤).

٤:١ تاريخ وأسلوب تبليغ الاشعار حيث أن المدة القانونية المحددة للاعتراض هي (١٥) يوماً من تاريخ التبليغ، ولا يقبل الاعتراض بعد هذه المدة الا اذا اقتنع المقدر أن التأخير كان لأسباب قاهرة وجوهرية.

وتجدر الإشارة هنا الى أسلوب التبليغ بالاشعار يجب أن يكون اما بتسليمه باليد سواء للمكلف أو وكيله، أو بالبريد المسجل، حيث يعتبر كل اشعار أرسل بهذه الطريقة أنه سلم حسب الأصول الى الشخص المعنون له فيما لورفض ذلك الشخص استلام البريد.

٥:١ يجب على المكلف المعارض دفع مبلغ الضريبة غير المختلف عليه والمسلم به في لائحة اعتراضه، حيث يرد الاعتراض شكلاً اذا لم يتم دفع مبلغ الضريبة المقر به المكلف.

٢- دعوة المكلف الى جلسة نقاش للبت في اعتراضه.

جرت العادة في دوائر ضريبة الدخل ان يتم تحويل الملف الذي وصل الى هذه المرحلة (الاعتراض) الى مأمور تقدير اخر غير الذي قدره في البداية وذلك لاعتبارات قد تكون شخصية اتخذت طابع عدم الاتفاق بين الطرفين وكذلك لإعتبارات مهنية وفنية، حيث يتاح فرصة جديدة للمكلف لسماع أقواله، وتقديم بيناته ومستنداته، وحتى لا يتذرع بأن مأمور التقدير متمسك برأيه ولا يريد الرجوع عن قراره لأي سبب كان.

وهنا يتم مناقشة القضية من البداية مع مأمور تقدير اخر مع الأخذ بالحسبان القرار السابق ودراسته بشكل متعمق ومستفيض حتى يتم التأكد من أن المكلف لم يتعرض وأن الدائرة لم تخسر شيئاً من حقوقها.

ويتم تكليف مأمور التقدير من قبل المدير للنظر في الاعتراض، حيث يحدد جلسة مع المكلف أو وكيله، وللمعتراض حق تقديم البيئة على أسباب اعتراضه وللمقدر حق طلب كافة المعلومات والتفاصيل والسجلات والمستندات المتعلقة بدخل المكلف المعتبر، كما له الحق في استجواب أي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بالتقدير المعتبر عليه ويشترط القانون موافقة المكلف المعتبر أثناء استجواب أي شخص مؤتمن على أسراره.

٣- صلاحيات المقدر في مرحلة الاعتراض على التقدير.

بعدما يقبل مأمور التقدير الاعتراض من الناحية الشكلية، وبعد تدقيق الأسماء والمدة القانونية وباقي الشروط الشكلية الأخرى، فانه يقوم بدراسة الاعتراض من الناحية الموضوعية مستخدماً امكانياته الفنية والعلمية في بحث تفاصيل وأسباب الاعتراض ومدى ملائمة التقدير لواقع المكلف الفعلي قياساً بحجم أعماله، فاذا اقتنع المقدر بموضوعية الاعتراض وأسبابه فانه يقوم بتعديل التقدير تبعاً لذلك وبعد موافقة المكلف يصدر اشعاراً جديداً يسمى (٠٧) ويبلغ به المكلف رسمياً ويكون بمثابة اتفاقية نهائية.

وإذا لم يقتنع المقدر بأسباب الاعتراض كلياً أو جزئياً ولم يتفق مع المكلف على أية تعديل للقرار فيجوز له بقرار معلل ومفسر أن يبقي على التقدير المعترض عليه أو يزيده ويصدر اشعاراً بأمر محكمة ويرمز له (٥٩).

ويكون هذا القرار قابلاً للاستئناف لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل وصلاحيته المقدر في مرحلة الاعتراض الإداري واسعة جداً لدرجة إمكانية زيادة الضريبة المقدرة أصلاً والمعتراض عليها، وبذلك تجاوز لقاعدة (لا يضار طاعن بطعنه)^(١).

ثانياً: مرحلة الاعتراض القضائي.

وتكون هذه المرحلة من جزئين هما الاستئناف والتمييز.

١ - الاستئناف.

نصت المادة (٥٧)(١) من القانون المعمول به رقم ٦٤/٢٥ على تشكيل محكمة استئناف ضريبة الدخل بحيث تكون برئاسة قاض من الدرجة الثانية وعضوية قاضيين لا تقل درجة كل منهما عن الرابعة يخضعون للأحكام القانونية التي تسري على القضاة النظاميين، وتمارس اختصاصاتها وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه وتطبق أحكام أصول المحاكمات الحقوقية وتعقد جلساتها في مقر الإدارة العامة للضرائب حيث يوجد الآن في مدينة رام الله.

وحددت اختصاصات هذه المحكمة بالنظر في الاستئنافات المقدمة للطعن في قرارات التقدير، وقرارات إعادة النظر في التقدير التي يجوز استئنافها بمقتضى أحكام قانون ضريبة الدخل.

(١) خصاونه: مرجع سابق

وتعتبر هذه المحكمة خاصة كونها تختص بقضايا فنية تحتاج الى معرفة كافية في الأمور المحاسبية والاقتصادية والقانونية والادارية كون قضايا ضريبة الدخل لها صفة الاستعجال، وتجري المحاكم بصورة غير علنية الا اذا رأت المحكمة غير ذلك ولها أن تستعين بالخبراء من مدققي الحسابات وذوي الخبرة لتزويدها بتقرير خبرة حيال أي قضية معينة.

وخلال النظر الى واقع القضايا الضريبية في عهد السلطة الوطنية الفلسطينية لم يكن هناك تراكم قضايا كثيرة لدى محكمة الاستئناف وأن عددها محدود قد لا يتجاوز (٧٠) قضية حسبما أفاد مدير عام ضريبة الدخل، وغالبا ما يتم البت فيها من خلال تحويل القضية الى مكتب المدير العام لاجراء المصالحة مع المكلف.

١:١ اجراءات الاستئناف لدى محكمة ضريبة الدخل، تمارس هذه المحكمة اختصاصتها وفقا لاحكام القانون الضريبية والانظمة والتعليمات الصادرة بموجبه وتطبقه اجراءات قانون اصول المحاكمات.

٢:١ محتويات لائحة الاستئناف

١:٢:١ اسم المستأنف وعنوانه، وهو المكلف بكامل مفهومه له الحق في تقديم الاستئناف ولا يحق للمقدر او للموظف المناب الطعن في قرار التقدير باعتبارهم الجهة مصدرة القرار.

٢:٢:١ اسم المستأنف عليه بالإضافة لوظيفته، وقد يكون مأمور التقدير او الموظف المناب من قبل وزير المالية بالإضافة لوظيفتهما

٣:٢:١ سنة اوسنوات التقدير المستأنف عليها وتاريخ الاشعار.

٤:٢:١ تاريخ تبليغ اشعار التقدير المستأنف.

٥:٢:١ مقدار الضريبة المقدرة بموجب القرار المستأنف ومبلغ الضريبة التي يسلم ويقر به المكلف ويجب ان يدفع هذا المبلغ المسلم به، ويقدم ايصالا يدفعه اثناء تقديم لائحة الاستئناف اودفع اية مبلغ يوافق عليه مدير الضريبة علما بانه يرد الاستئناف اذا لم يدفع هذا المبلغ المحدد.

٦:٢:١ اسباب الاستئناف، ويجب ان تكون مبينة بشكل واضح ومبرر، بحيث توضح مواقف الخلاف مع المقدر او الموظف المناوب، ويحق للمقدر المستأنف عليه ان يطلب من المحكمة رد وعدم الاستجابة لاي واقعه لم تثار امام المقدر أو الموظف المناوب ابتداء^(١).

ويجب على المكلف المستأنف ان يحدد طلباته بوضوح من خلال لائحته هذه سواء كانت الاعفاء من الضريبة أو فسخ القرار أو تخفيض الضريبة الى الحد المقرر به المكلف ويجب على المحكمة ان لاتحكم باقل من هذا المبلغ.

كما ينبغي ان توقع لائحة الاستئناف من محام استاذ، كما يجب على المستأنف ان يدفع عند تقديم لائحة الاستئناف رسماً مستقلاً عن كل سنة قدره (٣%) من الفرق بين الضريبة المقدرة عليه والمبلغ الذي يقر ويسلم به المكلف من تلك الضريبة، بحيث لا يقل هذا الرسم عن ثلاثة دنانير في اية حال، وان لا يزيد عن مائة دينار لكل سنة مستأنفه، ثم يجب دفع نصف هذا المبلغ عند تجديد الاستئناف الذي تم رده واسقاطه.

كما أنه يجب الإشارة الى ان المبلغ المسلم به في لائحة الاستئناف هو ما سبق وان صرح المكلف في كشف التقدير الذاتي، وذلك عملاً بالقاعدة القائلة " من سعى الى نقض ما تم من قبله فسعيه مردود عليه " .

نهاية يجب ذكر ان القرارات المسموح قانوناً باستئنافها هي قرارات مأمور التقدير بعد البت في اعتراض المكلف على التقديرات الغيابية (٠٣,٠٤) غير المتفق عليها مع

(١) فلاح، حسن: مرجع سابق

المكلف، وكذلك قرارات الموظف المناب بزيادة الضريبة فقط حسب مادة ٥٤ (ج) من قانون رقم ٢٥ لسنة ٦٤ المعمول به.

٢ - مرحلة التمييز

التمييز هو آخر مراحل الطعن القضائي تجاه قرار المقدر او الموظف المناب وتختص محكمة التميز بالنظر في الطعن في قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وهي اعلى محكمة في بناء القضاء، ولهذا فان قرارها غير قابل للطعن.

وقد نصت الفقرة الثامنة من المادة رقم (٥٧) من قانون رقم ٢٥ لسنة ٦٤، انه باستثناء ما نص عليه من البندين (ب) و (ج) من الفقرة الثانية من المادة العاشرة من قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم (٢٦) لسنة ١٩٥٢، يكون كل حكم تصدرها المحكمة في هذا الصدد نهائيا وغير قابل للتمييز اذا تجاوز مبلغ الضريبة المقدرة من قبل مامور التقدير او الموظف المناب (١٠٠) دينار قبل اجرا أي تقاص حسب المواد (٣٠، ٣١، ٣٢، ٣٣)، بينما القانون الاردني رقم ٥٧ لسنة ٨٥ المادة (٣٤) منه حددت المبلغ اذا تجاوز (١٠٠٠) دينار قبل اجراء التقاص.

ويجوز لكل من المكلف ومامور التقدير والموظف المناب تمييز قرارات محكمة الاستئناف وذلك خلال (١٥) يوما من تاريخ صدور قرار الاستئناف^(١).

ويلاحظ من خلال التطبيق العملي في مكاتب ضريبة السلطة الوطنية الفلسطينية انه لم تصل اية قضية ضريبة لمرحلة التمييز منذ استلام السلطة الفلسطينية الضرائب عام ١٩٩٥.

وبالنسبة لرسوم التمييز فان على المكلف المميز ان يدفع عند تقديم لائحة التمييز رسما قدره ٣% من الفرق بين مقدارة الضريبة المقدرة عليه والمقدار الذي اقر به في لائحة الاستئناف^(٢)، على ان لا يقل عن خمس دنانير وان لا يزيد عن مائة دينار.

(١) دليل ضريبة الدخل الفلسطينية. الاصدار الاول ١٩٩٧. مرجع سابق

أما إذا كان المميز مأمور التقدير اوالموظف المناب فانهم لا يدفعوا رسوم التمييز كونهم يمثلون الخزينة العامة في هذه القضايا، وتعتبر محكمة التمييز محكمة قانون وليس محكمة موضوع، بمعنى ان لها ان تلغي الحكم المطعون فيه لمخالفته للقانون وذلك بهدف تحقيق الصالح العام وليس بهدف تحقيق مصلحة أحد اطراف النزاع.

ولدى الانتهاء من النظر في القرار المميز تصدر هذه المحكمة قرارها بقبول اورد التمييز وبتأييد اونقض القرار المميز اوباعادة القضية الى محكمة استئناف ضريبة الدخل.

وبالنسبة لمصاريف الاستئناف والتمييز حيث يعود تقديرها لمحكمة الاستئناف اوالتمييز حسب ظروف الحال، وتأخذ المحكمة بعين الاعتبار وهي في هذا الصدد قيمة الدعوى ومدتها التي استغرقت للفصل فيها وغيرها من الامور.

حيث يتحمل المكلف جميع مصاريف الاستئناف والتمييز اذا كان تقدير المحكمة للضريبة الواجب دفعها لا يقل عن التقدير الذي اجراها مامور التقدير اوالموظف المناب، ويتحمل المقدر اوالموظف المناب جميع هذه الرسوم اذا كانت الضريبة الذي اقرتها المحكمة لا تزيد على تقدير المكلف.

واذا كان مبلغ الضريبة بناء على قرار المحكمة يقع بين تقدير مامور التقدير اوالموظف المناب وبين اقرار المكلف، فيحكم بالرسوم والنفقات بنسبة المبلغ المحكوم به إلى مبلغ الضريبة الذي قدره المقدر اوالموظف المناب، وبذلك يتحمل الرسوم كل من الطرفين وبنسبة معينه^(١).

٣- مرحلة التصالح واجراءات المحاكم.

(٢) فلاح، حسن : مرجع سابق

(١) فلاح، حسن : مرجع سابق

٣-١ عندما يقوم المكلف من خلال وكيله المحامي بتقديم لائحة الاستئناف لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل، ذلك خلال مدة الـ (١٥) يوم بعد تبليغه بقرار التقدير لامر محكمة (٠٩) فانه يتم تحديد موعد للنظر في الدعوى من قبل المحكمة ويبلغ به كل من الطرفين طرف المكلف (المستأنف) وطرف الادارة الضريبية ممثلة بمأمور التقدير المستأنف عليه.

٣-٢ تم في الموعد المحدد يحضر الطرفين وتتحقق المحكمة من الشروط الشكلية للدعوى مثل التأكد من التوكيل وصحته من قبل المكلف المستأنف لوكيله، وكذلك التأكد من ان اللائحة قدمت خلال المدة القانونية، وكذلك دفع المبلغ المحدد المقرر به من قبل المكلف وكذلك رسوم الاستئناف وغيرهما من الامور الشكلية تحددها المحكمة، وتعتبر هذه الشروط من النظام العام يحق للمقدر اثارها في أي مرحلة من مراحل القضية وكما ان للمحكمة ان تثيرها من تلقاء نفسها.

٣-٣ اذا وجدت المحكمة ان الدعوى مكتملة الشروط الشكلية تقرر قبولها واذا وجدت خلل او نقص في هذه الشكليات تقوم المحكمة برد الدعوى مع تحميل المستأنف كل النفقات.

٣-٤ في هذه الاثناء وحفاظا على حقوق الخزينة، وكون هذه القضايا لها صفة الاستعجال ومن الحكمة ان تحل بالسرعة الممكنة لرغد الخزينة العامة بالايرادات اللازمة وكذلك لاستقرار المراكز المالية والقانونية للمكلفين فانه يصار الى عرض التصالح في هذه القضايا، حيث يتم العرض من قبل المحكمة على الطرفين وفي كثير من الحالات يتم التصالح والاستجابة لعرض المحكمة.

٣-٥ يحدد موعد اخر من اجل التوصيل الى اتفاق وتسويه بشأن المبالغ الضريبية واجبة الدفع ويجوز لمدير عام ضريبة الدخل ومن يفوضه من مقدرين اجراء هذه المصالحة وذلك من خلال تحديد موعد لجلسات ونقاش بين مأمور التقدير المختص وممثل المكلف وذلك للتوصل الى اتفاق معين.

٦-٣ يعرض هذا الاتفاق على المحكمة وفي موعد محدد يتم التوقيع عليه لدى المحكمة وتتبناه وتصدر فيه قرارها وحكمها ويرمز له بلكود (١١).

٧-٣ وفي حالة عدم التوصل الى اتفاق مصلحه تأخذ المحكمة اجراءتها حيث تطلب ملف المكلف المستأنف، وجرت العاده لدى دوائر ضريبة الدخل ان تقوم بتزقيم محتويات ومستندات الملف ثم تصوره وترسله الى المحكمة، وكذلك تطلب المحكمة من المكلف المستأنف تقديم مستندات وبياناته سواء شفويا أو كتابيا، حيث تجمع المحكمة كل البيانات من حيث الشهود وتقارير الخبرة مستعينة بذلك بالمدققين الخارجيين وذوي الخبرة في مجال عمل المكلف وكافة الوثائق الاخرى اللازمة.

٨-٣ يكون عبء اثبات ان التقدير باهظ ومجحف يقع على عاتق المكلف استنادا لاحكام قانون ضريبة الدخل، وقد تستمر المحكمة عدة جلسات يقوم المكلف بتقديم كل بياناته ويحق لمامور التقدير المستأنف عليه الاعتراض على اية بينه لم تثار امامه في حينه، ثم يقوم المقدر بتقديم دفعه وبياناته وعادة ما تكون خلال الملف الموجود لدى المحكمة وكذلك للمستأنف (المكلف) الاعتراض على اية بينه تعرض لأول مرة ولم يسبق ان عرضت للنقاش مع المكلف في حينه.

٩-٣ وبعد عدة جلسات يتم فيها تقديم كل من الطرفين بياناته وادعاءاته تلتئم المحكمة ثم ترفع الجلسة للقرار، والتي لها حسب القانون الضريبي ان تقرر التقدير كما هو او تخفضه او تزيده او تلغيه او تعيده الى مامور التقدير المستأنف عليه لاعادة التقدير وفقا للتعليمات التي تراها صائبه كما ان لها أن ترد الاستئناف أو أي جزء منه.

نهاية لا بد من الإشارة الى ان اغلب التشريعات الضريبية^(١) تأخذ بالمصلحة وتؤكد على ان تكون المصلحة قبل صدور حكم نهائي بالدعوى، وترى هذه التشريعات ان المصلحة تمثل نمط من انماط العدالة والانصاف وتاكيدا على عامل الثقة بين المكلف والادارة الضريبية.

وغالبا ما تكون المصلحة لصالح الادارة باعتبارها الطرف الاقوى وكونها تمثل جهة الصالح العام ومصلحة الدولة، وقليل ما تكون لصالح المكلفين والذين دائما يتخوفون من تصرفات الادارة الضريبية لتصورهم انها قد تسبب الاجحاف بحقهم وذلك اما بسبب جهلهم بالقوانين والانظمة الضريبية أولتمادي الادارة الضريبية باستخدام سلطاتها ووسائلها الممنوحة لها قانونا اثناء ممارستها لنشاطاتها المتعدده والمتعلقه بإجراءات فرض وتحصيل الضرائب.

(١) خصاونة: مرجع سابق

الخاتمة

نتائج وتوصيات

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على النظام القانوني للإدارة الضريبية وتحليل مكونات هذا النظام وتبين خلال الدراسة أن الإدارة الضريبية تحتكم في كل أفعالها وإجراءاتها إلى أحكام مواد القوانين الضريبية وتخضع لها وظيفياً وهي بصدد ممارسة نشاطاتها وأثناء استخدام وسائلها القانونية، وتكون خاضعة لأحكام القانون الإداري بتركيبها العضوي المتمثل بكافة عاملاتها وموظفيها بدءاً بوزير المالية وانتهاءً بالمقدرين.

وكذلك بينت الدراسة ماهية العلاقة بين محاور النظام الضريبي وهي الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي والمكلفين، والتي تحدد مضامين هذه العلاقة أحكام القوانين الضريبية المستمدة شرعيتها من الدستور وكذلك كفاءة الإدارة الضريبية في استخدامها لوسائلها القانونية، ومن ثم مدى التزام المكلف بتطبيق فرائض هذه القوانين، واحترامه لهذه الالتزامات من خلال الوقوف على حقوقه وتحصيلها والالتزام بواجباته وأدائها بما يضمن التفاعل الإيجابي بين أطراف هذه العلاقة القانونية حتى تكتمل عملية أداء وتحصيل هذه الضريبة على أكمل وجه.

وتهدف هذه الدراسة أيضاً إلى تحديد خصائص وأهداف النظام الضريبي التي يجب أن يشتمل عليها أية نظام ضريبي فعال، وتبين خلال الدراسة أن ضريبة الدخل لها من الخصائص إلهامه التي تميزها عن غيرها كذلك تظهر قانونيتها التي تمكن من تحقيق أهداف هذا النظام والتي هي أهداف للنظام الإقتصادي والسياسي بشكل عام، حيث يتحقق الاستقرار من خلال تحقيق الأهداف المقصودة.

وهدفت الدراسة إلى التعريف بالأنظمة الضريبية وبيان إيجابياتها وسلباتها سواء كان النظام الموحد أو الضرائب النوعية أو المختلطة.

ثم تناولت الدراسة إلى التنظيم الفني للضرائب بما يحتويه من إجراءات وأحكام تحدد الأشخاص والأموال الخاضعة للضريبة ومعدلات الشرائح وطرق التقدير والتحصيل.

وكذلك تطرقت الدراسة إلى نشاط السلطة الإدارية، وتبين أنها تقوم بعدة وظائف ضمن إختصاصاتها وصلاحياتها كالوظيفة التنفيذية والمرفقية والضبطية، وأظهرت الدراسة حدود وإمكانية ممارسة هذه الوظائف من قبل السلطة الإدارية، كذلك شرعية إستخدامها لوسائلها ممثلةً بموظفيها وأعمالها المادية والقانونية ومثالها القرارات الإدارية والتي أفرد لها الباحث مساحة مهمة من هذه الدراسة كونها أهم وسيلة قانونية من وسائل الإدارة الضريبية، ثم تحدث الباحث عن مبدأ المشروعات والتي هو ضمان إحترام الإدارة لقواعد إختصاصاتها وحدود سلطاتها، ومدى قانونية وشرعية نشاطات السلطة الإدارية أثناء أدائها لوظائفها المتعددة.

وكذلك هدفت الدراسة إلى التعرف على التطبيقات العملية لجهاز الضرائب الفلسطيني وتحدث الباحث عن حقوق والتزامات المكلف بدفع الضرائب وذلك من خلال ما نص عليه التشريع الضريبي صراحةً وما ألزمت به الإدارة الضريبية المكلف نظاماً وإجراءً.

ثم تحدث الباحث عن الطبيعة القانونية للقرار الإداري وما تعنيه هذه الطبيعة من أهمية في تحديد النظام القانوني للإدارة الضريبية، وكذلك صفة مأمور التقدير الصادر عنه هذا القرار، حيث توصل الباحث إلى أن القرار ذا طبيعة قانونية خاصة له صفة الحكم لما يحتويه من خصائص العمل القضائي وذلك إعتماً على معايير التمييز بين العمل القضائي والعمل الإداري.

وأخيراً إشمطت الدراسة على إجراءات التقدير للإدارة الضريبية من الناحية العملية والتطبيقية، وكذلك إجراءات ومراحل الإعتراض الإداري والقضائي بما فيها الاستئناف

والتميز، وبينت الدراسة شروط وحدود وظروف كل مرحلة بما فيها مرحلة التصالح وإنهاء القضية على وجه من السرعة والاستعجال.

ومن خلال استعراض بحثنا هذا توصلنا إلى النتائج والتوصيات التالية:

أولاً: النتائج

(١) إن الإدارة الضريبية تمارس عملها بناءً على أسس قانونية مثبتة في تكوين نظامها القانوني المستمد جذوره الشرعية من كلا القانونين الإداري والضريبي، ولهذا على الإدارة الضريبية أن تدرك أن قوتها وكفاءتها تتجلى في عدلها وفي حرصها للوصول إلى الحقيقة والبيئة كاملة، وليس في الإفراط في ممارسة حقها وسلطانها الواسعة والتي قد تدفعها لظلم المكلفين والإجحاف في حقهم.

(٢) إن إثارة الجدل الفقهي والقضائي حول حسم الطبيعة القانونية لقرار مأمور التقدير يدل على مدى أهمية وعمق مكانة هذه الطبيعة في النظام القانوني، وبالتالي فإن النشاط المتمثل بقرار مأمور التقدير لا يكون إلا في إطار نظام قانوني متكامل وثابت، ويتبع في تسلسله إلى بناء الهرم القانوني في الدولة، وعليه فإن الإدارة الضريبية القائمة على هذا النشاط تكتسب أهمية كبيرة وصلاحيات واسعة تميزها عن غيرها، ولهذا يجب أن تكون هذه الإدارة محل إهتمام خاص من قبل مركز القرار في الدولة، وذلك لحمايتها وتأهيلها فنياً وإدارياً وقانونياً، ومن ثم تأمين مستوى مادي مناسب لموظفيها وعاملينا.

(٣) إن قرار مأمور التقدير والذي إكتسب صفة القطعية في أي مرحلة من مراحله يخول الإدارة الضريبية في إتخاذ إجراءات الحجز على أموال المكلف لغاية تحصيل الدين الضريبي لهو بمثابة حكم المحكمة، ويمتلك خصائص هذا الحكم الذي له صفة التنفيذ الجبري بمجرد صدوره دون الحاجة إلى قرار محكمة.

(٤) إن قيام محكمة الإستئناف وبعد قبولها النظر في القضية الضريبية المعروضة أمامها بعرضها للتصالح، أي إعادتها إلى مدير عام ضريبة الدخل ومن ثم مأمور التقدير صاحب العلاقة لأخذ الرأي والمشورة في هذه القضية، ثم تبني هذه المحكمة قرار التقدير القاضي بالمصالحة ثم إعلانه بصفته حكم محكمة، لهو تأكيد مهم يفيد أن قرار مأمور التقدير لا يقل أهمية وقوة حجية عن قرار المحكمة ذاتها.

(٥) إن نتيجة قبول كشف التقدير الذاتي للمكلف بدون تعديل ومنحه تقدير (٠١) فيه تشجيع وتعميق لثقة المكلف بهذه العلاقة، وكذلك افتراض المصادقية بتصرفات أحد أهم محاور النظام الضريبي وهم المكلفون.

(٦) إن مرحلة قبول الكشف الذاتي مبدئياً (٠٠) تشجع المكلفين على الالتزام بالموعد المحدد لتقديم هذا الكشف ويحفظ لهم حقوقهم ويعطيهم أفضلية معينة في التعامل، وبالنسبة للإدارة الضريبية فإن هذه المرحلة تشجع على العمل والإنجاز، وبالتالي تلزم مأمور التقدير بسرعة الرد والبت في هذه الكشوف في الوقت المحدد.

(٧) إن مرحلة التقديرات (٠٣،٠٤) وهي التقديرات الغيابية قد تكون نتيجتها سلبية على الدائرة والمكلفين على حد سواء، ففي حالة تقدير المكلف بهذه الطريقة وعدم إعتراضه على هذا التقدير بمعنى قبوله التقدير ضمناً، في مثل هذه الحالة قد تقع الدائرة بالغبن وعدم الوصول إلى الحقيقة كون هذه التقديرات أقل بكثير من واقع المكلف، وفي هذا يكون ضياع لحقوق الخزينة، وقد تكون هذه التقديرات الغيابية عالية ومجحفة جداً لمكلفين ليس لديهم من

الدخول التي تستحق مراجعة دوائر الضريبية وبالتالي فإنهم لا يعطون أية أهمية لهذه التقديرات، وفي هذا تعكير للعلاقة الخاصة مع المكلفين وتعطيل جهود الإدارة الضريبية بسبب إجراءات إدارية غير مثمرة وليس في صالح الخزينة بشيء.

(٨) إن نشاط السلطة الضريبية له من الخصوصية والاستقلال بما يميزه عن باقي نشاطات إدارات الدولة الأخرى، ولهذا فإن هذا النشاط يمر بمراحل قضائية نتيجة المنازعات الضريبية مع المكلفين، والتي لها صفة خاصة أيضاً ولهذا يؤخذ على المشرع الضريبي عدم تنظيمه للإجراءات الخاصة بمرافعات وإجراءات المحاكم، لأن كثيراً من أحكام قانون المرافعات لا يتناسب مع ذاتية وخصوصية الضرائب ومنازعاتها ذات الطبيعة الخاصة.

ثانياً: التوصيات

(١) يجب على الإدارة الضريبية عدم التماهي في سلطتها التقديرية بإعتبار أن موافقة المكلف على التعديلات دائماً تعني أنه يخفي الكثير غير المصرح عنه في كشف التقدير الذاتي وفي ذلك ظلم وإجحاف بحق المكلف.

(٢) يجب على المشرع الفلسطيني أن يراعي خصوصية المكلف الفلسطيني من كافة جوانبه الإقتصادية الاجتماعية والسياسية، حيث أن هذه النتيجة هي مدخل للنتيجة الأولى حتى تتمكن الإدارة الضريبية من توثيق صلتها وعلاقتها بمجتمع المكلفين، والحفاظ على هذه العلاقة لتكون ضمن إطار القانون وليس علاقة عدائية تبدأ وتنتهي دائماً بتقديرات غيابية ثم إنذارات وحجوزات ثم قرارات محاكم.

(٣) يجب على الإدارة الضريبية المحافظة على المورد الذي لا ينضب، وهو مصدر دخل المكلف الذي ينتج الضريبة لرغد الخزينة العامة بالإيرادات، فهذه الشراكة دائمة ومستمرة مادام هناك مصدر دخل ونشاط للمكلف، وعلاقة طويلة الأمد يجب النظر إليها بمنظور خاص يتلائم مع خصوصيتها، وعلى إدارة الضرائب الفلسطينية العمل قدر الإمكان على تغيير

النظرة السابقة تجاه الضرائب كون المكلف الفلسطيني لأول مرة في حياته الإقتصادية والسياسية يمارس ويطبق عليه قانون وطني وبأيدٍ وطنية وبقيادة وطنية أولى لها أن تراعي ظروفه وخصوصيته وأن تحدد حدوداً حمراء لهذه العلاقة يجب تحريم المساس بها.

(٤) يجب على إدارة الضرائب إصدار التعليمات المستمرة وتوجيه كوادرها العاملة على ضرورة معاملة المكلفين المبادرين لإنهاء ملفاتهم بشكل مستمر ودوري، بطريقة وأسلوب يعمقان الشعور بالثقة لدى هؤلاء، وذلك من خلال تشجيعهم بقبول إقراراتهم وإعتمادها أساساً لتقديرهم، وعدم البعد قدر الإمكان عن محتويات وبنود تلك الإقرارات لما في ذلك من وسيلة حقيقية وأكيدة تشجعهم على الإلتزام الطوعي، وبالتالي إنهاء السنوات العالقة وتحصيل الضرائب بأقل التكاليف الإدارية وبموعتها المحدد، وفي ذلك تعميق للحس الإنتمائي لهؤلاء المكلفين المبادرين، حيث معاملتهم بروح وطنية وعصرية تعمق هذا الإحساس لديهم وتقنعهم بعدم التعرض للظلم والإجحاف، سيما أنهم عانوا من قسوة الضرائب في الماضي ومن سوء المعاملة على كافة الصعد

(٥) يجب على الإدارة الضريبية أن لا تفهم قبول المكلف تعديل كشفة الذاتي دائماً من باب سوء النية، وذلك لإفترض نيته للتهرب، وعملياً يوافق المكلف على التعديل لعدم إدارته حسابات صحيحة ومقنعة وبالتالي عدم قدرته على الدفاع والرد على تقديرات المقدر، ومن واقع التطبيق العملي يتضح أن كثيراً من الحالات والقضايا التي لو كان المكلفون يديرون حسابات طبقاً للقانون لكان أفضل لهم في الدفاع عن بيناتهم، وإثبات حقيقة دخلهم المعلن ومن ثم تقليص قدرة مأمور التقدير على التوسع بسلطته التقديرية باستخدام مبدأ الفطنة والدراية، وبالتالي قد تكون الضرائب المستحقة عليه أقل بكثير فيما لو أدار حسابات قانونية تدعم موقفه في كشف التقدير الذاتي. إلا أنه لا يمكن التعميم على أن جميع المكلفين يوافقون على التعديل دون أي محاولة لإخفاء حقيقة دخلهم، لأن هناك الكثير من المكلفين الذين يخططون لتقديم مثل هذا الكشف الصوري

في ظل عدم إدارتهم لحسابات رسمية لأنه مهما كانت تعديلات مأمور التقدير على الدخل المعلن قد لا تصل إلى مستوى حقيقة أعمال هؤلاء المكلفين، لهذا يجب أن تتمتع الإدارة الضريبية بكفاءة عالية وخبرة مهنية تمكنها من التمييز بين هؤلاء المكلفين وعلى قاعدة العدالة من خلال الفحص والتدقيق إلى الحد الذي يشكل قناعة معقولة عن وضع المكلف وحجم أعماله.

(٦) يجب على الإدارة الضريبية الإنتباه إلى دور المحاسبين على أهميته كون أن معظم المكلفين يتقنون بالمحاسبين بشكل مطلق وأنهم يوكلون لهم التصرف على أي نحو يراه المحاسبون، وكان هذا الدور يلعبه المحاسب في السابق أثناء الإحتلال وسيطرته على الضرائب حيث تمارس المحاسب على أساليب مازال يتبعها لا تليق بعهد الضرائب الوطنية وتبتعد كثيراً عن أخلاقيات وأدبيات مهنته، ولهذا يجب التشدد من جهة الإدارة الضريبية تجاه هؤلاء المحاسبين والذي أخذهم الغرور بأنهم سبب إيراد الدوائر الضريبية لثقة المكلفين فيهم أكثر من ثقتهم بالدوائر الضريبية.

(٧) يجب على إدارة الضرائب إقامة نظام جديد يكفل أن تكون عملية التصالح على الدين الضريبي على أسس ومعايير موضوعية لبحث أسباب تغيير الوعاء الضريبي، وأن يخضع هذا النظام لوزارة المالية، وفي هذا الإطار سيكون إعتداد محاضر التصالح من قبل وزير المالية، وكذلك يكون من ضمن هذا النظام تشكيل لجان التصالح بحيث يكون لها إختصاصات محددة وتكون مكونه من مدير عام ضريبة الدخل وعضو آخر من إدارة الضرائب له من الخصائص العلمية والخبرة والنزاهة المشهوده، ويكون العضو الثالث من الدائرة القانونية التابعة لوزارة المالية، وهذه ضمانات تكفل وجود سياق قانوني ودستوري لقرارات اللجنة حيث أن إعتدادها من قبل وزير المالية يكفل لها في النهاية الموضوعية والحيدة، ثم تقاس كفاءة هذه اللجنة بقدر ما تنهي من المنازعات المعروضة دون العودة إلى المحكمة وذلك في حدود الممكن، حيث التصالح مع تحقيق الصالح العام دون التفريط في حقوق الدولة أو الإجحاف في حق

المكلف.

(٨) أخيراً، يقع على عاتق الإدارة الضريبية مسؤولية التوعية الضريبية لكافة المكلفين و المعنيين وذلك بوضع الخطط والبرامج اللازمة لتحقيق هذا الغرض والذي من شأنه تجسيد الإنسجام بين محاور النظام الضريبي، وكذلك مسؤولية الإدارة الضريبية على رفع المستوى المهني لموظفيها من خلال برامج التدريب والدورات اللازمة لتأهيلهم ليكونوا بمستوى تحقيق الهدف المطلوب منهم، وكذلك مسؤولية الإدارة الضريبية في رفع التوصيات إلى مركز القرار لأجل دمج برامج التوعية الضريبية مع المناهج الدراسية لدى الجهاز التعليمي، وذلك لمحاولة التغيير في الثقافة الضريبية السائدة والدفع نحو بناء ثقافة وطنية بناءه، وفهم حقيقي للواقع القانوني الفلسطيني.

قائمة المراجع

- أبو نصار، محمد، وآخرون: الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق. الطبعة الأولى. ١٩٩٦.
- أبو يونس، محمد باهي: أحكام القانون الإداري (القسم الخاص). ١٩٩٦ الإداري. ١٩٩٧
- باحثون قانونيون، جامعة بيرزيت: أي نظام قانوني لفلسطين. أوراق مقدمة في مؤتمر قانوني غزة. ١٩٩٥.
- بشور، نور الله، البطريق: التشريع الضريبي. الطبعة الخامسة. منشورات جامعة دمشق. ١٩٩٥ - ١٩٩٦.
- البطريق، يونس أحمد: النظم الضريبية. الإسكندرية، الدار الجامعية. ١٩٩٨
- جمال الدين، سامي: الرقابة على أعمال الإدارة. الطبعة الأولى. منشأة المعارف بالإسكندرية. ١٩٨٢.
- الحبيبي، علي: الإدارة العامة. القاهرة: مكتبة عين شمس ٤٤ شارع القصر العيني. سنة ١٩٨٠.
- حجازي، المرسي السيد: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق. الإسكندرية، الدار الجامعية. ١٩٩٨.
- الحلو، ماجد راغب: القانون الإداري. الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية. ١٩٨٢
- خصاونة، جهاد: المالية العامة والتشريع الضريبي. عمان. دار وائل للطباعة والنشر ١٩٩٩.
- خليل ظاهر، خالد: القانون الإداري (دراسة مقارنة). طبعة أولى. دار المسيرة للنشر والتوزيع. ١٩٩٧.
- رسلان، أنور أحمد: وسيط القانون الإداري (الوظيفة العامة). القاهرة، دار النهضة العربية. ١٩٩٧.

- الزعبي، خالد سمارة: القانون الإداري وتطبيقاته في المملكة الأردنية. عمان، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. ١٩٨٩
- سرور، أحمد: الجرائم الضريبية. جامعة بيروت، دار النهضة. ١٩٩٠
- السفاريني، حسن فلاح: قرار تقدير ضريبة في الأردن طرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً. عمان: نقابة المحامين. ١٩٩٨.
- السوداني، عبد العزي: البناء الضريبي مدخل تحليل النظم. الإسكندرية، الدار الجامعية. ١٩٩٦
- الشواربي، عبد الحميد : موسوعة ضرائب. الإسكندرية، منشآت المعارف. ١٩٩٧
- صيام، وليد زكريا، الخدّاش، حسام الدين مصطفى: الضرائب ومحاسبتها. الطبعة الأولى. المكتبة الوطنية. ١٩٩٤.
- الطماوي، سليمان: الوجيز في القانون الإداري. دراسة مقارنة. القاهرة، دار الفكر العربي. ١٩٩٢
- الطهراوي، هاني علي: القانون الإداري، ماهية القانون الإداري، التنظيم الإداري النشاط الإداري. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. ١٩٩٨.
- عاشور، أحمد صقر: الإدارة العامة، (مدخل بيئي مقارن). بيروت، دار النهضة العربية. ١٩٧٩
- عطية، قدرى نقولا: ذاتية القانون الإداري وأهم تطبيقاته. جامعة الإسكندرية: مطبعة معهد دون بوسكو. ١٩٦٠
- علاونة، عاطف: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة. رام الله: مؤسسة الجبل، مركز إستطلاع الرأي العام الفلسطيني. ١٩٩٢.
- علي محمود القيسي، اعدا: الوجيز في القانون الإداري. عمان، دار وائل للنشر. ١٩٩٨
- عناية، غازي: المالية العامة والتشريع الضريبي. الطبعة الأولى، دار البيارق. ١٩٩٨
- فؤاد عبد الباسط، محمد: القانون الإداري ، نشاط الإدارة ووسائل الإدارة بلا.

- فهمي، مصطفى أبو زيد: القانون الإداري ذاتية القانون الإداري، الإدارة العامة بمعناها العضوي، الإدارة العامة بمعناها الوظيفي. الدار الجامعية. ١٩٨٨.
- فهمي، مصطفى أبو زيد: الوسيط في القانون الإداري، تنظيم الإدارة العامة. دار المطبوعات الجامعية. ١٩٩٧.
- القريوتي، محمد قاسم: التطور الإداري في المفهوم والمعلومات وآليات التنفيذ. المؤسسة العربية للنشر. ١٩٩٦.
- القيسي، أعاد محمود : مالية عامة والتشريع الضريبي. مكتبة دار الثقافة والنشر. ١٩٩٨.
- محمد تاج الدين، تاج الدين: الضبط إدارياً وقضائياً. الإسكندرية، دار الوفاء. ١٩٩٨
- محيي سعد، محمد: الإطار القانوني بين الممول والإدارة الضريبية. ١٩٩٨
- منشورات جامعة القدس المفتوحة: القانون الإداري. ١٩٩٦
- منشورات جامعة القدس المفتوحة: المالية العامة. الطبعة الأولى. ١٩٩٨.
- نبيه، بدر أرسنيوس: تطور النظام الضريبي المصري. القاهرة، المركز العربي للتطوير

القوانين

- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤.
- مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الأولى.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

الدوريات

- السلطة الوطنية الفلسطينية، وزارة المالية – مديرية ضريبة الدخل: إعرف حقوقك

وواجباتك. دليل ضريبة الدخل. الإصدار الأول. ١٩٩٧.

الأطروحات الجامعية

- قاسم، صلاح: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين ٢٠٠٣.
- العلوان، محمد عبد الكريم فهد: التهرب من ضريبة الدخل (دراسة تحليلية مقارنة). جامعة الحكمة. بيروت. لبنان ٢٠٠٠.

الملاحق

An- Najah National University
Faculty of Graduate Studies

The Legal System of the Palestinian Tax Management
(Between the Theory and Practical Applications)

Submitted By
Hisham Radi Hashim Tayeh

Supervised By
Dr. Mohammed Sharaqa

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

The Legal System of the Palestinian Tax Management
(Between the Theory and Practical Applications)

Submitted By
Hisham Radi Hashim Tayeh
Supervised By
Dr. Mohammed Sharaqa

Abstract

This study aims to know the legal system of the tax management, and its practical applications. And to know if this management and its facilities are consistent with this legal system, and how lawful are its actions under the principle of legality which means that managerial work is supervised by court.

The researcher has reviewed the laws and publications related to the topic, he also depended on his experience in the tax domain as he is an employee in the Palestinian tax administration.

In addition this study aims to connect between the components of the tax system : legislation, tax management and taxpayers.

This study contains two chapters each chapter has many sections, chapter one is a general outlook at the tax systems, their goals and characteristics. It also talks about the managerial activity in the management authority, its functions and facilities. Furthermore, this study shows how consistent are these activities with the principle of legality.

Chapter two talks about managerial applications in the Palestinian tax departments, and shows that tax laws have determined taxpayers' rights, and those the tax management and the necessity of its implementation.

Next, this study talks about the practicality of implementing the tax law, its estimations and objection stages to the end of the tax process, by compulsion, agreement, or conciliation.

Results of this research show that tax legislation, management and taxpayers are the pivots of the legal tax system and they should be consistent and stable with each other. Empirical evidence shows that this relation is compulsory and hostile, and that the strongest party (the tax management) is the most active one and the one that gets its rights by legal force finally. The tax legislation is unsuitable and hard on Palestinian taxpayers.

The results also show that the national tax management is responsible for establishing a modern tax system that is consistent with the privacy of the Palestinian taxpayers and also consistent with the recent economic and political challenges.