

أثر قانون ضريبة الدخل
رقم ١٧ للعام ٢٠٠٤م على ظاهرة التهرب
الضريبي في فلسطين

د. سامح العطوط*

ملخص:

تحظى الضرائب باهتمام كبير في دول العالم بشكل عام، وفي فلسطين بشكل خاص؛ لأن معظم إيرادات السلطة الفلسطينية متأتية من خلال الضرائب، ويقدم البحث دراسة نقدية تحليلية لقانون ضريبة الدخل رقم (١٧) للعام ٢٠٠٤، وأثره على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين.

وهدفت الدراسة إلى التعرف إلى أشكال التهرب الضريبي، ومعرفة الأسباب الرئيسة للتهرب الضريبي، وتحديد الآثار الناجمة على الاقتصاد الفلسطيني من وراء التهرب الضريبي، وحاولت الدراسة معرفة مدى معالجة قانون ضريبة الدخل لظاهرة التهرب الضريبي.

وتوصل الباحث إلى أسباب عدة وراء هذه الظاهرة من أهمها وجود ثغرات قانونية ناتجة عن عدم وضوح في القانون، وضعف السلطة في تطبيق العقوبات التي نص عليها القانون، وكذلك الأوضاع الاقتصادية العامة التي يعيشها الشعب الفلسطيني.

Abstract:

Taxes are a major concern in the countries of the world in general, and in Palestine, in particular, because most of the revenues of the Palestinian Authority come from taxes. The research provides a critical and analytical study for the Income Tax Act No. (17) of 2004 and its impact on the phenomenon of tax evasion in Palestine.

The study aimed to identify the forms of tax evasion and to examine the main reasons for tax evasion and to determine its effects on the Palestinian economy.

The study attempted to determine the extent of the Income Tax Act dealing with the phenomenon of tax evasion the researcher discovered several reasons for the phenomenon of tax evasion, one of which is the existence of legal gaps resulting from lack of clarity in the law.

In addition, the weakness of authority in the application of the penalties provided by the law, as well as the general economic situations of the Palestinian people.

مقدمة:

من واجبات الدولة تجاه مواطنيها العمل على توفير أكبر قدر ممكن من الخدمات المجانية. وعرف ذلك وعمل به منذ أقدم العصور والسنين، إلا أن هذه الخدمات ازدادت وتطورت وتشعبت مع التطور الحاصل في المجالات كافة، الأمر الذي أدى إلى زيادة نفقات الدولة وبالتالي الحاجة إلى تمويل مادي ضخم، وقد اعتمدت الدولة على مصادر عدة، كان من أهمها فرض الضرائب التي تطورت مع التطور العالمي وتعددت مسمياتها وأشكالها، وتغير مضمونها، إلا أن أهدافها بقيت كما هي، فالمضمون تغير من كونه قيمة عينية إلى مبلغ نقدي يدفع من قبل المواطن للدولة.

أما عن الأهداف فتتمثل بـ الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية حيث يتمثل هدفها الاجتماعي في العمل على الحد من بعض العادات السيئة، بالإضافة إلى إعادة توزيع الثروة فيما بين طبقات المجتمع، وذلك من خلال الضريبة المحصلة من أصحاب الدخل المرتفعة التي يكملها الهدف المالي من خلال استخدام هذه الأموال في تغطية نفقات الخدمات المقدمة، التي يعتبر أصحاب الدخل المتدنية والطبقة الفقيرة المستفيدين الأوائل منها. أما عن الهدف الاقتصادي، فتؤدي الضريبة دوراً مهماً في توجيه الاقتصاد من خلال تشجيع الاستثمار في بعض القطاعات الداعمة للاقتصاد وفقاً لطبيعة الدولة.

ومما سبق تتضح لنا أهمية وضرورة وجود قانون واضح وعادل وواقعي ينظم هذه الهيكلية الضريبية، الأمر الذي يستوجب وعياً ضريبياً، وسلطة قوية قادرة على تطبيق هذا القانون، مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة المحيطة.

إلا أنه يوجد بعض المشكلات التي تواجه نظام الضريبة، ومنها مشكلة التهرب الضريبي الذي يعني: قيام المكلف ببعض الأفعال والأعمال المخالفة للقانون، والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه. ومن المهم عند التطرق لهذه المشكلة الإشارة إلى أن هناك ظاهرة تسمى بالتخطيط الضريبي، وهي عملية إضفاء شرعية وقانونية على التهرب الضريبي بحيث تصبح العملية في إطار قانوني لا يحاسب عليه القانون، لذا يجب التفريق بين مصطلح التهرب الضريبي غير المشروع والتخطيط الضريبي.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه رغم تعاقب القوانين وتعديلها لم يتم التوصل إلى حل جذري لهذه المشكلة، ونحن هنا في صدد دراسة تأثير قانون ضريبة الدخل رقم (١٧) للعام ٢٠٠٤م على مشكلة التهرب الضريبي في فلسطين.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في التهرب الضريبي، الذي يعدُّ من أهم المشاكل التي تهدد النظام المالي للدولة وذلك من خلال قصورها في تغطية نفقاتها العامة مما يجبرها على اللجوء للاقتراض لتغطية عجز الموازنة، ومع تعاقب التعديلات على قانون ضريبة الدخل، وبقاء المشكلة ذاتها، الأمر الذي استدعى دراسة أثر قانون ضريبة الدخل رقم (١٧) للعام ٢٠٠٤م على التهرب الضريبي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في دراسة قانون ضريبة الدخل المعدل لعام ٢٠٠٤، ومعرفة مدى مساهمته في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي، وكذلك معرفة أسباب التهرب الضريبي، ومحاولة الوصول إلى توصيات تعالج الثغرات الموجودة في قانون ضريبة الدخل.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة بشكل أساسي لتحقيق الأهداف الآتية:

١. التعرف إلى أشكال التهرب من ضريبة الدخل.
٢. التعرف إلى الأسباب الرئيسة وراء التهرب من ضريبة الدخل.
٣. توضيح الآثار الناجمة عن التهرب من ضريبة الدخل.

فرضيات الدراسة:

١. لا يوجد فرق بين وجهات نظر كل من المبحوثين حول التهرب الضريبي، فيما يتعلق بقطعية دلالة القانون.
٢. لا يوجد فرق بين وجهات نظر كل من المبحوثين حول التهرب الضريبي يتعلق بالعبء الضريبي.
٣. لا يوجد فرق بين وجهات نظر كل من المبحوثين حول التهرب الضريبي، فيما يتعلق بالعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.
٤. لا يوجد فرق بين وجهات نظر كل من المبحوثين حول التهرب الضريبي، فيما يتعلق بالمسؤوليات المهنية على المحاسب القانوني.
٥. لا يوجد فرق بين وجهات نظر كل من المبحوثين حول التهرب الضريبي، فيما يتعلق بفعالية وكفاءة الإدارة في ضريبة الدخل.

الدراسات السابقة:

قام عرفات (١٩٦٥) في بحثه (اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل في الأردن) طرق من الضرائب ووضح اسباب التهرب الضريبي حيث بين أن هناك أسبابا سياسية واقتصادية تؤدي دوراً في زيادة التهرب الضريبي، كما بين أشكال التهرب الضريبي، وأهمها إبدال الدخل باريح أو موجودات غير خاضعة للضريبة.

١. وضَّح أبو جبارة (١٩٧٥) في بحثه (ضريبة الدخل نظريتها وواقعها في الاردن) صور التهرب الضريبي في الأردن حيث حدد أربع أسباب رئيسية هي: أسباب تشريعية ونفسية اخلاقية واقتصادية وإدارية كلاجوء مأمور التقدير إلى التقدير الجزافي وعدم المساواة في التطبيق.

٢. قام الخطيب (٢٠٠٠) بدراسة (التهرب الضريبي) وقد تناول الباحث الموضوع بشكل عام، حيث حدد أسبابه وطرق مكافحته، وتناول البحث العقوبات التي يفرضها القانون السوري على المتهربين من الضرائب، وقدمت الدراسة توصيات لمكافحة التهرب الضريبي.

٣. قام المنتصر (٢٠٠١) بدراسة التهرب الضريبي في ليبيا، وركز الباحث على أهمية التهرب الضريبي وأثره على الدخل القومي، وقدم الباحث توصيات من أجل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي.

٤. قام سعيغان (٢٠٠٥) بدراسة حول (التهرب الضريبي / رؤية في الإصلاح الاقتصادي) تناول فيها أسباب التهرب الضريبي، وكيفية معالجته وأثره البالغ على الاقتصاد الوطني السوري، وتناول الباحث أنواع التهرب الضريبي، وقدم توصيات حول الإصلاح الضريبي مما يخفف عبء التهرب الضريبي.

منهجية الدراسة:

أساليب جمع البيانات:

قسم البحث إلى محورين أساسيين:

الأول: نظري اشتمل على دراسة قانون ضريبة الدخل رقم(١٧) للعام ٢٠٠٤ مع إجراء مسح للمراجع العلمية المختلفة.

الثاني: عملي حيث صُممت استبانة تضمنت الجوانب الرئيسة في البحث.

مجتمع الدراسة:

اشتمل مجتمع الدراسة على مدققي الحسابات، ومستشاري الضرائب، وموظفي ضريبة الدخل، والمكلفين والمحامين، وقد أخذت عينة من (١٠٠) شخص موزعة على (٢٠) شخصاً لكل فئة من الفئات السابق ذكرها.

أدوات التحليل الإحصائي:

اعتمدت المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، ولتحقيق ذلك استُخدم الإحصاء الوصفي وكذلك توزيع (F).

الفصل الأول (الفصل التمهيدي):

١-١ مفهوم الضريبة وخصائصها:

عُرِّفت الضريبة بأنها «فريضة نقدية تقتطعها الدولة، أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبراً وبصفة نهائية وبدون مقابل، وتستخدمها لتغطية نفقاتها والوفاء بمقتضيات السياسة المالية العامة وأهدافها»^(١).

ومن هنا يمكن أن نستخلص خصائص الضريبة بشكل عام وهي:

١. مبلغ من النقود تدفع نقداً وليست عيناً.
٢. فريضة حكومية تفرضها الحكومة، أو من ينوب عنها، ويمثلها من الأفراد والهيئات العامة.
٣. إنها تفرض بشكل جبري، بمعنى أن الضريبة بمجرد إقرارها من قبل الجهات المختصة، فإن المكلف الذي تستحق عليه يكون مجبراً على تأديتها للدولة.

٢-١ أهداف فرض الضريبة:

يُكمن الهدف من فرض الضريبة في المساهمة بتغطية نفقات الدولة المختلفة، وكذلك تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، ويعتبر الهدف المالي من الأهداف الرئيسية وراء فرض الضريبة، إذ تعتمد معظم الدول على الأموال التي تجبها وتحصلها من الضرائب في تغطية نفقاتها المختلفة. ومع ازدياد حجم الخدمات التي تقدمها الدولة، فقد أدى ذلك إلى زيادة في نفقات الدولة بشكل عام، مما دفعها لفرض ضرائب جديدة، مما نجم عنه تنوع في الضرائب.

أما الأهداف الاجتماعية للضريبة، فهي إعادة توزيع الثروة بين المواطنين، فالمبدأ العام من فرض الضرائب هو أن الجزء الأكبر من الضرائب يُحصل من الدخل العالية،

وبالمقابل فإن الأموال المحصلة من الضريبة تستخدم في تغطية النفقات العامة كالتعليم والصحة وغيرها، والتي أكثر المستفيدين منها هم أصحاب الدخل المنخفضة، وكذلك الحد من بعض العادات السيئة أو غير المرغوب بها في المجتمع، مثل المسكرات والتدخين، وذلك بزيادة أسعار الضرائب على مثل هذه السلع.

أما الأهداف الاقتصادية فهي تشجيع الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الخارجية عن طريق فرض ضريبة على السلع المستوردة مما يعمل على رفع سعرها، وبالتالي يضعفها من الناحية التنافسية، وكذلك توجيه الاستثمار المحلي إلى بعض القطاعات المرغوب فيها عن طريق إعفاء ذلك القطاع من الضريبة، أو تخفيضها مما يشجع على الاستثمار فيه.

٣-١ قواعد فرض الضريبة:

هناك عدد من القواعد التي وضعها آدم سميث في كتابه (ثروة الأمم)، والتي ينبغي على الدولة مراعاتها عند فرض الضريبة، وذلك حتى تلقى القبول لدى الأفراد، وبغير ذلك تدخل الدولة في متاهة ظلم الأفراد والتعسف في استعمال هذا الحق في فرض الضريبة. ويمكن تلخيص هذه القواعد في:

أولاً: العدالة والمساواة:

«وتعني هذه القاعدة ضرورة اشتراك كل شخص في الدولة سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً في دفع الضرائب المقررة عليه، وهو ما يعرف بمبدأ عمومية الضرائب.»^(٢)

ثانياً: قاعدة اليقين:

«وتعني هذه القاعدة أن تكون أحكام قوانين الضرائب واضحة للمكلف وبسيطة دون غموض أو إبهام، وذلك فيما يتعلق بتحديد الأموال الخاضعة للضريبة، والنسبة التي تقطع من وعائها (سعر الضريبة)، ومعيار وكيفية دفعها وأسلوب تحصيلها، وكل ما يتصل بها من أحكام وإجراءات، بحيث تكون معروفة بوضوح، وبصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها.»

ثالثاً: الملائمة:

«وتعني هذه القاعدة ضرورة أن تكون أحكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيد وأساليب تحصيلها ملائمة للمكلف، وتتلاءم مع ظروفه وأوضاعه.»

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل:

«وتعني هذه القاعدة ضرورة أن تعمل الدولة جاهدة على ضغط نفقات تحصيل الضرائب إلى أقل قدر ممكن، مقارنة مع ما يدفعه المكلفون إلى الخزينة العامة من حصيله الضرائب، فلا خير في ضريبة تتكلف جبايتها الجزء الأكبر من حصيلتها»^٣.

٤-١ المكلف بدفع الضريبة وأنواع المكلفين:

من المهم لدى الباحث معرفة المكلف بدفع ضريبة الدخل، واصطلاح مكلف ينبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه، فكل شخص ملزم بدفع الضريبة يعدُّ مكلفاً.

لقد عرّف القانون الفلسطيني رقم (١٧) للعام ٢٠٠٤م المكلف على أنه «كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون»^(٤) وبناءً على ذلك؛ فإن أي شخص يتمتع بأحد الدخول التي لم ينص القانون ١٧/٢٠٠٤م على إعفائها من ضريبة الدخل يدخل في نطاق تعريف المكلف، ويكون ملزماً بدفع الضريبة التي قررها القانون، وحتى يعتبر الشخص مكلفاً، فيجب أن يكون مقيماً، وقد عرف القانون الفلسطيني ١٧/٢٠٠٤م المقيم في المادة رقم (١) على أنه:

- الفلسطيني الذي سكن فلسطين مدة لا تقل عن (١٢٠) يوماً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل متصلة أو متقطعة، وكان له مكان إقامة في فلسطين، وعمل عملاً رئيساً فيها.
- الفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية، أو أي هيئة محلية.
- الفلسطيني المعار إلى شخص معنوي خارج فلسطين.
- الشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي سكن فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (١٨٣) يوماً متصلة أو متقطعة.
- الشخص المعنوي المؤسس بموجب القوانين الفلسطينية ويكون مركز إدارته في فلسطين.^(٥)

الفصل الثاني: (الإطار النظري):

١-٢ الالتزام الضريبي:

ينشئ قانون الضريبة التزاما على عاتق المكلف بدفع المبلغ المستحق عليه من الضريبة، إضافة إلى التزامات أخرى، وينشأ هذا الالتزام كون القانون سن من قبل جهة رسمية وهي المجلس التشريعي الفلسطيني، حيث نصت المادة رقم (٧٩) من القانون الفلسطيني الأساسي على أن: «فرض الضرائب العامة والرسوم وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينة في القانون». وبالتالي إن أي محاولة للتخلف عن دفع الضريبة الواجبة عليه هي مخالفة للقانون، وتعدّ جناية يعاقب عليها القانون الفلسطيني ١٧/٢٠٠٤م من خلال نص المادة (٣٨)، التي نصت على بعض العقوبات والغرامات في هذا الصدد، وتمثل هذه الظاهرة مشكلة البحث وهي التهرب الضريبي.

٢-٢ ماهية التهرب الضريبي وشروطه:

يحصل التهرب الضريبي عن طريق تخلص المكلف من عبء الضريبة الواقع عليه. ولكن هناك شروط يجب أن تتوافر حتى يكون هناك تهرب ضريبي.

ماهية التهرب الضريبي:

يعد التهرب الضريبي جريمة، إذ ينطوي على الإخلال في أداء الضريبة في مواعدها القانوني، ويكون ذلك إما بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو التأخر في أدائها عن مواعدها القانوني. نظرا لما تم ذكره سابقا عن أهمية وأهداف الضريبة فإن التهرب الضريبي يمثل اعتداء على اقتصاد الدولة، وهو أحد صور الجرائم الاقتصادية، وحاول القانون الفلسطيني ١٧/٢٠٠٤م الحد من هذه الظاهرة من خلال نصه على بعض العقوبات التي تترتب على مرتكب هذه الجريمة، وهذا من نصت عليه المادة (٣٩) في القانون: **أولا:** مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر، ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (١٠٠) دولار، ولا تزيد عن (١٠٠٠) دولار أمريكي، أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً أو بكلتا العقوبتين معا، كل من ارتكب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره بقصد التهرب من الضريبة.

ثانيا: في جميع الأحوال يلتزم مرتكب المخالفة بدفع مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها.^(٦) ومما سبق تتضح لنا ماهية التهرب الضريبي بأنه: «التخلص من دفع الضريبة كلها أو بعضها أو من تحمل عبئها».^(٧)

شروط التهرب الضريبي:

حتى نتوصل إلى جريمة التهرب الضريبي، لا بد من توافر عدد من الشروط، ومن أهمها:

١. التخلص من العبء الضريبي.
٢. مخالفة قواعد القانون.
٣. استعمال إحدى الطرق الاحتيالية للإفلات من دفع الضريبة، ونص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ٢٠٠٤/١٧م على بعض طرق الاحتيال التي قد يلجأ إليها المكلف للتهرب من دفع الضريبة^(٨) والمتمثلة ب:
 ١. قدم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر التي أخفاها عن المديرية أو إحدى دوائرها المختصة.
 ٢. قدم إقراراً ضريبياً غير صحيح، وذلك بأن أغفل أو أنقص أو حذف منه أي دخل أو أي جزء من الدخل الذي يترتب عليه بمقتضى هذا القانون، وأثر على مقدار الضريبة بشكل جوهري.
 ٣. قدم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن موظف الضريبة.
 ٤. ألتف أو أخفى الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل لحفظ تلك الدفاتر أو السجلات أو المستندات في القوانين المرعية.
 ٥. أدرج أي بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح في كشف أو بيان قدم بموجب أحكام هذا القانون.
 ٦. وزع أرباحاً على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.
 ٧. اصطنع أو غير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر.
 ٨. أخفى نشاطاً أو أكثر مما يخضع للضريبة.
 ٩. امتنع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأية مسألة تؤثر في مسؤوليته أو مسؤولية أي شخص آخر في دفع ضريبة الدخل أو التأثير على مقدارها.
 ١٠. أعطى خطأً أي جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القانون وذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.
 ١١. عدم التصريح عن ممارسة النشاط أو إنهائه خلال المدة المحددة.
 ١٢. لم يخصم الضريبة أو خصمها، ولم يوردها لحساب الدائرة.
 ١٣. لم يقدم أو تخلف عن تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في هذا القانون^(٩).

٢-٣ صور التهرب الضريبي وأشكاله:

للتهرب الضريبي صورتان هما: التهرب الضريبي المشروع، والتهرب الضريبي غير المشروع.

أولاً: التهرب الضريبي المشروع:

يوجد تناقض في جمع تلك الكلمتين في مصطلح واحد، «فكلمة تهرب تعني الإفلات بسوء نية من أحكام القانون، وكلمة مشروع تعني أن يكون متفقاً مع أحكام القانون، أو على الأقل عدم مخالفته لأحكام القانون»^(١٠)، وهذا يبين أن التهرب الضريبي المشروع يقوم على استغلال المكلف أو الممول للثغرات الموجودة في القانون الضريبي، بحيث يتجنب القيام بالعمل الذي تجب عليه الضريبة من خلال القيام به، وبالتالي لا يمكن إثبات الواقعة المنشأة للدخل، الأمر الذي يترتب عليه إفلات المكلف من دفع الضريبة.

ثانياً: التهرب الضريبي غير المشروع:

يقصد به قيام المكلف بمخالفة قانون الضرائب في الدولة بقصد تخفيض مقدار الضريبة الواقعة عليه، ملحقاً بالخسارة بالخرانة العامة، وتختلف أشكال التهرب الضريبي غير المشروع باختلاف أنواع الضرائب، وقد يكون التهرب كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة المستحقة.

من أشكال التهرب الضريبي في فلسطين:

١. «عدم التصريح عن النشاط الذي يمارسه المكلف نهائياً ولا يتوافر عنه أية معلومات للدوائر الضريبية المختصة، الأمر الذي يترتب عليه عدم دفع الضريبة على هذا النشاط.
٢. قيام المكلف بزيادة نفقات العمل ومصاريفه بشكل لا يمثل الحقيقة، ويكون قاصداً بذلك تقليل الأرباح، وبالتالي تخفيض قيمة الضريبة.
٣. يلجأ المكلف إلى تخفيض المبيعات بشكل كبير (تخفيض الإيرادات)، وبخاصة أنه يوجد سهولة في تزوير الفواتير، وفي كثير من الأحوال لا يقوم صاحب المتجر مثلاً بإخراج فاتورة، ويساعده في ذلك عدم طلب المشتري لهذه الفاتورة.
٤. التهرب من ضريبة الدخل على الرواتب والأجور في القطاع الخاص، فكثيراً من أرباب العمل لا يقومون بفتح ملفات للعاملين لديهم في قسم الاقتطاعات لدى دائرة ضريبة الدخل.
٥. تخفيض بعض المكلفين لحجم أعمالهم وخصوصاً الذين لا يتعاملون مع مؤسسات ودوائر حكومية، وذلك لعدم حاجتهم لشهادة عدم الخصم بالمصدر، ولا يستطيع المكلفون الذين يتعاملون مع هذه المؤسسات والدوائر القيام بذلك.
٦. تقديم المكلفين أو محاسبهم بيانات مالية تعبر عن خسارة أو أرباح بسيطة، وفي حال تقديم بيانات خاسرة، فإن هذه الخسارة تدور، وبالتالي فهو تهرب ليس فقط في السنة الحالية، بل في السنوات اللاحقة.

٧. ينتشر التهرب من ضريبة الدخل بشكل واضح عند أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين والصيادلة والمهندسين، وهم من أصحاب الدخل المرتفعة.
٨. ينتشر التهرب من ضريبة الدخل على الأملاك المؤجرة، حيث أن معظم أصحاب هذه الدخل لا يقومون بدفع الضرائب المستحقة عليهم.
٩. يحاول المكلف التهرب من ضريبة الدخل عن طريق شهادة خصم بالمنبع، بالتلاعب باسم الجهة التي ستوجه إليها هذه الشهادة، والمبلغ الذي يريده، ورقم الفاتورة الضريبية، وتاريخ منح هذه الشهادة، وتاريخ انتهائها»^(١١).

٤-١ أسباب التهرب الضريبي:

- لا بدّ من معرفة أسباب التهرب الضريبي للعمل على الحد من هذه الظاهرة، حيث من الممكن حصرها بما يأتي:
١. رغبة المكلف بالتوفير المادي.
 ٢. عدم وجود الوعي الكافي لدى المكلفين حول أهمية جباية الضرائب للدولة، وما فيه من مصلحة المجتمع.
 ٣. ارتفاع أسعار الضرائب.
 ٤. عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي.
 ٥. سوء الإنفاق العام وعدم شعور المكلف بتقديم الخدمات.
 ٦. ضعف السلطة في تطبيق العقوبات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.
 ٧. العبء الضريبي الواقع على المكلف.
 ٨. الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي.
 ٩. أسباب أخلاقية كضعف الحس المالي كواجب اجتماعي لدى المكلف.

الفصل الثالث: (طرق مكافحة التهرب الضريبي):

٣-٢ طرق مكافحة التهرب الضريبي:

بعد أن تحدثت في المبحث السابق عن التهرب الضريبي وأسبابه وأشكاله وأهم الوسائل المتبعة من قبل المكلفين للتهرب الضريبي في فلسطين، أصبح من الواجب البحث عن الوسائل الناجعة لمكافحة هذه الظاهرة، وواجب الدولة حيالها. ومن الجدير بالذكر أن هذه الوسائل أو الطرق التي تتبعها الدولة في معالجة هذه الظاهرة، لا تعني القضاء عليها كلياً أو نهائياً، بل من شأنها أن تؤدي إلى الحد من انتشار هذه الظاهرة، ومن أهم تلك الطرق:

أولاً: «تضمن التشريعات الضريبية عقوبات صارمة وواضحة بحق مرتكبي جرائم التهرب الضريبي والمتخلفين عن الدفع»^(١٢)، حيث لم يخلُ أي قانون ضريبي من مادة تنص على عقوبات وغرامات بحق مرتكب جريمة التهرب الضريبي، وهذا ما تضمنه قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ م المطبق سابقاً في الضفة الغربية.

ثانياً: الجباية من المصدر:

تعد هذه الوسيلة من أهم الوسائل المتبعة في الحد من مشكلة التهرب من ضريبة الدخل وأنجحها، بحيث تُخصم الضريبة من منبعها أي قبل تسلم المكلف لدخله، وهذا بدوره يمثل سهولة في إجراءات التحصيل وتقليل النفقات؛ إذ يلزم رب العمل بدفع هذه الضريبة من ماله الخاص في حال عدم خصمها من الدخل المدفوعة، وهذا ما اتبعه المشرع الفلسطيني في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٤ م حيث نص على ذلك في المادة (٣١) منه.

ثالثاً: عدم المبالغة والمغالاة في تعداد الضرائب:

يحق للدولة فرض ضرائب ووضع تخطيط ضريبي يتناسب ورسم سياسة الدولة المالية الاقتصادية، إلا أنه يجب على الدولة أن تراعي عند فرضها لهذه الضرائب العديد من الاعتبارات، وأن تأخذ بعين الاعتبار العديد من المعايير، فيجب مراعاة ظروف المكلفين وخاصة الظروف الاقتصادية، من خلال معقولة أسعار الضريبة، والعدد القابل للتطبيق حسب إمكانات المكلف، فإذا لم تأخذ الدولة بهذه الاعتبارات وتجاهلتها، فكأنها بذلك تدفع مكلفيها للتهرب من دفع الضرائب، فكلما زاد العبء الضريبي على المكلف، كلما بذل ما بوسعه للتخلص منه، وهذا ما يؤدي إلى التهرب الضريبي.

رابعاً: حق الاطلاع:

يقصد به تضمين التشريعات الضريبية نصوصاً تجيز لموظفي الضرائب حق الاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته وملفاته، وذلك ضمن تلك النصوص. وهذا يشكل رادعاً للمكلف بحيث يشعر بالخوف من تقديم سجلات وهمية غير مطابقة للحقيقة، ومن ثم اكتشافها من قبل موظف الضريبة.

خامساً: التنسيق بين الدوائر الحكومية المختلفة للدولة:

تعد هذه الوسيلة من أهم الوسائل المتبعة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، فهو بدوره يساعد على جمع العديد من المعلومات عن المكلفين، وبالتالي قطع الطريق أمام المكلفين المتهربين من دفع الضريبة المستحقة عليهم من خلال الكشف عن معلوماتهم.

سادساً: تقديم إقرار مؤيد باليمين:

حيث يوجد هناك بعض القوانين والتشريعات الضريبية تطلب من المكلف حلف اليمين لإثبات صحة المعلومات المصرح عنها في كشوفاته وإقراراته المقدمة للدوائر الضريبية.

الفصل الرابع: (قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ للعام ٢٠٠٤م وضريبة الدخل في فلسطين):

٤-١ الواقع الفلسطيني وضرورة الإصلاح الضريبي:

تعرض الوضع الضريبي في السلطة الفلسطينية للعديد من المشكلات التي برز من خلالها ضرورة الإصلاح الضريبي ومنها:

• غياب التشريع القانوني:

نتيجة لتشابه الضرائب بين المرحلة السابقة والمرحلة الانتقالية، والقيود التي فرضت على تغيير الضرائب غير المباشرة، فقد كان هناك فراغ قانوني يتعلق بالضرائب غير المباشرة التي تطبق حاسوبياً لحظة تطبيقها في إسرائيل. كما يوجد العديد من الضرائب التي ليس لها تشريع ضريبي يفرضها دائماً، بل فرضت من قبل إسرائيل، والتي لا يوجد أي وضوح في الفروقات بينها، وعليه فإن هناك حاجة ماسة لإصدار أمر بتحديد الضرائب غير المباشرة والسارية والتعريف بها، وكذلك بالنسبة لضريبة الدخل، فمنذ عام ١٩٦٤م والقانون المطبق هو قانون الضريبة الأردني (٢٥) لسنة ١٩٦٤م فهو قانون صدر منذ (٤٠) عاماً فالزمن تغير والعصر تطور، الأمر الذي دعا إلى ضرورة سن قانون جديد يتلاءم ووقتنا الحاضر، وما جدّ من تطورات في مجال الشركات وغيرها.

• تعدد الضرائب التي يدفعها الممول:

فهناك العديد من الضرائب التي تدفع للسلطة الفلسطينية، وأسعارها مرتفعة، ومن شأنها التأثير في زيادة العبء الضريبي الذي يدفع بالمكلف إلى التهرب. كما أن هذه الضرائب المتعددة تعني صعوبة في استقطاب رؤوس أموال أجنبية عند فحص الوضع الضريبي المحلي.

• تعدد الإدارات الضريبية:

هناك حاجة لإعادة هيكلية إدارة الضرائب، فهناك أربع دوائر مستقلة تتولى موضوع الضرائب وهي: دائرة ضريبة الدخل، ودائرة القيمة المضافة والمكوس، ودائرة الجمارك، والدائرة المالية التي تتولى إدارة ضرائب العقارات وتحصيلها. ويمكن دمج هذه الدوائر بحيث تتضافر الجهود، وتصبح الكفاءة أعلى، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على الجباية.

• زيادة العبء الضريبي:

عند مراجعة القوانين الضريبية، أو لغرض إعادة الهيكلة الاقتصادية للدولة وتنفيذ خطط إصلاح اقتصادية، تقتضي الحاجة معرفة العبء الضريبي الذي يمكن حسابه من خلال طرق عدة، فقد وصل معدل الضريبة في السلطة الفلسطينية ٢٩٪ حسب معدلات سنة ١٩٩٦م، وهي نسبة مرتفعة للمجتمعات النامية، وبخاصة تلك التي تشهد تحولات سياسية واقتصادية.

• قصور هدف الضريبة:

كان دور الضريبة في الاقتصاد الفلسطيني وما زال قاصراً على تمويل إيرادات الدولة، ولا يؤدي أي دور اقتصادي أو اجتماعي أو مالي، ولا يأخذ بالاعتبار السياسات المالية أو النقدية، ويجب ملاحظة أن إبقاء الوضع الضريبي كما هو يعني عدم تغيير أهداف الضريبة التي سادت خلال فترة الاحتلال وهما هدفان:

١. تمويل موازنة ما عرف بالإدارة المدنية.
٢. ربط الاقتصاد الفلسطيني بالاقتصاد الإسرائيلي.

٤-٢ الوسائل التي تبناها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني للحد من ظاهرة التهرب الضريبي:

من خلال قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ للعام ٢٠٠٤م قامت السلطة الفلسطينية بتوحيد قانون ضريبة الدخل المطبق في كل من الضفة وغزة، الأمر الذي سهل من عمل موظفي الضرائب، ودوائر الضريبة في تطبيق القوانين الضريبية مع اختلاف المناطق، وكانت هذه أول إيجابية لهذا القانون. ومن الوسائل التي تبناها القانون للحد من ظاهرة التهرب الضريبي:

١. عمل القانون على مراعاة الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للمكلف من خلال زيادة حجم الإعفاءات المنصوص عليه في المادة رقم (١٠) من القانون، وجعلها بحد أقصى \$١٢٠٠٠ عوضاً عن ٢٠٠٠٠ شيقلاً سابقاً، أو مساوياً لحجم الدخل أيهما أقل، والتي من شأنها التأثير في العبء الضريبي الواقع على المكلف من خلال تخفيضه، مما يحد من ظاهرة التهرب الضريبي، إلا أنه لم يوفق كثيراً عندما خفض عدد الشرائح من خمس إلى ثلاث شرائح مما انعكس على المكلف من خلال زيادة الأسعار على الشرائح الأولى، التي تضم الدخول المنخفضة، وبالتالي فالمتضرر الأول هم أصحاب الدخول المنخفضة، حيث لم يتغير العبء الضريبي عليهم بشكل ملموس، أما عن أصحاب الدخول المرتفعة فقد تمتعوا بانخفاض ملموس في العبء الضريبي، وذلك من خلال انخفاض أسعار الضريبة على الشرائح المرتفعة التي تضمهم عما كان سابقاً إضافة إلى الإعفاءات التي يتمتعون بها، علماً بأنهم يمثلون أهم واردة

- لضريبة الدخل، على الرغم من أنهم قلة في المجتمع الفلسطيني.
٢. ألزم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (١٧) للعام ٢٠٠٤م المكلفين الذين لديهم مصدر دخل أو أكثر بتقديم الإقرار الضريبي، وهذا ما نصت عليه المادة رقم (١٦) في البند رقم (١) من القانون، كما حدد موعد تقديم هذا الإقرار بنص المادة رقم (١٧) بند رقم (١)، إضافة إلى إعطاء المقدر الحق في قبول الإقرار أو رفضه من خلال تدقيقه للإقرار ومرفقاته، إلا أنه يأخذ صفته القطعية إذا انقضت فترة سنة من تاريخ تقديمه، ولم يتم مأمور التدقيق بتدقيقه وفحصه، وإبلاغ المكلف بشأنه خلال تلك الفترة، وهذا ما نصت عليه المادة رقم (١٩).
 - وتجدر الإشارة إلى أن هذه الآلية سهلت من عملية التقدير والتحصيل، فعندما يقوم المكلف بتقديم دخله فهو أعلم به، وذلك بالاستناد للحسابات القانونية المنصوص عليها، ولإتمام هذه الآلية فقد منح المشرع الفلسطيني امتيازات للمكلفين الملتزمين بموعد التقديم، وذلك من خلال ما جاء في نص المادة (١٧) البند رقم (٢) والمتمثلة بتنزيلات نسبية على قيمة الضريبة المستحقة.
 ٣. حرص المشرع الفلسطيني على وقت المكلفين، فقد أجازت المادة رقم (٢٥) لأي شخص طبيعي أو معنوي أن ينيب عنه خطياً أيًا من الأشخاص لتمثيله لدى الدائرة الضريبية.
 ٤. حرص قانون ضريبة الدخل على الحيولة دون وقوع الازدواج الضريبي، فقد نص في المادة رقم (١٢) على تقاضي ضريبة الأبنية والأراضي.
 ٥. أعطى القانون تسهيلاً للمكلفين من خلال إمكانية التقييد، وجاء ذلك في نص المادة رقم (٣٣).
 ٦. الخصم من المنبع، فقد نص قانون ضريبة الدخل من خلال المادة رقم (٣١) على مبدأ الخصم من المنبع، وقد سهلت هذه الطريقة عملية الجباية والتقليل من نفقاتها، مما يعود بالنفع على الخزنة العامة.
 ٧. اعتبار التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون، فقد نص القانون على عقوبات وغرامات بحق المكلف المتهرب من خلال المادة رقم (٣٩) إضافة إلى المادة رقم (٤٠) التي نصت على عقوبات بحق المحاسب القانوني مرتكب المخالفة.
- هذه هي أبرز الوسائل التي اتبعتها القانون الضريبي الفلسطيني رقم (١٧) للعام ٢٠٠٤م للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، والمطلوب الآن أن يعمل القانون على الحد من هذه الظاهرة، ولكن الأهداف النظرية والرؤية النظرية شيء، والتطبيق شيء آخر، فهذه الوسائل تثبت صحتها من خلال تطبيقها، فعند التطبيق تبرز بعض الثغرات التي ينعكس أثرها على هذه الوسائل. هذا شأن أي قانون ضريبي، فالقانون يوضع بشكل عام، ولا

يوضع بشكل خاص، وبالتالي فإن أي قانون ضريبي ربما يتضمن بعض الثغرات والنقاط التي لا يكون فيها قطعية في الدلالة، ولكن يجب أن تكون هذه الثغرات محدودة وأن تتوافر إمكانية معالجتها من خلال التعليمات الصادرة مع القانون، إلا أنه ومع الأسف عندما بدأ العمل بتطبيق قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (١٧) للعام ٢٠٠٤م برزت العديد من المشكلات والثغرات منها نقص الوضوح والقطعية في نصوص بعض البنود المشمولة في مواد القانون، مما عطل عملية استكمال إجراءات الضريبة من خلال الجباية والتحصيل، بسبب اختلاف التفسيرات في هذا القانون من قبل المكلف والدائرة، ونحن هنا نلقي الضوء على بعض ثغرات القانون التي أدت بهذا القانون إلى عدم الوضوح مما عرقل العمل به، ومنها:

١. تكمن الثغرة الأولى في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ١٧/٢٠٠٤م في القائمين على سن هذا القانون، فكان يجدر بهم أن يكونوا مزيجاً من مهنيين ومحاسبين ومستثمرين وأكاديميين ومحامين وماليين، حتى يخلص هؤلاء معاً بنص واضح صريح لا مجال فيه للتفسير والتأويل الخاطيء من قبل المكلف أو المحاسب.

٢. عندما عرف قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ١٧/٢٠٠٤م المقيم بأنه: الشخص المعنوي المؤسس بموجب القوانين الفلسطينية، ويكون مركز إدارتها في فلسطين. كان هذا في البداية مخالفاً للقوانين الضريبية الأخرى، فهي لم تشترط أن يكون مركز إدارتها في البلد نفسه.

٣. تبع ثغرة تعريف المقيم بالشخص المعنوي ثغرة أكبر عندما أخضع الشخص المعنوي غير المقيم، وهو الشركة الموجودة في فلسطين ومركز إدارتها خارج فلسطين لنسبة ضريبة ١٦٪ من الدخل المتحقق، فلو ذهبنا لتحليل كلمة دخل، فماذا تعني؟

الدخل المتحقق = الدخل الإجمالي

الدخل الإجمالي = الدخل الصافي + التنزيلات

التنزيلات = التكلفة + المصروف + الخسارة

الدخل الإجمالي = الدخل الصافي + التكلفة + المصروف + الخسارة

بالتالي: الدخل الإجمالي = الإيراد = الدخل المتحقق.

هذا ينفي العدالة الضريبية التي تقضي بتنزيل النفقات والمصاريف التي يتكبدها المكلف في سبيل إنتاج الدخل، لأنه لولا هذه النفقات لما تحقق هذا الدخل.

١. أي قانون ضريبي يعمل على الحد، أو منع الازدواج الضريبي إما من خلال القانون أو من خلال الاتفاقات الدولية، فمثلاً نصت المادة رقم (٢) من القانون ١٧/٢٠٠٤م على أنه ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القانون، تكون الدخول المتحققة كافية، لأي شخص، ومن أي مصدر خاضعة لضريبة الدخل. فلو درسنا الشركة المقيمة التي لها أفرع خارج فلسطين، فهذه الأفرع ستخضع لازدواج ضريبي ما لم يكن هناك اتفاقية دولية، فهناك اتفاقيتان فقط هما مع مصر وتونس.

٢. لم يضع القانون حداً معيناً لسن الابن المعال، وعدد الأبناء المعالين أو المعالين كلهم، الأمر الذي أعطى المكلف مجالاً واسعاً للتلاعب.

٣. عندما أعطى إعفاء لغرض التعليم في مؤسسات التعليم العالي لم يحدد درجة التعليم، وكذلك عدد سنوات التعليم، فهناك الطالب المنتسب الذي قد يستغرق سنوات عديدة، أو أن يسجل ساعات قليلة قاصداً متعمداً لأجل الاحتفاظ بالإعفاء لمدة أطول.

٤. نصت المادة (٧) (الدخل المعفي من الضريبة بشروط) في البند الأول على أن: «الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع عقارات أو أوراق مالية، بشرط أن لا يكون ذلك بصورة دورية ومنتظمة، وأن لا يكون من طبيعة عمله التجارة بذلك»^(١٣)، وهو بذلك استبعد نظرية الإثراء، وهنا ماذا عن البنوك أو بعض الشركات التي تتاجر بالأسهم، ومع أنه ليس من طبيعة عملها؟ ونقطة الفصل هنا هي الإثبات، وبالتالي تتيح فرصة للمكلف لأخذ الحذر.

٥. هناك تضارب في القانون عندما نصت المادة رقم (١٧) بند رقم (٣) على أن يضاف إلى الضريبة المستحقة ٣٪ منها عن كل شهر يتخلف فيه المكلف المشمول في هذه التعليمات عن تقديم الإقرار على أن لا يتجاوز مجموع المبالغ المضافة ٢٠٪ من الضريبة المستحقة، في حين نصت المادة رقم (٣٨) بند رقم (٢) على أن «يضاف على كل مكلف بتقديم إقرار ضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد نسبة ٢٪ من الضريبة المستحقة، أو التي سيجري تقديرها ولمدة ثلاثة شهور»^(١٤).

أما من الناحية القانونية ففي المادة (١٧) بند (٣) تكون هذه النسبة عبارة عن ضريبة إضافية على ضريبة الدخل، وتكون بمسؤولية مدنية، أما عن المادة (٣٨) بند (٢) تكون هذه النسبة عبارة عن غرامة تدفع عقاباً بسبب تخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي، إلا أن هناك حيرة لدى القانونيين، فهل هذه النسبة ستكون من الضريبة المستحقة قبل الإضافة على الضريبة أم بعدها؟.

١. لقد ساعد مبدأ تبني الإقرار الذاتي على التهرب الضريبي، حيث يعتبر هذا الإقرار صحيحاً ما لم يثبت عكس ذلك، إذ أتاح القانون لمأمور التقدير مدة سنة من أجل فحصه وتعديله كلياً أو جزئياً وإلا فبعد السنة يعدُّ مقبولاً كما هو عليه.

٢. عدم تبني القانون لنظام السلفيات في تحصيل الضرائب، فقد أجازت المادة (٣٠) في البند الأول منها على أن يؤدي المكلف هذه الضريبة إن شاء حسب نظام السلفيات، علماً بأن تطبيق مبدأ السلفيات يكون متزامناً مع تحقق الدخل، فالدين الضريبي ينشأ بمجرد توافر الواقعة التي يحددها قانون ضريبة الدخل، مما يقلل من إمكانية التهرب الضريبي.

٣. عدم تطبيق قانون تحصيل الأموال العامة، فقد أجازت المادة (٣٤) لمأمور التقدير وبعد موافقة المدير أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال العامة المعمول به، وذلك بعد ٩٠ يوماً من تخلف المكلف عن الدفع.
٤. إعفاء الشخص الطبيعي من المزارعين في المادة (٦) البند (١٤)، وفق معايير وتعليمات ولكنها لم تصدر بعد، وها هو عام ٢٠٠٦م قد انتهى وإجراءات جباية وتحصيل الضرائب يجب أن تتم.
٥. إن العقوبات التي نص عليها هذا القانون لم تكن رادعة فعلا من الناحية المادية أو المعنوية، فقد يكون المكلف متهربا بأكثر من هذا المبلغ بكثير، كما أن الـ \$١٠٠٠ لا تشكل له كثيرا، وبالتالي لن تردعه هذه العقوبة عن التهرب.
٦. عدم وجود نص واضح وصريح في القانون ينص على عدم إعطاء الزوج إعفاء إعالة على زوجته العاملة إلا انه لا يحصل عليه، علما بأن المعيل هو الزوج.
٧. بعد أن نصت المادة (٣٨) في البند (٢) على الغرامات الواقعة على المكلف المتخلف عن الدفع، جاء البند (٣)، وأعطى جانبا من اللين للمكلف المتهرب من خلال نصه: «للمدير أو من يفوضه خطيا أن يعفي المكلف من المبلغ الإضافي كله أو قسما منه إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع لأي سبب قهري. كما يجوز للمدير أو من يفوضه رد المبلغ الإضافي إذا كان مدفوعا في حالة توافر الأسباب المذكورة»^{١٥}، وكذلك بالنسبة للعقوبات في المادة (٣٩) البند (ثالثا) الذي نص على: «يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافا لأحكام هذه المادة، ويجوز قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراءات متخذة، وأن يجري أية مصالحة بشأنها وفق الغرامات التي يحددها»^{١٦}، وهنا قد يكون المكلف متهربا أو قاصدا لعدم الدفع أو التأخير عن تقديم الإقرار مثلا إلا أنه يلقى سببا، وبالتالي يتخلص من الغرامة أو العقوبة عن طريق استغلال هذه النصوص اللينة.
٨. لم ينص القانون على وجود دائرة للتدقيق تتولى مهمات الفحص والتحقيق في مدى مطابقة قرارات التقدير للقانون الضريبي، الأمر الذي قد يجعل كثيرا من هذه القرارات تتم بطريقة جزافية ومخالفة للقانون، لأن المقدر يعلم بأنه ليس هناك جهة رقابية تتولى مهمة فحص هذه القرارات والتحقق من صحتها.

الفصل الخامس: (النتائج والتوصيات):

٥-١ تحليل البيانات والنتائج:

تشير نتائج التحليل الوصفي المدرجة في الجدول (١) وكذلك اختبار F المدرجة في الجدول (٢)، والتي استخدمت في اختبار الفرضيات الى ما يأتي:

- الفرضية الأولى، التي نصت على:

لا يوجد فرق بين وجهات نظر المبحوثين حول التهرب الضريبي فيما يتعلق بقطعية دلالة القانون. قُبِلت الفرضية حيث أن $a=0,05 > \text{Sig}.0,332$ ، مما يعني تشابه وجهات نظر المبحوثين، وذلك من خلال الفقرات بين (٤-١)، وكان أبرز أسبابها فشل القانون ١٧/٠٤ م في تقديم الوعي الضريبي الكافي.

- الفرضية الثانية، التي نصت على:

لا يوجد فرق بين وجهات نظر كل من المبحوثين حول التهرب الضريبي، فيما يتعلق بالعبء الضريبي. قُبِلت هذه الفرضية حيث أن $a=0,05 > \text{Sig}.0,713$ ، مما يعني تشابه وجهات نظر المبحوثين، وذلك من خلال الفقرات (٨-٥)، وكان أبرز أسبابها التهرب من ضريبة القيمة المضافة.

- الفرضية الثالثة، التي نصت على:

لا يوجد فرق بين وجهات نظر كل من المبحوثين حول التهرب الضريبي، فيما يتعلق بالعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية. قُبِلت هذه الفرضية حيث أن $a=0,05 > \text{Sig}.0,775$ ، مما يعني تشابه وجهات نظر المبحوثين، وذلك من خلال الفقرات (١٤-٩)، وكان أبرز أسبابها انعدام الاستقرار السياسي.

- الفرضية الرابعة، التي نصت على:

لا يوجد فرق بين وجهات نظر كل من المبحوثين حول التهرب الضريبي، فيما يتعلق بالمسؤوليات المهنية على المحاسب القانوني. رُفِضت هذه الفرضية حيث أن $a=0,05 < \text{Sig}.0,031$ ، مما يعني اختلاف وجهات نظر المبحوثين، وذلك من خلال الفقرات (١٧-١٥).

- الفرضية الخامسة، التي نصت على:

لا يوجد فرق بين وجهات نظر كل من المبحوثين حول التهرب الضريبي، فيما يتعلق بفعالية وكفاءة الإدارة في ضريبة الدخل. قُبِلت هذه الفرضية حيث أن $a=0,05 > \text{Sig}.0,788$ ، مما يعني تشابه وجهات نظر المبحوثين، وذلك من خلال الفقرات (٢١-١٨) وكان أبرز أسبابها قلة التنسيق بين مديرية الضريبة، وبين الدوائر الحكومية الأخرى.

الجدول (١)
الوسط الحسابي والانحراف المعياري
لمعرفة إجابات الأسئلة المقترحة في الاستبانة

	Mean	Std Deviation
	,	,
	,	.
	,	,
	,	.
	,	,
	,	,
	,	,
	,	,
	,	.
	,	.
	,	.
	,	.
	,	.
	,	.
	,	.
	,	.
	,	.
	,	.
	,	,
	,	,
	,	.
	,	,

الجدول (٢)
تحليل ANOVA

		Sum of square	df	Mean square	F	Sig
	Between groups	.		.	,	.
	Within groups	,		.		
	total	,				
	Between groups	.		.	.	.
	Within groups	,		.		
	total	,				
	Between groups	.		.	.	.
	Within groups	,	٨٥	٢٥٣.		
	total	,	٨٩			
	Between groups	,	٤	١,١٢٧	,	.
	Within groups	,	٨٥	٢٩٨.		
	total	,	٨٩			
	Between groups	.		.	.	.
	Within groups	,		.		
	total	,				

٢.٥ التوصيات:

١. العمل على إصدار التعليمات كاملة، التي من شأنها إيضاح بعض الأمور التي نص عليها القانون، وكذلك إجراء بعض التعديلات الضرورية على عدد من بنود القانون لحل المشاكل التي واجهت موظفي دوائر الضريبة.
٢. الاستعانة بالخبرات والأكاديميين عند صياغة القانون وإجراء التعديلات.
٣. وضع نصوص قانونية واضحة وصريحة حتى لا يكون هناك إمكانية للتأويل والتفسير الخاطئ لهذه النصوص من قبل المكلف وموظفي الضريبة والمحاسبين.
٤. وضع نص قانوني يخضع الأرباح الرأسمالية المتحققة للضريبة، فعدم إخضاع هذه الأرباح يزيد من الفجوة بين طبقات المجتمع، وبخاصة أن المستثمرين في مجال الأصول هم من طبقة الموسرين، وهذا يخل بمبدأ العدالة الضريبية، والذي قد يقود إلى التهرب الضريبي.
٥. إخضاع الدخل الناجم عن الزراعة المروية والبيوت البلاستيكية والمشاتل شريطة أن لا تقل مساحة الأرض المستثمرة أو راس المال عن مقدار معين، بدلا من الإعفاء المطلق لهذه الدخل، لأن ذلك يشكل محاباة للزراعة على حساب الصناعة والتجارة والقطاعات الإنتاجية الأخرى.
٦. تبني نص قانوني يقضي بالأخذ بمبدأ السلفيات بحيث يدفع المكلف خلال السنة دفعات ضريبية على حساب الضريبة المستحقة عليه، وبذلك يلائم بين الدخل المتحقق والضريبة الناشئة عليه.
٧. احتواء القانون على نص يخضع قرارات التقدير إلى التدقيق من قبل مدير عام ضريبة الدخل، أو من يفوضه، وقد يكون ذلك من خلال النص على وجود دائرة للتدقيق تتولى مهمات الفحص، والتحقق في مدى مطابقتها لقرارات التقدير للقانون الضريبي، مما يحد من ظاهرة التهرب الضريبي بسبب وجود هذه الجهة.
٨. عدم إطلاق الإعفاءات بالشكل التي هي عليه وضرورة تحديد عدد الأبناء المعالين والمعالين بشكل عام، وكذلك بالنسبة للطالب الجامعي، لا بد من تحديد عدد السنوات الجامعية (الحد الأقصى) التي يمنح عليها إعفاء التعليم.
٩. نشر الوعي الضريبي بين المكلفين والمواطنين بشكل عام.
١٠. إعطاء الزوج إعفاء إعالة لزوجته العاملة، لأن هذا حق شرعي لها، وكذلك نصت عليها محاكم الاستئناف الشخصية النازرة بهذه القضايا، وبخاصة عندما تكون المرأة تعمل بموافقة زوجها.

الهوامش:

١. قاسم، صلاح محمد توفيق: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين.(رسالة ماجستير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين ٢٠٠٣ م.
٢. المرجع السابق.ص٩.
٣. المرجع السابق.ص ١١.
٤. انظر المادة (١) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ١٧/٠٤ م.
٥. أنظر المادة (١) من القانون الفلسطيني ١٧/٢٠٠٤ م.
٦. انظر المادة (٣٩) من القانون الفلسطيني ١٧/٢٠٠٤ م.
٧. عبد الغفور، حسام فايز: الوسائل التي تيناها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ١٧/٢٠٠٤ م للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.(بحث جامعي غير منشور). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين ٢٠٠٥ م.
٨. المرجع السابق.ص٦.
٩. انظر المادة (٣٩) من القانون الفلسطيني ١٧/٢٠٠٤ م.بند أولاً.
١٠. عبد الغفور، حسام فايز:مرجع سبق ذكره.ص٧.
١١. المرجع السابق.ص ٨٠، ص ٨١، ص ٨٢.
١٢. عبد الغفور، حسام فايز:مرجع سبق ذكره. ص ١٣.
١٣. انظر المادة (٧) البند ١ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (١٧) للعام ٢٠٠٤ م.
١٤. انظر المادة رقم (٣٨) البند رقم (٢) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ للعام ٢٠٠٤ م.
١٥. انظر المادة (٣٨) البند (٣) من قانون ضريبة الدخل ١٧/٠٤ م.
١٦. انظر المادة (٣٩) البند ثالثا من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ١٧/٠٤ م.

المصادر والمراجع:

١. جامعة القدس المفتوحة- محاسبة ضريبة الدخل- الطبعة الأولى - عمان - جامعة القدس المفتوحة - رقم المقرر ٤٤٣٤ - ١٩٩٨.
٢. دقة، عبد الرحمن قاسم إبراهيم: العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. (رسالة ماجستير). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين ٢٠٠٣.
٤. عبد الغفور، حسام فايز: الوسائل التي تبناها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ١٧/٢٠٠٤م للحد من ظاهرة التهرب الضريبي. (بحث جامعي غير منشور). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين ٢٠٠٥م.
٥. قاسم، صلاح محمد توفيق: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. (رسالة ماجستير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين ٢٠٠٣م.
٦. خشارمة، حسين، (ظاهرة التهرب الضريبي في المهن الحرة في الاردن اسبابها والعوامل التي تقلل منها) الدليل الالكتروني للقانون العربي، ١٩٩٨
٧. الخطيب، محمد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين، ٢٠٠٠
٨. مجلة الوعي الضريبي، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، العدد الثامن، السنة الثالثة، ٢٠٠٥، ١.
٩. المهاني، محمد خالد- الخطيب، خالد-المالية العامة والتشريع الضريبي - الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٠ (٤٧٩ ص).

القوانين:

١. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) للعام ١٩٦٤م.
٢. قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (١٧) للعام ٢٠٠٤م.
٣. القانون الأساسي للسلطة الوطنية الفلسطينية.

ملحق رقم (١)

بسم الله الرحمن الرحيم

استبيان

السادة الأفاضل.....

تحية طيبة....

يرجى الإجابة عن الأسئلة أدناه التي تتعلق بدراسة أثر قانون ضريبة الدخل رقم (١٧) للعام ٢٠٠٤ على ظاهرة التهرب الضريبي والأسباب المؤدية له. علما بأن هذه الدراسة تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

يرجى وضع إشارة (X) مقابل الإجابة التي تراها مناسبة

شاكرين لكم حسن تعاونكم

