

# أثر أحكام الطعن على الحقوق القضائية للمكلفين بضريبة الدخل في فلسطين

## The impact of the provisions of appeal on the judicial rights of those charged of income tax in Palestine

**Weal Youssef Khalil Nassar**

Part-time lecturer/ Isra University-Gaza/ Palestine

w-nassar@live.com

**وائل يوسف خليل نصار**

محاضر - غير متفرغ / جامعة الإسرائء-غزة/ فلسطين

Received: 20/ 1/ 2020, Accepted: 13/ 7/ 2020.

DOI: 10.33977/0507-000-053-005

https://journals.qou.edu/index.php/jrresstudy

تاريخ الاستلام: 2020 /1 /20م، تاريخ القبول: 2020 /7 /13م.

E-ISSN: 2616-9843

P-ISSN: 2616-9835

The study concluded a number of results, the most important of which are that the Palestinian legislator did not provide adequate protection for the taxpayer, and the balance between the two sides of the tax relationship was not achieved. It also ended with a number of recommendations, the most important of which are: the necessity of making the necessary legislative amendment to rebuild the tax judiciary system so that: a formation of a tax court of general jurisdiction, the formation of a tax appeal court, the formation of a tax prosecution, and the rehabilitation of the courts and the tax prosecution office to consider all tax aspects, are criminal Or legal or administrative, with staff sufficiently qualified to carry out this role.

**Keywords:** appeal on tax- income tax- Rights of the taxpayer.

## تهييد

### 1. مدخل الدراسة:

مما لا شك فيه، أن غاية المشرع الضريبي هو الوصول إلى التقدير النهائي العادل، الأمر الذي يتطلب توفير الحماية للمكلفين من تعسف الإدارة، مع ضمان امتثالهم لسيادة القانون وحماية حقوق الخزينة العامة، وهو ما يتحقق من خلال فتح المجال أمام المكلف لتقديم تقديره الذاتي المدعم بالمستندات، وفي ذات الوقت إعطاء فرصة للإدارة الضريبية لتدقيق التقدير، مع منحها حق تعديله بما تملكه من أدلة على عدم دقة التقدير الذاتي، وإذا لم يتفق المكلف مع هذا التقدير الإداري فإنه يملك حق الاعتراض الإداري بداية، ثم اللجوء إلى الطعن القضائي بعد ذلك.

وللاعتراض الإداري وحيادية النظر فيه أهمية كبيرة من نواح عديدة؛ فقد خلص البنك الدولي في إحدى دراساته الخاصة بالمنازعات الضريبية إلى أنه: «غالبًا ما تكون المراجعة الداخلية هي الخيار الواقعي الوحيد لدافعي الضرائب، ويمكن لهذه العملية إذا ما كانت موثوقة وشفافة وسريعة، أن تعزز الامتثال الضريبي، وغالبًا ما تكون المراجعة الداخلية أكثر مصداقيةً ومقبوليةً لدافعي الضرائب إذا كانت هيئة المراجعة مستقلة عن جهة التقدير، كما أن إصلاح هذه العملية يمكن أن يولد إيرادات إضافية للحكومة؛ نظرًا لأن الطعون ستعطل دفع الضرائب المختلف عليها» (The Administrative Review Process for Tax Disputes, World Bank Group:128).

ولاجرم أن التشريعات المقارنة حين أوجبت على المكلف اللجوء إلى الاعتراض الإداري قبل السير القضائي في الدعوى، إنما سعت من ورائه إلى إتاحة الفرصة للحل التوافقي بين الإدارة الضريبية والمكلف، من خلال إعطاء الفرصة للإدارة الضريبية في مراجعة تقديرها، أو اقناع المكلف بأسباب التقدير. كما هدفت التشريعات من إتاحة الفرصة لوزير المالية أو من يفوضه خطيًا بإعادة النظر والتقدير في ملف ضريبي عن فترة ضريبية سابقة، إلى ضمان امتثال الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، وتصويب الأخطاء التي جرت في تلك الفترة.

لذا، فإن تحول إجراءات التقدير الإداري أو إعادة التقدير إلى

## المخلص

تتناول هذه الدراسة موضوع حماية المكلفين بضريبة الدخل في فلسطين، سواء في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م الساري فعليًا في قطاع غزة أو القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م الساري في الضفة الغربية.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج المقارن القائم على التحليل للمواقف التشريعية التي تنظم الحماية القضائية للمكلفين، وتظهر التباين التشريعي في مستوى الحماية التي يوفرها لهم المشرع الفلسطيني وغيره من المشرعين، كما تبين الدراسة مدى تحقق التوازن المطلوب بين طرفي العلاقة الضريبية، سواء أكان التوازن في مرحلة الاعتراض الإداري أم في مرحلة الطعن القضائي، لما لذلك من أثر مباشر في رفع مستوى الامتثال الضريبي، وخفض مستويات التهرب الضريبي.

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج، أهمها: أن المشرع الفلسطيني لم يوفر الحماية الكافية للمكلف بالضريبة على الدخل، ولم يحقق التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية. كما انتهت إلى عدد من التوصيات، أهمها: ضرورة إجراء التعديل التشريعي اللازم لإعادة بناء منظومة القضاء الضريبي بحيث يتم تشكيل محكمة بداية ضريبية ذات اختصاص عام، وتشكيل محكمة استئناف ضريبي، وتشكيل نيابة ضريبية، وتأهيل المحاكم والنيابة الضريبية للنظر في الجوانب الضريبية كافة، جزائية كانت أو حقوقية أو إدارية، مع تأهيل الكادر تأهيلًا علميًا كافيًا للاضطلاع بهذا الدور.

الكلمات المفتاحية: الطعن الضريبي - ضريبة الدخل - حقوق المكلفين.

## Abstract

This study connects with the issue of protecting those charged with income tax in Palestine, whether in the Income Tax Law No. (17) for the year 2004 that is actually applied in the Gaza Strip, or the decision of Law No. (8) for the year 2011 applied in the West Bank.

The study relied on the comparative approach based on the analysis of legislative positions regulating the judicial protection of the taxpayers, and it shows the legislative variation in the level of protection provided to them by the Palestinian legislator and other legislators. The study also shows the extent of achieving the required balance between the two parties of the tax relationship, whether the balance is in the stage of objection Administrative or in the stage of judicial appeal, as this has a direct impact on raising the level of tax compliance and reducing levels of tax evasion.

والقرار بقانون لسنة 2011م، الاتجاه الثالث المهجور؛ حيث وضع الإدارة الضريبية في مركز قانوني أفضل من المكلف؛ فخفف من القيود المفروضة على الإدارة الضريبية من جهة، وزاد من القيود المفروضة على المكلف عند لجوئه إلى الطعن القضائي من جهة ثانية، بل وقيد المحكمة المختصة في نظر الدعوى من جهة ثالثة.

3. لا يستطيع القضاء توفير حماية قضائية لطرف لا تحميه التشريعات.

### 5. المنهج البحثي للدراسة:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهجين: التحليلي والمقارن، حيث يحلل نصوص التشريعات الوطنية، ويقارن بينها وبين مواقف بعض التشريعات الوضعية الأخرى.

### 6. بيان مفردات عنوان الدراسة:

- أتر: بقية ما ترى من كل شيء) الفراهيدي، 1410هـ (236) وأترت فيه تأثيراً جعلت فيه أثراً وعلامة (المقري:4).

- أحكام: مفردتها حُكْم وهو القضاء، ويقال حكم عليه: إذا مُنِعَ من خلافه ولم يقدر على الخروج من ذلك (المقري:145)، وهنا يقصد بها تلك الأحكام التي قضى بها المشرع لإتاحة المجال أمام المكلف للطعن القضائي على التقدير الإداري النهائي.

- الحقوق القضائية: مراكز قانونية للأفراد تمكنهم من مطالبة السلطة بالامتناع عن القيام بعمل أو الالتزام بالقيام بعمل أو توفير السياسات الملائمة في مجالات معينة (راضي، عبد الهادي: 40 - 44).

- المكلف: «كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون» وفقاً لنص (م1) تعريفات، من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004م. «كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب أحكام هذا القرار بقانون»، وفقاً لنص (م1) تعريفات، القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م.

### 7. تقسيم الدراسة:

جرى تقسيم هذه الدراسة إلى مطلبين:

● المطلب الأول/ الاتجاهات التشريعية في تحقيق التوازن بين مصالح الخزينة العامة والمكلفين.

● المطلب الثاني/ مقارنة تشريعية حول حماية الحقوق القضائية للمكلفين.

## المطلب الأول

### الاتجاهات التشريعية في تحقيق التوازن بين مصالح الخزينة العامة والمكلفين

لاجرم أن المنازعة الضريبية لها ذاتيتها وخصوصيتها، فالقاضي الضريبي وإن كان يفصل في دعوى تتجاوزها مصلحة عامة متمثلة في حقوق الخزينة العامة، ومصلحة خاصة متمثلة في حقوق المكلفين، إلا أنه فعلياً يحمي مصلحتين عامتين: المصلحة الأولى تتعلق برفاد رئيسي من روافد الخزينة العامة وهي الضريبة، والمصلحة الثانية تتعلق بنشاط القطاع الخاص الذي يُمثل أحد

أداة للتغول على المكلفين، أو حرمانهم من الحقوق التي كفلتها لهم الدساتير والتشريعات، يؤثر تأثيراً سلبياً مباشراً على إنفاذ قواعد العدل والإنصاف وتحقيق التوازن بين الإدارة الضريبية والمكلفين، على الرغم من تساوي مركزيهما القانوني.

وتتخذ هذه الدراسة من الحماية التشريعية للمكلفين في فلسطين غاية، ومن نيل حقوقهم القضائية عند الفصل في المنازعة الضريبية محوراً، ومن إجراءات التقدير وإعادة النظر والطعن وأثرها على الحقوق القضائية للمكلفين موضوعاً؛ لذا فقد حملت عنوان: «أثر أحكام الطعن على الحقوق القضائية للمكلفين بضريبة الدخل في فلسطين».

### 2. إشكالية الدراسة:

تدور إشكالية هذا البحث حول مدى توفير الحماية للمكلفين بالضريبة على الدخل في فلسطين؟ ويتفرع عن هذه الإشكالية أسئلة عديدة فرعية:

◀ ما الاتجاهات التشريعية في توفير الحماية للمكلفين بضريبة الدخل؟

◀ هل الأحكام التي وضعها المشرع الفلسطيني تحقق التوازن المطلوب بين الإدارة الضريبية والمكلفين بضريبة الدخل؟

◀ ما المطلوب لتوفير الحماية التشريعية والقضائية للمكلفين بضريبة الدخل؟

### 3. أهمية الدراسة:

لم يتوقَّ القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م، الإشكاليات التي أترع بها قانون رقم 17 لسنة 2004م، الخاصة بإجراءات التقدير وإعادة النظر والاعتراض والطعن عليه، في قانون الضريبة على الدخل في فلسطين.

وأمام إصرار المشرع الفلسطيني على تبني أحكام هجرتها التشريعات المقارنة في الضريبة على الدخل؛ رغم ما فيها من مساس بحقوق المكلفين التي كفلتها النصوص ورسختها الأحكام وأجمع عليها الفقه الضريبي، فقد برزت لنا أهمية البحث في هذه الأحكام، والوقوف على مدى تأثير حقوق المكلفين في فلسطين بها، وتحديد أسباب الخلل وسبل علاجه.

### 4. فرضيات الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على عدد من الفرضيات، وهي:

1. يوجد ثلاثة اتجاهات تشريعية رئيسية في تحقيق التوازن بين حقوق الخزينة العامة والمكلفين، هي:

- اتجاه يأخذ بتخفيف القيود الواردة على الإدارة الضريبية في تقديرها النهائي، مع توفير حماية قضائية كاملة للمكلف.

- اتجاه يقضي بزيادة القيود الواردة على الإدارة الضريبية، ويعطي سلطة البت في التقدير النهائي للجان إدارية محايدة، مع توفير حماية قضائية أقل للمكلف.

- اتجاه مهجور يأخذ بتخفيف القيود على الإدارة الضريبية، وفي ذات الوقت يوفر حماية قضائية أقل للمكلف.

2. تبني المشرع الفلسطيني في قانون 17 لسنة 2004م،

ثانياً/ الاتجاه التشريعي في مجال حماية المكلفين في الدول النامية:

نظراً، لتدني المستوى التكنولوجي في إدارة العلاقة الضريبية، وضعف الوعي المجتمعي، فإن تحقيق التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية في الدول النامية ليس بالأمر الهين. وقد برز اتجاهان تشريعيان رئيسيان في هذا الشأن، ويمكن الإيجاز في عرضهما على النحو التالي:

أ. اتجاه يغلب عليه الميل نحو الإدارة الضريبية:

يتأسس هذا الاتجاه على قاعدة أن الضريبة فريضة مالية تهدف إلى تحقيق مصالح عامة يستفيد منها المكلف ذاته؛ لذا فإن الأهم فعلياً ألا تتأثر موارد الخزينة العامة، وأن يتحقق استقرار المراكز الضريبية، من خلال سرعة الفصل في أي نزاع قد ينشأ فيها، من خلال إسناد الفصل في المنازعات الإدارية إلى لجان اعتراض إدارية بحتة، وجعل الطعن القضائي من اختصاص محكمة استئنافية خاصة وليس محكمة ابتدائية، مع وضع قيود اختصاص على هذه المحكمة.

تبني المشرع الفلسطيني هذا الاتجاه، متأثراً بالمشرع الأردني في مسلكه القديم، ويمكن تبيان أهم سمات هذا الاتجاه على النحو التالي:

1. عدم حيادية لجنة الاعتراض:

اعتبر المشرع الفلسطيني الاعتراض الإداري طريقاً إجبارياً لمن أراد أن يسلك سبيل الطعن القضائي، حيث لم يجز للمكلف اللجوء إلى محكمة الاستئناف المختصة إذا لم يسبق له الاعتراض على التقدير الإداري الصادر عن جهة الاعتراض، أو التقدير الناتج عن إعادة النظر من قِبَل الوزير أو من يفوضه، أو المطالبات المتعلقة بأية مبالغ يتوجب خصمها أو دفعها أو اقتطاعها كضريبة نهائية أو دفعها على حساب الضريبة. وهو في ذلك لم يشذ عن موقف غالبية التشريعات، غير أن الإشكالية تكمن في أمرين:

الأمر الأول: أنه اتسم بالجمود في هذه الأحكام، حيث لم يضع استثناءات توجب مد مدة الاعتراض لما قد يستجد من وقائع، على نحو تملك المكلف دليلاً -لم يكن قائماً- على وجود حقوق مالية له عند الإدارة الضريبية، أو على عدم تمكنه من الاعتراض لسبب خارج عن إرادته خلال فترة الاعتراض؛ حيث اعتبر قبول التمديد جوازياً في كل الأحوال.

الأمر الثاني: أن المشرع الفلسطيني لم يأخذ بالصورة التشريعية الكاملة، فالمشرع المصري -على سبيل المثال- وإن قيد سلطة المحكمة الابتدائية في نظر الدعوى، إلا أنه ضمن حيادية لجنة الطعن قبل اللجوء إليها، وفتح المجال للطعن بالاستئناف على حكمها أمام المحكمة الابتدائية. كما أن المشرع الأردني في قانون 2009م، وإن جعل هيئة الاعتراض ذات طبيعة إدارية بحتة، إلا أنه مع ذلك تكفل بحماية المكلف من خلال فتح المجال أمامه للجوء إلى محكمة بداية ضريبية ذات ولاية عامة على كل ما يتعلق بالمنازعات الضريبية، علاوة على إمكانية الطعن على أحكامها أمام محكمة الاستئناف الضريبية.

ومن هنا، فإننا نهيب بالمشرع الفلسطيني، أن يضيفي على أحكامه طابع المرونة التي تتناسب مع طبيعة العلاقة الضريبية

الروافد الرئيسية للاقتصاد القومي، وبالتالي فإن الإضرار بأي من هاتين المصلحتين يعتبر مساساً مباشراً بالدولة ومكوناتها وأدواتها.

وحرصاً على تحقيق التوازن المطلوب بين هاتين المصلحتين، ترسخت العديد من المبادئ الضريبية التي حرصت المحاكم على تنفيذها، منها: وجوب تطبيق الضريبة بإنصاف، تمكين سيادة القانون (1:Thuronyi,1996).

غير أن الاتجاهات التشريعية اختلفت حول سبل تحقيق هذا التوازن، ومما لاشك فيه أن مستوى تقدم الدولة ووعي مواطنيها يسهم بشكل كبير في ذلك، وعلى هذا فإننا نبين الاتجاه التشريعي في مجال حماية المكلفين في الدول المتقدمة ونأخذ الولايات المتحدة الأمريكية مثلاً، وكذلك الاتجاه التشريعي في مجال حماية المكلفين في الدول النامية ونأخذ مصر والأردن وفلسطين أمثلة، ثم نتوقف عند الآثار المترتبة على الاتجاه الذي تبناه المشرع الفلسطيني، وذلك على النحو التالي:

أولاً/ الاتجاه التشريعي في مجال حماية المكلفين في الدول المتقدمة:

أدى تبني السياسة التشريعية المتوازنة وتطور الإدارات الضريبية وارتفاع مستوى الوعي المجتمعي إلى مساعدة الدول المتقدمة في تحقيق أهدافها الضريبية؛ حيث جرى فرض عقوبات شديدة على التهرب الضريبي، بالاتساق مع توفير الحماية التشريعية الكاملة للمكلفين، ويعتبر النموذج الأمريكي رائداً في هذا الاتجاه، حيث سن قانون حقوق دافعي الضرائب (TBOR) عام 2015م في القسم A/7803، من قانون الإيرادات الداخلية، وذلك لضمان تحقيق التوازن المطلوب عند تعامل المكلف مع الإدارة الضريبية، حيث نص هذا القانون على عشرة حقوق أساسية هي: 1- الحق في الاطلاع. 2- الحق في جودة الخدمات. 3- الحق في دفع مبلغ لا يزيد عن مبلغ الضريبة الصحيح. 4- الحق في الطعن على موقف دائرة الإيرادات الداخلية والاستماع إليه. 5- حق الاستئناف على قرار دائرة الإيرادات الداخلية في جهة مستقلة. 6- الحق في نهائية «التقدير». 7- الحق في الخصوصية. 8- الحق في السرية. 9- حق الاحتفاظ بالتمثيل. 10- الحق في نظام ضريبي عادل ومنصف (Roberson,2018: 23 - 22).

وإلى جانب النص على هذه الحقوق، تسعى الإدارات الضريبية في الدول المتقدمة إلى تحسين عمليات تحصيل الضرائب، من خلال تقليل تكاليف الإدارة والامتثال إلى الحد الأدنى، وباتت أكثر الأنظمة فعالية في تحصيل الضرائب، تلك التي تحفز الغالبية العظمى من المكلفين على الالتزام الطوعي؛ كي يركز مسؤولو الضرائب جهودهم على المكلفين غير الممتثلين. وتشير الدراسات (Okello,2014:4) إلى أنه غالباً ما يمثل المكلف طوعاً عندما:

1. تعتمد الإدارة الضريبية خدمة مميزة لدافعي الضرائب، وتثقيفهم ومساعدتهم في الوفاء بالتزاماتهم.
2. تخلق رادعاً قوياً لعدم الامتثال من خلال برامج التدقيق الفعالة والاستخدام المناسب للعقوبات.
3. يتسم عملها بالشفافية والأمانة والنزاهة والعدالة في تنفيذها للقوانين الضريبية.

من جهة، وأن يسبغ على لجان الاعتراض المزيد من ضوابط الحيطة والكفاءة في تشكيلها، والموضوعية والتقيد بالقانون والأنظمة عند نظرها في الاعتراضات والفصل فيها.

2. انضواء إجراءات التقدير وإعادة النظر على أحكام تمس بحقوق المكلفين:

يعني مبدأ الثقة العامة عدم منح الإدارة الضريبية ميزات غير عادلة في تعاملها مع دافعي الضرائب.

وبالمخالفة لهذا المبدأ، انضوت إجراءات التقدير وإعادة النظر التي وضعها المشرع الفلسطيني، على منح الإدارة الضريبية ميزات غير عادلة في تعاملها مع المكلفين، وهو ما من شأنه أن يمس بمبدأ الثقة العامة، ومما يزيد الوضع سوءاً، أن بعضاً من هذه الميزات تمتد آثارها على الحقوق القضائية للمكلفين، ومن صور ذلك:

- حصر حق الاعتراض في من فرضت عليه الضريبة، وهذا من شأنه المساس بالحقوق القضائية لبعض المكلفين، على غرار أصحاب العمل بشأن الضريبة المفروضة على عمالهم، حيث يصعب إثبات هذه الصفة لتحريكهم الدعوى محل نزاع إضافي بين المعارض والإدارة الضريبية.

- السلطة الجوازية للمقدّر في بناء قناعته الخاصة بتمديد مدة الاعتراض، دون إلزامه بقبول السبب في أحوال معينة كالسبب القاهر، وهذا من شأنه المساس بحقوق المكلفين في الطعن القضائي، في حال عدم قبول المقدّر للسبب الموضوعي أو السبب القاهر لتجاوز مدة الاعتراض.

- عدم وجود نص صريح يوجب إعادة النظر بناء على طلب المكلف في التقدير المخالف للقانون، وهذا فيه مساس بحقوقه القضائية، حيث إن إجراء إعادة النظر جوازياً للوزير أو من يفوضه خطياً، وهو ما قد يحرم المكلف من إجراء إعادة النظر، وبالتالي حرمانه من التوجه إلى المحكمة المختصة.

ولعل المشرع الفلسطيني في هذا الاتجاه، قد تأثر بالمشرع الأردني في اتجاهه القديم، ذلك أن القانون الأردني كان سارياً بالصفة الغربية قبل الاحتلال الإسرائيلي سنة 1967م ثم جرى تطبيقه بعد قيام السلطة الفلسطينية سنة 1994م وحتى صدور أول قانون ضريبي وطني سنة 2004م، وبالتالي فإن الأخذ بهذا الاتجاه أضفى حالة من الاستقرار على أعمال الإدارة الضريبية والسلطة القضائية والمكلفين على السواء.

وقد بات من نافلة القول خطأ المشرع الفلسطيني في تبنيه هذا الاتجاه، لاسيما بعد عدول المشرع الأردني ذاته عنه، كما أن خصوصية الوضع في فلسطين تؤكد هذا الخطأ؛ فالعلاقة بين المكلف الفلسطيني والإدارة الضريبية اتسمت فترة الاحتلال بالعدائية بسبب ممارساته، وقد رأى المواطنون أن الضرائب صورة من صور العقاب، وتخدم المصالح الاقتصادية الإسرائيلية (النقيب، 1996: 2)، كما أنها أداة لتمويل النفقات العامة دون مراعاة لظروفهم الاقتصادية والاجتماعية، وقد نتج عن ذلك انخفاض نسبة الامتثال الضريبي، وارتفاع مستوى التهرب الضريبي، وضياع الكثير من الأموال العامة (Giovanna, 2015).

وحين تكون المسافة بين دافعي الضرائب والسلطة الضريبية كبيرة على هذا النحو، فإن الحل يكمن في جسر الهوة بين المكلفين

لذا كان ينبغي على المشرع الفلسطيني أن يتبنى الاتجاه التشريعي القادر على إعادة بناء الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين من جهة، وإضفاء المزيد من الحماية القضائية للمكلفين لإنجاح المنظومة الضريبية بكاملها من جهة أخرى. وهذا ما فعله المشرع الأردني حديثاً بتبنيه الاتجاه التالي:

ت. اتجاه يغلب عليه تحقيق التوازن:

يتعامل هذا الاتجاه مع المكلف باعتباره الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية، لذا فإنه يعمل على توفير سبل الحماية الإدارية والقضائية له بصورة أكبر، من خلال تشكيل اللجان الإدارية الداخلية البحتة، مع لجان الطعن الإداري المحايدة، وكذلك فتح الطريق أمام المكلف للجوء إلى قاضيه الطبيعي في كل درجات التقاضي بدءاً من محكمة البداية ومروراً بمحكمة الاستئناف وانتهاءً بمحكمة النقض.

وقد تبني هذا الاتجاه المشرع المصري قبل صدور حكم المحكمة الدستورية العليا سنة 2015م - على نحو ما سنبين-، كما عدل المشرع الأردني في تشريعاته الجديدة عن تبني الاتجاه السابق ليتبنى بموجبها هذا الاتجاه.

## المطلب الثاني

### مقاربة تشريعية حول حماية الحقوق القضائية للمكلفين

تتكفل التشريعات على اختلاف اتجاهاتها بتوفير الحماية القضائية للمكلفين، غير أنها تتباين في مستوى هذه الحماية. وهذا ما يظهر من خلال جوانب عديدة، أهمها:

أ. درجات التقاضي في القضايا الضريبية:

القاعدة الراسخة، هي أن التقاضي على درجتين يمنح الطاعن فرصة ثانية لتقديم ما فاتته من دفوع وأوجه دفاع، من خلال عرض موضوع الدعوى كلياً أو جزئياً على محكمة الدرجة الثانية، لتصحيح الخطأ أو إكمال النقص في الحكم الابتدائي (الفرا، 2014: 306)، وهو ما يعزز ثقته في منظومة التقاضي في ضريبة الدخل. غير أن المشرع الفلسطيني أعطى الولاية القضائية للمحكمة المختصة ذات الطبيعة الاستئنافية مباشرة، وهذا اتجاه متروك حتى بالنسبة للمشرع الأردني المأخوذ عنه هذا التشريع.

وطالما أن المشرع الفلسطيني قد أخذ بالرأي القائل بضرورة إسناد المنازعات الضريبية لمحاكم ضريبية مستقلة عن المحاكم العادية والإدارية، كونها تتمتع بذاتية خاصة (عطيه، 1960: 155)، فإنه كان يتوجب عليه أن يبني هذا النظام على نحو متكامل ودون انتقائية تشريعية، فذاتية القضاء الضريبي لا تعني حرمان الأطراف من حق التقاضي على درجتين (بداية واستئناف)، لذا لا بد أن يستكمل البناء من خلال إنشاء محكمة بداية لقضايا ضريبة الدخل على غرار النظام الأردني، فهذه الدرجة من شأنها تأهيل القضاة الضريبيين المتخصصين، وإعطاء الفرصة لإبراز ذاتية القضاء الضريبي.

## ب. قيود الاختصاص:

يؤثر اختصاص المحكمة في مستوى الحماية التي توفرها للمكلفين، ويمكننا إيضاح هذا الأمر على النحو التالي:

1. اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في فلسطين، والقيود الواردة عليها:

نظمت (م28) من قانون سنة 2004م، وكذلك (م29) من القرار بقانون لسنة 2011م، الطعن لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، باعتبارها المحكمة المختصة بنظر الطعون التي حددها المشرع.

وتكون هذه المحكمة ضمن ملاك السلطة القضائية وتنعقد برئاسة قاض لا تقل مرتبته عن قاضي محكمة عدل عليا وعضوية قاضيين لا تقل مرتبة كل منهما عن قاضي محكمة استئناف، وجميعهم يخضعون للأحكام والأوضاع القانونية التي تسري على القضاة النظاميين، وتباشر هذه المحكمة اختصاصها اعتباراً من التاريخ الذي يعينه رئيس مجلس القضاء الأعلى، وتعطى القضايا المستأنفة صفة الاستعجال، وتكون جلساتها علنية إلا إذا أمرت المحكمة بخلاف ذلك.

ويتولى تمثيل الدائرة لدى محكمتي الاستئناف والنقض بما في ذلك المدافعة والمرافعة عنها في القضايا المتعلقة بضريبة الدخل كافة أحد موظفي وزارة المالية الحقوقيين أو أكثر وبتفويض خطي من الوزير، فيما يتولى المقدر تبليغ المكلف خطياً بمقدار الضريبة المستحقة عليه وفقاً لقرار المحكمة.

ويكون كل حكم أو أمر تصدره محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، قابلاً للطعن أمام محكمة النقض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تفهيمه أو تبليغه، وفقاً لنظام استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل.

وإذا قام المكلف باستئناف القرار الصادر من قبل وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطياً، وكانت المحكمة تنظر في الاستئناف المقدم من قبله على قرار مأمور التقدير ولنفس الفترة الضريبية، فإنه يتعين على المحكمة تكليف المستأنف بدفع الفرق بين الرسم المترتب على هذا الاستئناف والرسم الذي دفعه عن الاستئناف المقدم ضد مأمور التقدير، وإسقاط الاستئناف المقدم ضد مأمور التقدير والنظر في الاستئناف الجديد.

أخيراً، فإن المشرع الفلسطيني في القرار بقانون لسنة 2011م، أجاز للمدير أو من يفوضه خطياً، الاتفاق مع المستأنف أو الطاعن بالنقض حل أي من القضايا المنظورة مصالحةً قبل صدور الحكم القطعي بها، مع إخضاع الاتفاق في هذه الحالة للتصديق من قبل المحكمة، وهو ما يعد أحد التعديلات المهمة التي أوردها القرار بقانون، بعد خلو نص قانون سنة 2004م منه.

وتختص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً لقانون سنة 2004م، بالنظر في الاستئنافات المقدمة للطعن على قرارات التقدير وإعادة النظر في التقديرات التي يجوز استئنافها بموجب أحكام هذا القانون، وأضاف القرار بقانون لسنة 2011م إلى هذه الاختصاصات، النظر في المطالبات المتعلقة بأية مبالغ يتوجب خصمها أو دفعها أو اقتطاعها كضريبة نهائية أو دفعها على حساب الضريبة.

وفي ضوء الاختصاص المبين، نجد أنه جرى تضييق اختصاصات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطيني لأقصى درجة؛ وعلى الرغم من أنها محكمة استئنافية، وليست محكمة أول درجة، إلا أن الاختصاصات التي حددها المشرع لها تنحصر في:

أ. النظر في الاستئنافات المقدمة للطعن في قرارات المقدّر، وفقاً (لقانون 2004م والقرار بقانون لسنة 2011م).

ب. النظر في الاستئنافات المقدمة للطعن في قرارات إعادة النظر في التقديرات، وفقاً (لقانون 2004م والقرار بقانون لسنة 2011م).

ج. النظر في المطالبات المتعلقة بأية مبالغ يتوجب خصمها أو دفعها أو اقتطاعها كضريبة نهائية أو دفعها على حساب الضريبة، (وفقاً للقرار بقانون لسنة 2011م).

وفي ضوء هذه الاختصاصات، لا تختص هذه المحكمة إلا بالنظر فيما صدر فيه قرارات بالتقدير أو بإعادة التقدير، مع إضافة القرار بقانون حالة الاختصاص بالنظر في بعض المطالبات المالية المحددة حصراً، وهي لا تضمن كافة المطالبات المالية مثل: حالات التعويض القانوني، وغرامات التأخير وغيرها.

وعلى هذا، لم يتطرق المشرع صراحة إلى صلاحية هذه الدرجة القضائية في التصدي للأمر القانوني المتعلقة بفرض الضريبة ونطاقها وسعرها والخضوع لها، وما لا يجوز الاتفاق على مخالفته، إذا لم يكن قد عُرض بداية أمام لجنة الاعتراض أو إعادة النظر، والتي هي بالأساس جهات إدارية بحتة وليست مؤهلة للفصل في الأمور القانونية.

فالمشرع الفلسطيني لم يمنح هذه المحكمة، الاختصاصات التي منحها المشرع الأردني لمحكمة البداية الضريبية: ليعوض الطبيعة الإدارية البحتة للجان الاعتراض؛ بهدف تحقيق التوازن المطلوب لحماية الإدارة الضريبية والمكلف على السواء.

زد على ذلك، أن المشرع الفلسطيني قيد المستأنف في دعواه الاستئنافية، حيث لم يجز له إثبات أية وقائع لم يدع بها أمام الشخص الذي صدر عنه قرار أو أمر التقدير المستأنف، في حين أنه ألزم المستأنف بإقامة الدليل لإثبات ادعاءاته، وبالتالي فقد حرم الطاعن الاستفادة من نص (م220) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001م: «تنظر محكمة الاستئناف على أساس ما يقدم لها من بينات ودفوع جديدة، وما كان قد قدم من ذلك إلى محكمة أول درجة».

واقعيًا، فإن هذه الاشتراطات الموضوعية على المستأنف تعدمه كل سبيل يؤدي إلى إثبات صحة دعواه بما يستجد من وقائع بعد الاعتراض وإعادة النظر، بل إن المشرع بهذه الاشتراطات، تجاهل حقيقة أن هذه اللجان ليست محكمة أول درجة، وإنما هي جهات إدارية بحتة، ولا تتوافر فيها أبسط قواعد الحيطة والعدالة والنزاهة القضائية.

ورغم كل ما سبق من مساس بحقوق قضائية للمكلف، إلا أن المشرع الفلسطيني لم يترك للمكلف الاستفادة من المبدأ العام الوارد في (م4/191) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001م، بأن «لا يضر الطاعن بطعنه»، حيث أعطى

وأخيراً، نلاحظ أن قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009م، لم يكن يجيز للمدعي إثارة أي أسباب في طعنه أمام المحكمة إلا إذا كان قد أثارها أمام هيئة الاعتراض، وقد تم إلغاء هذا النص في ظل قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014م، وأصبح الطعن مطلقاً أمام المحكمة.

#### 5. اختصاص دعاوى ضريبة الدخل في مصر:

تختلف أحكام الاختصاص في نظر دعاوى ضريبة الدخل منذ صدور حكم المحكمة الدستورية العليا بتاريخ 25 يوليو 2015م في القضية رقم 70 لسنة 35 قضائية «دستورية» عن أحكام الاختصاص قبل صدوره، ويمكن أن نبين ذلك على النحو التالي:

أ. الاختصاص القضائي قبل صدور حكم المحكمة الدستورية العليا:

كانت المحكمة الابتدائية في مصر تختص بنظر الدعوى الضريبية أيًا كانت قيمة الضريبة، حتى وإن انحصر النزاع في تحديد مقدار الخسائر الجائز ترحيلها، وحتى لو لم تبلغ نصاب المحكمة الابتدائية، وفي هذا خروج على قواعد الاختصاص القيمي للمحكمة (مقبل، 1999: 455).

كما كان اختصاص المحكمة الابتدائية ينحصر في نظر الطعون الموجهة لقرار لجنة الطعن؛ بحيث لا يتعين عليها تجاوز حدود الاعتراضات التي سبق أن عرضها الممول على لجنة الطعن وأصدرت قرارًا فيها، بل إن اختصاصها بالنظر في أمر الطعن الموجه إلى قرار اللجنة لا يتعدى الوقوف على ما إذا كان القرار قد صدر موافقاً لأحكام القانون أو مخالفاً له، لأنها ليست هيئة مختصة بتقدير الأرباح ابتداءً، ولا هي بدايةً لتحكيم القضاء في التقدير، وهذا ما ذهبت إليه محكمة النقض المصرية في أحكامها (وفا، 2005: 197).

لذا، كان في حال إصدار المحكمة حكماً بإلغاء قرار لجنة الطعن على أساس بطلانه، تنتهي المنازعة بالقرار الذي أصدرته، وتحسم الخصومة في الطعن، ولا تملك المحكمة تقدير أرباح الممول ابتداءً، وإنما لا بد من إعادة الأوراق إلى لجنة الطعن للفصل في النزاع الموضوعي (وفا: 200).

ويجب الانتباه إلى أن محكمة النقض المصرية قد أوردت استثناءً على قاعدة «ما لم يسبق عرضه على لجان الطعن وبحثه، لا يجوز طرحه ابتداءً أمام المحكمة»، وهذا الاستثناء يتعلق بالأمر أو الدفاع القانوني المتعلق بفرض الضريبة ونطاقها وسعرها والخضوع لها، وما لا يجوز الاتفاق على مخالفته، حيث تختص المحكمة به ولو لم يكن معروضاً ابتداءً أمام اللجنة؛ وذلك لأن الضريبة لا ترتكز في أساسها على رباط عقدي بين مصلحة الضرائب والممول، وإنما تحددها القوانين التي تفرضها، ومن حق الممول أن ينازع أمام المحكمة في مبدأ خضوعه للضريبة، باعتبار أن هذه المسألة قانونية، ولا يجوز الاتفاق على خلاف ما قضى به القانون في شأنها (وفا: 204).

والعبرة في تحديد اختصاص المحكمة كانت بما يطلب الحكم به، فلو قصر الممول طعنه في قرار اللجنة على ما قرره من تطبيق قاعدة الربط الحكمي خلال فترة معينة، ولم يتضمن الطعن فترة

لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تقر التقدير أو تزيده أو تخفضه أو تلغيه أو أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير، وفقاً للتعليمات التي تستصوبها، ولها في جميع الأحوال التي تقرر بها رد الاستئناف أو رد أي جزء منه أن تحكم في نفس الوقت بإضافة (10%) من المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف من الضريبة المحكوم بها عن كل سنة بقيت فيها القضية لدى المحكمة وتعتبر أي مدة سنة إذا زادت عن ستة أشهر.

#### 4. اختصاص محكمة البداية الضريبية في الأردن، والقيود الواردة عليها:

القاعدة العامة أن هذه المحكمة تختص بالنظر في جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام قانوني ضريبة الدخل والضريبة العامة على المبيعات والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاها، ومهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو التعويض القانوني أو غرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها بمقتضى أحكام قانون ضريبة الدخل لسنة 2009م وتعديلاته، وبالتالي فإن الحالات الواردة في المادة 4/2 من القانون هي على سبيل المثال وليس الحصر، وقد أورد المشرع قيوداً وحيثاً على هذا الاختصاص، وهو عدم جواز النظر مباشرة بالطعون التي ترد على قرارات التدقيق والتقدير الإداري؛ لأنه يطعن عليها أمام هيئة الاعتراض، ومن ثم يكون قرار هيئة الاعتراض الصادر بهذا الشأن قابلاً للطعن أمام هذه المحكمة. وكذلك الأمر بالنسبة لبعض القرارات مثل قرار تصحيح الأخطاء الكتابية والمحاسبية الواردة بالقرار (الزيود، الكتروني).

ولا تختص هيئة الاعتراض الإداري إلا بالنظر في الاعتراض المقدم من المكلف، على القرار الذي يصدره المدقق في حال تعديل الإقرار الضريبي دون موافقة المكلف على التعديل. وكذلك بالنظر في الاعتراض المقدم بخصوص قرار التقدير الإداري الذي يصدره المدقق في حال عدم قيام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي.

ومن ثم، فإن أي قرار يصدر عن الإدارة الضريبية في مواجهة المكلف عدا القرارين المشار إليهما سابقاً، يتم الطعن عليه أمام محكمة البداية الضريبية مباشرة دون حاجة للطعن عليه إدارياً.

كما حصر المشرع الأردني الحق في الاعتراض على التقدير النهائي لدخل المكلف الذي صدر عن الإدارة الضريبية، فإن لم تستكمل الإدارة إجراءاتها في تقدير الدخل لا يمكن للمكلف تقديم اعتراضه. وعليه، لا يمكن للمكلف الاعتراض على التقدير الاحتياطي الذي تلجأ إليه الإدارة لضمان تحصيلها للدين الضريبي (أبو صباح، غرابية، 2018).

وبناءً على ما سبق، فإن قرارات التدقيق وقرارات التدقيق الإداري يجب الطعن عليها ابتداءً أمام هيئة الاعتراض، وقرار هيئة الاعتراض هو الذي يطعن عليه أمام هذه المحكمة، وبخلاف ذلك ترد الدعوى شكلاً كون الدعوى سابقة لأوانها.

كما ترد الدعوى شكلاً إذا كان المدعي (المكلف) قد قام بالموافقة على أي من القرارات موضوع الدعوى، حيث يصبح هذا الاتفاق خارج ولاية المحكمة.

وحيث إنه لما كان ذلك، وكان النص المطعون فيه يمثل إخلالاً باستقلال السلطة القضائية، وينتقص من اختصاص مجلس الدولة، باعتباره صاحب الولاية العامة دون غيره بالفصل في كافة المنازعات الإدارية وقاضيها الطبيعي...  
فلهذه الأسباب، حكمت المحكمة :

- أولاً: بعدم دستورية نص المادة (123) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005.
- ثانياً: سقوط عبارة «أمام المحكمة الابتدائية» الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة (122) من القانون ذاته.

### الخاتمة

من خلال العرض السابق، يختتم الباحث هذا العمل البحثي بعدد من النتائج والتوصيات:

#### أولاً/ النتائج:

1. تأثر المشرع الفلسطيني عند سنه لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م، بالتشريع الأردني رقم (25) لسنة 1964م بشأن ضريبة الدخل، والذي كان ساريًا في الضفة الغربية قبل سريان ونفاذ القانون الوطني، ورغم مراجعة المشرع الأردني مواقفه وتصحيحها، إلا أن المشرع الفلسطيني لم يرقم بخطوة مماثلة رغم إصداره القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م.
2. لم يوفر المشرع الفلسطيني الحماية الكافية للمكلف بالضريبة على الدخل، سواء في القانون أو القرار بقانون، ولم يحقق التوازن التشريعي بين طرفي العلاقة الضريبية.
3. اتسمت اللجان المختصة بالنظر في الاعتراضات بالطبيعة الإدارية البحثية، ولم يراع في تشكيلها اختصاص القانوني في أي من أعضائها، ومع ذلك فإن المشرع الفلسطيني لم يتعامل في إجراءات الطعن عليها على أنها قرارات إدارية، فلا هو جعل اختصاص الطعن عليها أمام المحكمة الإدارية على غرار الحال في مصر بعد صدور حكم المحكمة الدستورية العليا، ولا هو جعل اختصاصها أمام محكمة ضريبية ابتدائية على غرار ما أخذ به المشرع الأردني.
4. حرم المكلف الفلسطيني في قضايا الضرائب من التقاضي على درجتين.
5. جرى تقييد سلطة المحكمة المختصة في نظر الدعوى بقيود عديدة، تجعل قدرة المكلف على الاستفادة منها محدودة.
6. لم يحدد المشرع طرقًا للطعن في المسائل القانونية المتعلقة بهذه الضريبة.

#### ثانياً/ التوصيات:

- يخرج الباحث من هذه الدراسة بعدد من التوصيات، أهمها:
1. نوصي المشرع الفلسطيني بتعديل مواقفه الخاصة بتحقيق التوازن المطلوب بين المكلف والإدارة الضريبية، لما له من أثر عظيم في تعزيز الثقة ورفع مستوى الامتثال الضريبي، ومن صور ذلك: النص التشريعي على تشكيل لجان الاعتراض بما يضمن حياديتها.

أخرى، فإنه لا يجوز له أن يطعن على تلك الفترة الأخرى بعد انقضاء ميعاد الطعن لأن قرار اللجنة بشأنه يكون نهائيًا، وفي حال استأنف الحكم أمام محكمة الاستئناف فإنه لا يقبل إبداء طلبات جديدة منه، ولكن ذلك لا يمنعه من إبداء أدلة وأوجه جديدة لم يسبق طرحها على محكمة أول درجة، ما دام أن حقه في إبدائها لم يسقط (صديق، 2007: 248).

وإذا كان الطعن من قبيل الطعون الشاملة في التقدير، والتي يعترض فيها على ما جاء في قرار ربط المأمورية جملة وتفصيلاً، فإن هذا الطعن يجيز له أن يثير دفوع ولو لأول مرة أمام المحكمة، لأنها تدخل ضمن الطعن العام الشامل في التقدير (وفا: 205).

كما كان يدخل في اختصاص المحكمة إجراء تصحيح الأخطاء المادية والقانونية الواردة بقرار لجنة الطعن؛ حيث يترتب على الطعن في قرار اللجنة نقل موضوع النزاع برمته إلى المحكمة الابتدائية التي تنظر الطعن مع أسانيد القانونية وأدلته الواقعية، فتكون لهذه المحكمة -بما لها من ولاية في نظر النزاع- تدارك ما قد يكون ورد في القرار المطعون فيه من أخطاء مادية أو قانونية، ولا يحاج بشأنه بقاعدة ألا يضار الطاعن بطعنه (وفا: 203).

ب. الاختصاص القضائي بعد صدور حكم المحكمة الدستورية العليا:

صدر حكم المحكمة الدستورية العليا بتاريخ 25 يوليو 2015م في القضية رقم 70 لسنة 35 قضائية «دستورية»، بعدم دستورية نص المادة 123 من القانون 91 لسنة 2005، وبسحب اختصاص المحاكم المدنية بنظر منازعات الضرائب، وانعقاد الاختصاص أصالةً لمحكمة القضاء الإداري (مجلس الدولة)، وقد أسست حكمها على أن نص الإحالة إلى المحكمة الابتدائية الوارد في المادة (123) من قانون ضريبة الدخل المشار إليه يخالف نصوص المواد (74، 75، 168، 174) من الدستور الصادر في 25/12/2012م، والتي عهدت إلى مجلس الدولة دون غيره الاختصاص بالفصل في كافة المنازعات الإدارية، والتي تدخل ضمنها منازعات الضرائب (الجريدة الرسمية: ع31 مكرج).

ولما كانت المادة (190) من الدستور الحالي تنص على أن: «مجلس الدولة جهة قضائية مستقلة، يختص دون غيره بالفصل في المنازعات الإدارية.....»، وإذا كان المشرع الدستوري بنصه في عجز المادة (97) من الدستور الحالي على أن «ولا يحاكم شخص إلا أمام قاضيها الطبيعي»، فقد دل على أن هذا الحق في أصل شرعته هو حق للناس كافة تتكافأ فيه مراكزهم القانونية في سعيهم لرد العدوان على حقوقهم والدفاع عن مصالحهم الذاتية، وأن الناس جميعاً لا يتمايزون فيما بينهم في مجال حقهم في النفاذ إلى قاضيهم الطبيعي، ولا في نطاق القواعد الإجرائية أو الموضوعية التي تحكم الخصومة القضائية، ولا في مجال التداعي بشأن الحقوق المدعى بها وفق مقاييس موحدة عند توافر شروطها، إذ ينبغي دائماً أن يكون للخصومة الواحدة قواعد موحدة سواء في مجال اقتضائها أو الدفاع عنها أو الطعن في الأحكام التي تصدر فيها، وكان مجلس الدولة قد غدا في ضوء الأحكام المتقدمة قاضي القانون العام، وصاحب الولاية العامة دون غيره من جهات القضاء في الفصل في كافة المنازعات الإدارية، عدا ما استثناه الدستور ذاته بنصوص صريحة ضمنها وثيقته...



2. تعزيز البعد القانوني إلى جانب البعد الإداري في لجان الاعتراض.
3. عدم حصر الحق في الاعتراض فيمن فرضت عليه الضريبة فقط، وإنما إتاحتها لكل ذي صفة أو مصلحة فيها.
4. ألا تكون سلطة المقدر جوازية في بناء قناعته الخاصة بتمديد مدة الاعتراض، وأن تصبح إلزامية في أحوال معينة كالسبب القاهر.
5. أن يكون إجراء إعادة النظر بناء على طلب المكلف في التقدير المخالف للقانون وجوبياً وليس جوازياً للوزير أو من يفوضه خطياً.
6. ضرورة إجراء التعديل التشريعي اللازم لإعادة بناء منظومة القضاء الضريبي بحيث يتم:
7. تشكيل محكمة بداية ضريبية ذات ولاية واختصاص عام.
8. تشكيل محكمة استئناف ضريبي.
9. تشكيل نيابة ضريبية.
10. تأهيل المحاكم والنيابة الضريبية بالنظر في كافة الجوانب الضريبية، جزائية كانت أو حقوقية أو إدارية، مع تأهيل الكادر تأهيلاً علمياً كافياً للاضطلاع بهذا الدور.
11. التدخل التشريعي بتعديل نص (م29) من القرار بقانون لسنة 2011م، المتعلق بالطعن لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، واختصاصاتها وولايتها بالنظر في الطعون، بحيث تنظر كمحكمة قانون في كل ما يتعلق بالدعوى، لا سيما وأن لجان الاعتراض هي لجان إدارية بحته ولا تملك سلطة الفصل في المسائل القانونية.

### ثانياً/ ترجمة المصادر والمراجع العربية:

- Jordanian Income Tax Law No. 34 of 2014
- Decision of Law No. 8 of 2011 regarding income tax and its amendments.
- Jordanian Income Tax Law No. 28 of 2009 and its amendments.
- Egyptian Income Tax Law No. 91 of 2005
- Income Tax Law No. 17 of 2004.
- Civil and Commercial Procedures Law No. 2 of 2001.
- The Official Gazette - Egypt (p 31 bis c) on August 2, 2015.
- Abu Sabah, Ahmad - Gharaibeh, Muhammad, the administrative objection to the tax base, Al-Manara Magazine, Volume 24, p2, 2018.
- Al-Farra, Dr. Abdullah, Al-Wajeez in the Origins of Civil and Commercial Trials, Part 2 Dispute and Governance, 1st Floor, 2014 AD, Al-Quds Library, Gaza - Palestine.
- Al-Farahidi, Khalil Bin Ahmed, Kitab Al-Ain, Vol. 8, Dar Al-Hijrah Foundation, 2nd edition, 1410 AH.
- Al-Maqri, Ahmed bin Muhammad bin Ali Al-Fayoumi, the enlightening lamp in Gharib Al-Sharh Al-Kabeer, Dar Al-Maaref - Cairo, 2nd floor.
- Al-Naqeeb, Fadl, preliminary evaluation of the tax system in the West Bank and Gaza Strip, Palestinian Economic Policy Research Institute (MAS), November 1996.
- Sedeeq, Dr. Ramadan, some constitutionally suspected tax texts in the light of recent rulings of the Supreme Constitutional Court, Journal of Financial and Tax Research, Egyptian Association for Finance and Taxes, Egypt, p. 66, 2010.
- Sedeeq, Dr. Ramadan, General Provisions of the Income Tax Law No. 91 of 2005 AD, Arab Renaissance House - Cairo, 2007 AD.
- Attia, Qadri Nicola, Subjective Tax Law and its Most Important Applications, 1960 AD, without publishing house.
- Alawneh, Dr. Atef, Military Order 1342 Between Investment Promotion and Security Requirements, Al-Ofoq Institution, Nablus, 1992.
- Muqbel, Dr. Abdel Hadi, from the Egyptian Tax Legislation, Part 1, Tanta University Library, 1999 AD.
- Wafa, Dr. Abdul Basit, Tax disputes in accordance with the provisions of the Income Tax Law No. 91 of 2005, the Arab

### أولاً/ المصادر والمراجع العربية:

- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014م
- القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل وتعديلاته.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 28 لسنة 2009م وتعديلاته.
- قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005م
- قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004م.
- قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001م.
- الجريدة الرسمية - مصر (ع31 مكرج) بتاريخ 2 أغسطس 2015م.
- أبو صباح، أحمد - غرايبة، محمد، الاعتراض الإداري على وعاء الضريبة، مجلة المنارة، المجلد 24، ع2، 2018م.
- الفراء، د/ عبد الله، الوجيز في أصول المحاكمات المدنية والتجارية، ج2 الخصومة والحكم، ط1، 2014م، مكتبة القدس، غزة - فلسطين.
- الفراهيدي، خليل بن أحمد، كتاب العين، ج8، مؤسسة دار الهجرة، ط2، 1410هـ.
- المقري، أحمد بن محمد بن علي الفيومي، المصباح المنير في غريب الشرح الكبير، دار المعارف - القاهرة، ط2.
- النقيب، فضل، تقييم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، تشرين ثان

Renaissance House, without a year of publication.

- *Social Dimensions of Tax in the Gaza Strip*, Al-Mizan Center for Human Rights, Gaza-Palestine, July 2011.

#### ثالثاً/ المراجع الأجنبية:

- (TBOR 2015), *Taxpayer Rights Act in Section 7803 / A of the US Internal Revenue Code*.
- Okello, Andrew, *Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment*, IMF Working Paper, International Monetary Fund, WP/14/41, 2014.
- Roberson, Andrew R. , McDermott Will & Emery LLP, *The Taxpayer Bill of Rights: A Primer and Thoughts on Things to Come*, ABA TAX TIMES, Spring • May 2018 • Vol. 37 No. 3.
- Tieghi, Giovanna, *the Inaugural International Taxpayer Conference on Taxpayer Rights in Washington, DC, on November 18, 2015*.
- Thuronyi, Victor, ed. *Tax Law Design and Drafting ,volume 1; International Monetary Fund, 1996; Chapter 2, Legal Framework for Taxation*.
- World Bank Group, *The Administrative Review Process for Tax Disputes: Tax Objections and Appeals in Latin America and the Caribbean A Toolkit*.

#### رابعاً/ المواقع الالكترونية:

- الزيود، د/حمد، المعهد القضائي الأردني، المنازعات الضريبية، على الرابط الالكتروني:  
[http://www.jij.gov.jo/sites/default/files/lhgyb\\_lqtsdy\\_2\\_dryb\\_q.d.\\_hmd\\_lzywd\\_0.ppt](http://www.jij.gov.jo/sites/default/files/lhgyb_lqtsdy_2_dryb_q.d._hmd_lzywd_0.ppt)
- مصلحة الضرائب الأمريكية:  
<https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>