

سلسلة تقارير (34)



الائتلاف

من أجل

النزاهة

أمان

والمساءلة

Transparency Palestine

بيئة النزاهة في تحصيل  
الضرائب والرسوم الجمركية

التهرب الضريبي

حالة دراسية



مركز المناصرة والإرشاد القانوني  
Advocacy & Legal Advice Center (ALAC)

2.....	تقديم
13.....	التهرب الضريبي
22..	التهرب الجمركي، اسبابه، صورته
29.....	قائمة المصادر والمراجع

كانون ثاني  
2011

## تقديم:

لعل الاعتداء على المال العام من خلال ما يعرف بالتهرب الضريبي يشكل أحد أهم صور وأشكال الفساد، نظرا لما يشكله من اعتداء على حق مزدوج لكل من الدولة والأفراد، فبالنسبة للدولة هو اعتداء على حق من حقوقها وإيراداتها ومستحقاتها حماها القانون بكل صورته وأشكاله، ومن جانب الأفراد فهو يجرمهم من التمتع بثمرة هذا المال العام الذي لو لم يتم الاعتداء عليه، لتم تسخيرها في الصالح العام على صورة خدمات للمواطنين.

وظاهرة التهرب ظاهرة اكتسبت صفة العالمية، ولا تقتصر على دولة دون أخرى، إلا أن حجمها يختلف من دولة لأخرى، وهذا قد يعود الى ظروف كل مجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، باعتبار أن هذه الظروف تلعب دورا كبيرا في تحديد طبيعة وحجم هذه الظاهرة، هذا الى الجانب الأنظمة التي تتبناها الدولة في مكافحة والحد من هذه الظاهرة، سواء الأنظمة العقابية أو الإدارية أو الضريبية وغيرها.

وتعتبر الضرائب من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي ترجوها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنمية، كما أن الضرائب تعد الرافد الرئيس لموازنة الدولة، فالضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة هي أداء مهمة ورئيسه من أدوات السياسة المالية لأي دولة.

يهدف هذا التقرير الى إلقاء الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي والجمركي في الوضع الفلسطيني، نظرا لما تشكله هذه الظاهرة من هدر للمال العام، وبالتالي يهدف التقرير الى التركيز على هذه الظاهرة من حيث أسبابها وحجمها وأشكالها وصورها، وسبل مكافحتها، ودور المؤسسات ذات العلاقة في مكافحتها، ودور الأشخاص المعنويين والطبيعيين، بما فيهم المحاسبين القانونيين ودورهم في محاربتها أو إيجاد بيئة مواتية لها.

وبالنسبة للمنهجية المتبعة في إعداد هذا التقرير، تم الاستناد الى المنهج الوصفي التحليلي، والتاريخي في بعض الأحيان، حيث تم التطرق الى النصوص القانونية النازمة للموضوع لتحصيل الضرائب والرسوم والتهرب منها في الوضع الفلسطيني، للوقوف على مكامن الخلل والقصور التي تعترى هذه القوانين والتي تساعد على التهرب أو تشكل بيئة مواتية للتهرب، إلى جانب عقد سلسلة من المقابلات الشخصية مع

ذوي العلاقة، مع التركيز على بعض الحالات العملية حول هذه الظاهرة، كما تم عقد ورشة عمل لمناقشة هذا التقرير ونتائج مع المؤسسات ذات العلاقة، مع الإشارة الى ان إعداد التقرير تطلب مراجعة جميع الأدبيات المتوفرة في هذا المجال، ونؤكد هنا على أن هذا التقرير سيقصر على التطرق إلى كل من ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل والقيمة المضافة، على أنه سيتم استثناء دراسة الرسوم والأنواع الأخرى من الضرائب.

وحتى نستطيع القول أننا نمتلك بيئة طاردة للتهرب الضريبي لا بد أن يتوفر لدينا نظام ضريبي يحد من فرص الفساد، ونظام تحصيل شفاف، ووجود إدارات ضريبية نزيهة كفؤة ومؤهلة وقادرة على القيام بمهامها، هذا الى جانب توفر الوعي الضريبي لدى المكلفين، ووجود الوسائل والآليات الرادعة لمكافحة التهرب الضريبي.

وفي سبيل ذلك فقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة وجزأين، الأول تم التطرق فيه إلى الإطار القانوني والمؤسسي لتحصيل الضرائب والرسوم الجمركية، والجزء الثاني تطرق الى ظاهرة التهرب الضريبي والجمركي وصورها وأشكالها المختلفة وسبل مكافحتها.

## الإطار القانوني لتحصيل الضرائب في اراضي السلطة الفلسطينية

ترتبط حماية المال العام بشكل أساسي ووثيق بوجود إطار قانوني وبيئة مؤسسية سليمة تتسم بقيم النزاهة ونظم الشفافية والمساءلة وأجهزة رقابة قوية وفاعلة.

نصت المادة رقم 79 من القانون الأساسي الفلسطيني على أن « فرض الضرائب العامة والرسوم وتعديلها وإلغاءها لا يكون إلا بقانون، ولا يعنى احد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينة في القانون»<sup>1</sup>

وعطفا على ذلك فإن أية محاولة للتخلف عن دفع الضريبة الواجبة هي مخالفة للقانون، وتعد جريمة يعاقب عليها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 وتعديلاته، الذي نص على بعض العقوبات والغرامات بحق كل من يحاول التهرب من دفع هذه الضريبة المستحقة<sup>2</sup>، هذا الى جانب العقوبات التي نص عليها قانون العقوبات الفلسطيني رقم 16 لسنة 1960 في هذا المجال، يضاف الى ذلك الإجراءات

- 1 مادة 79 من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل للعام 2003.
- 2 سامح العطموط، اثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، مجلة علمية محكمة، العدد 17، تشرين أول 2009، ص: 151-179.

مساعدة الغير بقصد التهرب من الضريبة، ومن ضمنها تقديم اقرار ضريبي وفقا لمستندات مصنعة، أو قام بتقديم إقرار غير صحيح، وغيرها من الحالات التي عدتها المادة 39 من القانون، كما جاء هذا القانون على ذكر بعض الوسائل التي لها علاقة بالحد من التهرب سنأتي على ذكرها لاحقا.

## ثانيا: ضريبة القيمة المضافة

تسمى ضريبة القيمة المضافة أو VALUE ADDED TAX (V.A.T) وهي ضريبة تفرض على بيع السلعة والخدمة في كافة المراحل سواء تصنيع، أو إنتاج بحيث تفرض على مدخلات الإنتاج، وكذلك على مخرجات الإنتاج والقيمة المضافة هي الفرق بين عائدات البيع لتلك السلع أو الخدمات ومشترياتها من مدخلات الإنتاج<sup>4</sup>، وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة والتي يستطيع المكلف نقل عبئها منه إلى مشتغل آخر، وهي ليست سنوية بل تدفع فقط عند الشراء أو الحصول على الخدمة وتجبي من قبل الدائرة شهرياً، وحالياً تعتبر ضريبة القيمة المضافة المصدر الرئيسي للدخل في كل الدول الأعضاء في الهيئة الاقتصادية الأوروبية.

ويعتبر قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، بالإضافة الى القانون التنفيذي رقم 31 لسنة 1976 ونظام الرسوم على المنتجات المحلية هي الاطار القانوني الناظم لضريبة القيمة المضافة في الاراضي الفلسطينية<sup>5</sup>.

ولا بد من الإشارة أن إيرادات الضرائب غير المباشرة، وخاصة ضريبة القيمة المضافة تشكل مورداً مالياً هاماً في إيرادات السلطة الفلسطينية، وبمعدل يفوق إيرادات ضريبة الدخل بشكل كبير<sup>6</sup>، حيث شكلت في العام 2008 ما نسبته 46,1% من الإيرادات الضريبية، أي بنسبة 6,68% من إجمالي الإيرادات، بينما شكلت ضريبة الدخل 30,8% من إيرادات الضرائب أي ما نسبته 4,46% من الإيرادات<sup>7</sup>، وقد فرضت هذه الضريبة على المواطنين بقيمة 14,5% في تموز من العام 2006، والى الان هذه النسبة لا تزال سارية.

- 4 مؤيد البسطامي، ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2006، ص 28.
- 5 المنشور في العدد (72) من المناشير والأوامر والتعيينات، بتاريخ 1985/4/1، ص5. صدرت هذه الاوامر ابان الاحتلال الاسرائيلي، بموجب الامر العسكري رقم 658 لسنة 1976 للتعديل على قانون الرسوم على المنتجات المحلية المطبق حاليا في اراضي السلطة الوطنية الفلسطينية.
- 6 مؤيد البسطامي، مرجع سابق، ص 8.
- 7 ديوان الرقابة المالية والإدارية، التقرير السنوي لديوان الرقابة المالية والإدارية، رام الله، 2008، ص 183.

التي منحها قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم 6 لسنة 1952 وتعديلاته للدولة في تحصيل كافة أنواع الأموال العامة المتحققة لها، سواء الضرائب والرسوم والغرامات وأية ذمم مالية أخرى، حيث فرض هذا القانون على المكلفين دفع ما تحقق من أموال في ذممهم، ووضع هذا القانون عددا من الإجراءات يتوجب على الجهة المسؤولة عن الجباية القيام بها بما فيها الإنذار خلال عشرة أيام بالدفع، وصولا الى بيع المقتنيات والموجودات واستيفاء حق الدولة.

## الضرائب

تعتبر الضرائب بأنواعها المختلفة مباشرة وغير مباشرة من أهم المصادر التي تعتمد عليها فلسطين نظرا لما توفره من إيرادات عامة لمواجهة التزاماتها في تقديم الخدمات العامة الاجتماعية والاقتصادية<sup>3</sup>.

## أولا: ضريبة الدخل

يعتبر قانون رقم 17 لسنة 2004 وتعديلاته للعام 2008 و 2009 والانظمة الصادرة بموجبه، هي الاطار القانوني الناظم لضريبة الدخل في الاراضي الفلسطينية، حيث جاء في ثانيا هذا القانون النص على آليات تحصيل ضريبة الدخل في فلسطين، وتعدد هذه الوسائل بين الخصم من المصدر، والدفع عند التقدير، وسلف على حساب ضريبة الدخل، والاقطاعات من الرواتب، والدفع الفوري عند تسوية الديون، وغيرها من وسائل تم النص عليها في هذا المجال.

إلى جانب ذلك جاء في ثانيا هذا القانون النص على المعاملات الوهمية التي من الممكن ان يقوم باجراءها المكلف للتهرب من الضريبة، وصلاحيات مأمور التقدير في ابطال هذه المعاملات في حال الشك في انه تم القيام بها بهدف التهرب الضريبي، وهذا بصريح المادة 13 من القانون، كما اشار هذا القانون الى الحالات التي يقوم بها شخص بارتكاب أو محاولة أو تحريض أو الاتفاق أو

- 3 عرف نظام المالية العامة للدولة الإسلامية الضرائب لأول مرة في عهد الخليفة عمر بن الخطاب تحت مسمى «العشور»، كضريبة على أموال التجار. أما في عهد الدولة العثمانية فقد ارتبط التشريع الضريبي بالامتيازات التي منحها سلاطين الدولة العثمانية للأجانب، ومن أبرز القوانين في هذا الجانب القانون الصادر في العام 1863، المتعلق بالرعايا الأجانب الذين تضبط معهم بضائع مهربة، حيث أقر المصادرة من قبل لجنة مؤلفة من موظفي الجمارك كعقوبة تفرض على هؤلاء المهربين. وفي العام 1882 أصدرت الدولة العثمانية نظاما فرض الغرامة كعقوبة لأعمال التهريب إضافة للمصادرة. واستناداً لقاعدة إقليمية القاعدة القانونية فقد طبقت هذه التشريعات على فلسطين باعتبارها جزءاً من الدولة العثمانية، للمزيد انظر جهاد سعيد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني، ط1، دار وائل، عمان، 1999-2000، ص23، أسد كامل مصطفى، التهرب الجمركي وأثره في الإيرادات الجمركية الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص 27.

التي تنطبق عليهم، هذا الى جانب عدم توفيرها في كثير من الاحيان الغطاء القانوني اللازم لبعض التصرفات التي يمكن ادراجها ضمن افعال التهرب نظرا لقصور نصوصها لمعالجة ذلك، كما نضيف ان هناك اشكالية لدى المكلفين في فهم كثير من نصوصها نظرا لتعقيدها، وبذلك تخرج عن الغاية التي وضع لها القانون وهو سهولة فهمه وشموله للمخاطبين به، كل هذه العوامل مجتمعة تجعلنا ن فكر في ضرورة تحديثها ووضعها في قوالب فلسطينية قابلة للتطبيق وسهولة الفهم.

### الإطار المؤسساتي لتحصيل الضرائب في أراضي السلطة الفلسطينية وزارة المالية

سنتطرق هنا الى دور وزارة المالية الفلسطينية في تحصيل المال العام، باعتبارها المسؤولة عن الخزانة العامة للسلطة وبما تضعه من موزانات سنوية، فوزارة المالية بحكم طبيعة عملها المتعلق بادارة المال العام نيابة عن الحكومة في مجالاته المختلفة، تقسم الى عدد من الإدارات والدوائر التي تختص كل منها في مجال معين، ومن بين هذه المجالات تحصيل المال العام، حيث أن الدور الأكبر لمؤسسات تحصيل المال العام وخصوصا الضرائب والجمارك والمكوس، تلعبه وزارة المالية، بما تحتويه من دوائر وإدارات عامة وأجهزة مساندة، ومن اهم الضرائب حسب الوعاء الضريبي في فلسطين، ضرائب على الدخل، وضرائب جمركية، وضرائب على القيمة المضافة، ويكون لكل نوع من هذه الضرائب جهة إدارية حددها القانون مسبقا لتحصيل هذا النوع من الضرائب، وفيما يلي تفصيل ذلك:

#### أولاً: الإدارة العامة لضريبة الدخل

منح قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، الإدارة العامة لضريبة الدخل الفلسطينية وبما تحتويه من دوائر وأقسام المسؤولية الكاملة عن تنفيذ أحكام هذا القانون، بما يحتويه من أحكام سواء تلك المتعلقة بتقدير الضرائب أو تحصيلها، وتنظيم طرق جبايتها، أو مكافحة التهرب منها، وهذا بصريح المادة 45 منه. والتي جاء فيها:

وترتبط هذه الادارة في تنفيذ احكام هذا القانون بالوزير، ويكون لها مدير عام، ومن تدعو الحاجة إليه من المساعدين ومأموري التقدير والموظفين، وهذا يعني انها تكون مسؤولة أمام الوزير عن اي أخطاء قد تقع اثناء تنفيذها لمهامها، وهذا يعني ايضا أنها مجبرة برفع تقارير دورية عن عملها الى الوزير، وهو ما يحصل فعلا، حيث تقوم هذه الادارة برفع تقاريرها الى الوزير حول اداء عملها والانشطة التي قامت بتنفيذها، كما تقوم كل الدوائر التابعة للإدارة العامة برفع تقاريرها عن عملها الى المدير وما ترتأيه من توصيات لتحسين عملها ومن ثم يقوم المدير

ويحتوي نظام الرسوم على المنتجات المحلية العديد من النصوص التي اشارت الى الية تحصيل هذه الضريبة من خلال تقديم كشف دوري عن نشاط المكلف والصفقات التي عقدها، ويحتوي قيمة الضريبة التي يجب ان يدفعها، من خلال تقديمه للبنك الذي يقوم بتوريده الى الادارة العامة لضريبة القيمة المضافة، وقد اعطى هذا النظام الحق للإدارة برفض الكشف اذا تبين لها انه لم يعد وفقا للاصول الواردة في النظام وان هناك مخالفات جوهرية فيه، وللمكلف حق الاعتراض على ذلك، حيث يجوز للموظف اعادة تقدير الانشطة الخاضعة للضريبة اذا تبين له او من خلال درايته انه لم يجر التصريح عن كافة الانشطة والصفقات التي قام بها المكلف.

وقد وضع هذا النظام عددا من العقوبات التي يجوز ايقاعها على المكلفين في حال تخلفهم عن تقديم الكشف الدوري، او التخلف عن الدفع في الموعد المحدد، او في الحالة التي لا يتم فيها تنظيم الدفاتر وفقا لما اشار له النظام، وتطرق هذا النظام وتحديدا في المادة 116 منه الى الحالة التي لا يقوم فيها المكلف بتقديم كشف عن نشاطاته او ارتكب جريمة بقصد التهرب من دفع الضريبة على المكوس المترتبة عليه، حيث اعطى هذا النظام عددا من الصلاحيات التنفيذية للإدارة للقيام بها، ومن ضمنها: تقديم الضمانات لدفع الدين المترتب عليه، منع المكلف من اصدار فواتير ضريبية في حال عدم تنظيمه للدفاتر بالشكل المطلوب، حجز البضائع العائدة للمكلف لدى دائرة الجمارك، الى حين دفع الدين، المنع من السفر.<sup>8</sup>

مما تقدم نرى أن قطاع تحصيل المال العام من ضرائب قد نظمته قوانين وأنظمة وأوامر متشابهة ومتعددة، كل منها له سياسته التشريعية وهدفه الخاص الذي يتماشى مع الفترة الزمنية الصادر إبانها، ومعظم هذه التشريعات قد زودت الادارات الضريبية والجمركية، بوسائل واليات وصلاحيات تنفيذية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وتنوعت هذه الوسائل ما بين الغرامة والحبس والمصادرة والمنع من السفر وغيرها من اجراءات.

وما يؤخذ على هذه التشريعات انها تشريعات موروثه عن حقب سابقة ومعظمها لم تعد صالحة لتغير الظروف والزمان، فتعقد هذه القواعد التشريعية وتضاربيها في بعض الأحيان، وعدم وضوحها احيانا اخرى يزيد من احتمالية وإمكانية عدم تشجيع المكلفين على الالتزام بالدفع، ومن ثم يؤدي ذلك الى التهرب الضريبي من قبل المكلفين، نظرا لتعدد النصوص

8 نظام الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985.

هذا الإقرار بصورة دورية في مطلع كل سنة مع بيان أي زيادة طرأت على تلك الأموال.<sup>11</sup>

كما فرض القانون على الادارة الضريبية ان تضع نماذج الكشوف والإشعارات والمذكرات وإقرارات الضريبة وأية نماذج أخرى تراها ضرورية لتنفيذ أحكام القانون وأي نظام صادر بموجبه، كما اعطى القانون المدير العام صلاحية تعديل أو إلغاء النماذج المستخدمة من قبل، وفعليا عملت الادارة الضريبية على اعداد النماذج والكشوف اللازمة لعملية الاقرار الضريبي، واعدت الكشوف اللازمة لتيسر عملها، كما أن اجراءات التقدير واضحة ومعلنة ويستطيع الجمهور الحصول عليها من قبل الادارات الضريبية، ولكن هناك بعض الاجراءات الموجودة في الاقرارات قد لا يستطيع المكلف العادي القيام بها، وفي كثير من الاحيان قد يحتاج الى محاسب قانوني، مع العلم ان مدير دائرة الجباية قد اشار الى ان هذه الاجراءات بسيطة ويمكن للمكلف العادي القيام بها، ولكن يتم اللجوء للمحاسب في كثير من الاحيان من أجل المساعدة في التهرب وليس لاعداد الاقرار.<sup>12</sup>

وبخصوص الإجراءات التي يتم من خلالها عملية التحصيل فهناك دليل يوضح آلية التحصيل من المواطنين ولكن هذا الدليل بحاجة للتطوير، وحاليا يتم العمل من قبل الإدارة العامة على تطوير دليل يوضح آليات التعامل مع ضريبة الدخل وكيفية تعبئة نموذج الإقرار الضريبي وغيرها من أمور.<sup>13</sup>

لم يرد في قانون ضريبة الدخل ما ينص على آليات أو إجراءات محددة لمنع تضارب المصالح وخاصة في الحالة التي يقوم الموظف بترك عمله والانتقال للعمل في القطاع الخاص، فهنا نصوص القانون لم تكن واضحة وصريحة بضرورة منع تضارب المصالح، وحتى في الممارسة العملية للإدارة لم يرد أي بند ينص على منع الموظف ومن باب منع تضارب المصالح من العمل في المؤسسات الخاصة بعد انتهاء خدمته في الإدارة، والفلسفة التي تقف خلف ذلك تعود الى تجفيف منبع البيئة المتاحة للفساد، وخاصة في العلاقة التي يمكن تصورها ما بين الموظف وإحدى الشركات لمساعدتها على التهرب من الضريبة، وفي هذا الإطار هناك ما يسمى بمأمور تقدير (موظف) الشركات الكبرى، في الإدارة العامة ويكون مسؤولاً عن متابعة ملفات الشركات الكبرى، وهذا الموقع يعتبر

العام برفعها للوزير.<sup>9</sup>

كما أعطى قانون ضريبة الدخل الصلاحية للمكلفين بالاعتراض على التقدير، وهو ما يتم تطبيقه في هذه الادارة فعليا، حيث يجوز للمدير تأليف لجنة أو أكثر من مأموري التقدير للنظر في اعتراض المكلفين والفصل فيها، وتصدر اللجنة قرارها بالأغلبية فيها ويعتبر قرار اللجنة أعلى نفاذا من قرار مأمور التقدير بمقتضى القانون، ويفوض صلاحياته في التقدير خطياً لمأموري أو لجان التقدير.

وفي الحالة التي لا يتم الوصول فيها الى اتفاق على التقدير ما بين المكلف ومأمور التقدير، يستطيع المكلف اللجوء الى محكمة قضايا استئناف ضريبة الدخل للطعن بقرار التقدير في حال عدم موافقته على قرار التقدير، وفي بعض الاحيان يكون من صلاحيات المدير العام تشكيل لجنة اعتراض من اكثر من عضو، كما اعطى القانون الوزير صلاحيات اعادة التقدير خلال اربع سنوات من تاريخ التقدير.

وحتى يكون هناك نوع من المسؤولية في اداء العمل هناك مدقق داخلي وخارجي في الإدارة العامة لضريبة الدخل، ويقع على عاتقهم إعداد التقارير الرقابية الخاصة بالإدارة، حيث يتم تزويد الإدارة بها، ومن المفترض أن يتم تزويد ديوان الرقابة المالية والإدارية وفقا لما هو منصوص عليه في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، ولكن ديوان الرقابة المالية والإدارية سجل بعض الملاحظات في هذا المجال في تقريره للعام 2009 من خلال الفحص المبدئي الذي نفذه على الإدارة العامة لضريبة الدخل في وزارة المالية، حيث جاء فيه عدم التزام الإدارة العامة بتزويد طواقم التدقيق على الإدارة بتقارير الرقابة الداخلية على أعمال الإدارة وذلك خلافا لأحكام المادة رقم 29 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004.<sup>10</sup>

ومن ضمن الأمور التي تسجل للإدارة قيامها بعقد بعض الاجتماعات للتقييم الذاتي مع المكاتب الإقليمية التابعة لها، والخروج بتوصيات للتحسين على اداء الموظفين وعلى اليات العمل المتبعة في المكاتب الاقليمية والدوائر التابعة للإدارة العامة.

أما حول البيئة المعززة للشفافية وهو ما يسجل لقانون ضريبة الدخل انه جاء بنص حول الإقرار عن الذمم المالية وبشكل دوري من قبل الموظفين، وهذا بصريح المادة 46، وتقديم

9 مقابلة شخصية مع أ. صلاح البتيري، مدير دائرة الجباية والحاسوب، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

10 ديوان الرقابة المالية والإدارية، تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية، الجزء الأول، 2009، ص 316.

11 مادة 46 من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004.

12 مقابلة شخصية مع أ. صلاح البتيري، مدير دائرة الجباية، وزارة المالية، رام الله، بتاريخ 2011/1/23.

13 مقابلة شخصية مع أ. صلاح البتيري، مدير دائرة الجباية والحاسوب، الإدارة العامة لضريبة الدخل، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

حساس جدا، فمن المفترض أن يتم تدوير من يعمل به كل فترة من الزمن<sup>14</sup> لا أن يبقى حكرا على شخص معين باعتبار هذا الموقع قد يؤدي وقد يعتبر مكانا وبيئة مناسبة للتهرب أو الفساد في حال تم استغلاله.

بالمقابل لم يأت هذا القانون ببعض الامتيازات للموظفين كالحوافز والامتيازات المالية، لدعم الموظف ومساعدته في عدم الوقوع فيما يعرف بجرائم التهرب الضريبي.

وحول التفاوض على قيمة الضريبة ما بين مأمور التقدير والمكلفين، وهي الحالة التي يكون هناك اختلاف على قيمة الدخل الخاضع للضريبة، ويكون هناك مفاوضات ما بين المكلف ومأمور التقدير على مقدار الدخل الخاضع للضريبة، فإنه غالباً لا يتم التمييز ما بين المكلفين في آلية التفاوض وأسس<sup>15</sup>.

أما بالنسبة لتوعية الموظفين بخصوص سوء استخدام الموقع العام، فإن الإدارة تقوم بذلك في بداية كل عملية تعيين للموظف من خلال توقيعه على نموذج يوضح فيه آلية التعامل مع الجمهور، ولا تقوم الإدارات بتوعية الموظفين لديها بشكل عام حول جريمة التهرب الضريبي وحول العقوبات الواردة في القانون حول الفساد الإداري وسوء استخدام الموقع العام.

ومن حيث الإمكانيات البشرية المتاحة فهي غير كافية وبحاجة لعدد آخر من الموظفين خاصة في المكاتب الإقليمية، وخاصة مأموري التقدير، وخير مثال على ذلك ان محافظة الخليل وهي من اضخم المحافظات لا يوجد فيها سوى 5 مأموري تقدير، لو قارنا عدد المكلفين مع المأمورين لوجدنا ان هناك فجوة كبيرة<sup>16</sup>، هذا الى جانب الموازنات اللازمة والضرورية، وقد تم الإشارة في مقابلة مع ديوان الرقابة المالية والإدارية، الى أن عدد مأموري التقدير بالمقارنة مع عدد المكلفين غير كافي<sup>17</sup>، وهذا يفتح المجال للتهرب الضريبي، فيجب أن يكون هناك نسبة وتناسب.

ومن ضمن الملاحظات التي سجلها ديوان الرقابة نتيجة

14 مقابلة شخصية مع أ. عصمت أبو ربيع، قائم بأعمال الإدارة العامة للرقابة على الاقتصاد، أ. يوسف حنتش مدير دائرة الرقابة المالية الأولى في قطاع الحكم، أ. صالح مصلح، قائم بأعمال مدير عام الرقابة وحدات الحكم المحلي، بتاريخ 2011/1/5.

15 هذا ما اشار له أ. صلاح البتيري، مدير دائرة الجباية والحاسوب، في مقابلة شخصية بتاريخ 2011/1/13.

16 مقابلة شخصية مع أ. صلاح البتيري، مدير دائرة الجباية والحاسوب، الإدارة العامة لضريبة الدخل، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

17 مقابلة شخصية مع أ. عصمت أبو ربيع، قائم بأعمال الإدارة العامة للرقابة على الاقتصاد، أ. يوسف حنتش مدير دائرة الرقابة المالية الأولى في قطاع الحكم، أ. صالح مصلح، قائم بأعمال مدير عام الرقابة وحدات الحكم المحلي، بتاريخ 2011/1/5.

الفحص المبدئي على عمل الإدارة العامة لضريبة الدخل في تقريره للعام 2009 ما يلي:

1. عدم وجود أدلة إجراءات موثقة ومعتمدة في الإدارة العامة لضريبة الدخل ودوائرها المختلفة.<sup>18</sup>
2. هناك شيكات مرتجعة مضت المدة عليها ولم يتم تحصيلها من المكلفين.
3. مخالفة قانون ضريبة الدخل، وعدم فرض العقوبات بما فيها الغرامات على المكلفين في حال عدم التزامهم بدفع الضريبة في موعدها.
4. عدم مطالبة المكلف بتسديد الأقساط المتبقية عليه عند تخلفه عن تسديد أي قسط في موعده.
5. ضعف متابعة ملفات المكلفين الذين لم يلتزموا بتقديم إقراراتهم الضريبية في الموعد المحدد حسب القانون.
- عدم وجود متابعة منتظمة لملفات المكلفين الذين تظهر لديهم صفقات على برنامج BSST المستخدم في ضريبة القيمة المضافة لفتح ملفات لهم في دائرة ضريبة الدخل.
6. ضعف إجراءات المسح الميداني التي تهدف لزيادة نسبة الملتزمين من جهة، وتوسيع القاعدة الضريبية والحد من التهرب الضريبي من جهة أخرى.<sup>19</sup>
7. عدم كفاية الإجراءات المتبعة في الدوائر لكشف الملفات الوهمية.
8. عدم طباعة ارقام متسلسلة على شهادات براءة الذمة عند طباعتها، والاستعاضة عن ذلك بالترقيم اليدوي، الامر الذي قد يترتب عليه وجود امكانية للتلاعب.
9. عدم الالتزام باعداد كشف من قبل كل مأمور تقدير يوضح المكلفين الذي تقدموا باقراهم الضريبية وغير المتقدمين بهذه الاقراوات والاجراءات المتخذة بهذا الخصوص، الامر الذي يترتب عليه صعوبة المتابعة.<sup>20</sup>

وحول رد وزارة المالية على هذه الملاحظات فقد جاء بالايجاب مع الموافقة على كافة ما جاء في تقرير الرقابة الذي اعده الديوان.<sup>21</sup>

18 أشار مدير دائرة الجباية والحاسوب أ. صلاح البتيري الى أنه حالياً يتم العمل على إعداد دليل إرشادي للمكلفين.

19 أشار مدير دائرة الجباية الى أن الزيارات الميدانية مغلقة بشكل جيد.

20 ديوان الرقابة المالية والإدارية، تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية، الجزء الأول، 2009، ص 318.

21 ديوان الرقابة المالية والإدارية، تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية، الجزء الأول، 2009، ص 311.

## ثانياً: الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة

تعمل هذه الإدارة بموجب قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 والنظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985 والتعديلات التشريعية اللاحقة والتي حددت هذه الضريبة بقيمة 14.5%، ويتبع لهذه الإدارة عدد من الدوائر من ضمنها المقاصة المركزية، التدقيق، الإعفاءات الضريبية، المؤسسات المالية والشركات الكبرى، الجباية، وعدد من المكاتب الإقليمية في جميع محافظات الوطن، وتمارس عملها من خلالها.

ويتم استيفاء هذه الضريبة على قسمين:

1. ضريبة القيمة المضافة التي يتم جبايتها في مناطق السلطة الفلسطينية وتسمى ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي.
2. ضريبة القيمة المضافة التي يتم الحصول عليها من خلال المقاصة مع إسرائيل وضريبة القيمة المضافة والخاصة بالاستيراد أو ضريبة القيمة المضافة والخاصة بالمقاصة عند الاستيراد.

وتتبع هذه الإدارة الى الوزير، وترفع التقارير الخاصة بعملها وعمل الدوائر التابعة لها الى الوزير مباشرة والتي تحتوي على الأنشطة التي قامت بها الإدارة خلال فترة معينة. وكغيرها من الإدارات هناك نظام رقابة داخلي وخارجي لديها، يعمل على تدقيق عملها، وتسجيل اوجه الانحراف في عمل الإدارة عند تنفيذها لاعمالها، ويتم تزويد الإدارة العامة بهذه التقارير، ومن المفترض ان يتم تزويد ديوان الرقابة بها ايضا.

وقد اشار نظام الرسوم على المنتجات المحلية الى اجراءات الاعتراض من قبل المكلفين في المادة 70 منه والمادة 85 وما بعدها، وبالنسبة للإدارة فهي تعطي المجال للمكلفين بالاعتراض على التقدير، وفقاً لاجراءات محددة في الدائرة.

أما بخصوص الإجراءات التي يتم من خلالها عملية التحصيل فهناك إجراءات محددة توضح آلية التحصيل من المواطنين ولكن هذه الإجراءات موثقة من خلال ملفات موجودة لدى الإدارة وقد أصبحت أمر روتيني يتم التعامل معه بسهولة<sup>25</sup>، وليس هناك ادلة مكتوبة ومنشورة في هذا المجال، مع العلم ان هناك مسودة دليل اجراءات يتم العمل عليها وتطويرها حالياً حول ضريبة القيمة المضافة.<sup>26</sup>

25 مقابلة شخصية مع أ. مؤيد البسطامي، مدير دائرة المقاصة، الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

26 هذا ما اشار له سليمان حسون ممثل الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة في

ومن ضمن الأمور المهمة التي تم الإشارة إليها عدم وجود ربط ما بين ضريبة الدخل والقيمة المضافة، وهو ما لم يتم القانون بالتطرق له، لان كل قانون أنشاء ادارة منفردة عن الأخرى، هذا الى جانب عدم قدرة كل طرف من الاطلاع على ملفات الطرف الآخر<sup>22</sup>، وهذا قد يساعد ويعتبر بيئة معززة للتهرب الضريبي، حيث من المفترض أن كل إدارة مكتملة للأخرى لا أن تحجب عنها ملفاتهما، ولكن هناك مقترح حالياً للتطوير والربط.

وأخيراً يمكننا القول بخصوص إجراءات مكافحة التهرب أنه ليس هناك نهج واضح أو أدلة واضحة وإجراءات موحدة وموثقة، وما هو موجود التصرف حسب كل حالة على حدة ووفقاً للممارسة العملية التي افرزها الواقع العملي، وبشكل عام يمكن وصف وسائل مكافحة بأنها ضعيفة.<sup>23</sup>

كما ان عدم ربط الادارات الضريبية مع بعضها يلعب الدور الاكبر في ايجاد بيئة معززة للتهرب الضريبي، وان هناك ضعف عام في متابعة ملفات المكلفين بشكل حثيث، هذا الى جانب ضعف في الامكانيات البشرية المتاحة، وعدم تناسبها مع حجم الابعاء الملقاة على عاتقها خاصة ما يتعلق بمأموري التقدير. كما أن الدوائر الضريبية تفتقر لوجود نهج للتوعية المستمرة حول مسؤولية الموظف العام عن سوء استخدام الموقع الوظيفي، الى جانب التقصير في توعية الجمهور حول اهمية تسديد الضريبة واهدافها، اضافة الى عدم نشر تقارير دورية عن عملها موجهة للجمهور.

وقد اشار مدير عام ضريبة الدخل ان هناك خطة تطويرية جرى وضعها للسنة القادمة، وستشمل هذه الخطة على عدة جوانب من بينها، التعديل على موضوع الشركات الكبرى، حيث جرى تعيين موظف مختص لها في وزارة المالية، كما سيتم من خلال هذه الخطة، تنفيذ عدد من الدورات التدريبية المتخصصة في مجال التحصيل والتدقيق على القطاع المالي، كما سيتم زيادة ورفع عدد الكادر الوظيفي في هذه الإدارة، كما ان موضوع الفحص الميداني يجري العمل عليه لتطويره وتحسينه بالشكل المطلوب، وسيتم تنفيذ برنامج للتوعية بالتنسيق مع بعض الجهات المانحة.<sup>24</sup>

22 مقابلة شخصية مع أ. صلاح البتيري، مدير دائرة الجباية والحاسوب، الإدارة العامة لضريبة الدخل، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

23 مقابلة شخصية مع أ. عصمت أبو ربيع، قائم بأعمال الإدارة العامة للرقابة على الاقتصاد، أ. يوسف حنتش مدير دائرة الرقابة المالية الأولى في قطاع الحكم، أ. صالح مصلح، قائم بأعمال مدير عام الرقابة وحدات الحكم المحلي، بتاريخ 2011/1/5.

24 هذا ما اشار له مدير عام ضريبة الدخل أ. حمزة زلوم في ورشة عمل عقدت في مؤسسة أمان بتاريخ 2011/1/26.

كما ان اجراءات تعبئة الكشف الدوري بسيطة، ويمكن للمكلف تعبئتها بسهولة حسب ما اشار مدير دائرة المقاصة، ولكن ليس هناك معلومات منشورة حول الموضوع، ويتم الحصول عليها من خلال الادارة، كما اعطى النظام صلاحيات للمدير العام بوضع النماذج التي يرتأىها.

أما عن آلية التفاوض على قيمة الضريبة مع المكلفين فهنا يجري التمييز بين حالتين:

1. اذا كانت الفروقات اساسية، بمعنى انه تم تقدير الضريبة، وتم اكتشاف ان هناك بضاعة لم يتم التصريح عنها، هنا لا يتم التفاوض، ومن الممكن الحجز على البضاعة.

2. اذا كان هناك خطأ ورد نتيجة خطأ في التقدير أو التدقيق، فهنا يتم مراجعة الكشوفات والملفات وإعادة التقدير.<sup>27</sup>

ومع أن آلية التفاوض هي موحدة لدى الجميع في الادارة العامة، ولكن في بعض الاحيان يتم مراعاة طرف ما في التفاوض، فقد يكون لطبيعة الشركة وحجمها واعتبارها الشخصي ومساحة عملها،<sup>28</sup> مع العلم اذا كان هناك تمييز يكون لصالح المكلف لتحقيق مبدأ العدل والمساواة في التكاليف.

اما بالنسبة لتوعية الموظفين بخصوص سوء استخدام الموقع العام، فان الإدارة تقوم بذلك من خلال نشرات توعية تصدرها، كما أن الإدارة تقوم بعقد بعض اللقاءات التوعوية مع المكلفين، والمحاسبين القانونيين ومكاتب الضريبة، للتوعية بأمور ضريبة القيمة المضافة،<sup>29</sup> وهناك دائرة تدعى دائرة السلوك المهني، ولكن لا يوجد مدونه لقواعد السلوك.

واما من حيث الإمكانيات البشرية المتاحة فهي غير كافية وبحاجة لعدد آخر من الموظفين، هذا الى جانب الموازنات اللازمة والضرورية لعمل الادارة، أما من الناحية الفنية، فهناك اشكالية في أن الادارة لا تزال تستخدم برنامج «شاعم» لادخال البيانات عن المكلفين وهو برنامج مكتوب باللغة العبرية، هذا من جانب، ومن جانب اخر لا يواكب التطورات الحالية خاصة ما يتعلق بالتجارة الدولية والتجارة الالكترونية، لا يستوعب هذه المدخلات.

ورشة عمل عقدت في مؤسسة أمان بتاريخ 2011/1/26.

27 مقابلة شخصية مع أ. مؤيد البسطامي، مدير دائرة المقاصة، الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

28 مقابلة شخصية مع أ. مؤيد البسطامي، مدير دائرة المقاصة، الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

29 مقابلة شخصية مع أ. مؤيد البسطامي، مدير دائرة المقاصة، الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

وما نشير له هنا ان قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 ونظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، قد منح بعض الصلاحيات للادارات الضريبية لحث المكلف على الالتزام بأداء الضريبة، ومن ضمنها الغرامات والفوائد، والغرامات الادارية، وبعض الصلاحيات التنفيذية وذلك من خلال طلب المعززات القانونية أو الثبوتية، وكذلك المنع من السفر، ومنع اصدار فاتورة الضريبة، هذا إلى جانب الحبس والغرامة،<sup>30</sup> الا أن الاشكالية أنه في كثير من الاحيان لا يتم تفعيل بند العقوبات واستفادته بالكامل،<sup>31</sup> وفي كثير من الاحيان وعند اكتشاف حالات تهرب يتم استنفاد كافة الصلاحيات المخولة بموجب القانون، الا انه في كثير من الاحيان يتم التعامل بروح القانون وليس كنصوص جامدة.<sup>32</sup>

ويمكننا القول فيما يتعلق بشفافية التحصيل انه لا يوجد أدلة موثقة لإجراءات واضحة ومحددة للتحصيل، وما يمكن قوله بخصوص إجراءات مكافحة التهرب ليس هناك نهج واضح أو أدلة واضحة وإجراءات موحدة وموثقة، وما هو موجود التصرف حسب كل حالة على حدة، فقد يتم الأمر من خلال فحص الملفات أو القيام بزيارات ميدانية، أو الاتصال مع الأشخاص الذين يتعامل معهم المكلف والاستفسار منهم عن بعض المعلومات، فليس هناك لوائح أو تعليمات محددة.

كما انه لا يتم نشر التقارير الدورية عن عمل هذه الادارة بحيث تكون موجهة للجمهور، هذا الى جانب ضعف البرامج وعدم لتوعية المكلفين بأمور الضريبة، وآليات دفعها وسلبيات التهرب من دفعها على المكلف وعلى المجتمع بشكل عام.

وأخيرا نشير إلى بعض الثغرات التي سجلها ديوان الرقابة المالية والإدارية حول عمل الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة في تقريره للعام 2009 من خلال الفحص المبدئي الذي نفذه على الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة في وزارة المالية، حيث كان من ضمن الملاحظات التي سجلها ما يلي:

لا يوجد دليل موحد "MANUAL" وموثق يحدد إجراءات ضريبة القيمة المضافة.<sup>33</sup>

1. عدم متابعة الكشوف الدورية غير المدخلة على النظام
- 30 نظام الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985.
- 31 بحسب تقرير ديوان الرقابة المالية والادارية للعام 2009، ص 303 وما بعدها.
- 32 بحسب ما اشار ممثل الادارة العامة لضريبة القيمة المضافة أ. سليمان حسون في ورشة عمل عقدت في مؤسسة أمان بتاريخ 2011/1/26.
- 33 أشار أ. مؤيد البسطامي مدير دائرة المقاصة في الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة الى أن الإجراءات موجودة ضمن ملفات في الدائرة، وهي أصبحت عمل روتيني يمكن التعامل معه بسهولة.

المحوسب لضريبة القيمة المضافة «شاعم» مما أدى الى تراكمها.<sup>34</sup>

2. عدم تفعيل الإجراءات القانونية فيما يتعلق بالعقوبات المفروضة على غير المتزمنين من المكلفين.

3. عدم وجود إجراءات واضحة ومتبعة في عملية تقسيط المستحقات الضريبية المترتبة على المكلفين وعدم إلزام المكلفين بتقديم شيكات بنكية لضمان التزامهم.

4. عدم قيام دائرة التدقيق التابعة للإدارة العامة بالمهام الموكلة إليها في التدقيق والرقابة على أعمال الدوائر في المحافظات.

وجود لبس في فهم الموظفين لبعض مواد قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963.<sup>35</sup>

مع العلم ان رد وزارة المالية كان ايجابيا في هذا المجال، واقرت بهذه الاشكاليات في معرض ردها على الديوان.<sup>36</sup>

ومن جملة الملاحظات التي يمكن أن نسوقها هنا على التشريع الناظم لضريبة القيمة المضافة أنه يعد سببا وعاملا للتهرب الضريبي حيث تم تعديل هذا النظام الصادر عن الاحتلال عدة مرات وقد جعلت كثرة هذه التعديلات المكلف بأداء ضريبة القيمة المضافة عاجزا عن فهم النص التشريعي الذي يفترض انه مخاطب ومكلف بموجبه مما يحتاج الى أناس متخصصين في فهمه، وهذا يعني أن المكلف أصبح لا يعي هذه الضريبة، كما أن كثرة التعديلات لا تساهم في القاعدة الأهم من صفات القاعدة القانونية وهي الاستقرار والثبات مما يساعد المكلف بها على فهمها وتطبيقها، كما أن استمرارية تطبيق هذا النظام الصادر عن الاحتلال خلق حافزا لدى المكلف الفلسطيني للتهرب الضريبي، بسبب استمرار هذا النظام الذي يولد شعورا للمواطن أنه لا يزال يدفع الضريبة وفقا لتشريع احتلالي.<sup>37</sup>

34 أشار أ. مؤيد البسطامي مدير دائرة المقاصة في الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة الى أنه لا يوجد حاليا كشوفات غير مدخلة.

35 ديوان الرقابة المالية والإدارية، تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية، الجزء الأول، 2009، ص 319.

36 ديوان الرقابة المالية والإدارية، تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية، الجزء الأول، 2009، ص 311.

37 وفي دراسة على عينة من الملفات الضريبية المسجلة في دائرة ضريبة القيمة المضافة في الفترة 2001-2005 جد أن 42% من تلك الملفات غير مسجلة في دائرة ضريبة الدخل. وفي نفس الدراسة على عينة من الملفات الضريبية المسجلة في دائرة ضريبة الدخل وجد أن 24.2% من تلك الملفات غير مسجلة في دائرة ضريبة القيمة المضافة وهذا يعني أن 42% من إيرادات ضريبة الدخل قد تم التهرب منها من قبل مكلفين

كما أن صياغة النصوص التشريعية في هذا النظام تلعب دوراً مهماً في ارتكاب جريمة التهرب الضريبي، إذ إن لذلك الأمر دوراً في إمكانية استغلال الثغرات الموجودة بذلك النص للتهرب الضريبي، ومن جملة هذه عيوب الصياغة التي تعترى هذا النظام، الغموض في معاني التعريفات، وكذلك النقص في بعض التعريفات المهمة في التشريع الضريبي، ومن جهة أخرى، الضعف في عبارات هذا النظام وعدم الالتزام بمبادئ وأسس الصياغة القانونية السليمة.<sup>38</sup>

### الربط بين الادارات الضريبية

وفي هذا المجال هناك تصور اعده مدير دائرة الجباية والحاسوب حول الربط ما بين الادارات الضريبية، حيث اشار الى أنه في الوقت الحالي نجد أن كل من ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة تعملان بشكل منفصل ولا يوجد اي ربط بينهما وهناك نوع من التعاون المشترك فيما بين هذه الادارات حول ادارة الملفات الضريبية الا ان هذا التعاون لم يصل حد التكامل، ما يؤدي الى اثار سلبية على الايرادات الضريبية، ومن واقع كل من الادارتين هناك ايرادات ضريبية ضائعة بنسبة كبيرة، وهناك تهرب ضريبي كبير من قبل عدد من المكلفين، بسبب وجود مكلفين مسجلين في أحد الدوائر وغير مسجلين في الدائرة الاخرى، مما يؤدي الى عدم السيطرة على كثير من المكلفين عند حصولهم للخدمة من أي دائرة، بمعنى ان المكلف اذا اراد على سبيل المثال براءة ذمة من مكتب ضريبة الدخل، فانه يحصل عليها اذا قام بتسديد الالتزامات الضريبية المترتبة عليه لدى دائرة ضريبة الدخل، دون الاهتمام بالمستحقات الضريبية المطلوبة من المكلف في ضريبة القيمة المضافة، حيث نجد ان الكثير من المكلفين يحتاجون الى فواتير مقاصة، وفي نفس الوقت لا يحتاجون الى اية معاملات من ضريبة الدخل فنجدهم يسددون ما ترتب عليهم لدى ضريبة القيمة المضافة من مستحقات ولا يلزمهم بتسديد ما عليهم من مستحقات لضريبة الدخل، وهذا مما لا شك فيه يؤدي الى عدم إلزام المكلف بالتعامل مع الدائرتين معا مما ينتج عنه تهرب ضريبي ونقص في

هم أصلا مسجلين لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة وغير مسجلين لدى دائرة ضريبة الدخل وكذلك فإن 24.2% من إيرادات ضريبة القيمة المضافة قد تم التهرب منها من قبل مكلفين هم مسجلين لدى دائرة ضريبة الدخل وغير مسجلين لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة. هذا بافتراض أن المسجلين يقومون بتسديد المستحق عليهم بدون أي تهرب، وهذا ما يعطينا مؤشر من أن توحيد الإدارات الضريبية له اثر كبير في منع التهرب الضريبي. للمزيد انظر عمرو عبد العزيز موسى، مرجع سابق، ص 100.

38 عمرو عبد العزيز موسى، مرجع سابق، ص 13-16.

الإيرادات الضريبية على الخزانه العامة.<sup>39</sup>

هذا من جانب، ومن الجانب الآخر هناك من يتخوف من عملية الدمج ما بين الإدارات بسبب ان بعض المكلفين في ضريبة الدخل اذا اجبر على التعامل مع ضريبة القيمة قد يذهب الى التهرب، وخاصة انه في الوضع الطبيعي هناك بعض المكلفين يقوم بالتهرب من خلال عدم تقديم فواتير المقاصة جميعها، فكيف اذا تم اجباره على التعامل مع ادارة واحدة لكل من ضريبة الدخل والقيمة المضافة، فمن الممكن ان يأتي ذلك بنتائج عكسية، فالتوحيد في الغالب ليس هو الحل الاذق.<sup>40</sup>

مع العلم ان هناك خطة يتم العمل على تطبيقها حاليا لتوحيد الضريبة في كل من ضريبة الدخل والقيمة المضافة خاصة ما يتعلق بالشركات الكبرى، وستكون المرحلة الثانية عملية ربط كامل ما بين الإدارات الضريبية.

ومن أهم نتائج عملية الربط بحسب ما اشار مدير دائرة الجباية، ان عملية الربط من الناحية الادارية ستؤدي الى عدم اخفاء لايراداتهم الحقيقية، كما تؤدي الى خفض النفقات الادارية التي تتكبدتها الخزينة العامة، كما يؤدي ذلك الى المساعدة في انجاز حل الملفات الضريبية وتسهيل تحصيل الضريبتين معا وتدفع المكلفين الى تقديم حسابات قانونية متطابقة لكلا الدائرتين، وتؤدي الى تقليل الجهد المبذول في عمليات المسح الميداني والحصول على معلومات شاملة، كما يؤثر ذلك على دقة العمل حيث ان المكلف سيتم معاملته على اساس ان الملف وحد واحدة، كما سيؤدي الى تخفيض مصاريف ونفقات المكلفين، فبدلا من ان يرجع دائرتين يقوم بمراجعة دائرة واحدة، بالتالي يؤدي الى تخفيض عدد الوثائق والنماذج المطلوبة التي يقدمها المكلف.

### الضابطة الجمركية:

لعبت الضابطة الجمركية بعد انضمامها لوزارة المالية في العام 2008 بموجب القرار رقم 62 لسنة 2008<sup>41</sup> و تفعيل عملها دورا مهما في عملية التدقيق اللاحق على التهرب الجمركي في فلسطين،<sup>42</sup> ولكن هناك اشكالية في أن الضابطة الجمركية قد

39 مقابلة شخصية مع أ. صلاح البتيري، مدير دائرة الجباية والحاسوب، وزارة المالية، رام الله، بتاريخ 2011/1/23، هذا ما قدمه أ. صلاح من خلال تصور مقترح حول الدمج.

40 ورشة عمل عقدت في مؤسسة أمان بحضور عدد من الجهات الرسمية والقطاع الخاص من ذوي العلاقة في مجال الضرائب والتهرب الضريبي. بتاريخ 2011/1/26. وهذا ما اشار له ممثلوا الإدارات الضريبية في وزارة المالية في الورشة.

41 المنشور في العدد (75) من الوقائع الفلسطينية، بتاريخ 2008/6/15، ص 107.

42 مقابلة شخصية مع أ. فؤاد الشويكي مدير عام الادارة العامة للجمارك والمكوس، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

تم الحاقها بالادارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة في وزارة المالية، مع العلم ان هذا المسمى لم يعد موجودا، حيث تم فصل كل من الادارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة في ادارتين منفصلتين.<sup>43</sup>

وحول مؤهلات الضابطة الجمركية، فقد اشار مدير عام الجمارك والمكوس ان جميعهم من فئة العساكر، وقد خضعوا لدورات تدريبية مختلفة، لكي يستطيعوا التعامل مع الملفات او البيانات الجمركية والرسائيات، حيث يخضعون الى تدريب مستمر في هذا المجال، كما أن طبيعة عمل الضابطة يقتصر فقط على التحرز فهي جهة تنفيذية ومن يملك قرار التصرف في البضاعة «المصادرة»، هي الجهة التي كلفت الضابطة بالأمر، اي يعود لقرار الادارة العامة.<sup>44</sup>

### المحاكم الجمركية

صدر المرسوم الرئاسي رقم 45 لسنة 2004 من قبل رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية لينص على تشكيل المحكمة الجمركية الفلسطينية في مدينة رام الله الفلسطينية للنظر في المخالفات الجمركية في المادة 1 منه،<sup>45</sup> حيث صدر هذا المرسوم تنفيذا لما ورد عليه النص في قانون الجمارك والمكوس رقم 1 لسنة 1962 وتحديدا في المادة 167 منه وكذلك المادة 168 التي نصت على صلاحيات هذه المحكمة، ولم يتم العمل بها، نظراً للظروف الأمنية في فلسطين، حيث حدد قانون الجمارك والمكوس المعمول به في مناطق السلطة الفلسطينية كيفية تشكيل محكمة الجمارك، اختصاصها، استئناف أحكام محكمة الجمارك البدائية، حيث تناولت اختصاص هذه المحكمة المادة 168 على النحو الاتي:

1. النظر في كافة الجرائم والمخالفات التي ترتكب ضد أحكام هذا القانون وأنظمتها وقوانين المكوس وأنظمتها والإنتاج المحلي وقوانين الاستيراد وأنظمتها والتصدير.
2. النظر في الخلافات الناجمة عن تطبيق التعريفات الجمركية والاتفاقات التجارية الدولية في أي خلاف مهما كان نوعه يتعلق بتطبيق القوانين والأنظمة المذكورة في الفقرة الأولى من المادة.

3. لها حق التوقيف والتخليفة في هذه الجرائم والمخالفات حسب

43 مقابلة شخصية مع أ. فؤاد الشويكي مدير عام الادارة العامة للجمارك والمكوس، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

44 مقابلة شخصية مع أ. فؤاد الشويكي مدير عام الادارة العامة للجمارك والمكوس، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

45 مرسوم رئاسي رقم 45 لسنة 2004.

القواعد المنصوص عليها في أصول المحاكمات الجزائية.

4. لهذه المحكمة أن تصدر قراراتها بالإجماع أو بالأكثرية.<sup>46</sup>

وهنا نشير الى ان عدم تشكيل المحاكم الجمركية الى الان يشكل عقبة، وغل ليد الادارة العامة للجمارك والمكوس، وعدم قدرتها على القيام بعملها والمهام الملقاة على عاتقها، هذا إلى جانب أن وجود هذا النوع من المحاكم سيوفر قضاة متخصصين في هذا المجال، وبالتالي سينعكس الامر على أداء الإدارة من جهة، وعلى التزام المكلفين من جهة أخرى عندما يعرفون ان هناك محاكم وجهات ستعاقب.

ونود التذكير هنا ان مدير الادارة العامة اشار الى انه يجري العمل حاليا على انشاء هذه المحاكم والتحضير لها، تمهيدا لتفعيل عملها، وتوفير الكادر المناسب لها،<sup>47</sup> وهي خطوة في الاتجاه الصحيح.

وما يحصل على ارض الواقع انه يتم احالة ملفات المتهربين الى النيابة العامة باعتبارها صاحبة الصلاحية في هذا الامر، لاتخاذ المقتضى القانوني، وخاصة ان قانون العقوبات المطبق في الاراضي الفلسطينية قد اشار الى التهرب من خلال المادة 182 والتي نصت على أن كل موظف يستعمل سلطة وظيفته مباشرة أو بطريق غير مباشر ليعوق أو يؤخر تنفيذ أحكام القوانين، أو الأنظمة المعمول بها أو جباية الرسوم والضرائب المقررة قانوناً أو تنفيذ قرار قضائي أو أي أمر صادر عن سلطة ذات صلاحية يعاقب بالحبس من شهر إلى سنتين، وإذا لم يكن الذي استعمل سلطته أو نفوذه موظفاً عاماً، يعاقب بالحبس من أسبوع إلى سنة.

مع العلم ان كثير القضايا التي يتم احالتها للقضاء لا يتم الاسراع في البت فيها، مما يعني اطالة امد النزاع وعدم ايقاع العقوبة في الوقت المناسب.<sup>48</sup>

ولعل من المثالب التي تؤخذ على قانون الجمارك والمكوس ايراده لمبدأ المصالحة مع المهربين، حيث اجاز للوزير عقد الصلح مع المهرب، حتى لو كان هناك عقوبة، ولكن بشرط قبل ان يصدر الحكم، وهذا المبدأ يعتبر مدخلا من مداخل الفساد، وهو ما يستدعي الفاؤه.

46 لا بد من الإشارة هنا أنه تم النظر في قضايا التهرب الجمركي أمام محكمة أمن الدولة للسلطة الوطنية الفلسطينية ن ظرا لخطورتها خطورتها على الخزينة العامة لغياب المحاكم الجمركية، حيث سجل عدد م نالقضايا في هذا الموضوع في حينه، الا ان هذا النوع من المحاكم قد تم الغاء نظرا لمخالفته للقانون الاساسي الفلسطيني.

47 مقابلة شخصية مع أ. فؤاد الشويكي مدير عام الادارة العامة للجمارك والمكوس، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

48 هذا ما أشار له سليمان حسون، ممثل الادارة العامة لضريبة القيمة المضافة في ورشة عمل عقدت في مؤسسة أمان بتاريخ 2011/1/26.

### الإدارة العامة لضريبة الاملاك كنموذج

من باب الاستفادة من بعض الخبرات، نود الاشارة هنا الى دور الادارة العامة لضريبة الاملاك فهناك العديد من النقاط الايجابية في عمل هذه الادارة والتي تؤدي بدورها الى الشفافية والنزاهة في العمل:

أ. فمن باب التحسين في العمل والشفافية في الأداء عملت على إصدار عدة أدلة إرشادية من بينها:

1. دليل خاص بموظفي الادارة العامة لضريبة الاملاك يوضح اجراءات العمل والتحصيل في هذه الادارة، حيث ان هذا الدليل مطبق فعليا ولا يتم العمل الا بموجبه في الدوائر التابعة للادارة العامة، حيث تم تطويرها بالشراكة مع الموظفين في المكاتب الاقليمية من خلال عدد من ورش العمل والمناقشات المستفيضة.

2. دليل موجه للمكلفين لمساعدتهم على معرفة تفاصيل تحصيل الضرائب في هذه الادارة، وهذا مما يكتب لهذه الادارة، ويفترض بالادارات الاخرى ان تحذو حذوها.

ب. التوعية الضريبية، حيث عملت هذه الادارة على اعداد عدد من البروشورات والمواد الدعائية للتوعية في موضوع الضريبة، الى جانب التوعية الجماهيرية من خلال الملصقات والوسائل المرئية والمسموعة.

حوسبة النظام الضريبي، تشير الملفات المسجلة لدى الادارة العامة الى وجود 584 ألف ملف لمكلفين، وهذه القاعدة من البيانات هي الاضخم على مستوى المؤسسات الرسمية، وهناك عملية ربط مركزية ما بين الادارة العامة والمكاتب الاقليمية التابعة لها، وهو نظام متقدم يحتوي على سجل لأملاك كل مكلف، ويستطيع البحث حسب الاسم، ويحتوي هلى نموذج التخمين، واشعار التبليغ بدفع، وهناك اكثر من عملية يتم تفعيلها على هذا النظام، وهو نظام متقدم.

ومن الامور المهمة التي عملت عليها هذه الادارة ويكتب لها ما يسمى BALANCED SCORECARD SYSTEM «نظام بطاقة الاداء المتوازن» وهو نظام عالمي يتم العمل بموجبه في الادارة، ويقوم على اساس العمل المتوازن في أكثر من اتجاه وفي نفس مستوى الاداء.

ج. بالنسبة للعمل الميداني والتخمين فهناك الية جيدة متبعة، حيث يتم تزويد المخمنين بأجهزة كمبيوتر محمولة، ويعمل المخمن على التقدير، ومن ثم يقوم بتسليم المكلف بأشعار التخمين والدفع مباشرة، وله حق الاعتراض وفق الآليات التي اقرها القانون.

لها علاقة بشكل مباشر أو غير مباشر، ولكن في هذا الاطار سنحاول التطرق الى دور ديوان الرقابة المالية والادارية.

### ديوان الرقابة المالية والإدارية

تم إنشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية<sup>50</sup> بموجب القانون رقم (15) لسنة 2004،<sup>51</sup> وقد حدد هذا القانون في المادة (23) منه اختصاصات الديوان، ومن ضمنها الرقابة على المال العام من ضرائب ورسوم وعوائد، وقد جاء نصها على النحو التالي: 12. يكون الديوان فيما يتعلق بالإيرادات مسؤولاً عن:

- التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة للتثبت من أن تقديرها وتحققها قد تما وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- التدقيق في معاملات بيع الأراضي والعقارات الحكومية أو التابعة للسلطة الوطنية وإدارتها وتأجيرها.
- التدقيق في تحصيلات الإيرادات على اختلاف أنواعها للتثبت من أن التحصيل قد جرى في أوقاته المعينة وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

ويقوم الديوان بالرقابة على تحصيل الضرائب والرسوم العامة من خلال ما يعرف بالادارة العامة للرقابة على الاقتصاد، ولعل من أبرز النقاط التي يعاني منها الديوان عدم وجود الكوادر الكافية لمراقبة أنشطة الادارات الضريبية ومدى التزامها بالتحصيل هذا من جانب، ومن جانب آخر عدم الزامية قرارات وتوصيات الديوان، الى جانب عدم التزام ادارات الرقابة الداخلية بتزويدها بالتقارير الرقابية التي تقوم باعدادها.

ويتضح مما سبق ضعف فعالية الديوان في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي كما ان عدم وجود ثقة وشفافية في العلاقة بين رئيس الديوان ووزارة المالية خلال المرحلة السابقة أدى الى تعثر التعاون بين الطرفين وانعكس سلباً على الرقابة على عملية

50 يهدف الديوان إلى ضمان سلامة العمل والاستقرار المالي والإداري في السلطة الوطنية بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية وكشف أوجه الانحراف المالي والإداري كافة بما فيها حالات استغلال الوظيفة العامة والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة وفي حدودها وأنه يمارس بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة وله في سبيل تحقيق ذلك القيام بما يلي وفقاً لأحكام القانون.

51 تنص المادة (2) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية على أن: «ينشأ بمقتضى أحكام هذا القانون ديوان عام يسمى «ديوان الرقابة المالية والإدارية» يكون له موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة ويتمتع بالأهلية القانونية الكاملة لمباشرة كافة الأعمال والنشاطات التي تكفل تحقيق المهام التي قام من أجلها».

المنافسة فيما بينهم.

هناك انطباع لدى كل من الادارة العامة لضريبة الدخل، والادارة العامة لضريبة الاملاك، والادارة العامة لضريبة القيمة المضافة، ان نسبة التهرب الضريبي قد تصل الى 65% في الوضع الفلسطيني.<sup>52</sup> وهي نسبة اذا نظرنا لها ليست بالبسيطة، وهي تعطي صورة واضحة عن الوضع الفلسطيني بأن هذه الاشكالية ينبغي التصدي لها بكافة الطرق

### التكرب الضريبي

سنحاول في هذا الجزء الوقوف على ماهية التهرب الضريبي وصوره واشكاله المختلفة والاسباب الفعلية المؤدية الى التهرب الضريبي وذلك على النحو الاتي:

السنة	2003	2004	2005	2006	2007
الإيرادات المحلية	749.69	805.2	1232.0	1149.0	1219.0
الإيرادات الضريبية	615.99	656.4	993.00	992.00	1097.0
نسبة الإيرادات الضريبية من المحلية	%82	%82	%81	%86	%90

### مفهوم التكرب الضريبي

لم يصل المكلف بالضريبة إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب مقدس، لذا فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب المكلفين بدفع الضريبة رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك إما بتفادي الضريبة كلياً أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، ومن هنا نشأت ظاهرة «التهرب الضريبي» أو الإفلات من الضريبة.<sup>53</sup>

إن تجارب الشعوب بينت أن كل مكلف سواء في البلدان المتطورة أو النامية يعمل جاهداً للتخلص من العبء الضريبي بالسبل كافة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية هناك حوالي 117 مليون مواطن يقدمون بشكل اختياري

52 هذه النسبة تم الإشارة لها وتم الاجماع عليها من قبل ممثلي الادارات الضريبية في وزارة المالية، في ورشة العمل التي عقدت في مؤسسة أمان بتاريخ 2011/1/26.

53 خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، مجلد 16، عدد 2، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2000، ص 158.

تحصيل الإيرادات وأشغل الديوان في التركيز على النفقات وليس الإيرادات، وقد ساهم غياب المجلس التشريعي بسبب شلله الناجم عن الانقسام بإعتباره مرجعية للديوان في مزيد من اضعاف الرقابة والمساءلة على الإيرادات بما فيها الضرائب.

وكما يبدو لا يوجد دور فعال للرقابة في هذا المجال لمؤسسات المجتمع المدني المتخصصة أو مراكز البحث ووسائل الاعلام، بما فيها المراكز المتخصصة في الجامعات المحلية.

وقبل الانتقال الى موضوع التهرب من التطرق الى حجم الإيرادات الضريبية والجمركية من الناتج المحلي الفلسطيني وهل هناك زيادة مضطردة، وما هي الاسباب وراء ذلك:

### جدول الإيرادات الضريبية

حيث نلاحظ من الجدول السابق ان نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات المحلية ليست بالبسيطة، وان هناك زيادة في نسبة هذه الإيرادات، وهذا يعود الى عدد من الاجراءات التي ساهمت في هذه الزيادة من بينها القيام ببعض حملات التوعية، وتنفيذ المسح الميداني، واشعارات التبليغ في الدفع

### التكرب الضريبي، ماهيته وآليات مكافحته

لكي تؤدي الضريبة أهدافها لا بد من توافر أمرين أساسيين: الأمر الأول: أن يوضع تشريع مالي يؤدي أغراضه ويعبر تعبيراً سليماً عن أهداف الدولة.

الأمر الثاني: أن يحسن الخاضعون للضريبة من تقبلهم لهذا التشريع ولا يعمدون إلى الإفلات منه بطريقة أو بأخرى، وذلك لما ينتج عن هذا الإفلات من آثار سيئة في مالية الدولة ومن زعزعة عدالة النظام الضريبي والمساس بحصيلة الضريبة، وما ينتج عن ذلك من آثار اقتصادية تؤثر في أوضاع المنتجين وبشروط

### فماذا يقصد بالتهرب الضريبي؟

في علم المالية العامة فهناك عشرات التعاريف للتهرب الضريبي، والإجماع على أن التهرب هو « تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها ».

فالتهرب الضريبي من الظواهر الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور وإن كانت نسبته في الدول النامية أعلى بكثير من الدول المتقدمة، ومن خلال إحصائية صادرة عن الاتحاد الأوروبي تبين أن نسبة التهرب الضريبي محسوبة كنسبة الناتج القومي بلغت على مستوى الاتحاد الأوروبي بـ 16% وتراوح بين دول الاتحاد بين 4% في فنلندا و35% في اليونان، أما في البلدان النامية فلا يوجد إحصائيات خاصة بها، وقد قدر أحد خبراء الضرائب في مصر أن الفاقد الضريبي بسبب التهرب الضريبي في مصر يقدر بـ 20 مليار جنيه مصري.<sup>57</sup>

وفي فلسطين لم تتطرق القوانين الى وضع تعريف محدد وواضح للتهرب الضريبي إنما لجأت الى تعداد الحالات التي يعتبر إثبات أحدها تهرباً صريحاً من الضريبة، وخيراً فعل بعدم تحديده لمعنى التهرب الضريبي تاركا المجال للقضاء والفقه في تعريف المقصود، كون وضع تعريف محدد لها قد يحصر الفقه والقضاء لعدم التوسع فيها، وكما نعرف فإن العقل البشري يسعى وباستمرار لإيجاد الوسائل الجديدة للتهرب، التي قد لا يمكن احتوائها إذا وضع تعريف محدد.

### صور وأشكال التهرب الضريبي

يتم التفريق عادة في التهرب الضريبي بين تهرب مشروع ويعرف بالتجنب الضريبي أو التملص الضريبي، وتهرب غير مشروع ويطلق عليه الغش المالي، وعلى هذا تتحصر صور التهرب من الضريبة في شكلين أولاهما التهرب المشروع والذي لم يجرمه القانون ولم يضع عليه أية عقوبة وثانيهما التهرب غير المشروع والذي جرمه القانون ووضع على من يقوم بارتكابه عقوبات معينة لأن هذا الفعل يتضمن في طياته مخالفة لتقواعد وأحكام القانون.<sup>58</sup>

57 حامد الطحله، مرجع سابق، ص 9.

58 صلاح قاسم، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2003، نابلس، ص 76.

### أولاً: التهرب المشروع

بداية لا بد من القول أنه لمن الغرابة ومن التناقض تقنين المتهرب بوصفه يمارس تهرباً مشروعاً،<sup>59</sup> إذ يبدو هذا التناقض جلياً من خلال جمع الكلمتين في مصطلح واحد «تهرب مشروع» 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، وهذا يبين أن التهرب 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.<sup>60</sup>

وفي سبيل تهرب المكلف من الضريبة تهرباً مشروعاً فإنه يلجأ للإستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرق التحايل، الذين يستندون بدورهم إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية، أو استخدام مبادئ محاسبية تساعد في تخفيض الوعاء الضريبي عند انتشار وسيلة التهرب المشروع بصورة واسعة إلى تعديل القانون أو التوسع في الاجتهاد والتفسير بشكل يحد من التهرب الضريبي.<sup>61</sup>

ولا بد من التطرق هنا الى صورة من صور التهرب المشروع في الحالة الفلسطينية وهي مسألة التحايل على قانون تشجيع الاستثمار رقم 1 لسنة 1998 والتعديلات التي أجريت عليه الذي يمنح إعفاءات وتخفيضات ضريبية لفترات زمنية معينة تتراوح ما بين 5 سنوات و21 سنة.<sup>62</sup> حيث يقوم المستثمرين في بعض الاحيان بنقل ملكية المشروع إلى أقربائهم (أزواجهم وأبنائهم) بعد انتهاء فترة الاعفاء الضريبي ليستفيدوا من فترة إعفاء وتخفيض ضريبي جديدة. خصوصاً وأنه لا يوجد نصوص قانونية في التشريع المذكور تتيح اعتبار هذا الفعل تحايل على القانون يستوجب بطلان الاعفاء او التخفيض ومحاسبة المتحايل.

### ثانياً: التهرب غير المشروع

يقصد به قيام المكلف بمخالفة قانون الضرائب في الدولة بقصد تخفيض مقدار الضريبة الواقعة عليه،

59 المرجع السابق، ص 76.

60 سامح الطعوط، مرجع سابق، ص 151 – 179.

61 صلاح قاسم، مرجع سابق، ص 77.

62 انظر المادة 16 من هذا القانون.

555 مليار دولار ويوقعون على اعتراف بأن الكشوف المقدمة صحيحة وكاملة. ومع ذلك فإن واحداً من كل 12 من هؤلاء المكلفين الموقعين على هذه الاعترافات يكذب، وهناك 7 ملايين مكلف آخر لم يهتموا ولم يزعموا أنفسهم بتقديم كشف، والمزعم أكثر في ذلك أن معظم المتهربين من الضرائب لا يأخذون عقابهم، وبطبيعة الحال لا أحد يعلم على وجه الدقة مبلغ التهرب الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية، غير أن التقديرات تشير إلى مبلغ يقارب 127 مليار دولار عام 1993.

أما في فلسطين فالوضع ليس بأحسن حال، فليس هناك إحصائيات رسمية حول هذه الظاهرة، وليس هناك نهج وممارسة موحدة على الصعيد الفلسطيني لمكافحتها أو حتى تقدير حجمها،<sup>54</sup> وفي الواقع إن المكلف يتخلص من عبء الضريبة ليس فقط بواسطة التهرب الضريبي، وإنما بواسطة انعكاس الضريبة،<sup>55</sup> وهو ما يقودنا أيضاً الى التمييز ما بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي.<sup>56</sup>

54 بخصوص قياس حجم التهرب الضريبي في فلسطين بشكل عام أو حتى على مستوى ضريبة الدخل فقط، لم يتم حتى تاريخه إجراء دراسة علمية موثقة حول هذا الموضوع وبالتالي ظلت المسألة خاضعة للتقديرات الشخصية، ونشير الى بعض التقديرات المختلفة للتهرب من ضريبة الدخل في العام 2004، حيث قدر وكيل وزارة المالية الفلسطينية في تلك الفترة حجم التهرب الضريبي في فلسطين بـ 35% من الضرائب بشكل عام وأما عن التهرب من ضريبة الدخل بشكل خاص فقدرها بنسبة لا تقل عن 50% وأشار وكيل الوزارة في حينه أن ارتفاع حجم التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين سببه صعوبة ضبط الوعاء الضريبي لأن معظم المتهربين أما من أصحاب المهن الحرة أو من الذين يعملون في القطاع الخاص، كما أن المستشار الاقتصادي لوزير المالية في حينه قدر حجم التهرب يقدر 60% من ضريبة الدخل في فلسطين، وهنا بعض التقديرات ساقها مدير عام ضريبة الدخل في حينه حيث قدرها بـ 30%، بينما قدرها بعض الأكاديميين في حينه، 30%. وهذا يعطينا مؤشراً أنه حتى داخل المؤسسة الواحدة لا يوجد اتفاق على حجم هذه الظاهرة، كما أن التقديرات الرسمية، قد تختلف عن التقديرات غير الرسمية، وهذا يدل على غياب دراسات واضحة ومحددة وعلمية حول حجم هذه الظاهرة، ومن خلال استقراء حجم التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين نرى أنه حجم كبير جداً وهذا التهرب المقدر من قبل الجهات الرسمية وغير الرسمية مرده عوامل كثيرة يأتي على رأسها عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي الذي تعيشه الأراضي الفلسطينية.

55 انعكاس الضريبة، أو نقل عبء الضريبة، يتم بعد أن يكون المكلف القانوني قد دفع الضريبة إلى الخزينة العامة للدولة، ثم يبدأ من ناحيته في السعي إلى استردادها، وذلك بإلقاء عبئها على عاتق شخص أو أشخاص آخرين، فإذا نجح في ذلك، يكون قد تخلص من دفع الضريبة فعلياً، إلا أنه لم يرتكب مخالفة لنصوص التشريع الضريبي ولم ينتج عن عمله هذا حرمان لخزينة الدولة من قيمة الضريبة.

56 يقصد به تجنب الواقعة الضريبية عن طريق امتناع الشخص عن النشاط الذي يؤدي إلى خضوعه للضريبة عن طريق الاستفادة من الثغرات القانونية وعدم إحكام صياغة التشريعات الضريبية للتخلص من دفع الضريبة حيث يستطيع المكلف أن ينفذ من إحداهما ويجد لنفسه مخرجاً قانونياً يتجنب الضريبة أو يخفف من وعائها، والتجنب الضريبي يعد أمراً مشروعاً لا يؤخذ عليها القانون. للمزيد حول الموضوع، انظر حامد الطحله، كلمات في الضرائب، نيسان 2004، ص 8.

63 سامح الطعوط، مرجع سابق، ص 151 – 179.

64 صلاح قاسم، مرجع سابق، ص 78.

65 إيهاب منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2004، ص 72 – 80.



الضريبي ويكون ذلك عن طريق إخفاء المادة أو الشيء الخاضع للضريبة مثل إخفاء مصدر أو أكثر من مصادر الدخل أو إخفاء نشاط يخضع للضريبة بعد أن تحققت الواقعة المنشئة له.

2. الإخفاء المحاسبي: بما أن الضرائب تعتمد على تصريح المكلف عن دخله بواسطة الإقرار المقدم منه لدوائر الضريبة، فإن المكلف يلجأ أحياناً وبهدف أو نية التهرب من الضريبة إلى هذا النوع من الغش حيث يقوم بإخفاء أو عدم التصريح عن الجزء الأكبر من أرباحه حيث غالباً ما يكون للتاجر حسابان أحدهما يقوم بإرساله إلى دائرة الضريبة أما الآخر فإنه يحوي حساباته الحقيقية فيبقى هذا الحساب لديه.

كذلك قد يتخذ التهرب شكلاً سلبياً وذلك مثل الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي للدخل أو الثروة أو بإخفاء الواقعة المنشئة للضريبة أو تعديل أركانها وشروطها، كإنكار الثروة أو قبض الراتب أو تخفيض قيمتها الحقيقية، وقد يقوم المكلف بإخفاء بعض الحقائق أو عن طريق تخفيض الإيرادات وزيادة النفقات أو المصروفات ويزداد التهرب إذا كان سعر الضريبة أو نسبة الضرائب مرتفعة خاصة على الدخل أو وجود مغالاة عند تقدير إيرادات المكلف من قبل دائرة الضرائب أو مأمور التقدير، وهذا مرده إلى عدم خبرة بعض مأموري التقدير أو لضياع الدفاتر والسجلات الخاصة بالمكلفين بأي شكل من الأشكال مما يجعل التقدير أقرب إلى التقدير الجزائي مما يؤدي إلى المبالغة في فرض الضرائب فيكون ذلك سبباً من أسباب التهرب.

3. التكييف الخاطئ: ويتلخص هذا الأسلوب في أنه يهدف إلى إخفاء واقعه فعليه وراء وضعيه قانونية ظاهرة التهرب، كأن يقوم المكلف بتبرع بصوري أو وهمي وذلك بهدف خصم مثل هذا التبرع كمصروف.

4. تضخيم النفقات: ومن الأشكال المتبعة أيضاً للتهرب من الضرائب المباشرة الزيادة الوهمية في التكاليف والنفقات الضريبية والمصروفات التي يسمح القانون بخصمها من الوعاء الضريبي فتفرض الضريبة على المادة الخاضعة بعد تنزيل مثل هذه النفقات غير الصحيحة أو المضخمة من المكلف.

5. تحويل الدخل من معدل ضريبة أعلى إلى معدل

ضريبة أقل: ومن أشكال التهرب الضريبي أيضاً تحويل أرباح أو إيرادات من نطاق ضريبة معينة إلى ضريبة أخرى تكون أقل أو أخف عبثاً، ويحصل ذلك غالباً في الشركات المساهمة ذات الطابع العائلي كشركة يكون مساهموها من الأب والزوجة والأولاد وبعض الأخوة وقد يلجأ هؤلاء إذا لم يكن هناك مانع قانوني إلى توزيع الأعمال الرئيسية في الشركة على بعضهم البعض مع تحديد رواتب لهم تفوق أضعاف ما قد يتقاضاه من يتولى أعمال مماثلة للأعمال التي يقومون بها في شركات مشابهة، كما يلجأون إلى تحديد رأسمالهم بمبلغ قليل بالنسبة لأهمية مشروعهم، وبعد ذلك يقرضون الشركة أو المشروع بمبالغ كبيرة من المال مقابل فوائد تدفع لهم بأكثر نسبة يسمح بها القانون. وحيث أن الرواتب والأجور وكذلك الأموال المقترضة تنزل من الأرباح الخاضعة للضريبة حيث لا يخضع للضريبة سوى الدخل الصافي بعد تنزيل الرواتب والأجور والفوائد وغيرها من التكاليف التي تحتاجها الشركة، فيكون بذلك المبلغ الزائد قد هرب من وجهة الضريبة، أما الضريبة التي تخضع لها تلك المبالغ المهيرة فتكون بمعدلات أقل بكثير من معدلات الضريبة التي تفرض على الدخل الصافي للشركة.

6. العقود الصورية: وكذلك من الأساليب التي قد تتبع في التهرب الضريبي، إنشاء العقود الصورية حيث تنشأ عقود صورية أو تفتح اعتمادات وهمية في البنوك وبأسماء وهمية كل ذلك يكون بهدف، تحقيق التهرب من دفع الضريبة.

**والسؤال الآن ما هي الوسائل التي ذكرها المشرع الفلسطيني للتهرب في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، وما هي صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة، وما هي الوسائل التي افترضها الواقع العملي؟**

أ. صور التهرب من ضريبة الدخل وفقاً للواقع القانوني والعملي: بحسب القانون رقم 17 لسنة 2004 الناظم لضريبة الدخل في فلسطين والتعديلات الصادرة بموجبه وتحديداً في المادة 13 التي تطرقت إلى المعاملات الوهمية، أما المادة 39 فقد أشارت إلى العقوبات المفروضة على من يلجأ إلى التهرب الضريبي من خلال تعدد هذه الصور.

وعودة إلى المادة 13 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد

تقل عن (100) مائة دولار ولا تزيد عن (1000) ألف دولار أمريكي أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً أو بكتلة العقويتين معاً كل من ارتكب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره بقصد التهرب من الضريبة أي فعل من الأفعال التالية:

1. قدم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد على دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر التي أخفاها عن المديرية أو إحدى دوائرها المختصة.

2. 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.

3. 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.

4. ألتف أو أخفى الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل لحفظ تلك الدفاتر أو السجلات أو المستندات في القوانين المرعية.

5. أدرج أي بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح في كشف أو بيان قدم بموجب أحكام هذا القانون.

6. وزع أرباحاً على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.

7. اصطنع أو غير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر.

8. أخفى نشاطاً أو أكثر مما يخضع للضريبة.

9. امتنع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأية مسألة تؤثر في مسؤوليته أو في مسؤولية أي شخص آخر في دفع ضريبة الدخل أو التأثير في مقدارها.

10. أعطى خطأياً 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.

نصت على المعاملات الوهمية حيث جاء في هذه المادة: «تشمل معاملات التصرف للمعاملات الوهمية في هذه المادة وقف الموجودات أو هبتها أو التعاقد أو إجراء أي اتفاق أو ترتيب بشأن انتقالها أو دخلها».

1. إذا نشأ دخل من معاملة تصرف أجزاها الشخص لصالح ولد من أولاده لم يكمل سن الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحقق فيها الدخل، يعتبر هذا الدخل لأغراض هذا القانون دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف.

2. إذا نشأ دخل من معاملة تصرف يصح الرجوع عنها فإنه يبقى هذا الدخل دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف وتعتبر معاملة التصرف معاملة يصح الرجوع عنها إذا تضمنت نصاً يمكن من تحويل الدخل أو إعادة تحويله إلى الشخص الذي أجرى معاملة التصرف أو إذا مكن من الاضطلاع بالسيطرة على الدخل أو الموجودات التي يتأتى منها الدخل مباشرة أو غير مباشرة.

3. إذا رأى مأمور التقدير أن معاملة من المعاملات التي تنزل أو ترمي إلى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة على شخص من الأشخاص مصطنعة أو وهمية، أو رأى أن معاملته تصرف لم تنفذ في الواقع يجوز له أن يهمل تلك المعاملة، ومن ثم تقدير الضريبة المستحقة على الأشخاص المعنيين بناءً على ذلك الأساس.

4. ليس في أحكام هذه المادة ما يحذف بحق أي شخص قدرت الضريبة عليه في الاعتراض على التقدير وفي الاستئناف للمحكمة المختصة على تقدير الضريبة.

5. إذا تعاطى شخص غير مقيم أي عمل أو نشاط أو مهنة خاضعة للضريبة بموجب أحكام هذا القانون مع شخص مقيم، وظهر لمأمور التقدير الهيمنة لغير المقيم على العمل بصورة لا تترك للمقيم دخلاً أو ربحاً أو تحقق له دخلاً أقل مما يمكن الحصول عليه، تقدر الضريبة بالنظر إلى الأرباح الحقيقية على غير المقيم، وعليه دفع الضريبة، وفي حال تخلفه عن الدفع يلزم الشخص المقيم بدفع الضريبة على هذا الأساس إذا ثبت سوء نيته.

أما المادة 39 فقد تطرقت إلى تعدد الصور التي يمكن أن يتم اللجوء إليها للتهرب من ضريبة الدخل حيث جاء في هذه المادة: «أولاً: مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا

11. عدم التصريح عن ممارسة النشاط أو إنهائه خلال المدة المحددة.

12. لم يخصم الضريبة أو خصمها ولم يتم بتوريدها لحساب الدائرة.

13. لم يقدم أو تخلف عن تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في هذا القانون.

ثانياً: في جميع الأحوال يلتزم مرتكب المخالفة بدفع ما قيمته مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها.

ثالثاً: يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراءات متخذة وأن يجري أية مصالحة بشأنها وفق الغرامات التي يحددها.

وبالنظر الى هذه المادة نجد بأن القانون الفلسطيني قد تطرق الى الوسائل الممكنة للتهرب، ولكن هذه الوسائل هي على سبيل المثال لا الحصر. ولكن ما هي الوسائل التي افرزها الواقع العملي للتهرب من ضريبة الدخل في الدوائر الضريبية، وهنا ومن خلال المقابلة التي تم إجراؤها مع الإدارة العامة لضريبة الدخل من خلال دائرة الجباية<sup>66</sup> فقد تم الإشارة الى عدد من الوسائل التي يلجأ إليه المكلفون للتهرب من ضريبة الدخل علماً بأن الوسائل التي سنذكرها هنا هي من الواقع العملي لعمل الدوائر، وهي:

تفتيت الدخل عن طريق إدخال شريك مثل « ابنه القاصر الذي لا يتجاوز 18 سنة أو زوجته في المهنة»، علماً بأنه يكون يسكن معه في نفس المنزل أو أعزب.

شخص غير مقيم له عمل أو نشاط أو مهنة خاضعة للضريبة بموجب أحكام القانون سجل الملف الضريبي باسم شخص مقيم، «والهدف من ذلك أن الغير مقيم يدفع 16% من الدخل أما إذا سمى الملف باسم المقيم فإن الدفع يتبع الشرائح والاعفاء المترتبة في القانون».

1. تسجيل عقود إيجار وهمية لتزليل قيمة الإيجار كمصرف من الدخل الإجمالي، مع العلم أن المبنى المستأجر هو ملك

66 مقابلة شخصية مع أ. صلاح البتيري مدير دائرة الجباية والحاسوب في الإدارة العامة لضريبة الدخل، بتاريخ 2011/1/13.

للمكلف. « كتسجيل عقد الإيجار باسم ابنه». وقد حصل مثل هذه الحالة مع أحد المكلفين، الذي سجل عقد إيجار باسم ابنه، لغايات احتساب قيم الإيجار من التزليلات والإعفاءات، إلا أن موظفي الضريبة لم يقتنعوا بهذا الأمر كون الابن يسكن مع والده في ذات المنزل.

2. عمل سجلات وهمية أو مزدوجة، لسجل يتم فيه التسجيل الصحيح وهذا يتم إخفاءه والثاني يظهره وهو السجل الوهمي والمسجل فيه المعلومات الناقصة أو الخاطئة، وهنا لتوضيح ذلك نشير الى حالة وواقعة عملية حصلت مع أحد الموظفين بالنسبة لإحدى الشركات، حيث ان هذه الشركة تعمل في إحدى المجالات قامت بتجهيز مكان مخصص من طابقين، بحيث تقوم في الطابق الأول ومن خلال عدد من الموظفين بمتابعة الأمور، ولكن البيانات الموجودة في هذا الطابق هي بيانات غير دقيقة وغير صحيحة، والمسؤول عن الشركة قام بوضع هؤلاء الموظفين وهذه البيانات لغايات الضريبة، وفي الطابق العلوي هناك مجموعة من الموظفين الذين يقومون بعمل الحسابات والبيانات الدقيقة لعمل الشركة، وعند قدوم موظفي الضريبة، يقوم الموظفون في الطابق العلوي بالمغادرة، من المكان بمجرد إخبارهم من قبل الموظفين في الطابق الأول، وهكذا الى أن تم كشفهم من قبل الضريبة بطريق الصدفة.<sup>67</sup>

3. شخص لا يمسك حسابات رسمية.<sup>68</sup>

4. شخص غير مسجل في الضريبة «أي لم يفتح ملف ضريبي».

67 مقابلة شخصية مع أ. صلاح البتيري، مدير دائرة الجباية والحاسوب، الإدارة العامة لضريبة الدخل، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/12. هناك حالة حصلت مع أحد الموظفين في الضريبة، حيث قام مصنع حلويات وهو مصنع يعمل بشكل كبير وموسع ويقوم بالتوزيع على عدة مناطق في محافظات الضفة، حيث قام صاحب المصنع بتسجيل مصروفات الكهرباء وتلاعب بها، بأن وضع مصروفات أقل حتى يوحي بأن المصنع لا يعمل كثيراً، وعلى الرغم من مراجعة موظف الضريبة له إلا انه أنكر في البداية، ولكن بطريق الصدفة كان أحد الموظفين يمر من جانب المصنع، حيث اكتشف أن هذا الشخص يخفي ساعة الكهرباء الرئيسية والمكونة من 3 فاز، داخل أحد المخازن التابعة له، وبناء على ذلك، تم مراجعة كامل هذا المصنع.

68 وكحالة واقعية على هذا الموضوع، أحد أصحاب المحلات «محل بيع دجاج»، لا يمسك حسابات صحيحة، وعند مراجعته من قبل الضريبة يبرز لهم دفترًا غير منظم للحسابات في المحل، ويوحي بأن المحل لا يعمل، ولكن أيضاً بطريق الصدفة وعندما مر أحد الموظفين من المكان، في وقت الصباح تبني بأن صاحب هذا المحل يقوم بالتوزيع لأحد المستشفيات الخاصة، وليبعض المطاعم، ولكن عند الساعة السادسة صباحاً يكون قد أنهى عمله، ولدى ورود هذه المعلومات لدى ضريبة الدخل، تلك الطلب منه بإعداد حسابات صحيحة ودقيقة لغايات الضريبة.

5. تهريب مبيعات بدون الإعلان عنها «أي لا يصرح عن المبيعات بالكامل».<sup>69</sup>

6. تسجيل صفقات تجارية بأسماء أولاده القصر.

7. المتاجرة بالأسهم، استغلال أموال الشركة ولا يقوم بالتصريح بها.

8. الاستعانة بخبراء أو محاسبين لمساعدته على التهرب، "لقد تم الإشارة الى أن المحاسبين يلعبون الدور الأكبر في موضوع التهرب".

9. ادعاء المكلف بأن لديه ملف ضريبي لدى كل من الجانب الفلسطيني والإسرائيلي، أما عن كيفية حصول ذلك، فيتم من خلال قيام المكلف بتصنيع المادة التي يعمل بها كالألمنيوم، ومن ثم يكون لديه مقاوله لدى الجانب الإسرائيلي، وعند مطالبته بالضريبة المستحقة عليه، يدعي أن لديه ملف لدى الجانب الإسرائيلي وأنه قام بالتخليص معهم على الضريبة، وبالعكس عند سؤاله من قبل الجانب الإسرائيلي يدعي انه قد أنهى الملف الضريبي لدى السلطة، وبذلك يكون قد تهرب من الضريبة دون أن يكون لديه أي ملف ضريبي، لدى أي جانب.

10. تقديم كشوفات "إقرارات" غير صحيحة.

11. عملية إتلاف وهمية للبيضاء مثل الأغذية أو الأدوية التي انتهى تاريخها وقد يكون باعها فعلياً بسعر اقل من السعر المتداول وسجل أنها أتلقت ولم تسجل كمبيعات.<sup>70</sup>

أما عن الآلية التي يتم القيام بها لمكافحة التهرب فتكمن المشكلة في أنه لا يوجد نظام موحد واجراءات محددة مسبقاً لمكافحة التهرب الضريبي، وهو من المتألم التي يمكن اخذها على هذه الادارات، لأن هذا يعني عدم وجود استراتيجية لمكافحة هذه الظاهرة، فالنظام الذي تقوم عليه المكافحة في هذه الادارات قائم على الصدفة، فقد يعود الى كل حالة على حدة، حيث أنه في بعض الأحيان يتم الرجوع الى رأس المال في حالة التهرب

69 وكحالة حصلت وواقعية، قيام احد تجار الجملة في بعض المناطق بتوريد بضاعة لأحد الزبائن، ولكنه يقوم بإعطائه فاتورة بقيمة اقل بكثير من القيمة الحقيقية للبضاعة، وبالتالي يقوم هذا التاجر بتسجيل هذه الفاتورة على انها مبيعات مع العلم بأن قيمة الفاتورة تصل أضعاف أضعاف الفاتورة المسجلة. لديه.

70 جميع هذه الصور للتهرب تم استقائها من خلال المقابلة الشخصية التي تم عقدها مع مدير دائرة الجباية والحاسوب، أ.صلاح البتيري، الإدارة العامة لضريبة الدخل، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/12.

من خلال تفتيت الدخل، وقياس هذا الدخل مع حجم المحل وعدد الشركاء، وقد يكون من خلال القيام بالسؤال عن طبيعة النشاط ومن يديره من قبل موظفي الضريبة للعاملين في المكان، وخاصة في الحالة التي يتم الهرب منها من خلال تسجيل الملف باسم شخص مقيم، من قبل شخص غير مقيم، وقد يتم من خلال فحص بعض الوثائق كعقود الإيجار في حالة التهرب من خلال تسجيل عقود إيجار وهمية، وهناك العديد من الحالات تم اكتشافها ومكافحتها من خلال الصدفة.

وفي هذا الإطار يمكننا القول بأنه لا يوجد هناك نهج واضح وموثق وفق أدلة واجراءات واضحة للمكافحة وإنما تتم حسب الممارسة العملية، وكل حالة على حدة في الدوائر المعنية.

### المحاسب القانوني وعملية التهرب من الضريبة؟<sup>71</sup>

نظراً لأهمية الموضوع، فقد آثرنا التطرق لهذه القضية بشكل من التفصيل حول جريمة المحاسب القانوني في التهرب الضريبي. بداية لا بد من الانطلاق من نصوص القانون، إذ أن كل من قانون ضريبة الدخل الى جانب قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004، قد نص على عقوبة واضحة في هذا المجال وتحديدًا بالنسبة للمحاسب القانوني الذي يساعد على التهرب، او الذي قام بالتوقيع على بيانات كاذبة، حيث جاء في المادة 40 من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 ما يلي:

مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يتضمنها أي قانون آخر، يعاقب كل محاسب ومدقق حسابات مرخص عند إدانته بالحبس لمدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنتين أو بغرامة لا تقل عن ألف (1000) دولار أمريكي ولا تزيد عن خمسة آلاف (5000) دولار أمريكي أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً، أو بكلتا العقوبتين معاً، وتوقيفه عن مراجعة الدوائر الضريبية مدة لا تقل عن سنتين وذلك في المخالفات التالية:

1. إذا قام بإعطاء شهادة على صحة الحسابات الختامية لمنشأة أعمال دون قيامه بالمراجعة المطلوبة والمتعارف عليها، أو أعطى شهادة دون تحفظ مع علمه بوجود ما يستوجب الإعلان عن ذلك التحفظ.

2. إذا ما قام بمساعدة المكلف بالتهرب من الضريبة عن قصد.

71 يمكن الإشارة هنا الى ان هناك عدد من الشكاوى وصلت الى مؤسسة أمان تشير الى ان المحاسب القانوني يلعب دور كبير في عملية التهرب الضريبي، وهذا ما أكده ايضا كل من الادارة العامة لضريبة الدخل والادارة العامة لضريبة القيمة المضافة في مقابلات شخصية مع موظفي الدوائر.

أما في قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات فقد اشارت الى ذلك المادة 23 من حيث الحظر على المحاسب القانوني الاتيان بأي فعل من الافعال الاتية:

1. إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إمرته.
2. الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها.
3. تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة.
4. وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزاولة المهنة.
5. المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.<sup>72</sup>

كما فرض هذا القانون نوع من العقوبات التأديبية والتي تتوعت ما بين التنبيه الخطي، الإنذار الخطي، الإيقاف عن مزاولة المهنة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات، ويكون قرار اللجنة التأديبية خاضعا لمصادقة المجلس<sup>73</sup> بثلاثي أعضائه، ومن جانب اخر نص هذا القانون على احالة الشكوى الى النائب العام في الحالة التي يكون قد ارتكب فيها جريمة جزائية، الى جانب نصه على عقوبة الحبس في ذات القانون.<sup>74</sup> ويمكن القول أن جريمة المحاسب القانوني هي الجريمة التي تقع بالاشتراك في جريمة التحايل الضريبي، بطريق المساعدة التي تتحقق بتقديم العون لارتكاب الجريمة الضريبية بقصد تسهيل إتمامها من قبل المحاسب القانوني.<sup>75</sup>

وتعتبر الجريمة الضريبية جريمة جنحية وعقوبتها الحبس والغرامة حسب قانون رقم 17 لسنة 2004، وفي حال اكتمال هذه الجريمة بكافة عناصرها فان المحاسب القانوني يفترض أن يعاقب بإحدى العقوبات التي أقرتها المادة 40 من قانون ضريبة الدخل، ولكن السؤال هنا هل هذه العقوبات كافية، وخاصة أن المحاسب القانوني هو شريك أساسي بالنسبة

72 مادة 23 من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004.

73 مجلس مهنة تدقيق الحسابات، المشكل وفقا لاحكام المادة 3 من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات، الذي يكمل صلاحية ايقاع بعض العقوبات التأديبية.

74 قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004.

75 انظر الرابط الالكتروني التالي: <http://www.aazs.net/t4806-topic#33888> تم الدخول الى الرابط بتاريخ 2011/1/3.

7. تزوير الفواتير ورقيا ورقميا.

8. فتح ملفات وهمية.<sup>79</sup>

ولعل من ضمن الاشكاليات التي يمكن سوقها هنا حول ادارة الملفات الضريبية بشكل عام عدم وجود تخطيط ورؤيا واضحة مستقبلية حول تطوير واحكام السيطرة على موضوع الضرائب، وما يتم القيام به من خطط واجراءات في غالبها نتيجة ردة فعل اي خطط آنية، وليست استراتيجية، هذا الى جانب ثقافة عدم الدفع المتجذرة لدى فئة كبيرة من المكلفين، الى جانب قصور موضوع التوعية الضريبية في وزارة المالية على الرغم من وجود بعض الحملات المتقطعة كما اشرفنا، وفي هذا الاطار، من المفضل لو تم انشاء مركز خاص للتوعية الضريبية في وزارة المالية، لكل انواع الضرائب وليس خاصا بنوع معين، وان تكون حملات التوعية ثابتة وليست وليدة للحظة ما اورده فعل ما.<sup>80</sup>

كما أن غياب الموارد المالية والبشرية وضعف الامكانيات اللوجستية قد لعب دورا كبيرا في عملية التهرب، كما أن غياب هذه العناصر يؤدي الى فقدان الادارات الضريبية والضريبة لهيبتها كأحد أهم مظاهر ممارسة الدولية لسيداتها.<sup>81</sup>

ومن ضمن الامور التي يمكن الاشارة اليها عدم اعطاء موظفي الضرائب الرواتب الكافية والمجزية على عملهم على الرغم من اهميته، اضافة الى الحوافز والمكافآت التي من الممكن ان تؤدي الى تحسين الاداء، وهذا قد يتحقق من خلال اخضاعهم لنظم مالية وادارية مختلفة تناسب عملهم. كما ان هناك اشكالية لدى السلطة في ادارة ملف المقاصة مع الجانب الاسرائيلي، ففي كثير من الاحيان لا يقوم التاجر الفلسطيني بالافصاح سوى عن بعض فواتير المقاصة التي يقوم بتسليمها ولا يفصح عن كامل الصفقات التي يعقدها، وباقي الفواتير التي قد

79 مقابلة شخصية مع أ. مؤيد البسطامي، مدير دائرة المقاصة، الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/12.

80 مقابلة شخصية مع أ. محمود نوهل، مدير عام الادارة العامة لضريبة الاملاك، وزارة المالية، بتاريخ 2011/2/1. حيث اشار الى ان الإيرادات الضريبية من الاملاك قد ازدادت في العام 2008 نتيجة تنفيذ حملات التوعية وبشكل ملحوظ، حيث كانت الإيرادات الضريبية في العام 2009، 12,081,229، بينما في العام 2008، 16,809,367. وفي العام 2010، 21,368,590. وفي العام 2010، 30,775,798. والمبلغ بالدولار في جميع السنوات، فمن خلال هذه الأرقام نجد ان هناك تقدم ملحوظ في عملية الجباية، وهذا يعود الى القيام بعدد من حملات التوعية والزيارات الميدانية والمسح الميداني.

81 مقابلة شخصية مع أ. محمود نوهل، مدير عام الادارة العامة لضريبة الاملاك، وزارة المالية، بتاريخ 2011/2/1.

بين دفع الضريبة والخدمات المقدمة من قبل الدولة.

2. ضعف تطبيق القانون ووجود الثغرات القانونية: حيث أن وجود هذه الثغرات في القانون يغري البعض بالنفاذ منها والتخلص من دفع الضريبة.

3. ضعف الجهاز الضريبي: حيث أن هذا الضعف يؤدي إلى شعور المكلف بالضريبة بضرورة الاحتيال القانوني على الدوائر الضريبية.

4. العقوبات غير الرادعة: أن المتهرب من الضريبة يعرف انه بفعله هذا إنما يدخل في مغامرة فإذا وجد من يعاقبه فشلت مغامرته.

5. إقبال كاهل المكلف بالعبء الضريبي: إن عدم منطوقية العبء الضريبي أو عدم تناسبه مع الواقع الاقتصادي للدولة يتقل كاهل الموظفين ويؤدي إلى الركود فتكون مقاومة ذلك أما التهرب أو الانسحاب من السوق.

6. الشعور بالظلم وعدم العدالة: حيث أن القانون قد ينحاز لبعض المشاريع والنشاطات الاقتصادية أو إلى بعض فئات المستثمرين وبالتالي تطبيق القانون على البعض وإعفاء البعض الآخر.

7. ضعف الثقة بين المكلف وأجهزة الضريبة: إن الثقة تبنى على التفاهم بين المكلف بالضريبة والعاملين عليها، وبدعم وجود الثقة وعدم التجاوب مع وجهات نظر المكلفين بالضريبة يضعف الثقة بين الجانبين.

أما بالنسبة لصور التهرب من ضريبة القيمة المضافة، التي افرزها الواقع العملي فقد تعددت هذه الصور والتي تمثلت في التي تم الاشارة اليها من خلال اللقاء الذي تم عقده مع الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة فقد تم التطرق الى عدد من الصور للتهرب وهي:

1. عدم دفع ضريبة القيمة المضافة.
2. عدم فتح ملف ضريبي.
3. التصريح بانخفاض نسبة الربح.
4. عدم التصريح عن كافة إيراداته أو تخفيضها.
5. عدم التصريح عن كافة مشترياته أو تخفيضها.
6. شراء فواتير.

تكون بملايين الدولارات، يتم التهرب منها.

ولا بد من الإشارة الى دور قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني في موضوع التهرب، خاصة في ظل التسهيلات والاعفاءات الكثيرة التي يضعها هذا القانون، دون ضوابط او معايير محددة وواضحة مما قد يشكل معهد بيئة مواتية للتهرب الضريبي.<sup>82</sup>

أما عن أساليب مكافحة هذه الظاهرة في الإدارة العامة فقد تنوعت ما بين طلب الملفات والكشوفات وفحصها، أو من خلال الزيارات الميدانية والتي تتم إما حسب الفرع الاقتصادي للمنشآت او حسب المنطقة «شارع معين يتم مسحه بالكامل»، بمساعدة الضابطة الجمركية، أو من خلال فحص الملفات من خلال مقارنتها مع غيرها من المحلات المجاورة، وقد يتم اللجوء في بعض الأحيان الى الاتصال مع بعض الأشخاص المتعاملين مع المكلف،<sup>83</sup> وعمليا يتم التعامل مع كل حالة على حدة.

### التهرب الجمركي، اسبابه، صوره

تعتبر ظاهره التهرب الجمركي من المشاكل والعقبات التي تحول دون أداء الدولة لهماهما التي تهدف إلى تحقيق الرفاهية وتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين وذلك في دول العالم، لما للجمارك من تأثير كبير في إمداد الخزانه العامة للسلطة بالأموال اللازمة لذلك، إذ تعتبر من الموارد الرئيسية للخزانه العامة بالأموال، بالإضافة إلى غيرها من الموارد الأخرى، ولعلنا لا نبالغ إذا اعتبرنا ظاهرة التهرب الجمركي واحدة من أهم الأسباب التي تؤدي إلى النقص المطرد في الخزانه الفلسطينية، المتمثلة بين الجانب الفلسطيني والإسرائيلي إذ تشكل التجارة مع الجانب الإسرائيلي وحده أكثر من 77% من إجمالي التجارة الخارجية الفلسطينية، ولعل وجود الاحتلال الإسرائيلي وسيطرته على المعابر احد العوامل الرئيسة في التهرب، هذا الى جانب الاسباب الأخرى التي أدت إلى ظاهره التهرب الجمركي التي لولنا لذلك من تأثير على الخزانه الفلسطينية، لها دور فعال بتأثير على الخزانه الفلسطينية، هذا بالإضافة إلى دور التشريعات الجمركية المطبقة بما فيها من ثغرات تدفع المكلف إلى التهرب الجمركي، وتقدر نسبة التهرب الجمركي في الوضع الفلسطيني بـ 30%، في حين ارتفعت نسبة الإيرادات الجمركية في العام 2010 الى 20%<sup>84</sup>

82 هذا بحسب بعض المختصين في هذا المجال في ورشة العمل التي عقدت في مؤسسة أمان بتاريخ 2011/1/26.

83 وكمثال على ذلك، قامت إحدى الدوائر الضريبية في قضية شكت أن هناك تهرب ضريبي من قبل طبيب قام بالتلاعب بالأرقام الحقيقية للدخل، حيث عمد موظفي الضريبة الى الاتصال مع بعض المراجعين لهذا الطبيب، وتبين أن المبالغ التي يتقاضاها منهم غير تلك المصرح عنها.

84 حسب ما أفاد مدير عام الادارة العامة للجمارك والمكوس أ. فؤاد الشويكي، في مقابلة شخصية، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.

### فما هو المقصود بالتهرب الجمركي؟

التهرب هو إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها منها بصورة مخالفة للتشريعات المعمول بها دون أداء الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى كلياً أو جزئياً أو خلافاً لأحكام المنع أو التقييد الواردة في القانون، هذا وقد جاء قانون الجمارك والمكوس المطبق في اراضي السلطة الفلسطينية رقم لسنة 1962 على تعداد هذه المخالفات والحالات التي يعتبر فيها محاولة تهريب او غش في المادة 147 وهي كثيرة.

وما هي أسبابه؟ لعل الدوافع الرئيسية للتهرب تكمن في الرغبة في تحقيق المزيد من المال ولكن بطرق غير مشروعة على حساب الجمارك وهذا ينطبق على جميع المساهمين في حلقة التهرب، وهناك مجموعة من العوامل التي تضافر مع بعضها بعضاً لتخلق وتتيح التهرب الواسع نذكر بعضها هنا، وهي:

1. ضعف الامكانيات في اجهزة مكافحة التهرب الجمركي، من حيث الامكانيات المادية والبشرية، ومن حيث الوسائل، وضعف الإجراءات العقابية بحق المتهربين والمخالفين والاكتفاء بالغرامة المالية تجعل التهرب مغرباً.

قدم التشريعات الجمركية وتعارضها وتعقيدها وعدم وضوحها إذ أن قانون الجمارك والمكوس رقم 1 لسنة 1962 المعمول به حالياً في مناطق السلطة.

2. غياب عنصر السيادة على المعابر، وهذا يعمل على غل يد السلطة من التحكم بهذه المعابر وحركتها ومراقبتها.

3. عدم وجود المحاكم الجمركية وعدم تفعيل العقوبات التي يفرضها القانون بالشكل المطلوب.

4. مهنة المحاسبة والمراجعة وغياب دورها الفاعل، وهي مهنة ذات أهمية كبيرة، بينما لا تزال متخلفة حتى قياساً بالبلدان المجاورة ولا تعطي أية أهمية حتى الآن بالانتماء الوطني.

5. ضعف الإعلام الجمركي، حيث لا يصدر عن الدوائر الضريبية والجمركية منشورات متخصصة تحدد فيها نسب التهرب والتهرب الضريبي ووسائله.

6. أزمة ثقة بين المكلفين والدوائر الجمركية والسلطة الوطنية الفلسطينية، التي باتت تقترب من أن كل بيان جمركي لن يفصح عن القيمة الحقيقية.

7. ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين وعدم قناعتهم بأن ما يدفعه المكلف يستخدم للصالح العام على نحو رشيد يعود

على المكلف نفسه بالنفع.

8. مدى كفاءة الجهاز الجمركي عموماً سواء من حيث التأهيل والتدريب والدورات والخبرات وعدم كفاية إعداد المراقبين، وعدم كفاية وسائل النقل من أجل تغطية المكلفين بالزيارات الميدانية على واقع المكلف.

9. لا بد من الإشارة إلى انه كلما ارتفعت الرسوم والضرائب الجمركية، اتجه الأفراد إلى التهرب الجمركي من دفع الضريبة وبالتالي إلى نتائج عكسية على إيرادات الخزينة، وهذا يدفع الأفراد إلى إتباع أية وسيلة للحصول على السلعة مما يدفعهم إلى التهرب، خاصة وان نظرة المجتمع إلى المهرب تختلف كلياً من نظرتة على السارق، ولكن يغيب عن بال الناس أن المهرب يسرق أموال الدولة عن طريق عدم دفعه للرسوم الجمركية، وانه يثرى بهذه الحالة بطريقة غير شرعية، خاصة وان الدولة الاقتصادية تقوم على مبدأ انه كلما اثري شخص بالمقابل يحصل افتقار في الجهة الأخرى، فعندما يثرى بطريقة غير المشروعة يؤدي إلى حرمان آخرين من نفقات الدولة في مجالات الرعاية الاجتماعية والصحية.<sup>85</sup>

### وما هي أنواع التهرب الجمركي؟

التهرب قد يكون كلياً أو جزئياً، والتهرب الكلي حجمه قليل في الوضع الفلسطيني، ام التهرب الجزئي فيقع من خلال المعابر والمسافرين على المعابر، من خلال تمرير بعض اصناف «ملايس، اجهزة تلفونات، كهربائية... الخ»،<sup>86</sup> وهناك بعض السلع عليها سيطرة «السيارات، التبغ، لمحروقات»<sup>87</sup>.

قُسم التهرب الجمركي على نوعين: التهرب الحقيقي "التهريب الضريبي"، والتهرب الحكمي "التهرب غير الضريبي":

التهرب الحقيقي "الضريبي": وهي الصورة الواضحة الغالبة في التهريب، سواء وقع على حق الدولة الضريبية أو غير ضريبية، والذي يتحقق بإدخال بضائع من أي نوع إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه على خلاف القانون، وهو ما عبر عنه القانون بالطرق غير المشروعة، وذلك دون أداء الرسوم والضرائب المشار إليها في قانون الجمارك، وتقع هذه الجريمة إخلالاً بمصلحة إيراديه تتمثل في حرمان الدولة «السلطة» من الحصول على الضرائب بوصفها أحد الموارد السيادية الرئيسية التي ترتكز عليها الموازنة العامة للدولة، وينطبق

85 اسد كامل مصطفى، مرجع سابق، ص 34.

86 مقابلة شخصية مع أ. ابراهيم الديك، الادارة للجمارك والمكوس، بتاريخ 2011/1/13.

87 مقابلة شخصية مع أ. ابراهيم الديك، الادارة للجمارك والمكوس، بتاريخ 2011/1/13.

عليها نص المادة 147 من القانون رقم 1 لسنة 1962 التي وضعت العقوبة على بعض المخالفات، بالإضافة إلى ما جاء في المادة 148 المتعلقة بحجز البضائع والمصادرة.

1. التهرب الحكمي غير الضريبي قصد به نوع من التهريب تتخلف منه بعض العناصر الجوهرية التي يتكون منها التهرب الجمركي بمعناه العام لجريمة التهرب، والذي يتحقق بإدخال البضائع الممنوع استيرادها أو إخراج البضائع الممنوع تصديرها، حيث يرى هذا النوع من التهريب أن بعض السلع التي لا يجوز استيرادها أو تصديرها، بقصد خرق الخطر المطلق الذي يفرضه الشارع في هذا الشأن ويرى فريق من الفقهاء أن هذه الحالة لا تعتبر في حقيقتها تهريباً حكماً ولكنها شروع في تهريب حقيقي.

هذا وقد عدت المادة 147 من قانون الجمارك والمكوس رقم 1 لسنة 1962 صور التهرب الممكنة والعقوبة المترتبة عليها سواء ما يتعلق منها بإدراج بيانات كاذبة، او اللجوء الى عدم التصريح عن جنس البضائع، او عدم التصريح عن بلد المنشأ الاصلي.

وهنا نشير الى ان احد الاسباب الرئيسية للتهرب هي غياب السيادة الجمركية، كما أن الجزء الاهم في المشكلة هم المحاسبين القانونيين والمكلفين، فمن ناحية المكلفين هناك اشكالية اخلاقية كون ان الكثير منهم يلجأ الى عدم التصريح عن الارقام الحقيقية لقيمة الصفقات التي يعقدها محاولا بذلك التهرب من قيمة الرسوم المفروضة عليه، الجانب الاخر من المشكلة يتمثل في ما يقوم به المحاسبون من خلال تشجيع المكلفين بالتهرب من الرسوم الجمركية من خلال التلاعب في السجلات او الفواتير الرسمية.

ومن ضمن الامور التي قد تساهم وتعد بيئة مواتية للتهرب الجمركي ما جاء به قانون الجمارك والمكوس من حيث امكانية ايقاع المصالحة مع المكلف حتى لو كانت المخالفة جسيمة، هذا الى جانب انه في كثير من الاحيان لا يتم تفعيل العقوبات المنصوص عليها في القانون ويتم اللجوء للمصالحة. كما انه لا يوجد اجراءات واضحة ودقيقة لمكافحة التهرب الجمركي، بل يتم التعامل مع كل حالة على حدة، وفي كثير من الاحيان من خلال التدقيق اللاحق.

كما ان غياب الامكانيات البشرية قد يساهم بشكل كبير في عملية التهرب، نظرا لعدم التوازن ما بين المكلفين وعدد الموظفين المسؤولين عن الرقابة.

كما أن القانون جاء بنص جيد عندما اقر اعطاء مكافأة لمن يقوم باكتشاف أو اعطاء معلومات تساعد في اكتشاف وقوع جريمة جمركية.

## اليات ووسائل مكافحة التهرب الضريبي والجمركي

نظرا لحجم الضرر الذي يسببه التهرب والجمركي، بصوره واشكاله المختلفة والتي حاولنا الوقوف على معظمها، لأنه ليس بالامكان حصرها، كونها ترتبط بالعقل البشري الذي يستطيع ابداع كل الوسائل، ولكن آلياتنا ووسائلنا للمكافحة ينبغي ان تركز على مكافحة اسباب هذه الظاهرة ومسبباتها، لمحاولة التخفيف من الحد من هذه الظاهرة، ولا يستطيع القول هنا القضاء على هذه الظاهرة، كون ليس بالامر السهل.

إن التهرب من ضريبة الدخل يحتاج إلى أكثر من جهة لكي تتم محاربه والحد منه قدر المستطاع فبالإضافة إلى التشريعات الضريبية وما تتضمنه من عقوبات على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، هناك الدوائر الضريبية في المحافظات المختلفة وموظفي هذه الدوائر وما يقع على عاتقهم من وجوب مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة التي لا بد من الحد منها لكي نصل إلى التزام ضريبي معقول من قبل المكلفين، وفي هذا المجال.

وقد تتنوع الوسائل التي تستطيع الدولة اللجوء لها في محاولة منع هذه الظاهرة، ما بين وسائل وقائية، تقوم على اساس ازالة الاسباب المؤدية الى التهرب، واخرى علاجية تقوم على فلسفة العقاب مع التشدد في موضوع العقوبات.

وهنا وحتى يكون هناك نظام فعال في المكافحة لا بد من توافر التهيئة الجيدة والارضية الجيدة، وقبل هذا لا بد من توافر سياسات عامة وتشريعية لمكافحة هذه الظاهرة.. وحتى نكون أمام نظام فعال ينبغي توافر عدد من الاركان الاساسية لاكتمال منظومة لمكافحة وهي:

1. شفافية في العمل وسياسات معلنة وواضحة وهذا يتضمن «تشريعات واضحة وإجراءات شفافة، وهذا يتحقق من خلال وضع اجراءات واضحة ومعلنة حول استيفاء الضرائب والرسوم الجمركية والية تحصيلها على الصعيد الفلسطيني، كما انه من الضروري نشر التقارير الدورية عن عمل هذه الادارات حتى يكون بإمكان المواطن الاطلاع عليها، لتحقيق نوع من الشفافية، والاشكالية هنا انه لا يمكن الحديث عن نهج واضح ودقيق واجراءات واضحة وموثقة في ادلة اجراءات للمواطنين، وانما في كثير من الاحيان يتم التعامل مع كل حالة على حدة، ولا يوجد نهج محدد لمكافحة التهرب الضريبي والجمركي، كما ينبغي تفعيل اجهزة الاستعلام الضريبي في الادارات الضريبية.

2. جهاز كفوء ونزيه وهذا يتحقق من خلال نزاهة العاملين

في هذا المجال، وهذا يمكن العمل عليه من خلال عدد من المجالات من بينها، وضع نظام واضح لمنع تضارب المصالح، اعطاء حوافز تشجيعية ومكافآت لمن يعملون في الجمارك او الضرائب، ونشر الوعي ما بين الموظفين حول جريمة استغلال الموقع العام، وهو ما يوجد تقصير فيه في معظم الادارات، هذا الى جانب التعامل مع كل شكوى قد تقدم ضد اي موظف حكومي، كما ينبغي اعطاء الموظفين اوقات اضافية للعمل وخاصة الفاحصين منهم، وهنا لا بد من التنسيق الكامل ما بين الدوائر الضريبية المختلفة، نظرا لان كثير من الملفات الضريبية التي يتم التهرب منها، قد تعود اسبابها للدوائر الضريبية، وعدم التكامل ما بين اعمالها، هذا من جانب، ومن جانب آخر التنسيق مع مختلف الدوائر الحكومية، بما فيها تلك التي لها علاقة بالتهرب الضريبي او الجمركي، وان يكون هناك صلة وثيقة ما بين الجمارك والادارات الضريبية، كون الأولى تعتبر مصدر معلومات جيد للادارات الضريبية، كونها تقف على حركات البيع والشراء، كما ينبغي تفعيل الانظمة الرقابية على أداء الإدارات الضريبية وطرق تحصيلها.

3. نظام مساءلة فعال وهذا يتحقق من خلال عقوبات

شديدة.<sup>88</sup> وانشاء محاكم ضريبية وجمركية متخصصة فاعلة، ونظام رقابة فعال. وهنا ينبغي تفعيل الادوات القانونية المختلفة للمساءلة سواء من خلال رفع تقارير دورية عن العمل، أو من خلال تفعيل دور انظمة الرقابة الداخلية، وتفعيل دورها مع ديوان الرقابة المالية والادارية، الى جانب تفعيل العقوبات التي فرضها القانون، على كل مخالفة او جريمة ضريبية أو جمركية، حيث أن القانون الضريبي منح الإدارة الضريبية الكثير من السلطات والصلاحيات التي لو استخدمتها هذه الإدارة لقل ذلك كثيراً من ظاهرة التهرب من دفع الضرائب ولا بد من تفعيل أقسام الإدارة الضريبية الخاصة بالمتابعة والرقابة والتفتيش على النشاطات والأعمال التي يمارسها المكلفون لكي يشعر المكلف الذي ينوي التهرب و أنه بعدم الإبلاغ عن نشاطه الذي يمارسه أن الإدارة الضريبية ستصل إلى هذا النشاط وتكتشفه إذا هو لم يقم بالإبلاغ عنه لهذه الإدارة، ويلجأ المكلف للتهرب من الإدارة الضريبية والتهرب الضريبي لسببين الأول هو عدم تطبيق الجانب

88 انظر في ذلك صلاح قاسم، مرجع سابق، ص 116. وانظر ايضا اسد كامل مصطفى، مرجع سابق، ص 124.

العقابي<sup>89</sup> في القانون الضريبي على الحالات التي يتم ضبطها والاكتماف بجباية الضرائب المستحقة على هذه الحالات دون إخضاعها للعقوبات التي فرضها القانون في مثل هذه الحالات، أما السبب الثاني والذي له علاقة وثيقة بعمل أو أداء الدوائر الضريبية أيضا هو ضعف<sup>90</sup> الرقابة أو التفتيش من قبل الدوائر الضريبية على المنشآت والأعمال مما يشجع المكلفين على إخفاء النشاط الذي يمارسونه عن الإدارة الضريبية بهدف التهرب من دفع ضرائب الدخل التي تستحق عليه، وهنا ينبغي تضمين التشريعات الضريبية عقوبات صارمة وواضحة بحق مرتكبي جرائم التهرب الضريبي والجمركي والمتخلفين عن الدفع، مع التشدد في حال، مساعدة المحاسب للمكلف على التهرب، او الموظف العام.

ومن جهة اخرى ينبغي تشديد الرقابة الفاعلة على عمل المحاسبين وإخضاعهم لنظام رقابة فعال من قبل الإدارة الضريبية وإخضاع المحاسبين الذين يحاولون التهرب أو التلاعب للعقوبات الضريبية وعدم التهاون معهم بأي شكل كان وكذلك تقيد عمل هؤلاء المحاسبين من خلال إلزامهم بالمواصفات المهنية والأخلاقية التي ترضها مهنتهم والتشدد مع من يحاول منهم تقديم البيانات الكاذبة مع علمه أنها بيانات لا تعبر عن حقيقة وضع المكلف الذي يتولى عنه مسألة التخليص الضريبي.

ومن الوسائل التي لجأ إليها المشرع الفلسطيني للحد من ظاهرة التهرب، طلب «الإقرار الضريبي» من المكلف خلال فترة محددة مع حق المقدر قبول الإقرار أو رفضه بعد فحصه وتدقيقه،<sup>91</sup> مما يسهل الآلية المتبعة لتقدير الضريبة وتحصيلها؛ لكون المكلف الأكثر علماً ودراية بمصدر أو مصادر دخله في حال تعددها، ولتجاح ذلك منح المشرع الفلسطيني في البند الثاني من المادة (17) تنزيلات نسبية على قيمة الضريبة المستحقة.

89 اشارة أ. صلاح البتيري، دائرة الجباية، الادارة العامة لضريبة الدخل، أنه لم يحصل أن تم تحويل احد الى النيابة العامة خاصة من فئة المحاسبين.

90 هذا ما أكده أ. عصمت أبو ربيع، قائم بأعمال الإدارة العامة للرقابة على الاقتصاد، أ.يوسف حنتش مدير دائرة الرقابة المالية الأولى في قطاع الحكم، أ.صلاح مصلى، قائم بأعمال مدير عام الرقابة وحدات الحكم المحلي، بتاريخ 2011/1/5، من حيث ان هناك خلا في الزيارات الميدانية، هذا الى جانب عدم كفاية عدد الموظفين بالمقارنة مع المكلفين، وما يؤكد ذلك ايضا ان الادارات الضريبية التي تمت مقابلتها اجتمعت عن حاجتها للموظفين وعدم كفايتهم.

91 المواد (1/16) و (17) و (19) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004.

كما لجأ المشرع إلى وسيلة الجباية من المصدر التي تعد من أوفر طرق الجباية تكلفة على الخزينة العامة، وأنجحها لمكافحة التهرب الضريبي، حيث تخصم الضريبة من المنبع وقبل تسلم المكلف لدخله.<sup>92</sup> إضافة إلى ذلك اشتمل قانون ضريبة الدخل على الوسائل والضمانات التشريعية اللازمة لتنفيذه، وهي العقوبات المترتبة على كل من المكلف المتهرب من أداء ضريبة الدخل والمحاسب القانوني المرتكب للمخالفة.<sup>93</sup>

وعلى الرغم من إيجابيات قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 ومن أهمها توحيد التشريع المطبق على ضريبة الدخل بين شطري الوطن، وتسهيل عمل الدوائر الضريبية في كل من الضفة الغربية وقطاع غزة، والحرص على الحيولة دون وقوع الازدواج الضريبي حين نص على تقاص ضريبة المباني والأراضي،<sup>94</sup> وراعى وقت المكلف الفلسطيني وظروفه من خلال إمكانية أن ينوب المكلف غيره لتمثيله لدى الدائرة الضريبية، وتسييط مبلغ الضريبة المستحق عليه،<sup>95</sup> ومن ضمن الايجابيات ايضا ما جاء بها قانون ضريبة الدخل فيما يتعلق بمكافحة التهرب الضريبي، أنه عمل على تخفيف العبء الضريبي على المكلف وذلك بزيادة حجم الإعفاءات الشخصية ليكون حدها الأقصى 120000 دولار أمريكي أو مساوياً لحجم الدخل أيهما أقل.<sup>96</sup>

الآن هناك العديد من الثغرات وأوجه الخلل والقصور التي تعترى هذا القانون والتي بدورها فتحت المجال أمام المكلف للتهرب من التزاماته الضريبية والتي ساهمت في عجز هذه النصوص عن محاربة هذه الظاهرة، وفيما يلي ندرج أهم هذه الثغرات على النحو الآتي:

1. افتقار القانون لعدد من الضوابط والمحددات التي ينبغي توافرها في التشريع الضريبي، وعلى سبيل المثال:<sup>97</sup>

- لم يضع القانون حداً معيناً لسن الابن المعال، وعدد الأولاد المعالين، مما فتح للمكلف المجال للتلاعب تخفيفاً للعبء الضريبي الملزم بأدائه.
- لم يحدد القانون المستوى التعليمي وعدد

92 المادة (31) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004.

93 المادتين (39) و(40) من القانون السابق.

94 المادة (12) من القانون السابق.

95 المادتين (25) و (31) من القانون السابق.

96 مادة 13 و 39 من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004.

97 للمزيد انظر سامح العطموط، «أثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 لعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين»، مجلة جامعة القدس المفتوحة، العدد 17، 2009، ص 151-179.

سنوات التعليم عندما أعطى إعفاء لغرض التعليم في مؤسسات التعليم العالي، فقد يلجأ البعض تهرباً من الضريبة إلى تسجيل عدد قليل من الساعات في كل فصل تعليمي.

تضارب نصوص القانون مع بعضها البعض، ومثال ذلك المادة (3/17) والتي تنص على أن يضاف إلى الضريبة المستحقة 3% منها عن كل شهر يتخلف فيه المكلف المشمول في هذه التعليمات عن تقديم الإقرار على أن لا يتجاوز مجموع المبالغ المضافة 20% من الضريبة المستحقة، في حين نصت المادة (2/83) على أن يضاف على كل مكلف بتقديم إقرار ضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد نسبة 2% من الضريبة المستحقة أو التي سيجري تقديرها ولمدة ثلاثة شهور. والتكييف القانوني للنسبة المفروضة بموجب المادة (3/17) هو أنها عبارة ضريبة إضافية على ضريبة الدخل، ومسؤوليته هنا مسؤولية مدنية، أما النسبة الواردة في المادة (2/38) فهي عبارة عن غرامة تدفع عقاباً لتخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي، والسؤال الذي يثور هل هذه النسبة ستكون من الضريبة المستحقة قبل الإضافة أم بعدها؟

2. تبني مبدأ الإقرار الضريبي الذاتي ساعد على التهرب الضريبي، لأن القانون اعتبر الإقرار صحيحاً ما لم يثبت عكس ذلك، حيث أعطى مأمور التقدير مدة سنة لفحص الإقرار وتدقيقه، ويمضي هذه المدة يعتبر الإقرار صحيحاً.

3. العقوبات التي تبناها القانون ليست رادعة من الناحية المادية أو المعنوية، فقد يكون المبلغ الذي تهرب المكلف من أدائه يفوق مبلغ الغرامة، وبالتالي لن تردعه العقوبة هذه عن التهرب مرات أخرى من أداء العيب الضريبي الملزم بأدائه.

اللين والتساهل في فرض العقوبات، فبعد أن نص المشرع في المادة (2/38) على الغرامات الواقعة على المكلف المتخلف عن الدفع جاء في البند الثالث من المادة ذاتها وأعطى جانباً من اللين والتساهل للمكلف المتخلف عن دفع الضريبة حيث نص على أنه: "للمدير أو من يفوضه خطأً أن يعفي المكلف من المبلغ الإضافي كله أو قسماً منه إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع لأي سبب قهري"، كذلك البند الثالث من المادة (39) أعطى مجالاً للمدير لإجراء المصالحة عن أي فعل ارتكب للتهرب من أداء الضريبة ووقف أية إجراءات اتخذت

بحق المكلف بأدائها. على الرغم من أن المكلف قد يلفق أي سبب للتهرب من أداء الضريبة.

4. عدم النص على وجود دائرة للتدقيق تتولى مهمة الفحص والتحقق من مدى مطابقة قرارات مأمور التدقيق للقانون، فغياب مثل هذه الجهة الرقابية يجعل قرارات التقدير جزافية ومخالفة للقانون.

عدم صدور التشريعات التنفيذية المكملة للقانون، ومثال ذلك ما نص عليه القانون من إعفاء الشخص الطبيعي المزارع في المادة (14/6) وفقاً لتعليمات ومعايير لكنها لم تصدر.

والإشكالية الأساسية التي نشير لها هنا أن نصوص هذا القانون يتم تغييبها في كثير من الأحيان ولا يتم الالتزام بتطبيقها وخاصة ما يتعلق منها بالعقوبات التي تم النص عليها في المادة 39 من قانون ضريبة الدخل، حيث يجري اللجوء إلى العقوبات الأخف على المكلفين، مع العلم أننا وصلنا لمرحلة يمكن معها فرض أي نوع من العقوبات.<sup>98</sup>

## الخاتمة

هدف هذا التقرير إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي من خلال فحص مكونات هذه الظاهرة المختلفة، بما فيها الأطر القانونية والعملية، وما تعنيه من أرباك في نصوصها، وكذلك تم معالجة الأطر المؤسسية لتحصيل الضرائب، كما تطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي في الوضع الفلسطيني، حيث تم الوقوف على صورها وأشكالها وأسبابها، وطرق معالجتها وفق للواقع الفلسطيني.

إن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي تستحق أن تلقى اهتماماً من الدرجة الأولى، ليس بسبب أثارها السلبية على موارد الخزينة وحسب، بل لأنها عامل تخريب في السياسة الاقتصادية والمالية للدولة، أضف إلى ذلك أن التهرب نشاط أخلاقي فاسد، ومن يقوم به "المهرب" مستعد للتحالف مع الشيطان من أجل مزيد من الكسب.

ومن خلال مراجعة كل من الواقع القانوني والعملية لظاهرة التهرب في فلسطين ومراجعة الأطر القانونية والمؤسسية الناظمة لتحصيل المال العام "الضرائب والرسوم الجمركية"، تم التوصل إلى عدد من النتائج والتوصيات ندرجها على النحو الآتي:

98 ديوان الرقابة المالية والإدارية، التقرير السنوي لديوان الرقابة المالية والإدارية، الجزء الأول، رام الله، 2009، ص 316.

## النتائج:

لقد أظهرت دراسة الواقع القانوني والعملية للتهرب الضريبي في فلسطين عدد من النتائج نسوقها على النحو الآتي:

1. تعدد وتنوع الأطر القانونية الناظمة للضرائب، خلق أرباكاً لدى المكلفين، مما أضعف قدرتهم على معرفة كنه القوانين، هذا إلى جانب تعدد الإدارات الضريبية، وكل إدارة منها هي جسم مستقل قائم بذاته، إلى جانب تعدد الضرائب التي يدفعها المكلفون، وهذا يؤدي إلى اتساع ظاهرة التهرب الضريبي.

2. ان التشريعات الضريبية موروثية عن حقبة مختلفة، هذا يؤدي إلى التخطي في السياسة الضريبية، كما ان هذه القوانين يعتبرها القصور في كثير من نصوصها وعجزها عن مواكبة العصر.

3. تعاني المؤسسات المسؤولة عن تحصيل الضرائب والرسوم، من إشكالية في الموارد البشرية والامكانيات المادية والتجهيزات الفنية، هذا إلى جانب غياب التنسيق فيما بينها في العمل، وغياب التنسيق فيما بينها وبين المؤسسات الحكومية الأخرى.

4. تكاد تكون جريمة المحاسب القانوني في مساعدة المكلفين من التهرب، ظاهرة في الوضع الفلسطيني.

5. ليس هناك في الوضع الفلسطيني إحصائيات رسمية ودقيقة مبنية على أسس علمية حول تقدير حجم التهرب الضريبي والجمركي.

6. غياب الأطر والإجراءات المحددة والموحدة داخل الإدارات الضريبية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وإنما يتم الأمر وفقاً للممارسة اليومية أو بمعنى حسب طبيعة الحالة، وكثير من الحالات يتم كشفها بالصدفة وليس وفق أسس ومنهجية محددة، باستثناء تلك الملفات التي يتم القيام فيها ببعض الزيارات الميدانية أو فحص الملفات وبشكل متفرق وليس منهجي.

7. عدم وجود نهج واضح ومحدد للتوعية بأمور الضريبة، للمكلفين والمحاسبين وللجمهور بشكل عام، سواء على صعيد أهمية الضريبة أو على صعيد مكافحتها وخطورتها على الاقتصاد الفلسطيني.

8. التأخير في تشكيل المحاكم الجمركية يلعب دوراً كبيراً في توسع ظاهرة التهرب الجمركي.

9. لا يوجد أنظمة محوسبة متقدمة لدى الإدارات الضريبية، حيث ان الإدارات الضريبية لا تزال تستخدم البرنامج الإسرائيلي "شاعم"، لادخال بيانات المكلفين، حيث ان هذا البرنامج لا يمكن له استيعاب حركات التجارة الالكترونية، أو التجارة الدولية.

10. هناك ضعف في موضوع الزيارات الميدانية على الرغم من تنفيذها، وهناك أيضاً إشكالية في عدد مأموري التقدير، وعدم تناسبه مع عدد المكلفين، مما يساعد في التهرب، هذا إلى جانب الإشكالية في متابعة ملفات المكلفين وفحصها باستمرار، لكشف الملفات الوهمية.

11. ثقل العبء الضريبي على المكلفين، يعد حافزاً للتهرب.

12. عدم النص على موضوع تضارب المصالح كممارسة عملية وقانونية في الإدارات الضريبية.

13. ضعف تطبيق النصوص العقابية وعدم التقيد بها مع المكلفين، مما أعطى ضعفاً لعمل الدوائر.

14. قصور هدف الضريبة، فقد كان دور الضريبة ولا زال قاصراً على تمويل إيرادات الدولة ولا يؤدي الدور الاقتصادي والاجتماعي والمالي المفترض.

15. إن أسباب التهرب عديدة ومتنوعة منها يعود للإدارة الضريبية ومنها يعود إلى المكلفين أنفسهم، ويعود البعض منها إلى ضعف النظام الضريبي، وضعف أنظمة المكافحة، كما الواقع العملي أفرز صوراً أخرى للتهرب غير تلك التي نص عليها القانون.

16. إن أحد أهم العناصر لمكافحة ظاهرة التهرب هو الإنسان وما يرتبط بذلك من قضية الأجور والرواتب المتدنية التي لا تكفل الآن حداً لائقاً من المعيشة، ولا تتناسب قط مع الكفاية والخبرة والمسؤولية وأهمية العمل الذي يؤديه الجهاز الضريبي والجمركي وينطبق هذا القول على بقية القطاعات، ويمكن أن تشبه الأجور بخميرة العجين فإن كانت جيدة أكلنا خبزاً طيباً، وإن فسدت الخميرة أكلنا خبزاً فاسداً، فالرواتب الجيدة ترفع من مناعة البشر ضد الإصابة بفيروس الفساد، وهذا الكلام يقودنا للقول ان أحد الإشكاليات هو تدني الرواتب والمعاشات وعدم وجود حوافز أوحى في بعض الأحيان عدم اعطاء وقت إضافي، خاصة بالنسبة للفاحصين أو مأموري التقدير.

17. ليس هناك تشريع خاص لمكافحة التهرب الضريبي على غرار بعض الدول في هذا المجال التي وضعت قوانين

خاصة لمكافحة التهرب الضريبي، ولم تكن مجرد نصوص في القوانين الضريبية.

18. غياب سيطرة السلطة الفلسطينية على المعابر الدولية الخارجية والداخلية، أدى إلى الاعتماد الكبير على إسرائيل في مجال التجارة الخارجية، حيث اثر ذلك على الإيرادات الجمركية، لخزينة السلطة الفلسطينية، كما ان سيطرة اسرائيل على المعابر يحد من قدرة السلطة الفلسطينية تحقيق الرقابة بمعناها الحقيقي.

### التوصيات

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، ولمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، هذا الى جانب النظرة المشوهة للضريبة فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للخلص من الضريبة بالتهرب منها، وعطفا على النتائج السابقة التي اظهرها التقرير، نورد فيما يلي بعض التوصيات لعلها تكون مفيدة ومحل نظر في هذا المجال:

فمن الأهمية بمكان أن تشمل اية عملية اصلاح لمنظومة الضريبية مختلف مكونات عملية فرض الضرائب بما فيها الاطر المؤسسية، والاطر القانونية والتشريعية، واطراف العلاقة في تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية، وبذات الوقت من له علاقة بمكافحتها، كما يجب ان تشمل العملية كل الاطراف والمتأثرين في الضريبة والجمارك على صعيد المكلفين او المحاسبين او المؤسسات الرقبية او الشريكة في العملية، ولكننا لا نجانب الصواب اذا قلنا بأن الانسان هو اهم لبنة يجب البناء عليها، للاصلاح الضريبي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي بكافة صورته واشكاله.

وعطفا على النتائج السابقة نورد اهم التوصيات على النحو الآتي:

أولاً: اصلاح وتعديل المنظومة التشريعية ذات العلاقة بالضرائب:

1. اولى التوصيات التي نسوقها هنا والتي تمهد ارضية جيدة لمكافحة التهرب الضريبي، هو اصلاح القوانين الضريبية والجمركية، واجراء التعديلات اللازمة عليها. بما يتضمن النص الواضح على موضوع منع حالات تضارب المصالح، من جهة، ومن جهة اخرى النص على تدوير العمل في بعض المواقع المهمة بحيث يكون توليها لمدة محدودة.

2. الغاء كافة الاوامر العسكري الاسرائيلية السارية في الاراضي الفلسطينية واحلال نصوص قانونية فلسطينية مكانها.

3. اعداد مشروع نظام خاص بمكافحة التهرب الضريبي، وعدم الاكتفاء بالنصوص الواردة في القوانين الضريبية.

إجراء تعديل على قانون تشجيع الاستثمار رقم 1 لسنة 1998 بحيث ينص صراحة على عدم جواز منح الاعفاءات والتخفيضات الضريبية الى المستثمرين الذين يقومون بنقل ملكية المشروع إلى أقربائهم من الدرجة الاولى (أزواجهم واولدهم وفروعهم) بعد انتهاء فترة الاعفاء الضريبي بهدف الحصول على اعفاء او تخفيض ضريبي لفترة زمنية جديدة.

ثانياً: اصلاح الاطار السياساتي والمؤسسي، ويتضمن ذلك المجالات الآتية:

1. مجال النزاهة، ويشمل ذلك:
  - أ- ضرورة تعميم وتبني مدونات السلوك لجميع العاملين في الادارات والجهات المختصة بتحصيل الضرائب والرسوم.
  - ب- التوسع في موضوع الاعفاءات الضريبية، تخفيف العبء الضريبي عن كاهل المكلفين بالضريبة لما له من اثر في الحد من ظاهرة التهرب.
  - ج- وضع معايير واضحة ومحددة لموضوع التفاوض على قيمة الدخل الخاضع للضريبة على كل المكلفين.
  - د- وضع إطار قانوني واضح للضابطة الجمركية، بحيث يوضح اختصاصاتها وصلحياتها.

2. مجال تفعيل الرقابة والمساءلة، ويشمل ذلك:

- أ. التشدد بالنسبة لجريمة المحاسبين القانونيين عند مساعدة المكلف على التهرب.
- ب. اخضاع قرارات مأموري التقدير لإجراءات تدقيق مختلفة بحيث يكون هناك اكثر من عملية تدقيق، وقد تكون هناك دائرة مختصة للتدقيق في ملفات المكلفين بعد مأمور التقدير.

العمل على انشاء المحاكم الجمركية التي تم النص عليها وفقاً لقانون الجمارك والمكوس، وبناء على المرسوم لسنة 2004.

ج- تفعيل والتشديد على موضوع الزيارات الميدانية

### قائمة المصادر والعراجع

#### أولاً: الأعمال القانونية

1. القانون الأساسي الفلسطيني المعدل للعام 2003.
2. بروتوكول باريس الاقتصادي
3. قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004
4. قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008، بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004، المنشور في الوقائع الفلسطينية، العدد (75)، بتاريخ 2008/6/15.
5. القانون رقم 23 لسنة 1941 المنشور في الوقائع الفلسطينية (الانتداب البريطاني)، العدد 1126، بتاريخ 1941/8/22، ص63.
6. قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947 المنشور في الوقائع الفلسطينية (الانتداب البريطاني)، العدد 1568، بتاريخ 1947/3/29، ص117.
7. قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 المنشور في الوقائع الفلسطينية، العدد 53، بتاريخ 2005/2/28
8. قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، المنشور في الجريدة الرسمية الأردنية العدد 1684، بتاريخ 1963/5/24
9. النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985 المنشور في العدد (72) من المناشير والأوامر والتعيينات، بتاريخ 1985/4/1.
10. قرار مجلس الوزراء رقم 151 لسنة 2005. المنشور في العدد 64 من الوقائع الفلسطينية، ص300، بتاريخ 2006/5/31.
11. أمر بشأن التعرف الجمركية رقم (1093) لسنة 1983 المنشور في العدد (66) من المناشير والأوامر والتعيينات، (الاحتلال الإسرائيلي- الضفة الغربية)،

لما لها من اثر بالغ في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال زيادة عدد مأموري التقدير في المكاتب الاقليمية.

3. مجال الشفافية، ويشمل ذلك:

- أ. إجراء عملية ربط للادارات الضريبية والجمركية، والتسيق فيما بينها، والعمل ضمن نظام متكامل، على أن تكون المعلومات الخاصة بالمكلفين متاحة لكافة الدوائر، حتى يتم حصر المكلفين المتهربين من دفع الضريبة.
- ب. قيام الادارات الضريبية والجمركية باعداد اجراءات وادلة واضحة حول تحصيل الضرائب وجبايتها، والية عملها، واجراءات واضحة ومحددة لمكافحة التهرب الضريبي مبنية على اسس علمية واستراتيجية واضحة.
- ج. انشاء وايجاد اجهزة استعمال ضريبي، الى جانب قيام الادارات الضريبية بدورها في موضوع التوعية بالجباية والتحصيل، والتهرب الضريبي، من خلال انشاء مركز للتوعية في الضريبة، ومن الممكن ايضا من خلال ادراج هذه المفاهيم في المناهج المدرسية.
- د. ضرورة قيام الادارات الضريبية والجمركية بعمل الدراسات العلمية والموثقة حول ظاهرة التهرب الضريبي، للوصول الى احصائيات دقيقة حولها.
- هـ. ضرورة تحديث نظام محوسب لمعالجة بيانات المكلفين، والاستغناء عن البرنامج الاسرائيلي "شاعم" باعتباره باللغة العبرية.



بتاريخ 1984/9/17، ص7.

الضريبية، آذار 2004.

6. عاطف علاونه، شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، رام الله.
7. معين البرغوثي، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، المفهوم القانوني للرسم تحليل للمبادئ الدستورية والسياسات التشريعية، سلسلة تقارير قانونية 39، ايار 2005.

#### ثالثا: الرسائل الجامعية

1. أحمد الدبك، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقا لقانون رقم 25 لسنة 1964، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003.
2. أسد كامل مصطفى، التهرب الجمركي وأثره في الإيرادات الجمركية الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005.
3. إيهاب منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2004.
4. صلاح قاسم، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003.
5. عمرو عبد العزيز موسى، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2006.
6. مؤيد البسطامي، ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2006.

#### رابعا: التقارير

1. ديوان الرقابة المالية والإدارية، التقرير السنوي لديوان الرقابة المالية والإدارية، الجزء الأول، رام الله، 2007.

12. أمر بشأن التعرف الجمركية رقم (833) لسنة 1983 المنشور في العدد (60) من المناشير والأوامر والإعلانات (الاحتلال الإسرائيلي- قطاع غزة)، بتاريخ 1984/11/28، ص6547.

13. قانون المرور رقم (5) لسنة 2000، المنشور في العدد 36 من الوقائع الفلسطينية، بتاريخ 2001/3/19، ص5.

14. القرار رقم (2) لسنة 2007 المنشور في العدد 71 من الوقائع الفلسطينية، بتاريخ 2007/8/9، ص40.

15. قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية (15) لسنة 2004.

16. قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004.

17. القرار رقم (62) لسنة 2008 المنشور في العدد (75) من الوقائع الفلسطينية، بتاريخ 2008/6/15، ص107.

18. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964.

19. قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 1952.

#### ثانيا: الكتب

1. حامد الطحله، كلمات في الضرائب، نيسان 2004.
2. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، مجلد 16، عدد 2، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2000.
3. جهاد سعيد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني، ط1، داروائل، عمان، 1999-2000.
4. سامح العطعوط، اثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، مجلة علمية محكمة، العدد 17، تشرين أول 2009.
5. صخر الجنيدى، أشكال وآليات الفساد في المؤسسات

#### المواقع الإلكترونية:

1. الرابط الإلكتروني: <http://www.aazs.net/t4806-topic#33888> تم الدخول إلى الرابط بتاريخ 2011/1/3.

2. ديوان الرقابة المالية والإدارية، التقرير السنوي لديوان الرقابة المالية والإدارية، رام الله، 2008.

3. ديوان الرقابة المالية والإدارية، التقرير السنوي لديوان الرقابة المالية والإدارية، الجزء الأول، رام الله، 2009.

4. دائرة الجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة "رؤيا وتقدم"، أيار 2008.

5. الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة-أمان، الهيئة العامة للبترو "بين التقييم والتقييم" سلسلة تقارير 23، آذار، 2009، ص5.

#### خامسا: المقابلات

1. مقابلة شخصية مع أ. ابراهيم الديك، الادارة للجمارك والمكوس، بتاريخ 2011/1/13.
2. مقابلة شخصية مع أ. صالح مصلح، قائم بأعمال مدير عام الرقابة وحدات الحكم المحلي، بتاريخ 2011/1/5.
3. مقابلة شخصية مع أ. صلاح البتيري، مدير دائرة الجباية والحاسوب، الإدارة العامة لضريبة الدخل، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.
4. مقابلة شخصية مع أ. عصمت أبو ربيع، قائم بأعمال الإدارة العامة للرقابة على الاقتصاد بتاريخ 2011/1/5.
5. مقابلة شخصية مع أ. فؤاد الشويكي مدير عام الادارة العامة للجمارك والمكوس، بتاريخ 2011/1/13.
6. مقابلة شخصية مع أ. يوسف حنتش مدير دائرة الرقابة المالية الأولى في قطاع الحكم، بتاريخ 2011/1/5.
7. مقابلة شخصية مع أ. مؤيد البسطامي، مدير دائرة المقاصة، الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، بتاريخ 2011/1/13.
8. مقابلة شخصية مع أ. ياسر الخطيب، مدير عام سلطة التراخيص، وزارة النقل والمواصلات، بتاريخ 2011/1/2.







إعداد: أ. محمود علاونه

بإشراف: د. عزمي الشعبيبي / مفوض أمان لمكافحة الفساد

### الاتتلاف من أجل النزاهة والمساءلة - أمان

عمارة الرماوي، ط1، شارع الإرسال-رام الله، هاتف: 02 2989506 / 02 2974949،  
فاكس: 02 2974948، ص.ب: 69647، القدس: 95908

مكتب غزة: شارع الحلبي، عمارة الحشام - ط. 1 هاتف: 08 2884767، فاكس: 08 2884766

الموقع الإلكتروني: [www.aman-palestine.org](http://www.aman-palestine.org)

حقوق الطبع والنشر محفوظة © 2010

مركز المناصرة والإرشاد القانوني في أمان بتمويل من:

**DFID** وزارة التنمية الدولية البريطانية

رام الله - فلسطين

2011