

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين

إعداد

ايمن راشد صادق حماد

إشراف

الدكتور محمد شراقة

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية
بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.


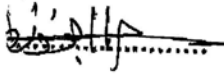

2004

الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين

إعداد

ايمن راشد صادق حماد

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 9/29 / 2004، وأجيزت

التوقيع	أعضاء لجنة المناقشة:
	1- د. محمد شراقة
	2- د. مفيد أبو زنت
	3- د. طارق الحاج
	(مشرفا ورئيسا)
	(ممتحنا خارجيا)
	(ممتحنا داخليا)

الإهداء

إلى روح المرحوم أبي طيب الله ثراه وأسكنه فسيح جناته

إلى روح أخي الشهيد البطل زياد رحمه الله الذي اغتالته يد الغدر اليهودي

إلى أمي الحنونة التي شجعتني على إكمال دراستي العليا

إلى زوجتي العزيزة التي كان لها الأثر الكبير في إنجاز هذا العمل

إلى ولدي فلذة كبدي عبد الله

إلى إخواني في الغربة أعادهم الله إلى الوطن بخير

إلى إخواني في الداخل حفظهم الله

إلى أخواتي الغاليات حفظهن الله

الشكر والتقدير

الشكر والحمد لله العلي القدير، الذي نستعين به دائماً على قضاء حوائجنا،
وصلى اللهم على نبيه الكريم محمد صلوات الله عليه.

أتوجه بالشكر والامتنان إلى الدكتور المشرف محمد شراقة الذي لم يبخل
علي بإرشاداته وتوجيهاته طوال فترة إعداد هذه الرسالة، وأتوجه بالشكر العميق إلى
أعضاء لجنة المناقشة، كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى أعضاء الهيئة التدريسية
جميعاً في قسم المنازعات الضريبية.

كما وأتوجه بالشكر إلى الأخوة في وزارة المالية الفلسطينية لما بذلوه من
جهد كبير بمساعدتي وتزويدي بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا العمل، وأخص بالذكر
الدكتور عاطف علاونة، والأخوة في الدوائر الضريبية جميعاً مدراء وموظفين، ولا
يفوتني إلا أن أتقدم بالشكر إلى الدكتور ناصر الدين الشاعر عميد كلية الشريعة في
جامعة النجاح، لما كان له من فضلٍ في التوجيه والنصيحة والدعاء.

وأخيراً وليس آخراً أتقدم بالشكر الجزيل إلى الإخوة الزملاء في وزارة
الصحة الفلسطينية، وأخص بالذكر مدير عام الوزارة، وزملائي في إدارة الرقابة
والتفتيش، والأخوة في دائرة الإحصاء والمعلومات والأخ محمد صبح والأخت
جميلة وصفي، وذلك لمساعدتهم لي في إنجاز هذا البحث.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	فهرس المحتويات
ز	الملخص
1	مقدمة الدراسة
2	مشكلة الدراسة
3	أهمية الدراسة
3	أهداف الدراسة
4	مصادر البيانات
4	محددات الدراسة
6	الفصل التمهيدي: الإيرادات الضريبية
7	• مفهوم الضريبة وخصائصها
10	• قواعد فرض الضريبة
12	• أركان الضريبة
13	• مفهوم الدخل الضريبي والدخل المحاسبي
19	• أنواع الضرائب
25	• الهيكل الضريبي
32	• الالتزام الضريبي
37	الفصل الأول: المهن الحرة والمعالجة الضريبية لها:
38	المبحث الأول: المهن الحرة
39	الفرع الأول: تعريف المهن الحرة وخصائصها
44	الفرع الثاني: نبذة تاريخية عن المهن الحرة في فلسطين
48	الفرع الثالث: المهن الحرة في فلسطين وبعض المؤثرات الاقتصادية
49	الفرع الرابع: محاسبة أرباب المهن الحرة

68	المبحث الثاني: الضريبة على أعمال المهن الحرة
68	الفرع الأول: ضريبة الدخل على أرباح المهن الحرة
68	المطلب الأول: الوعاء الضريبي على أرباح المهن الحرة في التشريع المقارن
74	المطلب الثاني: الوعاء الضريبي على أرباح المهن الحرة حسب قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 ومشروع القانون الفلسطيني
78	المطلب الثالث: شروط سريان ضريبة المهن الحرة
82	المطلب الرابع: التكاليف التي تخصم من وعاء الضريبة
88	المطلب الخامس: الاعفاءات الضريبية على أرباح المهن الحرة
90	المطلب السادس: إجراءات ربط وتحصيل ضريبة المهن الحرة
90	- الواقعة المنشأة للضريبة
92	- الدفاتر والحسابات الملزم المكلفين من ذوي المهن الحرة بإمسائها
98	- طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة
103	- دفع الضريبة
108	- سلطات الدولة في الإطلاع والتحصيل
111	المطلب السابع: العقوبات
113	المطلب الثامن: حالات تطبيقية نموذجية على احتساب ضريبة الدخل من أرباح المهن الحرة
124	الفرع الثاني: ضريبة القيمة المضافة على أرباح المهن الحرة
124	المطلب الأول: مفهوم ضريبة القيمة المضافة وأهميتها
127	المطلب الثاني: الأحكام القانونية في قانون ضريبة القيمة المضافة المعمول به في فلسطين والتي تخص الأعمال الحرة
136	المطلب الثالث: احتساب ضريبة القيمة المضافة على أرباح المهن الحرة
147	الفصل الثاني: الإيرادات الضريبية من أرباح المهن الحرة في فلسطين -حصيلتها وربطها وأسباب انخفاضها وطرق علاج التهرب منها
148	المبحث الأول: الإيرادات الضريبية في فلسطين
148	الفرع الأول: حصيلة الإيرادات الضريبية بشكل عام في فلسطين -بيانات وتحليل
165	الفرع الثاني: مؤشرات الإيرادات الضريبية من المهن الحرة
165	المطلب الأول: ضرائب الدخل من المهن الحرة في فلسطين
170	المطلب الثاني: ضرائب القيمة المضافة من المهن الحرة في فلسطين

172	المبحث الثاني: أسباب انخفاض الإيرادات الضريبية في فلسطين
172	الفرع الأول: التهرب الضريبي بشكل عام
172	المطلب الأول: مفهوم وأشكال التهرب الضريبي
174	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
177	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
179	الفرع الثاني: إجراءات ربط وفحص الضرائب على المهن الحرة في فلسطين - بيانات وتحليل
179	المطلب الأول: إجراءات فحص وربط ضريبة القيمة المضافة على أعمال المهن الحرة
185	المطلب الثاني: إجراءات فحص وربط ضريبة الدخل على أعمال المهن الحرة
187	الفرع الثالث: التهرب من ضرائب المهن الحرة في فلسطين
187	المطلب الأول: منهجية الدراسة
194	المطلب الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
204	المبحث الثالث: النتائج والتوصيات
213	قائمة المراجع
219	الملاحق
b	الملخص باللغة الإنجليزية

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	رقم الجدول
25	علافة متوسط الدخل الفردي بمتوسطات كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة.	جدول رقم 1:1
26	نسبة وصلة الضرائب الإجمالي الناتج القومي إلى مجموعة الدول المتقدمة.	جدول رقم 2:1
27	أنصبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة من اجمال الحصيلة الضريبية في الدول المتقدمة اقتصادياً.	جدول رقم 3:1
28	الأهمية النسبية لأنواع الضرائب غير المباشرة في الدول الرأسمالية من اجمالي الحصيلة الضريبية.	جدول رقم 4:1
29	نسبة حصيلة الضرائب الاجمالي الناتج القومي لدى الدول النامية.	جدول رقم 5:1
45	توزيع العاملين على فروع الصناعة والمهن في فلسطين لعام 1928.	جدول رقم 1:2
149	الإيرادات العامة الفلسطينية بالمليون دولار عامي 1995-2000	جدول رقم 1:3
155	مقارنة نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى كل من الإيرادات الضريبية والإجمالية لعدة دول.	جدول رقم 2:3
159	نسبة ضريبية القيمة المضافة التي تجب محلياً والضريبة الإضافية التي تجب خارجياً.	جدول رقم 3:3
161	أهمية العناصر الرئيسية للهيكل الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة.	جدول رقم 4:3
162	نسبة أهمية العناصر الرئيسية للهيكل الضريبية في بعض الدول المتخلفة.	جدول رقم 5:3
166	نسبة التهرب الضريبي لبعض المهن الحرة في أربع مدن فلسطينية.	جدول رقم 6:3
171	الإيرادات الضريبية من ضريبة القيمة المضافة من نسبة فروع اقتصادية في مدن فلسطين.	جدول رقم 7:3
182	مقارنة بين العيادات الممارسة مهنة الطب وبين العيادات المرفضة من وزارة الصحة.	جدول رقم 8:3
192	نسبة الاستبانات الموزعة ونسبة الردود عليها.	جدول رقم 9:3

جدول الملاحق

الصفحة	الملحق	رقم الملحق
220	استبانة الدراسة	ملحق رقم 1
228	العوامل المؤدية إلى عدم الالتزام الطوعي لدفع الضريبة لدى أصحاب المهن الحرة.	ملحق رقم 2
237	العوامل التي تشجع على الالتزام الطوعي لدفع الضريبة لدى أصحاب المهن الحرة.	ملحق رقم 3
234	النتائج والنسب التي توصل إليها الباحث وعلاقتها بالفرضيات.	ملحق رقم 4

الضرائب على أرباح المهن الحرة

في فلسطين

إعداد

ايمن راشد صادق حماد

إشراف

الدكتور محمد شراقة

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة النصوص التشريعية للقوانين الضريبية المطبقة في فلسطين والخاصة بأعمال المهن الحرة، للوقوف على نقاط القوة والضعف فيها، وإعطاء التوصيات اللازمة لتعديلها، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على بعض المؤشرات الاقتصادية عن المهن والحرف في فلسطين، وكذلك التعرف على حجم الاقتطاع الضريبي من هذه المهن. ومن الأهداف الأخرى التي هدفت إليها الدراسة، دراسة أسباب انخفاض الالتزام الطوعي من قبل أرباب المهن الحرة، ودراسة العوامل التي تحد من هذا الانخفاض.

قام الباحث بمراجعة الأدبيات ذات العلاقة بالموضوع والتي حددت الإطار النظري للدراسة، وقام بتحليل حجم الإيرادات الضريبية في فلسطين بشكل عام، ومؤشرات الإيرادات الضريبية من المهن الحرة بشكل خاص، كما قام الباحث باحتساب نسبة التهرب الضريبي على بعض المهن الحرة.

ثم قام الباحث بإجراء مسح ميداني على الدوائر الضريبية في الضفة الغربية، للتعرف على آليات فحص وربط الضرائب على المهن الحرة، كما أجرى مسحاً ميدانياً لعينة عشوائية تمثل أكثر من 200 مكلف من أرباب المهن الحرة، للتعرف على أسباب عدم الالتزام الطوعي لدفع الضرائب، والتعرف على العوامل التي تساعد على هذا الالتزام في فلسطين، وذلك بواسطة استبانته صممت لهذا الغرض، واستخدم الباحث البرنامج الإحصائي spss في تحليل البيانات وإيجاد النسب المئوية والمتوسطات الحسابية.

أظهرت نتائج الدراسة النظرية أن هناك انخفاضا في التنزيلات والإعفاءات الضريبية على أعمال المهن الحرة مقارنة مع الدول الأخرى، كما أظهرت هذه الدراسة النقص في النصوص الضريبية التي تلزم الغير بالقيام باقتطاع ضريبة المهن الحرة من المصدر. وتبين للباحث أيضا ارتفاع نسبة التهرب الضريبي من قطاع المهن الحرة بشكل كبير جدا، ليصل في بعض القطاعات إلى أكثر من 90 %.

أما الدراسة الميدانية فأظهرت قصورا واضحا من أصحاب القرارات في وزارة المالية والدوائر الضريبية، في التوجه نحو زيادة الإيرادات التي تجبى محليا بشكل عام، وزيادة الإيرادات من المهن الحرة بشكل خاص، وكذلك تبين عدم وجود تنسيق بين الدوائر الضريبية بعضها البعض للاستعلام عن دخول المكلفين، وبين الدوائر الضريبية والمؤسسات الأخرى من جهة ثانية.

وتبين أن الظروف الاقتصادية السيئة التي يمر بها الشعب الفلسطيني، وكذلك عدم الثقة بطريقة إدارة الأموال العامة هي من أعلى أسباب عدم الالتزام الطوعي. ومن الأسباب الأخرى التي أشار إليها المكلفون، ارتفاع نسبة الضريبة على الدخل، وصعوبة احتساب الدخل، وقلّة الوعي المحاسبي، وقله الإعفاءات الشخصية والعائلية، وعدم وضوح الأحكام الضريبية للمكلفين، وعدم معرفتهم بالإجراءات المتبعة في التقدير وتحصيل الضرائب.

كما أشار المستجوبون بأن تطبيق العقوبات الضريبية، وتحسن الوضع الاقتصادي، وتخفيض نسبة الضريبة واعتماد مبدأ الإقرار الضريبي، تعتبر جميعها عوامل تساعد على الالتزام الطوعي.

وفي ضوء هذه النتائج أوصى الباحث بعدد من التوصيات، لعل أبرزها ضرورة الإسراع في إقرار القوانين الضريبية وتضمينها إعفاءات شخصية وعائلية واقتصادية بنسبة أكبر مما هو عليه الوضع في القانون الحالي، وذلك لتحقيق العدالة الضريبية للمكلف والخزانة على

حد سواء. كما أوصى بضرورة التنسيق والتعاون بين الإدارات الضريبية مع بعضها البعض من جهة، وبينها وبين الهيئات والوزارات والنقابات من جهة أخرى. وأوصى الباحث كذلك بضرورة زيادة الكشف الميداني من قبل موظفي الدوائر الضريبية لتحسين الجباية الضريبية، كما أوصى بضرورة خصم الضرائب التي بالإمكان تحصيلها عن طريق الغير من مصدر الدخل قبل تسليمها للمكلف، كما في الدول المتقدمة والمجاورة، كما أوصى الباحث بضرورة استحداث دوائر توعية ضريبية لما لها من اثر في زيادة الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بشكل عام ومن أرباب المهن الحرة بشكل خاص.

مقدمة الدراسة:

يساهم قطاع المهن الحرة مساهمة كبيرة في توزيع هيكل الاقتصاد الفلسطيني، وبالتالي في مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي. وهذا يعني أن الضريبة المفروضة على أرباح هذه المهن - سواء ضريبة دخل أو ضريبة قيمة مضافة- من المفترض أن تشكل نسبة متناسقة مع حجم هذا القطاع، مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الأخرى المؤثرة في الحصيلة الضريبية مثل الوعي الضريبي، وحجم الإعفاءات الضريبية، وكفاءة الأجهزة الضريبية، والحجم المتوقع للدخل من المهن.

وحيث أن الموارد الطبيعية في فلسطين محدودة، وبما أن الدولة ملتزمة بتقديم خدمات لمواطنيها من مشاريع بنى تحتية وتعليم وصحة وامن وغير ذلك من الخدمات، ومع الأخذ بضرورة الاعتماد على الإيرادات الذاتية- وخاصة الإيرادات الضريبية- في تمويل النفقات العامة، تبدو الحاجة ملحة وضرورية في توسيع الوعاء الضريبي في فلسطين، من الناحية التشريعية والتنفيذية وخاصة في ضريبي الدخل والقيمة المضافة لتشمل جميع المهن والأعمال الحرفية، وبشكل يحقق العدالة الضريبية خاصة إذا علمنا أن ضريبة الدخل في فلسطين لازالت تشكل اقل من 11% من مجموع الإيرادات الضريبية، وان أكثر من 51% من الناتج المحلي الإجمالي عام 1996 لا يخضع للضريبة الإضافية⁽¹⁾.

وتقتصر هذه الدراسة على دراسة الضرائب على المهن الحرة في فلسطين. حيث سيتم دراسة الموضوع من الناحية النظرية والعملية والفنية. ولهذا فقد قسمت الدراسة بعد الحديث عن مقدمة ومشكلة وأهداف ومنهجية ومحددات ومجتمع وعينة الدراسة. إلى فصل تمهيدي وفصلين دراسيين.

¹- ماس (2001)، المراقب الاقتصادي، عدد خاص- 2001، رام الله

حيث نتحدث في الفصل التمهيدي عن الإيرادات الضريبية. ونتعرض في هذا الفصل إلى مفهوم الضريبة وأركانها وخصائصها وأنواع الضرائب وكذلك التكاليف الضريبية والدخل المحاسبي والدخل الضريبي.

أما الفصل الأول فيحتوي على مبحثين: سوف نتحدث في المبحث الأول عن المهن الحرة تعريفها وخصائصها ونتطرق إلى إعطاء نبذة تاريخية عن هذه المهن في فلسطين، وكذلك القوانين والأنظمة التي تحكمها. ونتحدث في المبحث الثاني عن ضريبة الدخل من أرباح المهن الحرة من حيث وعائها وشروط تحصيلها وسريانها وإجراءات ربطها والمعالجة المحاسبية لها، إضافة إلى ضريبة القيمة المضافة من حيث أحكامها القانونية وطرق احتسابها. وفي الفصل الثاني نتحدث عن الضريبة على أرباح المهن الحرة في فلسطين، حصيلتها وربطها وأسباب انخفاضها وطرق علاجها، وذلك في ثلاثة مباحث رئيسية. وأخيرا وفي المبحث الثالث من الفصل الثاني، قام الباحث باستعراض نتائج الدراستين النظرية والميدانية، والتي بناء عليهما قام بوضع التوصيات الضرورية، وذلك لإفادة متخذي القرارات في وضع الرؤى المناسبة للسياسات الضريبية.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في الآثار السلبية المترتبة على انخفاض الحصيلة الضريبية من أرباح المهن الحرة في فلسطين، والتي من المفترض أن تساهم مساهمة كبيرة في زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية العامة. والذي ينعكس بدوره على تنمية الموارد الذاتية في دعم الموازنة العامة وخفض العجز بها وذلك حتى تلبي الدولة احتياجاتها من تعليم وصحة أمن..... الخ.

وكذلك أن عدم شمول القاعدة الضريبية لكافة الفئات، يخل بمبدأ العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع. حيث إن عدم شمولية الضرائب لجميع الفئات المكلفة بالدفع، يدعو إلى التهرب وعدم الالتزام بدفع الضريبة، وهذا يؤدي إلى إلحاق أضرار جسيمة بالمجتمع وأفراده.

أهمية الدراسة:

أهمية هذه الدراسة تكمن في أهمية الموضوع الذي تعالجه لما له من اثر كبير على الاقتصاد الوطني نتيجة التحصيل العادل للضريبة. لذا فان هذه الدراسة تحاول التحقق من الحجم الحقيقي الحالي للإيرادات الضريبية من أرباح المهن الحرة. والوقوف على النصوص القانونية والضريبية الخاصة بالمهن الحرة مستشهدين برأي الفقه والقضاء. وتعتبر هذه الدراسة هي الأولى، التي تحاول الربط بين بعض قوانين المهن الحرة مع الإدارات الضريبية للاستفادة من هذه القوانين في زيادة الحصيلة الضريبية، وذلك من خلال توفير مصادر معلومات متاحة للإدارة الضريبية عن المكلفين. كما تعتبر هذه الدراسة الأولى من نوعها التي تكشف عن نسبة التهرب الحقيقية، -وبالنسب والأرقام- لعدة قطاعات مهنية.

أهداف الدراسة:

تتلخص أهداف الدراسة لتحقيق عدة أمور تتمثل بما يلي:

- التعرف على المهن الحرة بشكل عام وفي فلسطين بشكل خاص.
- دراسة النصوص القانونية لبعض القوانين ذات الصلة بالمهن الحرة، وربطها بالتحصيل الضريبي.
- دراسة النصوص الضريبية من خلال التشريعات الضريبية المعمول بها في الضفة الغربية، والتي تعالج المهن الحرة والوقوف على الثغرات الموجودة فيها.
- التعرف على الإيرادات الضريبية الفلسطينية بشكل عام والإيرادات الضريبية من المهن الحرة بشكل خاص.

- التعرف على أهم العوامل التي أدت إلى انخفاض الإيرادات الضريبية من أعمال المهن الحرة وتحديد العوامل التي تساعد في الحد من هذا الانخفاض.

مصادر البيانات:

أولاً: البيانات الثانوية وتشمل:

- مراجعة الأدبيات النظرية حول ما كتب عن المهن الحرة والقوانين التي تنظمها وكذلك مراجعة القوانين الضريبية في التشريع المقارن وفي التشريع الضريبي الفلسطيني.
- المسح الكلي لبعض المهن المسجلة في النقابات المهنية والوزارات الحكومية ومقارنتها مع ما هو مسجل فعلياً في الدوائر الضريبية.
- التقارير والإحصائيات والنشرات الصادرة عن دائرة الإحصاء المركزية ووزارة المالية وبعض النقابات المهنية.

ثانياً: البيانات الأولية:

- قام الباحث بجمع بيانات بنفسه من مجتمع الدراسة باستخدام العينة وذلك من خلال:
- الاستبانة: تم تصميم استبانة لهذا الغرض.
- المقابلة: وذلك من خلال المقابلة الشخصية والهاتفية مع مدراء الدوائر الضريبية في الضفة الغربية حول ما يتعلق بإجراءات فحص وربط وتحصيل وتقدير الضريبة على أرباح المهن الحرة.

محددات الدراسة:

الدراسة تعالج موضوع الضرائب على أرباح المهن الحرة حسب قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 والمعمول به في الضفة الغربية، ومشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ونظام ضريبة القيمة المضافة المعمول به في فلسطين.

- الدراسة تشمل الفترة من عام 1995 إلى عام 2000 التي تمثل فترة المرحلة الانتقالية.
- قلة الدراسات الاقتصادية حول المهن الحرة في فلسطين.
- اقتصرت الدراسة على الضفة الغربية فقط دون قطاع غزة وذلك بسبب تعذر الوصول للقطاع.

الفصل التمهيدي

الإيرادات الضريبية

- مفهوم الضريبة وخصائصها
- قواعد فرض الضريبة
- أركان الضريبة
- مفهوم الدخل المحاسبي والدخل الضريبي
- أنواع الضرائب
- الهيكل الضريبي
- الالتزام الضريبي

مفهوم الضريبة وخصائصها:

مفهوم الضريبة:

يعرف الدكتور يونس البطريق الضريبة: بأنها التزام قانوني يفرضه الدستور تستأديه الدولة_ وهي سلطة عامة_ لما لها من حق السيادة طبقا لقواعد القانون العام التي تمنح الإدارة الضريبية سلطات وامتيازات لا تمنحها للممول الذي يخضع لنظام قانوني مستمد من القانون العام وليس مستمدا من القانون الخاص⁽¹⁾.

وتعرف أيضا: بأنها فريضة إلزامية وليست عقابية يلزم الأفراد وعلى أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبرا وبدون مقابل، لتحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف طبقا لأهداف ومعايير محددة⁽²⁾.

وهناك تعريف آخر: على أنها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها القومية والمحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة⁽³⁾.

وهناك تعريفات عديدة للضريبة تختلف طبقا للتطور الكبير الذي لحق بها أثناء مراحل التاريخ المتعاقبة، سواء بالنسبة لطبيعتها أو بالأسس التي تستند إليها، أو بالنسبة لأهدافها. فمن مساعدة اختيارية للحاكم، إلى فريضة إجبارية تلجأ إليها السلطة الحاكمة لضمان استمرارها، وعن مقابل الخدمات التي يحصل عليها الفرد أو قسط تأمين لضمان الحماية التي تهيئها له السلطة الحاكمة، إلى كونها ظاهرة يحميها أساسا واجب التضامن الاجتماعي، ومن أسلوب

¹ - البطريق، يونس احمد: النظم الضريبية. الاسكندرية: الدار الجامعية. 1998، ص68.

² - المنيف، عبد الله بن علي، وآخرون: المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية. ط2. الرياض: جامعة الملك سعود. 1996، ص17.

³ - القيسي، اعاد حمود: المالية العامة والتشريع الضريبي. ط2. عمان: مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع. 1998 ص 127.

لمجابهة نفقات الدولة إلى استخدامها بجانب دورها المالي_ كأداة لتحقيق أهداف المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

وكثرة التعريفات الضريبية مرجعه اختلاف وجهات نظر الباحثين وتركيز كل منهم الضوء على الزاوية التي ينظر منها للضريبة، فهي مصدر لإيرادات الدولة وأداة سياسية واقتصادية لتحقيق العدالة الاجتماعية ودفع التنمية واستقرار الاقتصاد القومي.

ويمكن تعريف الضريبة: بأنها اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل للسلطة العامة وفقا لمقدرته التكلفة مساهمة في الأعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة⁽¹⁾.

وحسب المفهوم الحديث للضريبة فإنها - إضافة لسعيها وراء جمع المال بهدف تغطية النفقات العامة - وسيلة مهمة لتدخل الدولة في تنظيم الاقتصاد وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية معينة.

ويتضح من التعاريف السابقة أن الضرائب تمتاز بالخصائص التالية:

1. أنها التزام نقدي: أي أن الضريبة يجب أن تدفع بشكل نقدي وذلك لسهولة فرضها وتحصيلها وقلّة نفقاتها، وسهولة قيودها.
2. فريضة إجبارية: أي ليس للفرد خيارا في دفع الضريبة وإنما هو مجبر في دفعها حيث يتم تحديد مقدارها وموعد دفعها.
3. أنها فريضة تحددها الدولة: أي أن الدولة هي التي تسن قوانين الضريبة وتفرضها على المكلفين من خلال سلطتها، فلا يمكن أن تفرض أو تعدل الضريبة إلا بقانون يحدد مطرحها ومعدلاتها والمكلفين بها وحالات الإعفاء وطرق الجباية. وسواء فرضتها الدولة لمصلحة

¹ - لاشين، محمود المرسي: المحاسبة الضريبية. القاهرة: دار النهضة العربية. بلا سنة، ص11.

الخرزاة العامة للدولة، أو لمصلحة المؤسسات العامة أو المحلية كالبليات أو المجالس القروية.

4. إنها فريضة دون مقابل مباشر: حيث لا يتوقع أن يحصل المكلف على مقابل كمنفعة أو غيرها من الدولة في سبيل أداء الضريبة، حيث أن المقابل يكون جماعيا بما ينسجم مع الفكر المالي الحديث المتجه نحو فكرة التضامن الاجتماعي لتبرير فرض الضريبة، بصرف النظر عن المنفعة الخاصة التي يمكن أن ترجع على الأفراد⁽¹⁾. ولذلك فإنه يتم دفعها من قبل المكلفين بصفة نهائية ولا يحق للمكلف المطالبة بها.

5. الضريبة أداة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع: حيث لم تقتصر فقط على الهدف المالي وحده وهو تغذية الخزانة العامة بالأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة، بل أصبحت تهدف إلى أغراض الإصلاحات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية. فمن ناحية الأهداف الاجتماعية، تعد الضريبة من أهم وسائل الدولة لتحقيق التكافل الاجتماعي من خلال عملها على السعي إلى تقليل التفاوت بين دخول الأفراد وإعادة توزيع الدخل، وذلك بفرض ضريبة على الأغنياء، والأخذ بمبدأ التصاعد الضريبي ومراعاة ظروف الممول الشخصية وأحواله الاجتماعية وما يتحمله من أعباء عند فرض الضريبة.

6. أما الهدف الاقتصادي، فتعتبر الضرائب بشقيها المباشرة وغير المباشرة أداة للدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية المنشودة عن طريق إتباع الأساليب السعرية المناسبة للضرائب، والإعفاءات الضريبية والتكاليف المسموح بخصمها من وعاء الضريبة. وتستخدم الدولة أيضا الضرائب في تنمية المدخرات وزيادة الاستثمار واجتذاب رؤوس الأموال وتوجيه عوامل الإنتاج بغرض تنمية القطاعات الحيوية، والوفاء باحتياجات المجتمع، وفي حماية بعض المشروعات الاقتصادية والمحلية والنهوض بها، وفي معالجة التضخم والانكماش.

¹ - صيام، وليد زكريا، وآخرون: الضرائب ومحاسبتها. ط2. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع. 1997، ص16.

7. وللضريبة دور سياسي واضح، حيث تستخدمها السياسة للقيام بمهامها، ويتطلب ممارسة تلك الوظيفة لرسم السياسة الضريبية، بناء النظام الضريبي الذي يحقق أهدافها، وفرض الضريبة بمقتضى قوانين تصدر من السلطة التشريعية.

8. الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين: أي أن الضريبة تفرض على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقا لمقدرتهم التكاليفية. وهذا ما نادى به آدم سميث بقاعدة العدالة، أي أن يسهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم التكاليفية على الدفع⁽¹⁾.

قواعد فرض الضريبة:

عند تعريف الضريبة أتضح أنها تفرض طبقا لقواعد محددة يجب مراعاتها عند إعداد أي تشريع ضريبي، فعدم اخذ هذه القواعد في الحسبان، أو اخذ بعضها وعدم الاهتمام بالقواعد الأخرى، سيؤدي حتما الى نتائج غير مرغوب فيها. وفي ما يلي مناقشة عامة لبعض هذه القواعد المهمة:

أولا: قاعدة العدالة Equity:

ليكون النظام الضريبي جيدا ومقبولا من قبل المكلفين لابد أن يتسم بالعدالة، بحيث تفرض الضريبة حسب مقدرة الشخص، فالأفراد المتساوون في الدخل يدفعون نفس القدر من الضريبة وكلما زاد الدخل تزداد الضريبة.

أن تحقيق قاعدة العدالة يستند إلى اعتبارات متعددة تهدف إلى المساواة بين الأفراد دون تمييز بالصفة الشخصية، وإنما يؤخذ بعين الاعتبار وضع المكلف الاجتماعي. إذا فالعدالة هي

¹ - صيام، وليد زكريا، وآخرون، المرجع السابق، ص16.

المعاملة المتساوية للأفراد المتشابهين في ظروفهم عند فرض الضرائب، مما يعني وجوب عدم المساواة بين الأفراد المختلفة ظروفهم.

ثانيا: قاعدة الملائمة في الدفع Suitability:

تقضي هذه القاعدة أن يكون ميعاد دفع الضريبة مناسباً وملائماً للقدرة المالية للمكلف، والتخفيف قدر المستطاع من وقع ثقلها ودفعها. وهذا يعني أن جباية الضريبة وتحصيلها يكون في وقت لاحق لحصول الدخل، وبدون تحكّم أو تعسف، والتخفيف قدر الإمكان من وطأتها. أي أن يراعى أن تجبى الضريبة طبقاً للأنظمة والقوانين السائدة.

ثالثاً: قاعدة الاقتصاد Economy:

أي يجب تخفيض تكلفة جباية الضريبة ومقارنة عائدات الضرائب بتكاليف تحصيلها. بمعنى أن ما يصرف من نفقات يجب أن تكون ضئيلة أو متدنية إلى أقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها.

رابعاً: قاعدة اليقين Certainty:

أي أن تكون الضريبة محددة ومعلومة وواضحة بدون غموض للممول، وان يكون سعرها ووعاؤها وميعاد دفعها وأسلوب تحصيلها وكل ما يتعلق بأحكامها وإجراءاتها معلومة بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها. وعدم تحقيق ذلك قد يؤدي إلى حدوث بعض المشكلات بين الدولة ومواطنيها والتهرب من الضريبة.

خامساً: قاعدة السنوية Yearly Tax:

أن يتم فرض وتحصيل الضريبة سنويا، وتجنب تراكم الضريبة على المكلف لعدد من السنوات، وهذا ينسجم مع أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو مبدأ السنوية، حيث يتم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات زمنية متساوية وغالبا ما تكون سنة ميلادية.

سادسا: قاعدة التناسق مع الأهداف الاقتصادية والاجتماعية Consistency with the :Economic Social and Political Objective

أي يجب أن يتمشى النظام الضريبي مع الأهداف المحددة سلفا، وعدم فرض ضرائب تتعارض أو تقلل من الوصول لهذه الأهداف، أو ليس لها علاقة بالأهداف مطلقا. كفرض ضرائب على الصادرات إذا كان أحد أهداف النظام الضريبي مثلا تشجيع الصناعات المحلية.

سابعا: الإنتاجية Productivity

أي تجنب فرض الضريبة على مجالات لا تنتج إيرادات كافية، مثل فرض ضرائب على الحرف اليدوية البسيطة، كالزراعة المنزلية والصناعات المنزلية الأخرى.

أركان الضريبة:

تستمد الضريبة أركانها من النظام الضريبي الذي تمثله في تلك الدولة، أي أن أركان الضريبة هي أركان النظام الضريبي المتبع في تلك الدولة. ويمكن تعريف النظام الضريبي بأنه كيان يتكون من مجموعة من العناصر أو الأجزاء (أنظمة فرعية) هي: السياسة الضريبة والتشريع، إدارة ضريبية، الممولين، وإدارة قضائية. وتتميز تلك النظم الفرعية بالتداخل والتكامل بغرض مشترك لتحقيق مجموعة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية⁽¹⁾.

وبناء على ما سبق فإن النظام الضريبي يتكون من العناصر التالية:

¹- لطفي، أمين السيد احمد: الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال. الطبعة الأولى. القاهرة: دار النهضة العربية. 1991، ص5.

1. **سياسة ضريبية: Tax Policy**: وتعني الأساليب التي تتخذها كل دولة في تشريعاتها الضريبية لغرض الوصول إلى أهداف معينة⁽¹⁾.

2. **التشريع الضريبي Tax Law**: وهو مجموعة الأحكام المتعلقة بالاقتطاع الضريبي. والقانون الضريبي يعتبر جزءا من التشريع المالي للدولة، وبالتالي ينتمي إلى قسم القانون العام التي تظهر فيه الدولة ممثلة للجماعة، حيث تتمتع بامتيازات السلطة، وعلى الرغم من ذاتية ذلك القانون، إلا انه لا يملك إخفاء الصلة بينه وبين فروع القانون العام أو القانون الخاص. وهنا لابد من القول انه ليس شرطا أن يتقيد القانون الضريبي بنصوص ضريبية، أو أن النصوص الضريبية مصدرها الوحيد التشريعات الضريبية.

3. **الإدارة الضريبية Tax Administration**: وهي الجهة التي تتولى تطبيق الأنظمة الصادرة عن طريق التشريع الضريبي، وحيث تقوم بإصدار التعليمات والتفسيرات على شكل منشورات تسهل من التطبيق الواضح لهذه التشريعات.

4. **الممول أو المكلف بالضريبة Tax Payer**: وهو الشخص الملزم بأداء الضريبة، فسواء كان ذلك الشخص طبيعي أو معنوي، فهو ملزم أساسا بدفع المساهمات الضريبية للدولة وفقا للقوانين المنظمة في هذا الشأن.

5. **القضاء Courte**: وهو الجهاز الذي يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين الممول والإدارة الضريبية، وذلك فيما يتعلق بتقدير الضرائب التي يجب على المكلفين دفعها.

مفهوم الدخل المحاسبي والدخل الضريبي:

الدخل المحاسبي والدخل الضريبي:

¹ - لطفي، امين السيد احمد، المرجع السابق، ص7.

يستخرج الدخل المحاسبي عن طريق قوائم الدخل والبيانات المحاسبية حسب القواعد المحاسبية المتبعة والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما " Generally Accepted Accounting Principles"، أما الدخل لأغراض ضريبية فيحدد من خلال تطبيق الأحكام والتشريعات التي نصت عليها القوانين الضريبية. لذلك فان الدخل كنتيجة عمل محاسبي يختلف عنه ضريبيا. فمثلا سمحت المبادئ المحاسبية وخاصة مبدأ الحيطة والحذر بتشكيل مخصص الخسارة المتوقعة، وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل مثل: تكوين مخصصات الديون المشكوك فيها كاحتياطي لخسارة متوقعة تحدث في حالة عدم سداد العملاء لديونهم، ويقتطع كنفقة عند تحديد الدخل المحاسبي، ولكن لا يقبل كنفقة مقتطعة من الدخل عند تحديد الدخل الضريبي. ومن ذلك نستنتج أن هناك بعض الاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.

الفروض و المبادئ المحاسبية التي يخضع لها الدخل المحاسبي:

1. **فرض الوحدة المحاسبية Accounting Entity Assumption:** وفق هذه الفرضية يعتبر المشروع وحدة محاسبية مستقلة بحد ذاتها ولها شخصية اعتبارية مستقلة عن أصحاب المشروع.
2. **فرض الاستمرارية Going Concern Assumption:** أي أن المنشأة سوف تستمر لفترة زمنية طويلة نسبيا، وهذا يعني انه إذا لم يوجد أي أدلة عكسية، فان المحاسب يفترض أن المنشأة لن يتم تصفيته وإنهاء نشاطها في المستقبل القريب.
3. **فرض الدورية أو المدة المحاسبية Periodicity Assumption:** أي انه بالإمكان تقسيم عمر المنشأة إلى عدة فترات مالية وعادة سنة مالية، لمعرفة ما حققه المشروع من ربح أو خسارة خلال السنة المالية، ومعرفة المركز المالي في نهاية السنة.

4. فرض ثبات وحدة القياس المركزي **Monetary Unit Assumption**: افتراض استخدام الوحدات النقدية كقاسم مشترك لقياس الأثر الذي يمكن التوصل إليه عن الأنشطة المالية للمنشأة، وهي وحدة نقد ثابتة لا يمكن أن تتغير بمرور المدة أو تغير الأوضاع الاقتصادية.

5. مبدأ الموضوعية **Objectivity Principle**: يعني الأخذ بعين الاعتبار جميع الحقائق، وفحص هذه الحقائق، وتقديم الإثباتات والمستندات المؤيدة لصحة العمليات المالية.

6. مبدأ التكلفة التاريخية **Historical Cost Principle**: وهذا يعني أن التكلفة تمثل عادة أفضل مقياس محاسبي للسلع والأموال التي تمتلكها المنشأة، وتمثل التكلفة التاريخية مقياسا للتكلفة الفعلية التي تحملتها المنشأة في الحصول على الموارد الإنتاجية وتهيئتها للاستعمال في الغرض الرئيسي لها.

7. مبدأ الثبات **Consistency Principle**: أي أن القوائم المالية في المدة الحالية تعتبر نافعة بحد ذاتها، ولكنها أكثر نفعاً في مساندة العمليات القرارية لمستخدمي هذه القوائم إذا قورنت بالقوائم المالية للمدد المالية السابقة، وتهدف عملية المقارنة في تحديد الظروف والاتجاهات، وكما تنتج الفروق من الأحداث الحقيقية فإن هذه الفروق قد تنتج أيضاً من الفروق في المعالجات المحاسبية، ولما كان هم مستخدمو القوائم المالية هو الفروق الحقيقية، لذلك يجب استبعاد الفروق المحاسبية بإتباع نفس المعالجات المحاسبية لنفس الأحداث من فترة إلى أخرى لضمان القابلية للمقارنة⁽¹⁾.

8. مبدأ الإفصاح الكلي **Full Disclosure Principle**: أي الكشف في القوائم المالية عن أية حقائق تعتبر هامة بدرجة كافية، ويتطلب ذلك إظهار جميع المعلومات التي يمكن أن يستفيد منها القارئ في اتخاذ القرارات.

¹- صيام، وليد زكريا، وآخرون، المرجع السابق ص 40.

9. **مبدأ الاستحقاق Accrual Principle:** هذا المبدأ يعترف بالإيرادات والمكاسب وفق استحقاقها عن المدة الحالية وبغض النظر عن تحصيلها أو عدم تحصيلها، ويعترف بالمصروفات والخسائر وفق استحقاقها عن المدة الحالية وبغض النظر عن دفعها أو عدم دفعها، ويمثل هذا الأساس طريقة المحاسبة المتعارف عليها في هذا الوقت.

10. **مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات The Revenue Expenses Matching Principle:** ويقضي مبدأ المقابلة: أن التكاليف التي تتحملها المنشأة يجب أن يعترف بها كمصروف أو نفقات في نفس الفترة التي يتم من خلالها الاعتراف بالإيراد من السلع والخدمات الناتجة عن تلك التكاليف.

11. **مبدأ الأهمية النسبية Materiality Principle:** أي أنه لا يجب الإفصاح عن أية معلومات إلا إذا كان لها اثر محسوب على اتخاذ القرار.

12. **مبدأ الحيطة والحذر Conservatism (Prudence) Principle:** يقوم هذا المبدأ على تجاهل الأرباح التي لم تتحقق بعد، واخذ كل الخسارة المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل.

الدخل الضريبي وقياسه:

تجنبنا معظم التشريعات الضريبية وضع تعريف للدخل، وإنما اكتفت بالإشارة إلى مصادر الدخل الخاضع للضريبة. ويستخرج الدخل الخاضع للضريبة على أساس الدخل المحاسبي آخذين بعين الاعتبار الأحكام والتشريعات الضريبية، وهذا الدخل يمكن تعريفه من وجهتي نظر مختلفتين هما: نظرية المصدر ونظرية الإثراء:

1. **نظرية المصدر:** وفقا لهذه النظرية فان الدخل هو فقط ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقويمها بالنقود، وعليه فان الدخل الضريبي حسب هذه

النظرية هو الدخل الصافي، أي بعد استبعاد جميع التكاليف اللازمة لإنتاج الدخل واستمراره. ومن ذلك فإن الدخل وفقا لهذه النظرية يجب أن يتصف بما يلي:

- **قابلية التقدير بالنقود:** كالرواتب والأجور والربح والفائدة وكل منفعة يمكن تقديرها بالنقود كالسكن للعامل أو أية مزايا عينية أخرى.

- **ثبات المصدر:** يجب أن يتمتع المصدر المدر للدخل بالثبات والثبات النسبي، كالأرض والعقار والمشروع التجاري والعمل والمهنة الحرة وغيرها.

- **الدورية:** أي أن يتحقق الدخل بصفة منتظمة دورية، كالرواتب والأجور وأرباح الأسهم وغيرها.

- **الزمن:** أي أن الدخل يتحقق خلال فترة من الزمن وهي الفترة التي يتم ربط الضريبة عليها.

1. **نظرية الإثراء:** وفقا لهذه النظرية فإن الدخل غير مقتصر على الدخل المتصف بالتكرار والدورية، بل يشمل الزيادة في قيمة رأس المال، فالدخل هو عبارة عن فائض سواء كان مصدره ثابتا أم عرضيا أم نتيجة زيادة في قيمة الموجودات، وعلى هذا يعتبر من قبيل الدخل كل زيادة في رأس المال ولو حدثت عرضيا، وعلى هذا فإن المكاسب الرأسمالية في هذه النظرية تعتبر دخلا.

وللتعرف على الدخل وفقا للنظريتين نأخذ المثال التالي:

لو قامت شركة بتوزيع أرباح على مساهميها، فإن هذه الأرباح تعتبر دخلا تخضع للضريبة في كلا النظريتين، ولكن لو وزعت الشركة أسهما مجانية كما يحصل عندما تزيد الشركات رأس مالها عن طريق إضافة الاحتياطات إلى رأس المال، فإن هذه الأسهم لا تعتبر دخلا في نظرية المصدر، ولكنها دخل في نظرية الإثراء، باعتبارها تمثل زيادة في القيمة الاقتصادية للمساهمين.

وما نود الإشارة إليه هو انه للوصول إلى الربح الضريبي يأخذ الدخل المحاسبي كأساس_ إذا كان موجودا - ثم يعاد النظر في هذا الربح وفي العناصر التي دخلت في احتسابه بما يتوافق مع نصوص القانون والتشريعات الضريبية، أما إذا كان الربح المحاسبي غير محدد أصلا فعادة ما يستخدم التقدير الجزافي للضريبة المستحقة على الممول. ولتوضيح ذلك نسرد المثال التالي:

بلغ الربح المحاسبي لأحد المكلفين عن سنة 2003، 10000 دينار وعند الفحص الضريبي تبين تحميل الإيرادات بما يلي:

2500 دينار إيجارات وتبين أن المكلف يزاول عمله في مكان ملكا له.

2000 دينار رسوم ورخص وضرائب من ضمنها 800 دينار مخالفات سير و50 دينار غرامات تأخير دفع الضريبة.

1000 دينار تبرعات إلى جمعية الهلال الأحمر العراقي.

المطلوب احتساب الربح الضريبي:

الحل:

الربح المحاسبي	10000 دينار
إيجارات غير مدفوعة (غير معترف بها ضريبيا)	+ 2500 دينار
مخالفات سير وغرامات تأخير	+ 850 دينار
<u>تبرعات غير معترف بها نهائيا</u>	+ <u>1000 دينار</u>
الربح الضريبي	14350 دينار

من المثال السابق تبين لنا الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وسبب هذا الفرق أن كلا من الربحين يخضع لنظريات ومفاهيم وتشريعات مختلفة. و كما لاحظنا أن الإجراءات مثلا لا يعترف بها ضريبيا إلا إذا كانت تستخدم في سبيل إنتاج الدخل، وان تكون مستأجرة فعليا وليست ملكا لصاحب المنشأة. ولهذا لم يعترف بالإجراءات كون المحل ملكا لصاحب العمل. وبالنسبة للغرامات والرسوم فالقانون الضريبي لا يعترف إلا بالمصروفات بصفتها منتجة للدخل، ولا يعترف بالمصروفات التي تفرض على المكلف بصفة شخصية، كالعقوبة التي تقع عليه مثل مخالفته القوانين. وبالنسبة للتبرعات فان القانون الضريبي لا يعترف إلا بالتبرعات التي يكون مركزها فلسطين، ولهذا أضيفت إلى الربح المحاسبي.*

أنواع الضرائب:

تتعدد أنواع الضرائب ولكل منها خصوصية ومزايا وعيوب. وغالبا ما تطبق الدولة أنواع مختلفة من الضرائب، والتي يشترط أن تكون موجودة في صورة منظمة بما يحقق أهداف المجتمع ككل. ويتوقف اختيار نوع محدد من أنواع الضريبة أو أنواع معينة منها على أوضاع المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وفي ما يلي أهم أنواع الضرائب وذلك حسب الزاوية التي ينظر منها للضريبة:

أولا: الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة:

- **الضريبة الوحيدة:** وهي أن تفرض الدولة نوعا واحدا من الضرائب تسعى من خلاله إلى تحقيق الأهداف الضريبية في مجال اهتمامها، مثل فرض ضريبة القيمة المضافة وحدها دون فرض أي أنواع أخرى من الضرائب.

* تم احتساب الدخل الضريبي تماثيا مع أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964.

- **الضريبة المتعددة:** وهنا تفرض الدولة أنواع أخرى من الضرائب على مصادر دخل مختلفة. حيث تفرض الدولة ضرائب على الإنتاج وضرائب الدخل وضرائب قيمة إضافية. وعادة تأخذ معظم الدول بنظام الضرائب المتعددة.

ثانياً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

الضرائب المباشرة:

وهي من أقدم أنواع الضرائب، وتتبع أهميتها من أنها أداة لها هدف مالي واجتماعي واقتصادي. فهي تسهم بإمداد الخزينة بحصيلة وفيرة من الأموال، وتستخدم في إعادة توزيع الدخل. ويمكن تعريف الضرائب المباشرة:

" ذلك النوع من الضرائب الذي يفرض على مكونات ثروة الممول، والتي يتميز بكونها أوعية ثابتة نسبياً وواضحة، بحيث يصعب على الممول إخفائها، وأيضاً يتحمل الممول عبئها النهائي بحيث لا يستطيع نقل هذا العبء إلى غيره "

أنواع الضرائب المباشرة:

1. الضرائب على الدخل:

تختلف التشريعات الضريبية المختلفة في تعريف الدخل، لذلك فإنه يجب الرجوع لكل تشريع على حدة لمعرفة المقصود في الدخل. وهنا يجب التفرقة عند تحديد مفهوم الدخل بصفته وعاء للضريبة بين اتجاهين: أولاهما يعرف الدخل بالنظر إلى المصدر الذي يأتي منه وهو ما يستلزم عنصر الدورية والانتظام، وعلى ذلك يعرف الدخل بأنه الإيراد " الناتج " الدوري.

وثانيهما يعرف الدخل بالنظر إلى الزيادة التي تحدث في ثروة الممول، وعلى ذلك فهو يعرف الدخل بأنه الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول، ويعرف هذا الاتجاه بنظرية الميزانية (الإثراء). ويمكن تقسيم ضرائب الدخل إلى عدة أشكال: منها ضرائب موحدة تفرض على مجمل الدخل بمصادره المختلفة، وهناك ضرائب نوعية تفرض بموجبها الضرائب على مصادر الدخل المختلفة وبصورة مستقلة.

2. الضرائب على رأس المال:

يمكن تعريف رأس المال من وجهة النظر الضريبية بأنه: مجموعة من الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص في لحظة معينة، سواء كانت منتجة لدخل تقدي أو عيني أو لخدمات أو غير منتجة لأي دخل⁽¹⁾.

ويمكن لنا التمييز بين نوعين من الضرائب على رأس المال استنادا إلى دورية أو تجدد الضريبة. ويشمل النوع الأول الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل، وفي هذه الضريبة يكون رأس المال ذاته هو الوعاء المتخذ لفرض الضريبة على النحو الذي يصدر لتحديده قانون الضريبة، لكن سعرها يكون من الانخفاض بحيث يكفي الدخل الناتج منه للوفاء بدين الضريبة دون حاجة إلى التصرف في جزء منه.

أما النوع الثاني فيعرف بالضريبة التكميلية على رأس المال، وهذه الضرائب تعتبر عرضية ولا تتصف بالدورية، وينص القانون على فرضها مرة واحدة في مناسبة ما.

وتختلف صور فرض هذه الضريبة، فقد تفرض على "تملك رأس المال" وتفرض هذه الضريبة مرة واحدة وبسعر مرتفع، أو ضريبة على "زيادة في قيمة رأس المال" وتفرض هذه

¹ - حسين، زينب عوض الله: مبادئ المالية العامة. بيروت: الدار الجامعية للطباعة والنشر. 1998.

الضريبة على الزيادة التي تحدث في راس المال، بشرط أن لا تعود هذه الزيادة إلى فعل صاحبه، وإنما ترجع إلى ظروف المجتمع وتطوره، " وضرائب على التركات " ويقصد بها تلك الضريبة التي تفرض على انتقال راس المال من المورث إلى وريثه أو الموصى لهم، وتفرض اما على مجموع التركات أو على نصيب الوارث.

الضرائب غير المباشرة: هي تلك الضرائب التي تنفق على واقعة إنفاق الدخل واستخدامه والتصرف بالثروة وتداولها ⁽¹⁾.

وتتميز الضرائب غير المباشرة في ارتفاع حصيلتها ومرونتها لاتساع نطاقها، حيث أنها تشمل الإنتاج والاستهلاك والتداول، إضافة إلى إسهام كافة المواطنين أغنياء وفقراء بدفعها، كما وان رفع سعرها يؤدي إلى زيادة حصيلتها، كما أنها تتميز بسرعة تحصيلها وبتدفقها المستمر خلال السنة، نظرا لان عمليات الانفاق تبقى مستمرة خلال العام. أما العيب الأساسي فيها هو أنها في نظر الكثيرين غير عادلة، نظرا لان الجميع يتحمل أعباءها من أغنياء وفقراء. ويندرج تحت مفهوم الضرائب غير المباشرة العديد من أنواع الضرائب:

1. ضرائب على الاستهلاك: وتفرض هذه الضرائب على دخل الفرد بمناسبة استعماله في استهلاك السلع والخدمات المختلفة، وذلك باعتبار هذا الاستهلاك كاشفا عن مقدار الفرد من دخل.

وأهم أنواع الضرائب على الاستهلاك:

*** ضرائب على رقم الأعمال:**

¹ - القيسي، اعاد حمود، المرجع السابق، ص 135.

وهي الضريبة التي تصيب البضاعة عند انتقالها ما بين المنتج والوسيط والمستهلك، وبمعنى آخر عندما تمر البضاعة بعدة مراحل إنتاجية وتجارية ابتداء من المنتج وصولاً إلى المستهلك.

* الضريبة على القيمة المضافة للبضاعة:

ويقصد بهذه الضرائب تلك التي تفرض على التحسينات التي تزيد من قيمة السلع خلال مرورها بالمراحل الإنتاجية، ويمكن النظر إلى القيمة المضافة للسلعة على أنها الفرق بين سعر شرائها وسعر بيعها. ويمكن تعريفها أيضاً بأنها ضريبة غير مباشرة تفرض على القيمة المضافة لتكلفة السلعة أو الخدمة، ويتحملها المستهلك النهائي عند قيامه بإشباع حاجاته السلعية والخدمية باستثناء ما نص عليه القانون المشرع لهذه الضريبة في باب الإعفاء. وتظهر المشكلة في هذه الضريبة في صعوبة فرضها على قطاع البيع بالتجزئة لكثرة عددهم من ناحية، ولعدم إمساحهم دفاتر محاسبية منتظمة، وعدم التزامهم بالاحتفاظ بفواتير كاملة البيانات لكافة معاملاتهم، لهذا السبب تلجأ بعض الدول النامية التي طبقت هذه الضريبة إلى إعفاء هؤلاء الممولين من الضريبة، أو إلى إخضاعهم لها على أساس التقدير الجزافي كما هو مطبق على نطاق ضيق في البلدان الأوروبية⁽¹⁾. بالإضافة إلى عدم كفاءة الجهاز الضريبي في الدول النامية في الفحص والضبط، إلى جانب انخفاض الوعي الضريبي لدى الممولين وانعكاس ذلك على الحصيلة المتوقعة لتطبيق الضريبة المذكورة.

* الضرائب الجمركية:

ويقصد بها الضرائب التي تفرض على السلع عند اجتيازها لحدود الدول الإقليمية بمناسبة استيرادها وتصديرها. وبوجه عام تضطر الدول إلى إلغاء الضرائب التي تفرض على الصادرات رغبة في زيادة حجم صادراتها وفي علاج ظاهرة انهيار معدل تبادلها التجاري. ولذا

¹ - حسين، زينب عوض الله، المرجع السابق، ص 141.

تشكل الضرائب على الواردات أهم أنواع الضرائب الجمركية. وتعكس الضرائب الجمركية نوعا وسعرا وحصيلة الأوضاع الاقتصادية المختلفة للدولة، وكذلك طبيعة بنيانها الاقتصادي حيث تهدف الضرائب الجمركية عادة إلى حماية المنتجات المحلية ودعمها في منافسة المستوردات الأجنبية، إضافة إلى الهدف المالي برفد الخزنة بالأموال من أجل تغطية أعباءها المالية.

* الضرائب على الإنتاج:

والضريبة على الإنتاج تعني أن تفرض ضريبة على السلعة في مرحلتها النهائية، أي عندما تصبح السلعة معدة للاستهلاك. وهناك صعوبة في تحديد المنتج النهائي الخاضع للضريبة، فقد تكون البضاعة محصورة نهائيا بالنسبة إلى أحد التجار، وتكون في الوقت نفسه سلعة أولية بالنسبة إلى الغير. وبسبب هذا اللبس، يجب أن يبين القانون بوضوح صفة المنتجين الخاضعين لهذه الضريبة.

2- ضرائب على التداول: تفرض هذه الضريبة على واقعة انتقال حقوق الثروات وتداولها، وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الأموال محلا لها، كقيام الفرد بشراء عقارات أو بيع التصرفات بأمواله المنقولة. جميع التصرفات القانونية للأفراد من بيع وإيجار وهبات ووصايا والتي تؤدي إلى انتقال الأموال والثروات من شخص إلى آخر تخضع لضريبة تسمى ضريبة على التداول⁽¹⁾.

ومن الأمثلة على هذه الضرائب: رسوم التسجيل العقاري، والرسوم القضائية، ورسوم انتقال ملكية السيارات الخ.

ثالثا: الضريبة العينية والضريبة الشخصية:

¹ - القيسي، أعاد حمود، المرجع السابق، ص 140

حيث تصنف الضريبة وفقا لهذا المفهوم إلى ضريبة عينية وضريبة شخصية وذلك حسب المادة الخاضعة للضريبة وطبيعتها. ويمكن تعريف الضريبة العينية "بالضريبة التي ينظر عند فرضها للوعاء الذي تنصب عليه، دون الاهتمام بالشخص المكلف وظروفه، مثل الضريبة الجمركية. أما الضريبة الشخصية فهي الضريبة التي تأخذ بالاعتبار عند فرضها حالة الممول وظروفه الخاصة أو وضعه الاجتماعي والتزاماته العائلية، مثل ضريبة الدخل. وتأخذ الضريبة الشخصية عند فرضها مجموعة من العوامل منها إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، ومراعاة الأعباء العائلية والتميز في سعر الضريبة حسب مصدر الدخل ومراعاة ديون المكلف حيث يتم حصر أعباء الدين والتساعد في سعر الضريبة.

الهيكل الضريبي:

يضم الهيكل الضريبي في أية دولة مجموعة متباينة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، النوعية منها والعامّة. بحيث تغلب عليه عادة مجموعة معينة من الضرائب تصيغه بطابعها، وان كانت توجد بعض الهياكل الضريبية التي تتقارب فيها أنصبة كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة كما هو الحال في غالبية دول أوروبا الشرقية⁽¹⁾.

ويمكن القول أن هناك علاقة وثيقة بين الهيكل الضريبي لدولة ما، والنظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي السائد في هذه الدولة، وان التغييرات التي طرأت على أهداف الضريبة في المجتمعات الحديثة من تطور أهداف الضريبة من الهدف المالي أولا، وإمداد الخزينة بأكبر حجم للإيرادات، إلى كونها أداة للتوجيه الاقتصادي قد أدت إلى ارتباط تنظيم الاستقطاع الضريبي بالهيكل الاقتصادي والاجتماعي والسياسي في المجتمع، والذي يتأثر بدوره بمستوى التقدم الاقتصادي للدولة وطريقة توزيع الدخل بها.

¹ - البطريق، يونس احمد، المرجع السابق، ص164.

ويتضح من الجدول التالي العلاقة بين التقدم الاقتصادي للدولة والذي يتحدد من خلال متوسط الدخل الفردي فيها، وبين الأهمية النسبية لكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة التي توضحها النسبة المئوية لحصيلة كل منها لمجموع الحصيلة الضريبية بشكل عام⁽¹⁾.

جدول رقم 1:1. علاقة متوسط الدخل الفردي بمتوسطات أنصبة كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

متوسط نصيب الضرائب غير المباشرة	متوسط نصيب الضرائب المباشرة	عدد الدول	متوسط الدخل الفردي بالدولار
68%	32%	20	100 - أقل
64%	36%	11	200 - 101
64%	36%	19	500 - 201
50%	50%	9	850 - 501
32%	68%	15	أكثر من 850

ولتوضيح العوامل التي تؤثر على الهيكل الضريبي سنقوم بدراسة نماذج الهياكل الضريبية في كل من الدول المتقدمة اقتصادياً والدول النامية لاستخلاص هذه العوامل.

الهيكل الضريبي في الدول المتقدمة اقتصادياً:

تتميز الدول المتقدمة اقتصادياً بارتفاع مستوى النشاط الصناعي فيها، الذي بدوره يؤثر على الهيكل الاقتصادي لهذه الدول، وبالتالي ارتفاع معدل الاستقطاع الضريبي في هذه الدول. والجدول التالي يبين ارتفاع نسبة الاستقطاع الضريبي من إجمالي الناتج القومي وذلك ما بين عامي 1966 و 1968⁽²⁾.

جدول رقم 2:1. نسبة حصيلة الضرائب إلى إجمالي الناتج القومي لمجموعة الدول المتقدمة

الدولة	نسبة حصيلة الضرائب إلى إجمالي الناتج القومي
الولايات المتحدة	28.8%

¹ - البطريق، يونس احمد، المرجع السابق، ص 185.

² - المنيف، عبدا لله علي، وآخرون، المرجع السابق، ص 65.

كندا	29.9%
فرنسا	36.8%
ألمانيا	34.9%
السويد	40.7%
المملكة المتحدة	32.6%
بلجيكا	32.3%
الدنمرك	32.8%

وتعتمد الضريبة عادة في هذه الدول على الضرائب المباشرة (و خاصة الضريبة العامة على إيرادات كل من الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين)، حيث تتراوح حصيله هذه الضرائب ما بين 63% و 94% من مجموع الحصيله الضريبية فيها وكما يتضح من الجدول التالي: (1)

جدول رقم 3:1. أنصبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة من إجمالي الحصيله الضريبية في الدول المتقدمة اقتصاديا عام 1992

الدولة	متوسط نصيب الفرد من الدخل بالدولار	نصيب الضرائب المباشرة	نصيب الضرائب غير المباشرة
سويسرا	36080	73.9%	26.1%
السويد	27010	63.4%	36.6%
الولايات المتحدة	23240	94.1%	5.9%
فرنسا	22260	70.9%	29.1%
هولندا	20480	75.8%	24.2%
المملكة المتحدة	17790	66.3%	33.7%

تضم هذه الصور ضريبة عامة على دخول الأفراد تسري على جميع الدخول الحقيقية بصرف النظر عن مصدرها، ويحدد وعاءها بناء على الإقرار الذي يقدمه المكلف، والذي يراعى فيه المقدرة الحقيقية له بما يتطلبه الخصم للأعباء العائلية والحد الأدنى لنفقات المعيشة بجانب تصاعد أسعارها، كما تضم هذه الصور عادة ضريبة نسبية على إيراد الشركات تقل

¹ - البطريق، يونس احمد، المرجع السابق، ص186.

أهميتها عن الضريبة الأولى، هذا بالنسبة للضرائب المباشرة. أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فتتميز غالبا بطابع نوعي، بحيث تصيب بصفة خاصة استهلاك السلع الكمالية كالمشروبات الروحية والروائح والسيارات. وان كانت تفرض في بعض هذه الدول ضريبة على رقم الأعمال وبحصيلة محدودة تتراوح ما بين 17% و25% من مجموع الحصيلة الضريبية، كالضريبة العامة في المملكة المتحدة ذات الحصيلة المتفاوتة التي تعفى منها السلع الضرورية، وتزداد أسعارها بالنسبة للسلع الكمالية، بحيث لا تسري على ما يقرب من 80% من نفقات عائدات العامل. وبالنسبة للضريبة الجمركية فإنها تتراوح ما بين 1% إلى 1.7% من مجموع الحصيلة الضريبة (باستثناء سويسرا التي تصل فيها النسبة إلى ما يقرب 6.8%) كما يتضح من الجدول التالي: (1)

جدول رقم 4:1. الأهمية النسبية لأنواع الضرائب غير المباشرة في الدول الرأسمالية المتقدمة من إجمالي الحصيلة الضريبة عام 1992.

الدولة	الضرائب المحلية على الإنتاج	الضرائب المحلية على المبيعات	الضرائب الجمركية	مجموع الضرائب غير المباشرة
سويسرا	2.3%	17%	6.8%	26.1%
السويد	10.7%	25%	9%	36.6%
الولايات المتحدة الأمريكية	3.5%	7%	1.7%	5.9%
فرنسا	6.3%	22.8%	-	29.1%
هولندا	5.8%	18.4%	-	24.2%
المملكة المتحدة	12%	21.6%	1%	33.7%

من الملاحظ أن هناك تناسبا طرديا بين الهيكل الضريبي وكل من الهيكل الاقتصادي والهيكل الإداري لهذه الدول، فكلما زاد ارتفاع معدل دخل الفرد يزيد الاعتمادية على الضرائب

¹ - البطريق، يونس احمد، المرجع السابق، ص 187.

المباشرة، حيث وجد من الإحصائيات أن نسبة الخاضعين لضريبة الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية تصل إلى 33.2% من عدد السكان و31% في المملكة المتحدة⁽¹⁾.

وتشكل الدخل التي يسهل على الإدارة الضريبية عن طريق الغير والتحقق من صحة الإقرارات فيها حوالي 85% من مجموع الدخل في كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة بحيث لا تصل نسبة التهرب إلا لما يقرب من 15%. أما في الدول التي تعتمد على الزراعة وأرباح المنشآت العائلية والحرفية إضافة إلى النشاط الصناعي، فإن 60% من الدخل يمكن التعرف عليه عن طريق الغير مثل فرنسا⁽²⁾.

بصفة عامة يؤدي استخدام الأنظمة والأساليب المحاسبية المتطورة في مختلف الدول المتقدمة إلى زيادة إمكانيات تطبيق الأساليب الفنية الضريبية المعقدة، كالتالي يتطلبها مثلاً فرض الضريبة على القيمة المضافة أو التوصل إلى تقدير واقعي دقيق لعناصر أوعية الضرائب نتيجة مراجعة البيانات التي تتضمنها إقرارات الممولين على الدفاتر والسجلات المحاسبية. كما يؤدي ارتفاع مستوى التكوين المحاسبي لدى المواطنين في الدول الصناعية المتقدمة إلى اتساع مجالات التعاون بينهم وبين الإدارات الضريبية، سواء من ناحية تحديد وتقدير عناصر أوعية الضرائب وخاصة ضرائب الدخل، بما يتطلبه من قيام المكلفين بتقديم إقرارات تفصيلية واقعية مدعمة بالمستندات والبيانات التي يمكن استخلاصها من الدفاتر المحاسبية، ومن ناحية قيام المكلفين أنفسهم بحساب قيمة الضرائب المستحقة. وذلك علاوة على معاونة الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب المستحقة على المرتبات والأجور وإيرادات القيم المنقولة وعلى القيمة المضافة عن طريق الحجز من المنبع.

الهيكل الضريبي في الدول النامية:

¹ - البطريق، يونس احمد، المرجع السابق، ص188.

² - البطريق، يونس احمد، المرجع السابق، ص188.

أهم خصائص الهيكل الضريبي في الدول النامية:

1. انخفاض معدل الاستقطاع الضريبي العام، الجدول التالي يبين نسبة الحصيلة الضريبية إلى إجمالي الناتج القومي ما بين عامي 1966 و 1968 لعدد من الدول النامية⁽¹⁾.

جدول رقم 5:1. نسبة حصيلة الضرائب إلى إجمالي الناتج القومي لعدة دول نامية

الدولة	نسبة حصيلة الضرائب إلى إجمالي الناتج القومي
الهند	11.6%
كوريا	11.8%
باكستان	8.3%
إندونيسيا	7.5%
تونس	20.7%
البرازيل	20.6%
مصر	18%
المغرب	16.5%
المتوسط	14.4%

ومن الملاحظ في هذا الجدول أن حجم الاستقطاع الضريبي العام يتناسب ومستوى التقدم الاقتصادي حيث انه في الجدول رقم 2 تبين أن معدل الاستقطاع الضريبي في الدول المتقدمة 33.6%، وهنا في الجدول أعلاه نجد أن معدل الاستقطاع الضريبي 14.4%، والتالي أهم أسباب انخفاض معدل الاستقطاع الضريبي في الدول النامية:

- انخفاض دخول غالبية السكان عن الحد الأدنى لمستوى المعيشة مما يحد من مقدرتها التكلفة بصفة عامة ومن عدد السكان الذين تزيد دخولهم عن حدود الإعفاء الضريبي.

- ازدياد أهمية القطاع الزراعي الذي يحتل مكانة الصدارة في الدول النامية والذي هو أصلا معفي من الضريبة في غالبية الدول النامية كما في فلسطين.

¹ - المنيف، عبدالله علي، وآخرون، المرجع السابق، ص65

- اعتماد الإنتاج الصناعي في هذه الدول على الوحدات الصغيرة التي لا تأخذ بالأسباب الحديثة للإنتاج، مما يحد من إمكانيات الدولة في فرض كل من الضرائب المباشرة على الربح الحقيقي والضرائب على الإنتاج.

- اقتصار إمكانية فرض الضرائب على أرباح الشركات في الدول النامية على عدد محدود منها، تتوافر فيه جميع متطلبات دقة تقدير وعائها من تنظيم إداري سليم ونظم محاسبية حديثة. ورغم ذلك فإن حكومات هذه الدول تحجم عن التوسع في إخضاع أرباح هذه الشركات للضريبة، وذلك من أجل تحفيزها على زيادة استثماراتها اللازمة للنهوض ببرامج الإنماء الاقتصادي، وخاصة كون هذه الشركات قد تكون أجنبية وتخضع لضرائب دول أخرى وذلك تلافياً لمنع الازدواج الضريبي.

- افتقار الدول النامية إلى أجهزة ضريبية عالية الكفاءة والخبرة، تستطيع من خلالها مراجعة الإقرارات المقدمة من قبل الممولين وحصرتهم ومتابعة نشاطهم وتحصيل ما يستحق عليهم. وبدلاً من ذلك تلجأ هذه الإدارات إلى التقدير الجزافي والمظاهر الخارجية.

2- الاعتمادية على الضرائب غير المباشرة: أي أن الصفة الرئيسية لتزويد الخزينة العامة بالأموال هي الضرائب غير المباشرة وهذا ما يتضح من الجدول رقم 5 السابق، حيث أن هناك علاقة عكسية بين معدل دخل الفرد ونصيب الضرائب غير المباشرة. وفي ما يلي أهم أسباب اعتماد هذه الدول على الضرائب غير المباشرة:

- الضرائب غير المباشرة تتميز بطابعها العيني الذي يسمح بالتوسع في فرضها بغض النظر عن مستويات الدخل.

- الثبات النسبي لوفرة حصيلة الضرائب الكمية غير المباشرة في مواجهة التقلبات الاقتصادية.

- تعد الضرائب غير المباشرة أفضل أداة غيبية للحد من استعمال السلع الكمالية ولزيادة معدل الادخار والتكوين الرأسمالي، بحيث يتحقق التوجه للحصول على السلع والمهمات اللازمة للتنمية الاقتصادية وذلك من خلال ما يملكه المجتمع من عملات أجنبية مدخرة.

- تعد الضرائب غير المباشرة أقل إضراراً من الضرائب المباشرة بالنسبة للحوافز، فضلاً عن سهولة استخدامها للرقابة على تخصيص الموارد، نتيجة لطبيعتها القائمة على اختيار أنواع معينة من السلع الاستهلاكية الخاضعة لها.

- انخفاض مستوى التكوين المحاسبي في الدول النامية لدى المواطنين والإدارات الضريبية، و مع الاعتماد على النشاط الحرفي والزراعي، تصبح هناك صعوبة في التعرف على الدخل الحقيقية للأفراد.

- عدم توافر الإدارة الضريبية ذات الأجهزة والأنظمة المتقدمة لتطبيق أحكام قوانين الضرائب المباشرة، سواء بالنسبة إلى حصر الممولين أو بالنسبة لربط وتحصيل ما يستحق عليه من ضرائب. وكذلك عدم توافر الإمكانيات الفنية للإدارة الضريبية وغيرها من الإدارات التي يمكنها من تزويد الإدارة الضريبية بالبيانات اللازمة للمراجعة والتأكد من صحة إقرارات الممولين.

- عدم توافر الوعي الضريبي الكافي لدى ممالي الضرائب المباشرة في هذه الدول لعدم تقبلهم ما يتطلبه فرض هذه الضرائب من إجراءات إدارية على جانب من التعقيد، وكذلك عدم تقديرهم لأهمية ومدى إنتاجية الإنفاق الحكومي.

- قوة النفوذ السياسي لأصحاب الثروات الضخمة والدخول المرتفعة الذين يعارضون أي اتجاه من شأنه فرض ضرائب مباشرة، أو يحولون دون تطبيق أحكام ما قد يصدر من قوانين منظمة لها.

الالتزام الضريبي:

أولاً: مفهوم الالتزام الضريبي:

تعريف الالتزام الضريبي: الالتزام الضريبي بالمعنى الواسع هو ذات صلة أو رابطة قانونية بالضريبة، والذي يتضمن الأساس المحتمل للدين، وهنا يمكن أن نطلق عليها (الدين المحتمل أو المتوقع) كما هو الحال بالنسبة لفقهاء القانون المدني حينما يتحدثون عن الحقوق المحتملة أو المتوقعة⁽¹⁾.

هذه الصلة تتميز عن الدين الفردي للضريبة بواسطة مضمونه المعقد، فهو لا يغطي فقط هذا الدين في الحال، ولكن أيضا كل سلسلة الإجراءات والالتزامات التابعة والمكملة، الخاصة أو المفروضة على الإدارة والممول. أما عن الدين الضريبي فهو الإسناد إلى القانون بمقتضاه يكون شخصا معينا ملزما بأن يقوم بأداء محدد فيما يتعلق بطبيعته. وفيما يتعلق بقيمته وحتى تاريخ محدد بالضبط، وعلى ذلك فان خاصية الالتزام الضريبي النقدية، أو المتعلقة بالذمة المالية والتي تسمح بتقديرها النقود وتضفي عليها طابعا يتشابه مع ذلك من الالتزام المعروف في القانون المدني.

تحديد الالتزام الضريبي: الالتزام الضريبي ينبغي أن يكون محددًا في مبلغه وهذا التحديد يأتي من تحديد وعاء الضريبة، وتحديد معدلها. وينبغي أن يتم تنفيذ هذا الالتزام وهو ما يحدث في تحصيل الضريبة:

1. وعاء الضريبة: ويتكون من البحث عن المادة التي ينبغي أن تفرض عليها الضريبة، بمعنى البحث عن الدخل والأرباح ورؤوس الأموال. وهذا البحث يتم إما عن طريق الإدارة نفسها بواسطة تقدير العناصر الضريبية بناء على المظاهر والعلامات الخارجية لمعيشة الممول، واما عن طريق الممول نفسه بواسطة الإقرار الضريبي.

¹ - سعد، محيي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية. الاسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية. بلا سنة، ص 167.

2. تحديد معدل الضريبة: والأمر هنا يقتضي التحديد اليقيني لدين الضريبة وهو يؤدي إلى عملية حسابية لتحديد مبلغ الضريبة عن طريق المعدل الضريبي الذي قد يكون معدلا نسبيا أو تصاعديا. ثم بعد ذلك يتم حساب الخصومات التي يجب خصمها من وعاء الضريبة.

3. تحصيل مبلغ الضريبة: حيث يأتي الالتزام الضريبي في الواقع، وهو التنفيذ بدفع مبلغ الاستقطاع. وتحصيل الضريبة يضع طرفي النظام الضريبي في مواجهة، وهما الممول الذي يدفع دينه والإدارة الضريبية التي تقبض أو تحصل حق الخزنة العامة.

ثانيا: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي:

تعريف الإقرار الضريبي: هو العمل الأول أو الأساسي الذي بواسطته يقر الممول أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية، ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية حوارا من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه⁽¹⁾.

ميعاد تقديم الإقرار الضريبي: أي أن الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، يستتبعه التزام آخر وهو ضرورة تقديمه في فترة محددة من السنة، وقد تختلف هذه الفترة وفقا لاختلاف الضريبة.

الالتزامات التكميلية للإقرار الضريبي: توجد عدة التزامات تكميلية للإقرار الضريبي، يلتزم بها الممول لكي تتحقق الإدارة الضريبية من افتراضات الصدق أو الصحة في البيانات، وهذه الالتزامات يمكن أن تدرج تحت الالتزام بالإجابة على ثلاثة طلبات هي: الإيضاح، التبرير، الإطلاع. وذلك لإزالة اللبس والغموض والاختلاط الذي قد يثور في ذهن الإدارة الضريبية، والعمل على إثبات أو إقامة الدليل على غياب أي نية للتهرب من الضريبة.

¹ - سعد، محيي محمد، المرجع السابق، ص 170.

العقوبات على الإخلال بالالتزام بتقديم الإقرار الضريبي: الإخلال بالالتزام بتقديم الإقرار الضريبي معاقبا عليه في القانون وتختلف هذه العقوبات من قانون إلى آخر، ومن بلد إلى آخر. ويمكن أن تكون هذه العقوبات عقوبات مالية أو جنائية أو تجمع بين العقوبتين.

ثالثا: الالتزام بدفع الضريبة:

مفهوم الالتزام بدفع الضريبة كالتزام مالي: الالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهري يقع على عاتق الممول، وهو بالمقابل يضع التزاما على عاتق الإدارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة، حيث تلتزم بإصدار الأشعار الضريبية الذي يحدد فيه مبلغ الضريبة، وترسله إلى الممولين.

الالتزام بالدفع والتهرب الضريبي:

إذا كنا نقرر ضرورة التزام الممولين بدفع الضريبة المقررة عليهم، وأن هذا الالتزام لا يبرر لهم بأي حال اللجوء إلى وسائل الغش أو التهرب منه، إلا أننا في المقابل نرى أن هذا الالتزام يجب أن يكون التزاما واقعا غير مغال فيه، أي أن لا تفرط الدولة في هذا الحق المقرر لها، و أن لا تقوم بفرض ضرائب بدون حدود، ويلاحظ أن التهرب من الضريبة يترجم رد فعل ضد التزام محدد، بحيث أن الضريبة بوصفها واجب يجب أن يطاع وينفذ، أما الغش الضريبي فهو يترجم الانعكاس الطبيعي أو العادل للممول، الذي يعتقد بأن الضريبة الملتزم بها أكثر مما يجب فرضه وأنها ثقيلة عليه. ويلاحظ أن رد فعل الممول إزاء الاستقطاعات الضريبية مشروطة بالمبادئ الأخلاقية وبالوعي الضريبي والنظام الضريبي. فكلما كان الوعي الضريبي

والأخلاقي ضعيفا كلما ازداد التهرب من الضريبة. وكلما كان النظام الضريبي قويا ومحكما، كلما قل التهرب الضريبي.

ويجب التمييز بين التخلص من الضريبة أو تجنبها عن طريق الاستفادة من الثغرات القانونية من قبل الممول والتي تعتبر مقبولة من قبل فقهاء القانون الضريبي، وبين اللجوء إلى الغش الضريبي وهي بكل تأكيد غير مقبولة.

الأسباب التي تؤدي إلى مقاومة الالتزام بدفع الضريبة:

توجد عدة أسباب تبرر للممولين اللجوء إلى مقاومة الضريبة وبالتالي عدم التزامهم بالدفع ومن أهم هذه الأسباب ما يلي:

- الأنانية والمصلحة الشخصية.
- الفكرة الخاطئة بأن التهرب الضريبي لا يسبب ضررا لأحد.
- السعي نحو تأكيد الاعتراض على النفقات العامة والتي قد ينظر إليها الفرد من وجهة نظر شخصية على أنها غير مفيدة.
- عدم المساواة الحقيقية أو المفترضة بين الممولين، حيث ينظر بعض الممولين إلى طوائف أخرى على أنها أحسن حظا منهم، وبالتالي يبررونها بعدم المساواة كما هو الحال مثلا في حالة الموظفين الدوليين الذين يعفون غالبا من الضريبة.
- المعدل المرتفع للضريبة وكذلك التصاعدية الثقيلة جدا والسريعة لشرائح الدخل.
- التحريض غير المباشر وغير الإرادي بان المتهربين يغتنون ويمثلون، وبالتالي إظهار عدم كفاية الإدارة الضريبية وعدم ممارستها للرقابة الضريبية بطرق جدية وصارمة.

- المواقف المتسامحة والمتساهلة لبعض الاقتصاديين ورجال السياسة والصحفيين وأصحاب النقابات المهنية وغيرهم.

الفصل الأول

المهن الحرة والمعالجة الضريبية لها

المبحث الأول: المهن الحرة

الفرع الأول: تعريف المهن الحرة وخصائصها

الفرع الثاني: نبذة تاريخية عن المهن الحرة في فلسطين

الفرع الثالث: المهن الحرة في فلسطين وبعض المؤشرات الاقتصادية

الفرع الرابع: محاسبة أرباح المهن الحرة

المبحث الثاني: الضريبة على أعمال المهن الحرة

الفرع الأول: ضريبة الدخل على أرباح المهن الحرة

الفرع الثاني: ضريبة القيمة المضافة على أرباح المهن الحرة

الفصل الأول

المهن الحرة والمعالجة الضريبية لها

المبحث الأول: المهن الحرة

تناول العلامة العربي " ابن خلدون " في مقدمته الشهيرة دراسة قضايا الفئات المهنية والاجتماعية التي عاصرها بالفعل، خلال فترة اضمحلال الدولة الإسلامية، واعتباره كشاهد عصر قام بوصف وتحليل الأحداث السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي شاهدها في الواقع، حيث تناول العديد من الفئات المهنية والاجتماعية مثل فئة الحكام والخلافة وذوي المراتب السلطانية، وفئة الصناع والزراع والتجار والمعلمين والحسبة والقضاء والفقهاء. وقام بتصنيف لأرباب النشاط الاقتصادي الطبيعي وغير الطبيعي، وهذا ما يصنف حديثا بين أصحاب العمل الإنتاجي أو الخدمي، حيث وضع "ابن خلدون" أن لكل فئة مهنية نمط معين من المهارات التي يجب أن يتميز بها أرباب كل مهنة عن أخرى، كما ركز على خاصية التعليم والتخصص وتقسيم العمل وأشار على سبيل المثال على أن الصنائع منها البسيط ومنها المركب، والبسيط هو الذي يختص بالضروريات والمركب هو الذي يختص بالكفايات. كما تناول أيضا العديد من الفئات المهنية مثل النجارة والحداة والحياكة والوراقة والغناء والشعر والجنديّة وصناعة (التوليد)، والطب والزراعة⁽¹⁾.

ولقد أشار ابن خلدون إلى طبيعة المسؤولية المهنية والاجتماعية والدينية للعديد من هذه الفئات مثل المسؤولية المهنية والاجتماعية لفئة التجار، وتحديد الأسعار وفساد الأسواق، وأشار إلى تحليل لقيمة العمل، وما يبذله الإنسان من جهد و بذل وعطاء في سبيل تحقيق معاشه

¹ - المؤتمرات العلمية لجامعة بيروت العربية، المؤتمر العلمي السنوي لكلية الحقوق، المجموعة المتخصصة في المسؤولية القانونية للمهنيين، ج4: سوسيولوجيا المهن، بيروت، 2001، ص. 205.

الطبيعي. وفي إطار تحليلي مميز، وضع ابن خلدون العلاقة بين تطور المهن ومسؤولية أصحابها في ضوء العلاقة المتبادلة بينهم وبين أصحاب السلطة السياسية والاقتصادية.

من هنا نرى أن العلماء والمفكرين العرب كان لهم السبق الأول في دراسة القضايا والمشكلات الاجتماعية، ومنها المهن الحرة في فترة من الفترات التاريخية.

الفرع الأول: تعريف المهن الحرة وخصائصها:

تعرف المهنة الحرة بأنها كل عمل يمارسه صاحبه لحسابه الخاص ويهدف من ذلك إلى تقديم خدمة عامة وتعتمد أساساً على الملكات الذهنية والتخصص والإعداد والمران الطويل. ومن أمثلتها مهنة الطبيب، المهندس، المحاسب القانوني.... الخ⁽¹⁾.

والمهن الحرة عبارة عن أعمال يمارسها أفراد يتمتعون بخبرات وتخصصات عالية، ويقدمون خدماتهم معتمدين على الجهد الذهني وتخصصاتهم وخبراتهم، وهذه المهن يأتي ربحها من العمل بصفة أساسية، ولا يدخل راس المال إلا بصفة ثانوية، فهي تقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون. وغالبا ما يقصد بالمهن غير التجارية، المهن الحرة كالطبيب والصيدلاني والمهندس ومدقق الحسابات والمحامي، والتشريعات الضريبية التي وضعت نظاماً ضريبياً مستقلاً للمهن غير التجارية (فرنسا - مصر) لم تقتصر مفهوم المهن غير التجارية، على المهن الحرة، بل توسعت به على أنه يشمل كل مهنة لا يسود راس المال وحده، فقد تكون مهنة تجارية صناعية وزراعية مثال ذلك صيادو الأسماك - المخلصون الجمركيون - الكاتب العام - الخ⁽²⁾. وقد عرف قانون رخص المهن الأردني رقم 89 لسنة 1966 المهن بأنها أي صفة أو حرفة أو تجارة أو أي عمل آخر. وهذا التعريف جاء على سبيل ترخيص المحل والمزاولة والتسعيرة، ولم يقصد به المشرع المعنى المتعارف للمهنة.

ياسين، فؤاد توفيق، الملا، وائل درويش: المحاسبة الضريبية. عمان. 1990. ص 52. ¹

الخطيب، خالد: الضريبة على الدخل اصولها ومحاسبتها في الاردن. عمان: زهران للنشر والتوزيع. بلا سنة. ص 97-²

والمهنة الحرة وفي تعريف آخر هي "عمل يمارسه صاحبه ويهدف من ذلك إلى تقديم خدمات عامة معتمدا على تخصصه وخبرته. ويحكم كل مهنة مجموعة من المعايير وطرائق السلوك التي تضعها النقابات والهيئات الممثلة لكل مهنة ويتم الاتفاق عليها ومراعاتها⁽¹⁾.

أما فقهاء القانون التجاري، فقد تعارفوا على تعريف أصحاب المهن الحرة أو الحرف على أنهم من يستغلون ملكاتهم الفكرية وما حصلوا عليه من علم وفن وخبرة في تقديم خدماتهم لمن يطلبها مقابل أتعاب يتقاضونها عن ذلك⁽²⁾.

أما القانون التجاري الأردني رقم 12 لسنة 1966 فقد أتى على ذكر المهن الحرة باستثناءها من الأعمال التجارية وعدم خضوعها لأحكام تلك الأعمال، وذلك حسب نص المادة العاشرة من القانون والتي تنص على "أن الأفراد الذين يتعاطون تجارة صغيرة أو حرفة بسيطة ذات نفقات عامة زهيدة بحيث يعتمدون في الغالب على مساعيهم البدنية للحصول على أرباح قليلة لتأمين معيشتهم أكثر من استنادهم إلى راس مالهم النقدي، كالبائع الطواف أو البائع بالموايمة أو الذين يقومون بنقلات صغيرة على البر أو سطح الماء، لا يخضعون للواجبات المختصة بالدفاتر التجارية ولا لقواعد الشهر ولا لأحكام الإفلاس والصلح الواقي المنصوص عليها في هذا القانون".

ونلاحظ أن المهنة الحرة يتطلب ممارستها قدرا من التخصص والمعرفة الفكرية، حيث لا بد لصاحب المهنة أن يكون قد حصل على مؤهل علمي معين. وقد يحتاج لممارسة مهنته إلى إجازة من جهات تنظيمية أو قانونية معينة، ويعتبر العمل هو العنصر الأساسي في المهن الحرة، أما عنصر راس المال فيكون دوره ثانويا مقارنة بدور العمل.

صيام، وليد زكريا، وآخرون، المرجع السابق، ص 266¹.

المنيف، عبدالله بن علي؛ وآخرون، المرجع السابق، ص 254².

وتعتبر المعرفة الفنية لدى المهني فيما يتعلق بالعمل الذي يلتزم به طرفاً خارجياً ينبغي مراعاته في تقدير مسلكه. وتتحقق المعرفة الفنية إذا كان المهني يحترف القيام بهذا العمل من خلال مظهر خارجي يدل على هذا الاحتراف كمؤهلات المهنة أو مكان العمل وأدواته.

ولا يكون صاحب المهنة محترفاً إلا بالنسبة للالتزامات التي تتعلق بمهنته، أما الأعمال التي يتعهد بتنفيذها ولا تدخل في مهنته التي يحترفها فيتساوى وصفها مع أي شخص عادي لعدم احترافه ذلك العمل⁽¹⁾. ذلك أن احتراف صاحب المهنة لعمل معين، لا يفترض انحصار نشاطه في هذا العمل، وقد يكون للشخص نشاط معين يحصل منه على مورد للرزق، ومع ذلك يحترف نشاطاً آخر يبرم بشأنه عقوداً يتعهد بتنفيذها، ويجني من ذلك فائدة مادية يستعين بها في كسب مورد آخر للرزق. ومثال ذلك الطبيب الذي يمارس مهنة طب الأسنان، فيكون بذلك محترفاً لهذه المهنة بتوافر شروطها، وتسري عليه المسؤولية الأخلاقية والمهنية لمهنة طب الأسنان. ولكن هذا الطبيب الذي يقوم بالاتجار بشراء وبيع العقارات بالإضافة إلى مهنته الأصلية، فإنه يعتبر فقط محترفاً لمهنة طب الأسنان، أما مهنة الاتجار في العقارات فلا تدخل في مجال الاحتراف.

المقومات الأساسية للمهنة الحرة:

أن كل باحث ودارس لطبيعة النشاط في المهنة الحرة يستطيع أن يقف ويستنتج المقومات الأساسية الآتية:

- يجب أن يتمتع كل من يزاول المهنة بمستوى عال من الكفاءة العلمية والعملية والاستعداد الذهني والخبرة العملية الطويلة التي تتناسب مع أهمية وخطورة المهنة التي سيؤديها للمجتمع.

¹ - المؤتمرات العلمية لجامعة بيروت العربية، المؤتمر العلمي السنوي لكلية الحقوق، المجموعة المتخصصة في المسؤولية القانونية للمهنيين، ج4: سوسيولوجيا المهنة، بيروت، 2001، ص. 205.

- شعوره بمسؤولية الدور والخدمة التي يقدمها للمجتمع وقدرته على تحمل هذه المسؤولية.
- شعور واعتراف من أفراد المجتمع بأهمية الدور والخدمة التي يقدمها له، وذلك عن طريق الاستمرار في طلب هذه الخدمات التي يؤديها أفراد المهنة الواحدة.
- شعور واعتراف الدولة بهذه المهنة والدور الذي يلعبه أعضاء كل مهنة والعمل على تنظيمه وضبطه.
- تجمعات أو منظمات (نقابات) مهنية تشرف على تنظيم وضبط العمل المهني ورفع مستواه، وحماية أفراد المهنة الواحدة، والعمل دائما على رفع مستواهم العلمي والعملية والمادي.
- مجموعة من القواعد والمبادئ والتقاليد التي تحكم السلوك المهني لأعضاء كل مهنة والمحافظة على كرامتها. والعمل على بث الطمأنينة في نفوس أفراد المجتمع المتعاملين مع أعضاء كل مهنة والطالبين لخدماتها.
- مجموعة من المستويات والمعايير للأداء، يكون متعارف عليها لتكون مرشدا وحكما صادقا لدقة العمل الذي قام به، والمستوى العملي الذي وصل إليه، حتى لايتهم بالتقصير والإهمال ويحمل فوق طاقته من المسؤوليات.

خصائص حسابات المهن الحرة:

- تتميز المهن الحرة عن غيرها من المشاريع التجارية والصناعية بمجموعة ميزات يمكن تلخيصها فيما يلي:
- يقدم صاحب المهنة خدمات لأفراد المجتمع يتقاضى لقاءها أتعابا في حين أن التاجر في المنشأة التجارية يقوم ببيع سلع يحصل على ثمنها كإيرادات، حيث أن مزاول المهنة الحرة لا

يشترى أوبييع سلعة ليعرف نتيجة ربحه، إنما يقدم عملا وخدمة لأفراد المجتمع يحصل بعدها على أتعاب يتفق عليها مقدما، وان أي خدمة يقدمها يصعب تحديد تكلفتها لأنها تعتمد على علمه وخبرته ودراساته وأبحاثه المختلفة. وبناءا عليه يصعب المقارنة بين تكلفة الخدمة التي قدمها وبين الأتعاب التي حصل عليها. ونتيجة لذلك لا يمكن أن نعتبر الفرق بين إجمالي الأتعاب التي حصل عليها خلال فترة زمنية، وبين إجمالي المصروفات التي دفعها من اجل الحصول على هذه الأتعاب خلال الفترة الزمنية نفسها ربحا، وإنما يعتبر هذا الفرق صافي إيراداته خلال هذه المدة.

- لا يحتاج مزاول النشاط المهني إلى راس مال كبير ليستثمره، حيث يعد راس المال عنصرا ثانويا في المهن الحرة، إذ يعتمد صاحب المهنة على مجهوداته الشخصية وكفاءته العلمية والعملية وملكاته الذهنية التي يكتسبها بمرور الزمن وبمزاولة المهنة. وكل ما يحتاجه المهني _ كل منهم حسب طبيعة عمله _ إلى مبلغ من المال لفتح مكتبه وتأمينه كالمحاسب والمحامي وفتح عيادته كالطبيب... الخ.

- تقوم العلاقة بين صاحب المهنة والعملاء على أساس الثقة المتبادلة، فنجد في بعض الأحيان أن صاحب المهنة قد يدفع مبالغ نيابة عن العملاء يستردها منهم فيما بعد، كما قد نجد بعض العملاء يقدمون مبالغ مقدما لصاحب المهنة ينفق منها على الخدمة التي سيقدمها لهم ولا نجد مثل هذه الأمور في المبادلات التجارية.

- يعتمد النشاط المهني بتحديد نتيجة أعماله على ثلاثة أسس وهي: أساس الاستحقاق وأساس النقدية أو خليط من الأساسين السابقين، بينما نجد أن المشاريع التجارية والصناعية لا تأخذ إلا بمبدأ الاستحقاق لاحتساب نتيجة أعمالها في نهاية السنة.

الفرع الثاني: نبذة تاريخية عن المهن الحرة في فلسطين

تشير الدراسات الاقتصادية في العهد العثماني، ان الميزة الأساسية للصناعة الفلسطينية انها صناعية مهنية استهلاكية خفيفة، وكان العديد من الصناعات يعمل للاستهلاك الذاتي لتلبية الاحتياجات الضرورية لمعيشة المواطن الفلسطيني مثل مهنة الحياكة والغزل ومهنة طحن الحبوب في مطاحن حبوب منتشرة في البيوت، ولكن وبالرغم من عدم توفر معطيات واحصائيات وافية ودقيقة عن الاعمال الصناعية والمهنية في هذه الفترة، وعن حصة وموقع الانتاج الصناعي في الناتج القومي الاجمالي والدخل القومي، وفي البنية الفرعية للاقتصاد الفلسطيني، الا ان هذه الصناعة بموقعها وبمستوى تطورها لم تختلف عن الوضع في جميع البلدان المتخلفة، فهي مرتبطة بالزراعة كلياً وتستخدم في الغالب مواد مستخرجة محلياً، وان الاحصائيات التاريخية للصناعة الفلسطينية تشير الى عدة حقائق:

1. انها صناعة بسيطة ومهنية حرفية واستهلاكية بالاساس وان منتجها الرئيسي معد للاستهلاك الذاتي والمحلي.

2. ان عدد العاملين بالنسبة لمحلات العمل يعكس توابع المحلات الصناعية والمحلات المهنية.¹

هذا بالنسبة الى المهن الصناعية، حيث من الملاحظ ان المهنة الحرة في هذا العصر هي بمعنى الحرفة، ولا تتمتع بالخصائص المهنية للمهنة في العصر الحاضر. ولم اجد من خلال البحث في هذه الفترة، أي احصائيات عن المهن الحرة التي كانت سائدة في فلسطين قبل الانتداب البريطاني.

وفي نهاية الفترة حتى العام 1931، بدأت عدة حقائق تشير الى احداث تغييرات في البناء التحتي للاقتصاد الفلسطيني، حصيللة هذه التغيرات هي السمة التي تجلت في توزيع السكان في

¹ سعد، احمد: التطور الاقتصادي في فلسطين. فلسطين: دار الاتحاد للطباعة والنشر. 1985ص43.

فلسطين على فروع النشاط الاقتصادي، حيث تكشف الاحصائيات انه نتيجة لربط فلسطين بعجلة الامبريالية البريطانية وتكثيف الاستيطان الصهيوني، تصارعت وتيرة الانتقال الى الراسمالية، حيث جرت تحولات ملموسة على مساحة التطور الاقتصادي والاجتماعي. ومن الدلائل البارزة التي تشير الى ذلك، انه وفقاً للمعطيات انخفضت نسبة السكان المعتمدين في معيشتهم على الزراعة من 70% - 80% قبل الاحتلال البريطاني الى 50.7% وبالمقابل زادت نسبة السكان المعتمدين في معيشتهم على الصناعة والتجارة والمهن والاعمال الاخرى. وتشير الاحصائيات ان عدد المعتمدين من السكان على اعمال المهن الحرة عام 1931 يساوي حوال 35481 شخص وهو ما نسبته 3.7% من اجمالي عدد سكان فلسطين.⁽¹⁾

وتدل معطيات الاحصاء الصناعي في فلسطين سنة 1928 على ان غالبية الايدي العاملة الفلسطينية عملت في الصناعات المهنية وذلك حسب الجدول التالي⁽²⁾.

جدول رقم 1:2. توزيع العاملين على فروع الصناعة والمهن لعام 1928.

النسبة المئوية في كل فرع	عدد العاملين	الفروع الصناعية والمهنية
4.7	854	المقالع
8.3	1484	الادوات المعدنية
0.8	136	الصباغة
8.3	1494	المنسوجات
13.7	2464	اللباس وادوات الزينة
20.6	3700	المأكولات والمشروبات والتبغ
19.7	3536	صناعة المواد الكيماوية والصناعات المتعلقة بها
5.5	992	الورق والقرطاسية والطباعة
1.3	236	الجلود والاحذية
7.6	1355	التجارة

¹ سعد، احمد، المرجع السابق، ص91.

² سعد، احمد، المرجع السابق، ص103.

النسبة المئوية في كل فرع	عدد العاملين	الفروع الصناعية والمهنية
7.5	1349	صناعة القرميد والحجارة والطين
0.9	169	صناعات متفرقة
1.1	186	الكهرباء
%100	17955	المجموع

اما بالنسبة للتنظيمات المهنية الاولى في فلسطين فقد ظهرت على شكل جمعيات عمالية في مرحلة العشرينات واقتصرت اساسا على المدن وكانت تضم العمال بغض النظر عن مهنتهم، اما التنظيم النقابي للمهنة الواحدة فلم يعرف تقريبا الا في قطاع سكة الحديد.(1)

اما في مطلع الاربعينيات فبدأت تحولات جدية للهيكلة العمالية النقابية، حيث تأسس العديد من الاتحادات النقابية التي كانت تجمع المهنة الواحدة مثل نقابة عمال البريد ونقابة عمال دائرة الاشغال العامة.(2)

أما في العهد الأردني وفي ظل غياب نمو صناعي يذكر، واستمرار نسبة عالية من البطالة التركيبية جعل من التعليم الوسيلة الرئيسية لتحسين فرص العمل لسكان الضفتين. ولقد وجد الفلسطينيون انفسهم مدفوعين اكثر من غيرهم في المجتمعات العربية نحو امتلاك المهارات والشهادات العلمية والاكاديمية وذلك بسبب فقدان الجزء الاكبر منهم لوسائل الانتاج، فقد اصبحت الشهادة هي المفتاح الرئيسي لدخول اسواق العمل المحلية والخارجية.

وشكل اصحاب المهن الفنية والعلمية والادارية والتنفيذية والمشتغلون بالاعمال الكتابية حوالي 8% من مجموع العاملين اقتصاديا في الضفة (14400 شخص) علماً بان اغلبهم كان من موظفي الدولة وخاصة من المعلمين (اكثر من 400 معلم) والاداريين والكتبة واصحاب المهن الحرة كالاطباء والمهندسين والصيدالة والمحامين.

¹ ابو الرب، محمود: اقتصاديات فلسطين. نابلس: 1991 ص188.

² ابو الرب، محمود، المرجع السابق. ص191.

وتشكل الفئات العليا من هؤلاء ما يمكن تسميته الطبقة البرجوازية الوسطى وهي قد لا تتجاوز 2% من العاملين في الضفة، في حين تشكل الفئات الأخرى (من المعلمين والممرضات واداريين وكتبة) جزءاً هاماً من فئات البرجوازية الصغيرة المعتمدة ليس على ملكية وسائل الانتاج بل على ملكية الشهادات التي تضمن لها - في سوق العمل - شروطاً أفضل مما يتوفر لفئات العمال من المزارعين والكادحين، كما ان ظروف عملها وعلاقاته تختلف كثيراً عن ظروف العمل اليدوي، وقد شكلت هذه الفئة من البرجوازية الصغيرة حوالي 6% من السكان العاملين في الضفة الغربية لعام 1961، وهي نسبة متدنية نسبياً بسبب الهجرة الواسعة لحملة الشهادات وذوي الكفاءات الاكاديمية والمهنية والفنية الى الخارج.

وقد شكل اصحاب المهن الفنية والعلمية والادارية والتنفيذية والكتابية 22.4% من مجموع العاملين اقتصادياً من الاردنيين (الغلبية من الضفة الغربية) في الخارج حسب احصاء 1961. في حين ان نسبة هذه الفئات من مجموع العاملين اقتصادياً في الضفة الغربية لا تتجاوز 8.7%. وبهذا يمكن القول ان البرجوازية الصغيرة بشقيها التقليدي والمهني الحديث تشكل حوالي 41% من السكان.⁽¹⁾

وفي عهد الاحتلال الاسرائيلي، فقد قامت سلطات الاحتلال على تكريس التشوية الموروثة من العهد الاردني في السياسة التعليمية، حيث افتقرت الضفة الغربية وقطاع غزة للتعليم المهني الزراعي والصناعي وكانت تهدف الى تخريج افواج من التلاميذ المؤهلين للتصدير، والعمل ككتبة وموظفين ومعلمين في الادارات الحكومية العربية، او المؤهلين للالتحاق بالجامعات ومن ثم للعمل في الخارج ايضاً، وقامت هذه السلطات بفتح معاهد للتدريب المهني المرتبط بمكاتب العمل والاستخدام لعمل دورات تدريب وتأهيل سريعة للقوى العاملة لتسهيل عملها في المنشآت الاسرائيلية.

¹ ابو الرب، محمود، المرجع السابق. ص 299.

الفرع الثالث: المهن الحرة وبعض المؤشرات الاقتصادية

قلنا في الصفحات السابقة ان الاقتصاد الفلسطيني تاريخياً كان في غالبيته يعتمد على الاعمال اليدوية والحرف والاعمال المهنية الاخرى والاعمال الخاصة. ولم تكن هناك صناعات كبيرة اذ اقتصر احتكار هذه الصناعات على اليهود وبامتياز من الانتداب البريطاني.

كما ان الحكومة الاردنية كما راينا ركزت على المشاريع الانتاجية في الضفة الشرقية، حيث تشير بعض الاحصائيات في عام 1961 الا ان خمس العاملين على سبيل المثال في القطاع الصناعي هم يعملون لحسابهم الخاص وهم من الفئات البرجوازية الصغيرة كالحدادين والنجارين والخياطين والخبازين....الخ.⁽¹⁾ وفي الدراسات الحديثة عن التوزيع المهني في الضفة الغربية تشير الاحصاءات الى ان غالبية العاملين يتوزعون على المهن المختلفة بشكل عام، حيث ان نسبتهم تصل الى 64%. وهم على النحو 30% يعملون في المهن الاولى و 21% يعملون في الحرف و 20.5% يعملون كفنيين مختصين وذلك حسب الاحصاءات الرسمية لسنة 1999.⁽²⁾

وتشير الاحصائيات ان 25% من عدد العاملين في الضفة الغربية يعملون لحسابهم الخاص سواء في مهنة حرة او حرفة او تجارة او مهنة اولية وذلك حسب الاحصائيات الرسمية سنة 2000.⁽³⁾

كما اشارت الاحصائيات الرسمية بان 19.9% من حجم القوى العاملة في الضفة الغربية يعملون في الحرف وما اليها من مهن حرة، سواء باجر او لحسابهم الخاص. وكذلك فان

¹ ابو الرب، محمود، المرجع السابق. ص 293

² ماس (2001)، المراقب الاقتصادي، عدد خاص - 2001، رام الله. ص 67.

³ الجهاز المركزي للاحصاء الفلسطيني(1999)، سلسلة المسوح الاحصائية الاقتصادية، مسح القوى العاملة (نيسان - حزيران 2000). 2000.

23.5% من عدد العاملين يعملون كفنيون متخصصون ومساعدون وكتبة سواء لحسابهم او باجر وذلك حسب الاحصائيات الرسمية سنة 2000.⁽¹⁾

ويلاحظ ان المستوى التعليمي مرتفع بالنسبة للفنيون والمتخصصون والمساعدون والكتبة، بحيث ان 62.5% من هؤلاء امضوا 13 سنة دراسية فاكثر، اما العاملون في الحرف والمهن فان غالبيتهم العظمى متوسطو التعليم، حيث ان نسبة 32.2% من هؤلاء امضوا 7-9 سنوات دراسية و 25.8% امضوا من 10-12 سنة دراسية وقلة الذين حصلوا على التعليم الجامعي ويشكلون 8.5%.

وتشمل فئات الفنيون والمختصون والمساعدون: المتخصصون في العلوم الطبيعية والرياضيات والهندسة والمتخصصون في العلوم الحياتية والصحة والمتخصصون في التعليم والقانون والمساعدون. وتشمل فئات العاملون في الحرف وما اليها من مهن: العاملون في المهن الاستخراجية والمناجم وفي هياكل المباني والدهانون والعاملون في المعادن والالات والعاملون في الحدادة والميكانيكيون والعاملون في الاجهزة الدقيقة والحرف اليدوية والطباعة.

الفرع الرابع: محاسبة ارباب المهن الحرة

ان طبيعة وخصائص المنشآت المتخصصة في المهن الحرة باعتبارها وحدة محاسبية، هي التي تحدد النظام المحاسبي الواجب الاخذ به من حيث اختيار انواع الدفاتر والمستندات، واختيار طرق واسلوب معالجة العمليات ذات القيم في المجموعة الدفترية من حيث الاثبات والتبويب وعرض النتائج.

ولا يختلف تطبيق المبادئ المحاسبية في المنشآت المتخصصة لارباب المهن الحرة وغير التجارية منه في المنشآت التجارية والصناعية، الا من حيث اسلوب التطبيق فقط، اذ

¹ الجهاز المركزي للاحصاء الفلسطيني(1999)، سلسلة المسوح الاحصائية الاقتصادية، مسح القوى العاملة (نيسان-حزيران 2000). 2000.

يستعمل صاحب المهنة الحرة او غير التجارية في هذه المنشآت احدى طرق المحاسبة الشائعة بما يتفق مع ظروف وحجم نشاطه وقدراته المالية ومدى التفصيل والتحليل الذي يستهدفه في تبويب وعرض نتائج اعماله وخدماته، اذ قد يستخدم صاحب المهنة الحرة الطريقة العادية في المحاسبة وهي الطريقة الايطالية، او الطريقة الفرنسية (المركزية)، او الطريقة الانجليزية او الطريقة الامريكية، التي تتسم بالبساطة او يستخدم دفتر محاسبي واحد لليومية والاستاذ معاً في ذات الدفتر وهو ما يطلق عليه دفتر اليومية استاذ.

النظام المحاسبي في منشآت المهن الحرة:

ونعني بذلك مجموعة الدفاتر المحاسبية المستخدمة وما يتعلق بها من المستندات الخاصة باثبات العمليات وفقاً لظروف وطبيعة النشاط وحجم ورغبة رب المهنة في اجراء التفاصيل والتحليل والتبويب للعمليات التي يقوم بها والخدمات التي يقدمها.

ويتطلب النظام الضريبي المعمول به في فلسطين بوجوب ادارة نظام محاسبي لصاحب المهنة الحرة باحدى السبل المتبعة التي تتناسب وطبيعة وحجم العمل، بما في ذلك سجل المقبوضات والمدفوعات، سجل زبائن، وصول استلام، قائمة ارصدة الزبائن والموردين نهاية السنة المالية، قائمة الموجودات لنهاية السنة المالية وتفاصيل اخرى خاصة بكل مهنة على حدة، فمثلاً الطبيب ملزم بادارة نظام محاسبي، يشتمل على الاقل رزنامة يومية، وصول استلام، فواتير، ادبارة مستندات خارجية. ويومية الرزنامة يجب ان تكون مشتملة:

أ. يومية تكون سجلاً مجلداً يخصص لكل يوم صفحة تسجل بها التفاصيل التالية:

- التاريخ.

- اسم كل متطبب او من يحصل على خدمة، زيارة منزلية او زيارة ليلية ويذكر:

- المبلغ الذي تم الحصول عليه من التطيب او من حصل على خدمة.

- مقبوضات من اخرين مقابل علاج (كمؤسسات او صناديق مرضى على سبيل المثال).

- رقم وصل الاستلام.

- تفصيل المدفوعات ومبالغها.

- ملاحظات.

ب. المقبوضات والمدفوعات اليومية يتم جمعها كل يوم بالحبر.

ج. التسجيل في رزنامة يومية الطبيب يتم في المواعيد التالية:

1. اسم المتطبيب عند الحصول على العلاج.

2. المقبوضات والمدفوعات خلال ثلاثة ايام من تنفيذ المعاملة.

المجموعات الدفترية المحاسبية المستخدمة في منشآت المهن الحرة:

1. دفتر يومية استاذ وهو الدفتر المستخدم وفقاً للطريقة الامريكية في المحاسبة، حيث يجمع

بين خصائص دفتر اليومية ودفتر الاستاذ في ان واحد ومن ثم نجده يشتمل على تقسيمين

رئيسيين:

اولهما: التقسيم الخاص بدفتر اليومية العادية الجانب المدين والجانب الدائن والبيان ورقم المستند

والتاريخ.

والقسم الاخر خاص بحسابات دفتر الاستاذ، حيث يفتح لكل عملية او حساب معين خانة بذات

الاسم وتنقسم كل خانة نوعية الى جانبين مدين ودائن، مثل خانة الصندوق وخانة البنك وخانة

الاتعاب وخانة التكاليف وخانة حسابات متنوعة ويجري امسالك هذا الدفتر مثلاً وفقاً لما يلي:

في حالة استلام موظفو المكتب والمنشأة المهنية مرتباتهم فإنه يتم اثبات المبلغ في خانتي المدين والدائن مع ذكر طرفي الحساب في خانة البيان. ويكون القيد على النحو التالي:

من ح/ المصروفات والإيرادات المتنوعة

إلى ح/ الصندوق.

وفيما يلي نموذج صفحة من دفتر اليومية والاستاذ مثبتا به العملية السابقة:

مصرفات حسابات راسمالية	مصرفات وايرادات متنوعة		اتعاب وتكاليف		بنك عملاء		بنك مكتب		الصندوق		المبلغ		رقم المستند	بيان	التاريخ
	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه			
				<u>50</u>							<u>50</u>				

وفي حالة مثلاً صرف مستلزمات طبية بموجب شيك يجري اثبات العملية في قسم

اليومية كالاتي:

من ح/ الاتعاب والتكاليف

الى ح/ البنك

اثبات العمليات وقيدها في الدفاتر المحاسبية:

في محاسبة المهن الحرة هناك اربعة احتمالات او اربعة حالات محاسبية يمكن ان

تحدث على النحو التالي:

1. الامانات طرف صاحب المهنة.
2. المبالغ المحصلة من العملاء تحت الحساب.
3. المبالغ التي يدفعها صاحب المهنة لحساب عملائه.
4. العمليات والخدمات تحت التنفيذ التي لم تتم في آخر السنة المالية لصاحب المهنة.

وسنقوم بمعالجة كل من هذه الحالات كل على حده:

1. الامانات طرف صاحب المهنة:

من مقتضيات النشاط المهني قيام بعض العملاء بايداع مبالغ نقدية لحسابهم على سبيل

الوديعة وذلك لقيام رب المهنة نيابة عن عميله بدفع بعض الالتزامات وسداد مصروفات ونفقات

لجهات حكومية او عامة او خاصة ومثال ذلك:

ما يحصل عليه المحاسب وخبير الضرائب من عمله تحت الحساب لسداد رسوم ومصاريف لانتهاء نزاع ضريبي أمام الادارة الضريبية، ويتم معالجة هذه العمليات محاسبياً في دفاتر رب المهنة بالطريقة التالية:

إذا اودع المبلغ لدى صاحب المهنة من قبل العميل نقيد ما يلي:

من ح/ البنك

الى ح/ العميل (امانات)

إذا قام صاحب المهنة بتسديد مبالغ نيابة عن العملاء نقيد:

من ح/ العميل (امانات)

الى ح/ البنك

إذا قام رب المهنة باداء اعمال وخدمات للعميل وارسل له فاتورة الاتعاب نقيد:

من ح/ العميل

الى ح/ الاتعاب

نموذج افتراضي:

اجرى اسامة صبري المحاسب القانوني العمليات الاتية:

1. في 2003/1/1، سدد بشيك بمبلغ 75 دينار الى مصلحة الضرائب نيابة عن عميله حمد

نزال تحت حساب الضرائب المستحقة.

2. في 2003/1/6، حصل شيك بقيمة 400 دينار من العميل سامر بهجت تحت حساب تسديد

قسط البنك العربي.

3. في 2003/1/8، حصل مبالغ مستحقة للعميل احمد زكي قدرها 500 دينا بناء على حكم قضائي ضد عملائه.

4. في 2003/1/12، ارسل الى العميل احمد زكي فاتورة بالاعتاب عن مهمة تحصيل المبالغ المذكورة بقيمة الفاتورة 50 دينار ووافق العميل احمد على خصمها من حسابه.
المطلوب اثبات العمليات السابقة في دفتر اليومية:

75 من ح/ محمد نزال 2003/1/1

75 الى ح/ البنك العربي (ح/جاري)

تسديد الضرائب المستحقة بموجب الشيك

400 من ح/ البنك العربي (ح/جاري) 2003/1/6

400 الى ح/ سامر بهجت

استلام شيك برقم من سامر بهجت على الحساب

450 من ح/ البنك العربي (ح/جاري) 2003/1/8

450 الى ح/ احمد زكي

تحصيل مبالغ مستحقة من عملاء احمد زكي وايداعها في البنك

500 من ح/ احمد زكي 2003/1/16

500 الى ح/ الاعتاب

اثبات قيمة الاعتاب المستحقة عن تحصيل مبالغ بموجب الفاتورة رقم

2. المبالغ المحصلة من العملاء تحت الحساب:

يتلقى اصحاب المهن الحرة في معظم الحالات مبالغ من العملاء تحت الحساب عن اعمال وخدمات مطلوب القيام بها، وعقب تنفيذها يرسل صاحب المهنة مطالبة (فاتورة) الى عميله باجمالي الاتعاب المطلوبة، بعد خصم السابق دفعه تحت الحساب ويكون المبلغ المتبقي هو صافي قيمة الاتعاب.

والقاعدة المطبقة في مثل هذه الحالات، انه لا يمكن ارسال فاتورة بالحساب الى العميل ما دامت الخدمة تحت التنفيذ ولم تنته بعد، ويخرج عن هذه القاعدة الحالات المتفق عليها من حيث اعتبار أي مبلغ محصل كاتعاب عن كل مرحلة منتهية من العملية المطلوب انجازها.

وتكون القيود المحاسبية على النحو التالي:

عند اتمام عملية الخدمة التي قدمها صاحب المهنة

من ح/ العميل

الى ح/ الاتعاب

اثبات قيمة الاتعاب بموجب فاتورة رقم

عند تحصيل مبلغ الفاتورة (الباقى) يجري القيد المحاسبي

من ح/ البنك

الى ح/ العميل

اثبات تحصيل وتسديد قيمة الاتعاب المستحقة بموجب الايصال رقم

ج. المبالغ التي يدفعها صاحب المهنة لحساب عملائه:

يتطلب العمل بالنسبة لارباب المهن الحرة في غالب الاحيان القيام باداء وصرف مبالغ نيابة عن العملاء، فمثلاً يقوم الجراح بدفع اتعاب طبيب التخدير نيابة عن المريض، ويقوم المحامي بتسديد المصاريف والرسوم القضائية نيابة عن موكله، ويقوم المحاسب وخبير الضرائب بدفع مصاريف انتقال واقامة مساعديه الى مقر العملاء لاداء خدمات مهنية، وكذلك دفع مصاريف التسجيل والشهر بعض التصرفات او العقود التجارية لحساب بعض العملاء، على ان يقوم بعد ذلك صاحب المهنة بتحصيل هذه المبالغ من العملاء عن طريق خصم هذه المبالغ من اموال العملاء المودعه طرفه في حساب البنك او المطالبة بها عند تحصيل الاتعاب المستحقة على العميل. وفيما يلي الطريقة التي يمكن اتباعها وتحملها على العملاء في دفاتر صاحب المهنة.

- يفتح في دفاتر صاحب المهنة حسابا يطلق عليه حساب مدفوعات نيابة عن العملاء، حيث يكون مديناً بالمدفوعات التي تتم نيابة عن العملاء ويكون حساب البنك دائناً ويكون القيد المحاسبي هو:

100 من ح/مدفوعات بالنيابة عن العملاء

100 الى ح/البنك

اثبات قيمة المدفوعات نيابة عن العملاء بقيمة الشيك رقم

- وعند اتمام العملية ومحاسبة العميل يرسل صاحب المهنة الفاتورة اليه بعد الاتفاق معه على القيمة الاجمالية للفاتورة. ويتم التوجيه المحاسبي التالي باساس ان هذه القيمة الاجمالية مثلاً 400 دينار:

400 من ح/العميل

الى مذكورين

345 ح/مدفوعات نيابة عن العملاء

55 ح/الاعاب

تحميل العميل المدفوعات والاعاب بمقتضى الفاتورة رقم —

ومما يجدر ذكره ان رصيد حساب المدفوعات نيابة عن العملاء في اية لحظة يمثل جملة المدفوعات التي تمت فعلاً ولم يصدر بها فواتير بعد، ويدور هذا الرصيد في اخر السنة المالية لصاحب المهنة في جانب الاصول بقائمة المركز المالي ضمن الاصول المتداولة كمفردة مستقلة باسم: مدفوعات نيابة عن العملاء. ويجب فحص المبالغ التي لن تحصل من حساب المدفوعات نيابة عن العملاء واظهارها كديون معدومة. ويكون القيد على النحو التالي:

من ح/الديون المعدومة

الى ح/المدفوعات نيابة عن العملاء

اثبات قيمة الديون المعدومة

ونقل في نهاية السنة المالية في حساب الارباح والخسائر

من ح/الاييرادات والمصروفات

الى ح/الديون المعدومة

اقفال ح/الديون المعدومة في نهاية السنة

العمليات والخدمات تحت التنفيذ التي لم تتم في آخر السنة المالية لصاحب المهنة:

في حالة الاخذ بقاعدة الاساس النقدي في تحديد نتائج اعمال وخدمات صاحب المهنة فانه لن يؤخذ بالاعتبار الاعمال التي لم تتم ولا زالت تحت التنفيذ في اخر فترة مالية، بمعنى انه لا يقيد لها أي قيمة ولا تقيد في الدفاتر الى ان يتم انجازها فعلاً والانتهاؤها منها ومن ثم تحرر فاتورة المطالبة بالاتعاب الخاصة بها.⁽¹⁾

اما في حالة الاخذ بقاعدة الاستحقاق فانه يعالج العمليات والخدمات تحت التنفيذ على غرار المعالجة التي تتعلق بالبضاعة تحت التشغيل في المشآت الصناعية، حيث يرحل رصيد اول المدة للعمليات غير التامة والخدمات تحت التنفيذ الى جانب المدين من حساب الايرادات والمصروفات ويرحل رصيد اخر المدة لها الى جانب الدائن من حساب الايرادات والمصروفات على ان يشمل حساب الاتعاب قيمة العمليات والخدمات المنفذه فعلاً وارسل بمبالغها فواتير المطالبات للعملاء، وجعلت حساباتهم مدينة بها.⁽²⁾

وتكون القيود المحاسبية بدفتر اليومية طبقاً لقاعدة الاستحقاق على الوجه الاتي:

من ح/الاعمال غير التامة وتحت التنفيذ

الى ح/الايرادات والمصروفات

وتمشياً مع سياسة الحيطة والحذر فانه قد يقوم صاحب المهنة بتكوين مخصص بكامل قيمة الاعمال والخدمات تحت التنفيذ وفقاً لقيمتها المقدرة ويحمل بهذا المخصص حساب الايرادات والمصروفات ويكون القيد على النحو التالي:

¹ احمد، بهجت محمد: المحاسبة في شركات التامين ومحاسبة ارباب المهن الحرة. القاهرة: مكتبة عين شمس. بلا سنة.ص154.

² احمد، بهجت محمد، المرجع السابق. ص154.

من ح/الايادات والمصرفوات

الى ح/مخصص الاعمال والخدمات غير تامة تحت التنفيذ

وفي اخر السنة المالية يتم اقفال اعمال وخدمات تحت التنفيذ بنقل رصيده الى حساب
الايادات والمصرفوات وفقاً للقيود الاتي:

من ح/الايادات والمصرفوات

الى ح/الاعمال والخدمات تحت التنفيذ

ثم يجري تقدير هذه الاعمال والخدمات تحت التنفيذ ولم تنته بعد حتى نهاية السنة المالية
ويجري التوجيه المحاسبي الاتي:

من ح/الاعمال والخدمات تحت التنفيذ

الى ح/الايادات والمصرفوات

وفيما يتعلق بحساب المخصص السابق تكوينه في آخر العام السابق، فانه تعدل قيمته
بالزيادة او النقصان، بحيث تكون مساوية لقيمة الخدمات والاعمال تحت التنفيذ في آخر السنة
المالية مع اجراء قيود التسوية اللازمة.

هذا ويظهر الرصيد المدين لحساب العمليات والخدمات التي لم تتم (تحت التنفيذ) في
نهاية السنة المالية في قائمة المركز المالي كأحد الاصول المتداولة. ولتوضيح ما سبق نورد
المثال التالي: فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر احمد المحاسب القانوني:

- بلغت قيمة الاعمال والخدمات غير التامة، حيث لا زالت تحت التنفيذ في 2003/12/31،
1000 دينار.

- قدرت قيمة الاعمال والخدمات تحت التنفيذ في 2003/12/31، بمبلغ 1500 دينار.
- يجري العمل على قيام صاحب المهنة بتكوين مخصص لهذه الاعمال والخدمات يعادل 100% من قيمتها المحددة بطريق التقدير.

والمطلوب:

1. اجراء التسويات الخاصة بالاعمال والخدمات تحت التنفيذ في 2003/12/31، واطهار اثرها على الحسابات الختامية.
2. اجراء التسويات الخاصة بالاعمال والخدمات تحت التنفيذ عن السنة الحالية المنتهية في 2003/12/31، واطرها على الحسابات الختامية.

الحل:

اولاً: التسويات الخاصة بالاعمال والخدمات تحت التنفيذ في 2003/12/31، واطرها على الحسابات الختامية:

1000 من ح/الاعمال والخدمات تحت التنفيذ

1000 الى ح/الايرادات والمصروفات

اثبات قيمة الاعمال والخدمات التي لم تتم حتى 2003/12/31

1000 من ح/الايرادات والمصروفات

1000 الى ح/مخصص الاعمال والخدمات تحت التنفيذ

تكوين مخصص بنسبة 100% من قيمة الاعمال والخدمات تحت التنفيذ

ح/اليرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في 2003/12/31

اصول	خصوم
1000 الى ح/مخصص الاعمال والخدمات تحت التنفيذ	1000 من ح/الاعمال والخدمات تحت التنفيذ

قائمة المركز المالي في 2003/12/31

اصول	خصوم
1000 الاعمال والخدمات تحت التنفيذ	
1000 مخصص اعمال وخدمات تحت التنفيذ	

ثانياً: التسويات الخاصة بالاعمال والخدمات تحت التنفيذ في 2003/12/31، واثرها على الحسابات الختامية:

1000 من ح/اليرادات والمصروفات

1000 الى ح/الاعمال والخدمات تحت التنفيذ

اقفال ح/الاعمال والخدمات تحت التنفيذ عن السنة المالية المنتهية في 2003/12/31

1500 من ح/الاعمال والخدمات تحت التنفيذ

1500 الى ح/اليرادات والمصروفات

اثبات قيمة الاعمال والخدمات التي لم تنته (تحت التنفيذ عن السنة المنتهية في 2003/12/31)

1500 من ح/ الإيرادات والمصروفات

1500 الى ح/مخصص الاعمال والخدمات تحت التنفيذ

تسوية قيمة المخصص بما يعادل 100% من قيمة الاعمال والخدمات تحت التنفيذ في

2003/12/31

ح/الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في 2003/12/31

اصول	خصوم
1000 الى ح/الاعمال والخدمات تحت التنفيذ	1500 من ح/الاعمال والخدمات تحت التنفيذ
500 الى ح/مخصص الاعمال والخدمات تحت التنفيذ	

قائمة المركز المالي في 2003/12/31

اصول	خصوم
1000 الاعمال والخدمات تحت التنفيذ	
مخصص اعمال وخدمات تحت التنفيذ 500	

قائمة الدخل (حساب الإيرادات والمصروفات):

نظرا لان طبيعة نشاط أرباب المهن الحرة هو اداء اعمال وخدمات، ولا تستهدف عمليات بيع وشراء السلع والحاجيات، حيث أنهم يحصلون على اتعاب ومكافآت مقابل ما يقدموه

الى عملائهم من خدمات مهنية، وكذلك فان قائمة الدخل لا تصور كما هو الوضع في المنشآت التجارية والصناعية في صيغة حساب التشغيل والمتاجرة، او حساب الارباح والخسائر، ولكن الصيغة الملائمة لطبيعة هذا النشاط هي ان تكون قائمة الدخل في صيغة حساب الايرادات والمصروفات.⁽¹⁾

ويدرج في الجانب الدائن من حساب الايرادات والمصروفات مختلف الايرادات والمقبوضات والارباح، ويدرج في الجانب المدين من هذا الحساب جميع التكاليف والمصروفات والخسائر خلال الفترة المالية، علما بأن هذا الحساب يعد لاطهار نتيجة الاعمال خلال هذه الفترة المالية. وبمقارنة الجانب الدائن بالجانب المدين يمكن التعرف على مدى وجود فائض في الايرادات (رصيد دائن) او عجز فيها (رصيد مدين).

ويحكم حساب الايرادات والمصروفات لارباب المهن الحرة قواعد محددة هي:

1. قاعدة الاستحقاق: ووفقاً لهذه القاعدة يتم تطبيق مبدأ الايراد المكتسب، حيث يؤخذ في الاعتبار جميع الايرادات المكتسبة خلال الفترة المالية وكافة المصروفات والاعباء المتعلقة بها، فيدرج في قائمة الدخل عن فترة مالية معينة مبالغ الاتعاب والمكافآت التي صدرت بها مطالبات (فواتير)، بغض النظر عن تحصيل مبالغها من العملاء او عدم تحصيلها في نهاية المدة. كما تتضمن الايرادات المتعلقة بالخدمات التي لم تتم (تحت التنفيذ) في نهاية هذه الفترة، ويؤخذ بعين الاعتبار كافة المصروفات التي دفعت فعلاً او تلك المستحقة الدفع في تاريخ انتهاء الفترة المالية طالما انها تتعلق بها. على ان يراعى استبعاد الاعباء والمصروفات المدفوعة مقدماً، حيث أنها تخص فترة تالية. وكذلك يراعى الاخذ بسياسة الحيطة والحذر.

¹ احمد، بهجت محمد، المرجع السابق. ص 159.

2. قاعدة الاساس النقدي: جوهر هذه القاعدة في التطبيق ان يراعى عند تحديد نتائج واعمال وخدمات رب المهنة، واعداد حساب الايرادات والمصروفات، الاخذ بكافة ما حصل عليه من ايرادات من العملاء والتي صدر بها فواتير وحصلت فعلاً قبل نهاية الفترة المالية المعد عنها هذا الحساب. ومن ثم لا يؤخذ في الاعتبار الفواتير التي صدرت ولم تحصل مبالغها حتى نهاية هذه الفترة المالية، وكذلك عدم الاعتماد بقيمة الاعمال والخدمات التي لم تتم حتى نهاية هذه الفترة، حيث لم يتم تحصيل قيمتها بعد، وكقاعدة عامة فانه يؤخذ بجميع الايرادات المقبوضة خلال الفترة المالية بغض النظر عن كونها تتعلق باعمال وخدمات سيتم تنفيذها خلال الفترات التالية.

كما انه لا يعد اطلاقاً بالاييرادات المستحقة لرب المهنة من اعمال وخدمات نفذت فعلاً خلال الفترة المالية المعد عنها حساب الايرادات والمصروفات والتي لم يتم قبضها فعلاً خلال نفس الفترة المذكورة. وفيما يتعلق بمعالجة الاعباء والمصروفات فانها تؤخذ في الاعتبار وتدرج في حساب الايرادات والمصروفات متى تم دفعها فعلاً. سواء تعلقت هذه الاعباء والمصروفات بالفترة الحالية او تتعلق بخدمات واعمال تخص سنوات ماضية او تخص خدمات واعمال ستؤدى في المستقبل أي خلال فترة تالية، هذا مع مراعاة عدم الاعتماد بالاعباء والمصروفات التي تتعلق باعمال وخدمات ادبت فعلاً خلال الفترة ولم تدفع. كذلك استبعاد المصروفات المدفوعة مقدماً عن خدمات تتعلق بفترات مالية تالية.

3. القاعدة المشتركة-قاعدة المقبوضات والمدفوعات-وهذه القاعدة تجمع بين خصائص قاعدتي الاستحقاق والاساس النقدي، حيث أن جوهرها هو الاخذ بقاعدة الاستحقاق فيما يتعلق بالاعباء والمصروفات والخسائر. والاخذ بقاعدة الاساس النقدي فيما يتعلق بالاييرادات والاعتاب. ويطلق على قيمة الدخل في هذه الحالة تسمية حساب المقبوضات والمصروفات، نظراً لان جانب الايرادات في القائمة يقتصر على المقبوضات المحققة فعلاً وهذه القاعدة تعتبر افضل واصح

الطرق لتحديد نتائج اعمال وخدمات ارباب المهن وهي اكثر الطرق المستخدمة انتشاراً لاعداد قوائم الدخل لهذه الطائفة.

قائمة المركز المالي (الميزانية):

قلنا ان طائفة ارباب المهن الحرة لا تحتاج الى رؤوس الاموال الكبيرة، رغم اهمية ذلك في بعض الحالات تمشياً مع مقتضيات التقدم العلمي والتكنولوجيا المعاصرة، ومؤدى ذلك ان راس المال سوف يتمثل في غالب الاحوال في النقدية بالبنك او الصندوق. وكذلك في قيم ما يشتريه من اثاث ولوازم التأسيس التي تتطلبها طبيعة عمله المهني مثل اجهزة الاشعة والكهرباء والات الجراحة والادوات الجراحية والاجهزة الطبية للطباء... الخ.

ويقوم صاحب المهنة في نهاية السنة المالية، بتصوير الميزانية التي توضح المركز المالي لمنشأته في نهاية الفترة، وهو في سبيل ذلك يطبق نفس القواعد المتبعة في اعداد الميزانية في المنشآت التجارية، وتشمل هذه القائمة ارصدة الحسابات المفتوحة في نهاية الفترة المالية، وبدفتر الاستاذ العام عقب اعداد حساب الايرادات والمصروفات. وتتضمن هذه الارصدة مجموعة راس المال والخصوم، والمجموعة الثانية تشمل بنود الاصول. أي الموجودات الخاصة بالمنشأة مبوبة الى اصول ثابتة. ويتم تقييم الاصول الثابتة بسعر الكلفة ناقصاً مخصص الاهلاك.

وفيما يتعلق بالاصول المتداولة فانه يتبع عند تقييمها سياسة الحيطة والحذر، حيث يتم تقييم الاعمال والخدمات التي لم تتم في نهاية الفترة المالية على اساس قيمة ما تم تنفيذه فعلاً، على ان يستبعد منها أي تخفيضات محتملة في الاتعاب، او أي مبالغ ينتظر عدم تحصيلها. والهدف من ذلك عدم اظهار ارباح غير محققة.

كذلك يستبعد من رصيد حساب العملاء نظير اتعاب، وحساب المدفوعات نيابة عن العملاء: المبالغ التي لن تحصل كديون معدومة، ويتم كذلك تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بهدف اظهار الديون الجيدة كمفردة من مفردات الاصول المتداولة. كما يراعى تكوين أي مخصصات اخرى لازمة لمواجهة أي خسائر يحتمل حدوثها.

المبحث الثاني: الضريبة على اعمال المهن الحرة

سوف نتناول في هذا المبحث فرعين رئيسيين: الفرع الاول يتعلق بضريبة الدخل على ارباح المهن الحرة وذلك حسب القانون الساري لدينا في الضفة الغربية - وهو قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964- وسيتم لقاء الضوء على التشريعات المقارنة من حيث الوعاء والالتزيمات والاعفاءات والربط والتحصيل، واخيرا كيفية حساب الدخل الضريبي.

اما الفرع الثاني من هذا المبحث، فسوف نتناول فيه ضريبة القيمة المضافة على ارباح المهن الحرة حسب النظام المعمول به في فلسطين، من حيث تعريفها واهميتها والاحكام القانونية، واخيرا طريقة احتساب ضريبة القيمة المضافة.

الفرع الاول: ضريبة الدخل على ارباح المهن الحرة:

المطلب الاول: الوعاء الضريبي على ارباح المهن الحرة في التشريع المقارن تعريف الوعاء الضريبي:

تعريف الوعاء الضريبي: يمكن تعريف الوعاء بانه المادة او المال او الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء حسب الانظمة المحددة لذلك، وعلى هذا الاساس يمكن ان تفرض الضريبة على الدخل او على راس المال او الدخل وراس المال معاً او الأفراد.

ويطلق على وعاء الضريبة أيضا مصطلح مطرح الضريبة، وهو العنصر أو الموضوع التي تفرض عليه الضريبة. وسنتناول الوعاء الضريبي على أرباح المهن الحرة حسب التشريعات المقارنة (التشريع المصري، التشريع اللبناني، التشريع الأردني) ومن ثم حسب التشريع الساري لدينا في الضفة الغربية.

الوعاء الضريبي على ارباح المهن الحرة في التشريع المصري:

كان النظام القديم للضريبة على ارباح المهن غير التجارية، الذي كان معمولا به في الفترة الاولى من فبراير 1939 لغاية 1950 يقوم على سريان الضريبة على ارباح مهن معينة حددها القانون، وهي أرباح مهنة الطبيب والمحامي والمهندس المعماري والمحاسب والخبير. كما كانت تسري على ارباح كل مهنة غير تجارية تعين بقرار من وزير المالية. وفيما يلي اهم القرارات الوزارية الخاصة باضافة بعض المهن: القرار الوزاري رقم 105 لسنة 1940 اضافة مهنة طبيب الاسنان والطبيب البيطري والقابلة والمولدة والحكيمة. القرار الوزاري رقم 16 سنة 1954 باضافة مهنة الطبيب المحلل البكتيريولوجي. القرار الوزاري رقم 25 سنة 1945 باضافة كل من مهنة طبيب الاشعة واصحاب معامل التحليلات والمهندس الزراعي والمؤلف والمترجم والمقريء والرسام والمصور والمنال والموسيقي والملحن والعازف والمغني والممثل وذلك بشرط ان لا يستعين من يزاول هذه المهن هو ومن يشاركه بعمل اكثر من ثلاثة اشخاص من مهنته⁽¹⁾

وقد تغير هذا النظام الضريبي الخاص بالمهن غير التجارية بصدور القانون رقم 146 لسنة 1950 اعتباراً من اول يناير سنة 1951، حيث اصبحت هذه الضريبة تسري على المهن غير التجارية بصفة عامة، وبذلك اصبحت هي ضريبة القانون العام يخضع لها أي نشاط لا

¹ احمد، بهجت محمد، المرجع السابق. ص104.

يخضع لضريبة نوعية اخرى، بعد ان كانت ضريبة الارباح التجارية والصناعية هي ضريبة القانون العام. وبذلك نصت المادة 72 من القانون رقم 14 سنة 1939 بعد تعديلها بالقانونين 146 لسنة 1950 و 147 لسنة 1952 على سريان هذه الضريبة على ارباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممولون بصفة مستقلة ويكون العنصر الاساسي فيها العمل، وعلى كل مهنة او نشاط لا يخضع لضريبة اخرى⁽¹⁾.

الايادات الخاضعة للضريبة:

وبالنسبة للقانون المعمول به حالياً وهو قانون الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص العاديين رقم 187 سنة 1993 فتقضي المادة 66 منه بسريان الضريبة على صافي ارباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الاساسي فيها العمل اذا كانت ناتجة عن مزاوله المهنة او النشاط في مصر، كما تسري الضريبة على صافي الارباح الناتجة عن مزاوله المهنة في الخارج اذا كان المركز الرئيسي او الدائم لمباشرة الممول للمهنة في مصر، فضلا عن سريان الضريبة على اية ايرادات ناتجة من أي مهنة او نشاط لم تتناولها صراحة هذه الضريبة باعتبارها ضريبة القانون العام⁽²⁾.

اسس تحديد الايرادات الداخلة في وعاء الضريبة:

بالنسبة للاشخاص المقيمين في مصر، حيث تقضي المادة 67 من قانون الضريبة الموحدة بان تحدد الايرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً على اساس صافي ارباح العمليات خلال السنة السابقة، بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة، ومنها على سبيل المثال رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسم مزاوله المهنة والضرائب المباشرة والمتعلقة بمباشرة المهنة، وذلك الى جانب الضرائب غير المباشرة التي تعد من التكاليف اللازمة لمزاوله المهنة، كضرائب الدبغة والرسوم الجمركية.

2 احمد، بهجت محمد، المرجع السابق. ص105.

² البطريق، يونس احمد، المرجع السابق. ص309.

وبالنسبة للأشخاص غير المقيمين، فقد فرق القانون فيما يتعلق بغير المقيمين بين الأجنبي والمصري، ففيما يتعلق بالأجنبي غير المقيم، تقضي المادة 70 من القانون بفرض ضريبة بسعر 20% وبدون أي تخفيض على إجمالي كل مبلغ يحصل عليه مقابل قيامه بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة إيراداتها للضريبة، على أن يتم حجز قيمة الضريبة من المنبع عن طريق الأفراد والجهات الذين يقومون بالسداد وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال خمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر مصحوبة بالنموذج أربع وثلاثون مكرر ضريبة موحدة أو أي ورقة تتضمن البيانات الواردة بهذا النموذج.

أما فيما يتعلق بالمصري غير المقيم، فيعامل معاملة المقيمين بمصر فيما يتعلق بسداد الضريبة المستحقة على ما يحصل عليه مقابل نشاطه المهني في مصر طبقاً للقواعد العادية.

أهم المبادئ القانونية التي قررتها محكمة النقض فيما يتعلق بالوعاء الضريبي على أرباح المهن الحرة في مصر:

حيث أنه في الطعن رقم 411 سنة 41 من جلسة 1976/04/22 قررت محكمة النقض أن النشاط الذي يزاوله الممول بقصد ربح مالي ولا يخضع لضريبة نوعية، يخضع لضريبة المهن غير التجارية، لا يشترط في هذا النشاط أن يتخذه صاحبه مهنة معتادة.

كذلك قضت المحكمة في طعن رقم 549 سنة 35 في جلسة 1973/5/16 بأن أعضاء هيئة التدريس في الجامعات يخضعون للضريبة على أرباح المهنة غير التجارية بالنسبة للأرباح التي يحققونها من نشر بحوثهم ومؤلفاتهم.

وكذلك قضت المحكمة في إحدى جلساتها بتاريخ 1995/11/27 على أن المهن غير التجارية تسري الضريبة عليها على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى، وبذلك تكون الأرباح التي يحققها المرشدون السياحيون من مزاوله مهنتهم على استقلال ولحسابهم الخاص خاضعة لضريبة المهن غير التجارية.

الوعاء الضريبي على دخل المهن الحرة في التشريع اللبناني:

تشمل المهن الحرة حسب القانون الضريبي اللبناني كافة المهن التي لا يمكن تصنيفها في عداد المهن التجارية والصناعية، ويعد في جملة المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل وفقاً للمعدلات المحددة لأرباح المهن غير التجارية، كل شخص يمارس مهنة أو عملاً أو نشاطاً يبرز فيه إنتاجه الشخصي من علم أو معرفة أو فن أو خبرة. ولا تشمل هذه المهن على عمليات الوساطة الجارية بالشراء أو البيع أو بالتأجير ويتغلب فيها قيمة الانتاج المعنوي أو الأدبي أو العلمي أو الفني على باقي العناصر. ويدخل في عداد هذه النشاطات والمهن الخاضعة للتكليف لضريبة الدخل وفقاً لمعدلات الأرباح غير التجارية وغير الصناعية كما جاء في ملحق القرار رقم 1/1475 بتاريخ 14 حزيران 1966، والمهن والنشاطات التالية:¹

-التأليف والترجمة والنشر لغير غايات تحقيق الربح.

-كل مهنة حرة أو عمل أو نشاط مماثل يمارسه شخص ينتمي الى نقابة منظمة وان كانت تتضمن العناية بأشغال الغير (كالمحامين وكلاء التفليسة والخبراء لدى المحاكم).

-الرسم والنحت والتصوير الفني والخط والنقش.

-الخطاطة بالأجرة وكذلك التخريم والتطريز.

-الهندسة المستقلة عن المقاولات.

-مزاولة فنون الرياضة لقاء بدل.

-المستشفيات التي تستهدف الكسب.

-الطب على أنواعه والتمريض خارج العيادات والمستشفيات.

¹ فرحات , فوزت: المالية العامة " التشريع الضريبي العام". بيروت: مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع. 1997. ص132.

-الحلاقة والتزيين والتجميل.

-مختبرات التحليل.

-التدريس والتعليم والتدريب.

-الصحافة العقائدية.

-المحاسبة وتدقيق ومراقبة الحسابات.

-رثي الالبسة وكيها وصباغتها.

-الرقص والموسيقى والغناء والتمثيل.

-كتابة العدل والمختارية وكتابة العرائض والترجمة وتعقيب المعاملات.

والجدير بالذكر ان التعداد الوارد في قرار وزير المالية الانف الذكر، وكذلك ملحق هذا القرار قد جاء على سبيل المثال وليس الحصر، مما يسمح للدوائر المالية المختصة بان تحكم بحرية في كل حالة بما يتناسب مع مصالحها واهدافها، هذا ونلفت الانتباه الى الغاء التمييز في المعدلات ونسب الربح بين الارباح التجارية والصناعية وبين الارباح غير التجارية ابتداء من موازنة 1985.

الوعاء الضريبي على دخل المهن الحرة في التشريع الاردني

اخضع المشرع الضريبي الأردني المهن غير التجارية (المهن الحرة) لضريبة الدخل، وذلك حسب نص المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985، حيث نصت تلك المادة على انه يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لاي شخص او يجنيه منها من ارباح او مكاسب أي عمل او حرفة او تجارة او مهنة او صنعة مهما كانت المدة التي جرت

فيها ممارسة ذلك العمل او تلك الحرفة او التجارة او المهنة او الصناعة ومن أي معاملة او صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل او تجارة.

وهكذا لا يوجد قانون ضريبي خاص بالمهنة غير التجارية كما في التشريعات الفرنسية والمصرية، حيث ان المشرع الأردني اعتمد نظام الضريبة الموحدة ولم يفرق بين الاعمال التجارية وغير التجارية والحرف والمهنة. أي لا يوجد تفريق بين المهنة التي مصدرها راس المال او العمل الشخصي او كليهما معاً، وكذلك لم تشترط هذه الفقرة سنوية الضريبة، حيث ان الفقرة المذكورة اخضعت الدخل من هذه المهنة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارستها وحتى انها اعتبرت كسب المعاملة الواحدة والصفقة الواحدة التي تعتبر بمثابة عمل او تجارة خاضعة للضريبة، وعليه فان الشخص الذي يزاول العمل في أي مهنة تجارية او صناعية او أي عمل اخر عن أي فترة من سنة الدخل مهما قلت، يكون دخله خلال تلك الفترة حتى نهاية سنة الدخل خاضعاً للضريبة. كما ان الشخص الذي يشتري صفقة تجارية لمرة واحدة ويبيعها ايضاً مرة واحدة يعتبر دخله من هذه الصفقة خاضعاً للضريبة ولو لم يستمر في هذا العمل. ولم يحدد المشرع الأردني حصراً (سواء في القانون الضريبي او الانظمة والتعليمات الملحقة) اصناف المهنة التي تسري عليها الضريبة ولكن هناك شروط عامة يجب توفرها لاعتبار الدخل دخل مهنة وخاضعاً للضريبة وهذه الشروط ليس بها نصوص قانونية، وإنما أصبحت ضمن العرف وسوف نتناول هذه الشروط في السطور اللاحقة.

المطلب الثاني: الوعاء الضريبي على دخل المهنة الحرة حسب قانون رقم (25) لسنة 1964 الساري في الضفة الغربية:

لا يختلف الوعاء الضريبي في القانون رقم 25 لسنة 1964 عنه في القانون رقم 57 لسنة 1985 حيث أن القانونين يأخذان مبدأ الضريبة الموحدة، وبمبدأ اقليمية الدخل، وكذلك إخضاع الدخل للضريبة بغض النظر عن المدة التي جرت فيها تلك الصفقة او المعاملة. وعلى هذا فان الضريبة تسري على كل ما يقع في إقليم الدولة، وعلى كل الأشخاص المقيمين فيه. وان

دخل المكلف خاضعا لقانون ضريبة الدخل عن الربح الذي جناه عن عمل قام به في المملكة، ولو انه غير مقيم فيها على أساس قاعدة إقليمية القانون. وهذا ما أقرت به محكمة التمييز الأردنية في تمييز حقوق رقم 86/89 ص 889 لسنة 1988.

ولم يبين المشرع المقصود بالحرف والمهنة الحرة - غير التجارية - التي تخضع لضريبة الدخل، ولم يعدد صوراً من تلك الحرف أو المهنة الحرة. والسبب في ذلك في أن تلك المهنة أكثر من أن تعد أو تحصر، هذا من جهة ومن جهة أخرى، ربما قد تستحدث مهنة حرة أخرى في المستقبل لم تكن معروفة من قبل.

وعلى ذلك يجب تفسير النصوص الضريبية على هدي هذه المبادئ التي انصرفت إليها إرادة المشرع في جعلها قواعد عامة، ومن ثم لا يجوز أن يفلت إيراد من الخضوع للضريبة المقررة له، بمقولة انه لم يتضمنه النص صراحة. حيث أن إرادة المشرع جعل الالتزام بالضريبة هو القاعدة العامة، بحيث لا يفلت دخل من الخضوع للضريبة. حيث يجب الالتجاء هنا إلى التوسع في التفسير والقياس للوصول إلى تحقيق إرادة المشرع التي انصرفت إلى إخضاع كل إيراد ناتج عن المهنة أو الحرفة.

وحسب الأوامر العسكرية الملحقة و المفروضة في الأراضي الفلسطينية فان تعليمات ادارة دفاتر الحسابات قد صنفت المهنة على النحو التالي:

صاحب مهنة حرة يعني: المكلف الذي يتعاطى مهنة مهندس زراعي، مهندس بناء، مساعد هندسي، محقق خاص، طبيب بشري، اخصائي نفسي، فني اسنان، مستشار تنظيمي، مستشار اداري، مستشار علمي، مستشار ضرائب، اقتصادي، مهندس، مساح، مدير حسابات، مترجم، محامي، مسجل اختراعات، مدقق حسابات قانوني، خبير، طبيب بيطري، علاج عضوي، وهذه المهنة حددها على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر. هذا وسأتناول في هذا البحث موضوع المهنة الحرة من واقع القانون رقم (25) لسنة 1964 والأوامر الملحقة به.

والقانون الأردني لم يفرق بين الدخل الناتج عن راس المال والدخل من العمل فيما يتعلق بالتكليف بل عاملها جميعاً معاملة واحدة باستثناء الدخل من الرواتب والاجور. واستقر اجتهاد محكمة التمييز على ان صاحب المهنة كالمحامي والطبيب لا يعتبر مستخدماً بالمعنى المقصود قانونياً الا اذا كان مرتبطاً بالتزامات عقد عمل بمن يدفع له الاتعاب في صورة مرتب ثابت ومنقطعاً لهذا العمل.⁽¹⁾

وتأكيداً على هذا أقرت محكمة التمييز الأردنية في تمييز حقوق رقم 79/290 صفحة 1980/113، بأنه إذا كانت العلاقة بين صاحب المهنة وبين من يدفع له الأتعاب، لا تتجاوز ربطه بعمله بحيث يقدم صاحب المهنة خدمة مع احتفاظه بحريته في مزاوله مهنته، فان ما يتقاضاه عن ذلك من الاتعاب في صورة مرتب ثابت لا تتناوله ضريبة الاستخدام المنصوص عليها في البند (د) من الفقرة الاولى من المادة الخامسة، وانما يعتبر من قبيل الارباح والمكاسب المتأتية من مهنته بالمعنى المقصود في البند (ا) من الفقرة الاولى من هذه المادة، وحينئذ لا يخضع الدخل المتأتي للاعفاء المنصوص عليه في الفقرة الاولى من المادة (15).

وفي تمييز حقوق 73/77 صفحة 1973/999 اقرت محكمة التمييز الاردنية بانه لامحل لقول المميزين بانهم لم يعملوا في الاردن سوى العملية موضوع التمييز، او انهم لم يعتادوا العمل في الاردن. وذلك لان البند المشار اليه لا يشترط لدفع الضريبة أن تتكرر اعمال المكلف او يعتاد عليها في الاردن.

وبعكس التشريع المصري واللبناني استقر القضاء الاردني على اعتبار الارباح المتأتية من افتتاح مدرسة خاصة هو عمل تجاري والارباح المتأتية عن ذلك تخضع للضريبة عملاً بالمادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964. وذلك في تمييز حقوق 73/111 صفحة 1973/482.

1. معبدي، شوقي نمر: المستشار في قانون ضريبة الدخل المعدل لسنة 1996. عمان: دار المكتبة الوطنية. 1996. ص19.

وبغض النظر على ما استقر عليه القضاء، فإن اعتبار الإيراد خاضع لضريبة الأرباح التجارية أو اعتباره إيرادا من المهنة الحرة، فإن المشرع عامل الإيرادين نفس المعاملة من حيث النسب والتزيلات والاعفاءات. وبالتالي أرى أن حكم محكمة التمييز الموقرة قصد به خضوع ذلك المطرح أو مصدر الدخل للضريبة وأن هذا الإيراد غير معفى من الضريبة. ولم يقصد الحكم أن يفرق بين إذا ما كان هذا الإيراد ناتجا عن عمل تجاري أو غير تجاري.

أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقرر بالقراءة الثانية وأسوة بالتشريع الأردني، فقد أخضع في الفقرة الأولى من المادة الثالثة أرباح الأعمال التجارية والصناعية والمهن الحرة للضريبة في فقرة واحدة ولم يفرق بينهما، كونه أخذ بنظام الضريبة الموحدة. وفي رأينا أن التمييز في الضريبة يكون اجدي للفرقة بين المهن التجارية والحرة من جهة وبين المهن الصناعية، وخاصة في مثل وضعنا الحالي الذي يتطلب تشجيعا للتنمية الصناعية على حساب المهن التجارية والمهن الحرة، التي الأخيرة عبارة عن مهن خدمية في أغلبها غير منتجة وفائضة عن حاجة البلاد. وأرى كذلك أن على المشرع التمييز بين اصناف المهن الحرة والعمل على تشجيعها، ومنحها اعفاء خاصا مثل صناعة برمجيات الكمبيوتر التي من الممكن أن تجني أرباحا تصديرية بما يحقق أهداف السياسة الاقتصادية للدولة بشكل عام.

ولم يوفق المشرع الفلسطيني في نص المادة الثالثة في الفقرة الأولى منها في إضافة نص مهما كانت المدة التي تحقق عنها الدخل أو الدخل المتحقق عن أي صفقة منفصلة أسوة بالتشريع الأردني، وذلك أن المشرع الفلسطيني أخذ بنظرية المصدر وحدها في إخضاع الدخل للضريبة. وهنا ترك المشرع مجالا للتهرب الضريبي بشكل عام والتهرب من المهن الحرة بشكل خاص ومثال ذلك سمسار الأراضي الذي يمكن أن يحقق دخلا مرتفعا من صفقة واحدة أو صفتين خلال السنة، أو الطبيب الاجنبي الزائر الذي يحقق دخلا مرتفعا خلال فترة قصيرة، حيث انه يعتبر غير مقيم اذا اقام اقل من ستة اشهر منفصلة أو متصلة خلال السنة حسب معيار الإقامة في مشروع القانون الفلسطيني.

المطلب الثالث: شروط سريان الضريبة على المهن الحرة:

هناك شروط عدة لسريان الضريبة على المهن الحرة بشكل عام، وعادة ما تكون هذه الشروط متشابهة في غالبية التشريعات الضريبية، وهذه الشروط هي:

- ان يكون الدخل من مزاولة العمل: حيث ان العمل هو العنصر الاساسي لتحقيق دخل اصحاب المهن، وراس المال يعتبر عنصراً ثانوياً في تولد الدخل، وتسري الضريبة على دخل المهنة وليس على المهنة نفسها. وضرورة توافق هذا الشرط يعتبر نتيجة طبيعية لكون الايراد من المهنة غير التجارية نوعاً من ايرادات كسب العمل. وهذا الشرط هو في نفس الوقت الذي يميز هذا النوع من الايرادات عن ايرادات النشاط التجاري الذي يتأتى بالصورة نتيجة لتفاعل عنصري العمل وراس المال معاً، اما الايراد الناتج عن ممارسة مهنة غير تجارية فانه يتحقق بصفة اساسية من عمل الممول دون راس المال. ولكن لا يمنع من سريان الضريبة على ايرادات المهن غير التجارية استعانة صاحب المهنة ببعض رؤوس الاموال لمزاولة مهنته، ومثال ذلك الادوات التي يستخدمها الطبيب في عيادته، وكذلك الاجهزة الطبية والاثاث المستخدم في العيادة. وعلى ذلك يبقى عمل الطبيب هو العنصر الاساسي الذي يولد الدخل.⁽¹⁾

ولا يهم ان يكون العمل مشروع او غير مشروع، فالضريبة تستحق حتى لو باشر الشخص المهنة خلافاً لما تقضي به القوانين، حيث أن قوانين ضريبة الدخل لم تتعرض الى مشروعية او عدم مشروعية الدخل، وقد جاء النص عاماً، حيث اخضع للضريبة الدخل الذي

¹ عبد المولى، السيد: الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين. القاهرة: دار النهضة العربية. 1995. ص252.

يجنى في الاردن او يتاتى منه. وقضت محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 57 سنة 39 من جلسة 1950/3/12 بان الممارسة الشخصية لتعليم الرقص مهنة غير تجارية، وجاء في تسبب حكمها ان المهن غير التجارية بحسب المتعارف عليه في فقه القانون هي -وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - المهن التي يباشرها الممول بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الاساسي فيها العمل، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون. ولا يمنع من اعتبارها كذلك ان يكون الربح فيها مختلطاً نتيجة استثمار راس المال والعمل، متى كان العمل هو مصدره الاول والغالب، واذا كان من الثابت ان نشاط المنشأة محل الدعوى يقوم على الممارسة الشخصية لتعليم الرقص ومصدر الربح فيها هو العمل مما يوفر لها عناصر او مقومات المهن غير التجارية، فان الحكم المطعون فيه لا يكون قد اخطا لتطبيق القانون، اذ تخضعها للضريبة المفروضة على هذه المهن.

- الاستقلال في مزاوله العمل: ويشترط في دخل المهن ان يكون ناتجا عن العمل الحر، وان لا يكون الممول مرتبطا بعقد عمل مع احدى الجهات. أي ان الممول يزاول المهنة لحساب نفسه وان لا ترتبط عند مزاولتها بشخص اخر رابطة عمل، والا اعتبر الايراد مرتباً او ما في حكم المرتب. ويلاحظ ان هذا الشرط هو الفيصل بين اعتبار ايراد مهن حرة او اعتباره من المرتبات وما في حكمها، نظرا لان النوعين من الايراد يستندان الى العمل لكن ايراد النشاط غير التجاري يعتبر دخلا للعمل المستقل، اما المرتب او الاجر فهو دخل العمل الاجير.

- ان تتوفر صفة الاعتياد والتكرار: أي ان تتكرر الانشطة المدرة للدخل، وان لا تكون ايرادات عارضة فممارسة صاحب المهنة الحرة لمهنته ولو قل عدد العمليات لتي قام بها يحقق صفة التكرار. فحتى تسري الضريبة يجب ان تتكرر العمليات الداخلة في نطاق المهنة او النشاط ولا تحدث عرضاً، اما عن عدد المرات التي تتكرر فيها العمليات حتى تتخذ طابع المهنة او النشاط امر تقليدي يختلف حسب ظروف او طبيعة كل مهنة او نشاط. وحتى تسري الضريبة ينبغي ان يمارس الممول المهنة بالفعل فلا يكفي ان يعتبر اسم الشخص في

نقابة الاطباء او المهندسين او المحامين كي تسري الضريبة بل يجب الى جانب ذلك ان يمارس لمهنته فعلاً⁽¹⁾

ولكن هذا لا يعني انه حتى تفرض الضريبة يجب اشتراك الدورية المطلقة للدخل حيث ان المادة 3 في الفقرة أ من قانون رقم 57 لسنة 1985 نصت على فرض ضريبة على المهنة او الحرفة او التجارة مهما كانت المدة التي جرت فيها. وتطبيقاً لما سبق نرى ان المشرع لم يشترط الدورية المطلقة للدخل بل يكفي ان يتصف الدخل بهذه الصفة⁽²⁾

• ان تكون مزاوله المهنة الحرة او الحرفة بصفة فعلية: حيث تعتبر الضريبة سارية على اصحاب المهن الحرة والحرفية عند مزاوله المهنة بشكل فعلي وليس عند الحصول على المؤهل العلمي. وهذا ما قضت به محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 291 سنة 37 جلسة 1974/6/13 بان مهنة المحاسبة لا تشترط لمزاولتها الحصول على دبلوم من احدى الجامعات المصرية او ما يعادلها من الجامعات الاخرى وكذلك في الطعن رقم 194 سنة 43 من جلسة 1981/11/23 بانه لا يشترط لمزاولة مهنة الهندسة لأن يتمتع بالاعفاء الموقوف من ضريبة المهن الحرة في السنوات الخمس من تاريخ حصوله على الدبلوم³. ونحن نؤيد ما ذهبت اليه محكمة النقض، حيث ان الضريبة تفرض على الدخل بغض النظر عن مصدره وشروط تحققه.

• اقليمية الايراد: أي ان يتحقق الايراد داخل الاردن، حيث نصت المادة الخامسة من قانون رقم 25 سنة 1964 على ان تدفع ضريبة الدخل عن الدخل الذي يتأتى لاي شخص في المملكة او يجنيه منها. ومن قراءة للنص يتبين ان الدخل الذي يحصل عليه المقيم في الاردن، مواطناً كان او اجنبياً فانه يخضع للضريبة، حيث ان القانون الاردني اخذ بمبدأ

¹ عبد الواحد، السيد عطية: شرح احكام قانون الضريبة الموحدة. القاهرة: دار النهضة العربية. بلا سنة. ص323.

² الحاج موسى، حسن فلاح: قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً. عمان: نقابة المحامين. بلا سنة. ص78.

³ حسني، احمد محمود: قضاء النقض الضريبي. الاسكندرية: منشأة المعارف. 1998. ص486.

اقليمية الدخل. وبغض النظر عن جنسية صاحب المهنة الحرة سواء كان اردني او اجنبي فهو يخضع للضريبة مادام انه يمارس المهنة داخل حدود الاقليم الاردني وينطبق عليه مبدأ الإقامة. واعطى القانون لمأمور التقدير حق تقدير الإقامة للفرد الاردني الجنسية، حيث نصت المادة الثانية في القانون على ان الفرد الاردني الجنسية الذي يقيم عادة ويكون له محل اقامة دائمة في المملكة اذا اقام فيها خلال السنة السابقة لسنة التقدير مدة يعتبرها مأمور التقدير مقبولة، ولا تتنافى مع ادعاء ذلك الفرد بانه مقيم في المملكة. اما الفرد غير الاردني الجنسية يعتبر مقيما اذا اقام في المملكة مدة يبلغ مجموعها 183 يوم خلال السنة السابقة لسنة التقدير، وتعني لدى تطبيقها على هيئة من الاشخاص، أي هيئة مركزها الرئيسي في المملكة وتمارس الرقابة والادارة على عملها فيها.

ويثور الخلاف فيما اذا كان الشخص المقيم ومركز عمله المملكة وحقق ايرادا في الخارج مثل الطبيب المشهور الذي يستدعى للقيام بعمليات جراحية في الخارج، هل يخضع هذا الدخل للضريبة ام لا. فاذا اخذنا بمعيار الاقليمية فان الدخل تحقق خارج الاردن ولكن مركز عمل الطبيب والشهرة التي اكتسبها هي في الاردن. وحسب القانون رقم (25) لسنة 1964 فان المشرع اخذ بمبدأ اقليمية الدخل، حيث أن الدخل المتحقق خارج الاردن لا يخضع للضريبة. وهذا ما اخذ به ايضا المشرع الفلسطيني في مشروع القانون. اما القانون رقم 57 لسنة 1985 الساري المفعول في الاردن، فان البند الاول من الفقرة (ب) من المادة الاولى منه نصت على انه يخضع للضريبة الدخل بما فيها المتحققة لاي شخص اردني او مقيم خارج المملكة وتكون ناشئة عن امواله وودائعها في المملكة. وهذا النص جاء خاصا بالدخول الناتجة عن راس المال والمتحققة في الخارج ولم يتطرق النص الى الدخل الناتجة عن العمل او يكون العمل فيها العنصر الغالب والمتحققة في الخارج.

- توافر نية الكسب: حتى تسري الضريبة على ايرادات المهن غير التجارية، ينبغي ان يكون القصد من ممارستها هو تحقيق الربح وبالتالي اذا كان الغرض من وراء ممارستها هو

مجرد الهواية او نشر العلم او يؤدي المهنة بصورة مجانية كالطبيب الذي يجري بعض العمليات الجراحية مجاناً، او المحامي الذي يتطوع للدفاع عن بعض القضايا مجاناً. ففي مثل هذه الحالات لا تسري الضريبة على ايرادات المهن غير التجارية.⁽¹⁾ ولا يلزم ان يكون قصد الربح متوافراً عند بدء مزاولة النشاط ويكفي ان يكون هذا القصد هو احد الدوافع التي دعت اليه. وفي هذا قررت محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 3 سنة 30 من جلسة 1966/6/1 بانه يشترط حتى تخضع الممول للضريبة على ارباح المهن غير التجارية ان تهدف الى تحقيق الربح.

المطلب الرابع: التكاليف التي تخصم من وعاء الضريبة على دخل المهن الحرة:

لا تختلف نفقات العمل الممكن تنزيلها من دخل المهن الحرة والحرف عن تلك النفقات المتعلقة بالنشاط التجاري والصناعي والمنصوص عليها في المادة التاسعة من التشريع الساري لدينا. ولم يجرى المشرع الضريبي تنزيل بعض النفقات عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة، حيث نصت المادة 12 من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 بعدم تنزيل تلك النفقات، وقد كانت فلسفة المشرع الضريبي في ذلك فلسفة واضحة ومقبولة اذ ان هذه النفقات التي لم يجرى القانون تنزيلها تعتبر استعمالات للدخل وليس عبئاً عليه، لذلك لا يكون لها عادة صلة باتباع هذا الدخل. فكل ما ينفق ويكون لازماً للحصول على الدخل يعتبر عبئاً اما النفقات الشخصية والمنزلية والنفقات من مأكّل وملبس، فهي تعتبر استعمالات للدخل وليس عبئاً عليه، طالما انها ليست وسيلة للحصول على الدخل، حيث ان نص المادة التاسعة الفقرة الاولى من القانون تشير الى انه للتوصل الى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لاي شخص تنزل المصاريف والنفقات التي يتكبدها ذلك الشخص كلياً وحسراً في سبيل انتاج الدخل خلال السنة السابقة لسنة التقدير.⁽²⁾ ومن هذا النص يتضح ان القانون قرر خصم جميع التكاليف التي ينفقها الممول في

¹ عبد الواحد، السيد عطية، المرجع السابق. ص322.

² انظر المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964

سبيل انتاج الدخل. وان النص على بعض المصاريف في الفقرات اللاحقة لم يات على سبيل الحصر بل على سبيل المثال، أي ان المصاريف والنفقات التي تكبدها المكلف كلياً وحسراً في سبيل انتاج الدخل هي نص عام، وان ورود كلمة بما فيها، يعني ان النفقات الواردة بعدها تعتبر من هذه النفقات وانها انفقت في سبيل انتاج الدخل، واعطي حكماً بها على انها انفقت على هذا الاتجاه.⁽¹⁾

وبالرجوع الى نفقات العمل نجد ان قانون الضريبة لسنة 1964 اجاز تنزيل الضرائب والرسوم المدفوعة، فيما منع تنزيل المبالغ المدفوعة كضريبة دخل او ضريبة الخدمات الاجتماعية من اجمالي الدخل. وقد بنى ذلك على اساس ان الضرائب والرسوم التي تدفع على الدخل تعتبر تكليفاً عليه وليس استعمالاً له، اما ضريبة الدخل وضريبة الخدمات الاجتماعية فهما استعمالاً للدخل وليس تكليفاً على الدخل. أي لا تعتبر عناصر ضرورية يلزم دفعها لتحقيق الدخل وبناء عليه لا يجوز تنزيلها من اجمالي الدخل.⁽²⁾

وقد قضت محكمة التمييز في تمييز حقوق رقم 87/780 على ان تنزل الضرائب والرسوم المدفوعة من دخل المكلف اذا انقضت او استحقت كلياً وحسراً في سبيل انتاج الدخل خلال السنة موضوع الضريبة. وقد فصل التشريع المصري (الذي يعتمد نظام الضريبة النوعية) التكاليف التي تنزل من الدخل الى قسمين: تكاليف نص عليها القانون والخاصة بالمهنة الحرة مثل رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاوله المهنة وتكاليف اخرى تخصم من الارباح الصافية، مثل مقابل الاستهلاك المهني والمبالغ التي يؤديها الممولون الى نقاباتهم. وعلى ذلك قضت محكمة النقد المصرية في الطعن رقم 54 سنة 34 جلسة 1971/5/12 على ان التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة تختلف عن المصروفات في حالة عدم امساك الممول لحسابات منتظمة

¹ العرقاوي، مصطفى، المرجع السابق. ص66.

² صيام، وليد زكريا؛ وآخرون، المرجع السابق. ص270.

يجب خصم التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة من جملة إيراده ثم خصم المصروفات جزافاً بنسبة الخمس.⁽¹⁾

وفيما يلي اهم النفقات التي تنزل عند احتساب الدخل الصافي من المهنة الحرة:

1- بدل ايجار المكان الذي يزاول مهنته فيه: تنزل الايجارات عن السنة التي يحاسب عليها المكلف. وان الممول الذي يشغل ملكه في عمله، فليس له الحق في تنزيل قيمة بدل الايجار عن ملكه، والايجارات التي تنزل هي فقط التي تستعمل في سبيل انتاج الدخل.

2- المرتبات والاجور التي يدفعها صاحب او مزاول المهنة لمستخدميه، ومن الملاحظ ان المشرع لم ينص بصراحة على تنزيل الرواتب والاجور من الدخل مع انها تعتبر من بين التكاليف الواجب خصمها من الربح. وان عموم النص الذي صدر في المادة التاسعة من القانون 25 سنة 1964 اوجب تنزيل النفقات والمصاريف التي تكبدها المكلف كلياً وحسراً في سبيل انتاج الدخل، بينما اوردها القانون الجديد ضمن التكاليف واجبة الخصم ويجب توافر الشروط التالية لاعتبار الرواتب نفقة:

• ان يكون عقد عمل بين صاحب العمل والموظف او العامل ولهذا لا يسمح للمكلف احتساب راتب ضمني لنفسه.

• ان تكون قد خصمت من الرواتب ضريبة الرواتب والاجور وقد سمح القانون بتنزيل الرواتب المدفوعة الى اقارب المكلف بشرط ان يكون هناك عمل جدي يقوم به الموظف وان يكون راتبه بحدود راتب المتل، أي من يقوم بنفس العمل في المؤسسات الاخرى.

3- الاستهلاكات الخاصة باعداد وتاثيث اماكن مزاوله المهنة: وهناك عدة شروط وضعها المشرع حتى يتم تنزيل الاستهلاك من الدخل وهي: ان تقدم تكاليف الاستهلاك بموجب النموذج

¹ معبدي، شوقي نمر، المرجع السابق. ص75.

المقرر، ويشترط ان تكون الاصول في حالة استعمال لانتاج الدخل، وان تكون مملوكة للمكلف، كما يشترط حساب الاستهلاك على اساس الكلفة الاصلية للموجودات المستعملة في الانتاج.⁽¹⁾

4- رسوم القيد والاشتراكات السنوية التي يدفعها الممول لنقابته ورسوم مزاولة المهنة: ان وزارة المالية اوجبت على أي شخص قبل ان يتعاطى أي عمل ان يحصل على رخصة ويدفع رسم حسب قانون مزاولة المهن رقم 36 لسنة 1958 ولهذا فان رسوم الرخص تعد تكليفاً على الدخل وواجبة الخصم لتعلقها بالانتاج والعمل.⁽²⁾

5- الضرائب والرسوم: وذلك حسب المادة التاسعة الفقرة الاولى (ط) من القانون 25 لسنة 1964، حيث ان الضرائب والرخص والرسوم المدفوعة التي تكبدت في سبيل انتاج الدخل هي من الاعباء الواجب خصمها من الدخل. ولم تحدد هذه الفقرة انواع هذه الضرائب والرخص والرسوم وانما جاء النص عليها مطلقاً وعلى هذا فان جميع الضرائب مباشرة كانت او غير مباشرة محلية او اجنبية يجب تنزيلها من الدخل، ولا يجب ان تكون مستحقة الدفع بل يجب ان تكون مدفوعة فعلاً.

6- مصروفات انتقال المكلف والعاملين لديه.

7- مصروفات البريد والتلغراف والتلفون والتلكس.

8- مصروفات الكهرباء والماء والنظافة.

9- فوائد القروض التي اقترضها المكلف من اجل مباشرة مهنته.

¹ عرقاوي، مصطفى، المرجع السابق. ص80.

² عرقاوي، مصطفى، المرجع السابق. ص92.

ولاعتماد هذه المصروفات يجب على المكلف ان يمسك حسابات منظمة حسب التعليمات الواردة في نظام ضريبة الدخل وان تكون هذه المصروفات مؤيدة بالفواتير والمستندات المطلوبة.

ومن المصروفات التي يمكن تنزيلها: ثمن المطبوعات اللازمة لمزاولة المهنة وكذلك ثمن الكتب والمجلات. ويجب ان لا ننسى ان هذه المصروفات والنفقات جاءت على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر، ويمكن التوسع في النفقات غير المذكورة اعلاه اذا ثبت انها انفقت في سبيل انتاج الدخل والتي يقع عبء اثباتها على المكلف. وفي تمييز حقوق رقم رقم 72/251 صفحة 1972/1280 اقرت محكمة التمييز الاردنية أن ما ينفقه الطبيب من نفقات الاشتراك في الدورات الاستطلاعية لا يعتبر من النفقات التي تصرف في سبيل انتاج الدخل. وفي حكم اخر وفي تمييز حقوق رقم 65/113 صفحة 1207 / 1965 حكمت انه لا يوجد ما يجيز في القانون احتساب نفقات الضيافة من النفقات التي صرفت في سبيل انتاج الدخل وتدخل في مفهوم التبرع، ولا يجوز تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة.

ونحن مع احترامنا لقرارات محكمة التمييز الموقرة، الا ان الباحث يرى أن تنزل هذه النفقات من الدخل الخاضع للضريبة بحيث لا يكون مبالغا فيها، وذلك لان بعض اعمال المهن الحرة تعتبر نفقات الضيافة وسيلة تسويقية لجلب الايراد. وقد اصاب المشرع الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل اذ سمح بتنزيل نفقات الضيافة من الدخل وقيدها بحيث لا تتجاوز نسبة ثلاثة في المائة من الدخل الصافي.

واقرت محكمة التمييز الاردنية بتمييز حقوق رقم 99/80 بتاريخ 19/8/1999 ان عدم التزام المكلف بمسك سجل للايرادات والمصاريف حسب تعليمات ضريبة الدخل، لا يجرمه من تقديم البيانات الخطية الاخرى والشخصية لاثبات مبالغة المقدر في احتساب دخله، ولاثبات دخله الحقيقي من اتعابه الحاصل عليها من المستشفيات المذكورين، ولان قانون ضريبة الدخل لم

يحرم المكلف من تقديم مثل هذه البيانات ولم يقيد بنوع معين من البينة في حالة عدم امساكه السجلات المطلوبة منه امساكها فان هذا الطعن غير وارد ويتوجب رده.

ولهذا يجب على مامور التقدير أن يبين مقدار النفقات التي نزلها من الدخل عندما توصل الى الدخل الصافي المبين في قراره. وذلك ليكون محل تدقيق في حالة الطعن في قراره ليبين لمحكمة الاستئناف صحة اجراءاته من عدمها. (تميز حقوق 81/345 ص 85/1981).

تنزيل الخسائر:

أي خسارة متحققة خلال سنة معينة يجري تنزيلها من مصاريف الدخل الأخرى في السنة ذاتها وإذا لم تغطي الخسائر في السنة ذاتها يجري تدويرها للسنة التالية ولمدة ست سنوات من السنة التي دفعت فيها الخسائر، ويتم تقاص الخسارة المدورة بما لا يتجاوز خمسون في المائة من الدخل الخاضع للضريبة وان مدة تدوير هذه الخسارة ست سنوات. وان لم ينته تقاص هذه الخسارة خلال المدة المذكورة، فان المكلف لا يستفيد من باقي الخسارة غير المنزلة، ويشترط لقبول الخسارة او تدويرها وجود حسابات اصولية منتظمة، ولا تقبل اية خسارة او نفقة يمكن استردادها بموجب عقد تفويض او بوليصة تامين. هذا حسب احكام المادة الحادية عشرة من القانون رقم 25 لسنة 1964.

اما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، فلم يحدد سقف لتنزيل الخسائر لسنة التقدير، حيث من الممكن أن تستوعب الخسارة جميع الدخل المقدر موضوع السنة الضريبية.

التبرعات:

لقد سمح القانون بتنزيل التبرعات من الإيرادات الاجمالية ضمن الشروط التالية:

- ان تكون قد دفعت الى جمعيات خيرية او انسانية معترف بها من قبل الحكومة او مسجلة من قبل وزارة الشؤون الاجتماعية.

- ان يكون مركزها فلسطين.

- ان لا يتجاوز مبلغ التبرعات المسموح به عن 25% من الربح الضريبي قبل تنزيل التبرعات، وقد نصت المادة 13 من القانون رقم 25 لسنة 1964 ان التنزيلات المنصوص عليها في المادة التاسعة والمادة الحادية عشرة لا يسمح بها الا اذا ابرزت حسابات دقيقة لمأمور التقدير على وجه يرضيه مع حساب يبين الارباح الخاضعة للتقدير من تعاطي أي عمل او تجارة او حرفة او مهنة او صناعة، ويشترط في ذلك انه في الحالات التي لا يبرز فيها الشخص حسابات دقيقة على الوجه المذكور انفاً او يبرز فيها حسابات على الاساس النقدي: حسابات وايرادات ومصروفات، لا يسمح بالتنزيل المنصوص عنها في المادة التاسعة والمادة العاشرة الا اذا اثبت ذلك الشخص لمأمور التقدير بصورة تقنعه ان تلك التنزيلات او الخصميات قد دفعت فعلاً.

المطلب الخامس: الاعفاءات الضريبية على أرباح المهن الحرة

قلنا ان النظام الضريبي الأردني أخذ بنظام الضريبة الموحدة وهذا يعني أن الإعفاءات معظمها جاءت على مجموع الدخل من كافة مصادرها وخاصة الإعفاءات الشخصية والعائلية، وعادة فان الإعفاءات الخاصة بالمهن الحرة هي إعفاءات شخصية. وبالتالي فان المهن الحرة في غالبيتها أو غير التجارية لم تستفيد من الإعفاءات الاقتصادية والإعفاءات السياسية وغيرها.

وفيما يلي بعض الإعفاءات المقررة في القانون والتي تنطبق على المهن الحرة:

- إعفاء الأرباح الرأسمالية وينطبق هذا على بعض المهن الحرة مثل بيع بعض الأجهزة الطبية والعدد الجراحية الخاضعة لأحكام الاستهلاك.

- الإعفاءات الممنوحة للمكلف لضمان الحد الأدنى للمعيشة، ولضمان هذا الإعفاء يجب ان يكون المكلف مقيماً في الأردن خلال سنة الإعفاء، ويكفي في هذه الحالة أن يكون له محل

إقامة دائم في الاردن، وكذلك هناك إعفاء خاص بالزوجة، بشرط أن تعيش معه، والإعفاء الخاص بالأولاد وإعفاءات الإعالة والدراسة الجامعية. وزيادة على ذلك اعفى مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المعالجة الطبية والاستشفاء، وسمح بتزيلها من الدخل الصافي.

ولكن هناك بعض الإعفاءات التي لم يتطرق لها القانون المعمول به في الضفة الغربية ولا مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. فمثلاً كما في القانون المصري لم يتطرق المشرع إلى إعفاء أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم، في بداية عملهم ولفترة يحددها القانون، وذلك لإعطاء الفرصة للمبتدئين لتثبيت أقدامهم واكتساب الخبرة العملية والمران في مجال تخصصهم قبل خضوع إيراداتهم للضريبة، وهذا ما اخذ به المشرع المصري.

وكذلك نص المشرع المصري صراحة على إعفاء أرباح تأليف وترجمة الكتب العلمية والثقافية والأدبية، حيث أن التأليف يتناول نتاج الفكر وخلاصة التجارب والمشاهدات ولا ينصب على المظهر المادي الذي يبرز فيه هذا النتاج إلى العالم الخارجي كالخطوط أو الكتاب أو المحرر، وإنما ينصب على الفكرة في ذاتها أي على المجهود الذهني.⁽¹⁾

ولكن القانون الأردني رقم 25 لسنة 1964 نص صراحة على إعفاء جمعيات التعاون ودخل النقابات والمؤسسات الدينية والخيرية والثقافية والتربوية وذلك في المادة الثامنة. والمقصود بالجمعيات وما في حكمها هي التي لا ترمي إلى الكسب وتقوم بنشاط اجتماعي مثل الجمعيات الخيرية لعلاج المرضى والجمعيات الدينية والنوادي، ولا تهدف من وراء أنشطتها إلى تحقيق الربح. وبأخذ حكم الإعفاء طالما ان هذه الجمعيات حققت هذه الإيرادات في حدود نشاطها الاجتماعي أو العلمي أو الرياضي ومتى إنتفى قصد الربح انتفى شرط من شروط سريان الضريبة.

¹ المنجي، ابراهيم: التعليق على نصوص قانون الضريبة الموحدة. ط1. الاسكندرية: منشأة المعارف. 1998.ص552

أما إذا قامت الجمعيات وما في حكمها بالخروج عن حدود نشاطها الاجتماعي أو العلمي أو الرياضي وتعدى نشاطها هذه الحدود إلى نشاط آخر تجاري وحققت من وراءه أرباحاً لتدعيم مواردها المالية، وكان هذا النشاط الأخير يخضع بطبيعته للضريبة على إيرادات النشاط التجاري أو للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية أو المهن الحرة، أو إنتفى عنها سبب الإعفاء المقرر في القانون بالنسبة لهذا النشاط، فتفرض الضريبة عليها وفقاً لأحكام القانون.

المطلب السادس: إجراءات ربط وتحصيل ضريبة المهن الحرة:

يقتضي ربط وتحصيل الضريبة أولاً معرفة الواقعة المنشأة للضريبة ونحن بصدد دراسة ضريبة أرباح المهن الحرة سوف نقوم بدراسة الواقعة المنشأة لدين الضريبة، ومن ثم الدفاتر والحسابات الملزم المكلف بمسكها، ثم طرق تقدير الضريبة، وأخيراً دفع الضريبة المستحقة.

الواقعة المنشأة لدين الضريبة على أرباح المهن الحرة:

اختلفت آراء الفقه والقضاء حول نشوء دين الضريبة بشكل عام، فيرى جانباً من الفقه بأنه لا يكفي لنشوء دين الضريبة تحقق الشروط والظروف التي حددها المشرع، وإنما لا بد من صدور قرار يربط الضريبة من الجهة الإدارية المختصة بتقدير ضريبة الدخل.⁽¹⁾

ويرى جانب آخر أن نشأة دين الضريبة واستحقاقه يتولد بتولد الربح دون أن يذكر دور القانون الضريبي الذي يحدد الإيرادات الخاضعة من حيث الظروف والشروط المحددة بالقانون. والرأي الغالب أن دين الضريبة ينشأ بتحقق الواقعة القانونية، وقرار ربط الضريبة ما هو إلا إجراء فرضه القانون على الإدارة الضريبية ليضمن حق الخزينة.⁽²⁾

¹ الدبك، احمد زياد: تحصيل دين الضريبة في قانون ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة النجاح الوطنية. 2003. ص25.

² الدبك، احمد زياد، المرجع السابق. ص26.

أما بالنسبة لأرباح المهن الحرة فإن المشرع المصري جعل الواقعة المنشئة للضريبة، هي تحقيق أرباح صافية للممول كما اتخذ الربح النقدي أساساً للمحاسبة عن هذه الضريبة. مسقطاً قاعدة الربح المستحق، نظراً لما رآه من رعاية أصحاب هذه المهن، لما لهم من وضع خاص يختلف عن ذوي المهن التجارية، ومنعاً من أن يعرض بعض أرباح المهن غير التجارية للضياع، الأمر الذي يترتب عليه على ان محاسبتهم على أساس الأرباح المستحقة قد يؤدي إلى إلحاق الظلم بهم، واقتضاء ضريبة منهم على أرباح لم يحصلوا عليها فعلاً، وقد أيد مجلس الدولة إتجاه مصلحة الضرائب في هذا الصدد في فتواه رقم 13/25/183 في 1/1/1985.⁽¹⁾

ولذلك فإن المبالغ والأتعاب وسائر الإيرادات المتعلقة بالمهنة والمقبوضة من الممول مقدماً على عمليات لم يتم أداءها حتى نهاية السنة الضريبية، تدرج ضمن وعاء الضريبة في السنة التي حصلت فيها لا في سنة أداء العملية. ولا تقتصر المتحصلات التي يشملها الوعاء على الإيرادات المحصلة نقداً، وإنما تشمل على أية إيرادات أديت وتم قبضها نقداً أو بشيكات، أو وضعها تحت تصرف الممول في حساب جاري، وتم أداءها بطريقة مقاصة أو بأي طريقة أخرى من طرق الأداء.⁽²⁾

أما بالنسبة للقانون الأردني رقم 57 لسنة 1985 فقد حددت التعليمات رقم 7 لسنة 1996 وفقاً للفقرة أ للمادة 22 ووفقاً للفقرة أ و ب للمادة الثالثة، حددت الفئات التي تحاسب على الإيراد المحقق في سنة قبضها وهي الفئات التي نصت عليها المادة السادسة من تعليمات الديون الهالكة وهم الأطباء والمحامين والمهندسين ومدققي الحسابات ورياض الأطفال ودور الحضانه ومالكي العقارات الذي يبلغ الدخل الإجمالي 10000 دينار فاكثر في السنة الواحدة.

¹ بيومي، زكريا محمد: موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحقة بها. القاهرة: عالم الكتب. 1994. 428

² بيومي، زكريا محمد، المرجع السابق. 429.

أي نستطيع القول أن القانون الأردني أخذ بمبدأ قبض الإيراد وليس تحققه أي مبدأ الأساس النقدي.

أما التشريع الساري لدينا في القانون رقم 25 لسنة 1964 فإنه لكي تتحقق الواقعة المنشأة للضريبة لا بد من توافر الشروط التالية:

- حصول المكلف على الدخل الذي يخضع للضريبة ويرى البعض أن حصول المكلف على الدخل يعني قبضه فعلاً. ويرى آخرون أنه يكفي للحصول عليه أن يوضع تحت تصرف المكلف بحيث يمكنه الاستفادة منه أو التصرف فيه أو قيده لحسابه دون أية قيود تمنعه من التصرف فيه.⁽¹⁾

- مرور المدة، حيث أن مدة السنة اللازمة هي شرط لازم لقيام الواقعة المنشأة، حيث اعتبر القانون أن سنة التقدير هي مدة اثنتي عشر شهراً تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31 من نفس السنة. ولكن إذا انقطع مورد الدخل خلال سنة الدخل سواء بالتوقف عن العمل أو بيع مصدر الدخل أو التنازل عنه أو انقطاع إقامة المكلف في البلد، في هذه الحالة تفرض الضريبة على الدخل الذي تحقق فعلاً باعتباره الإيراد السنوي. وهذا ما نصت عليه المادة الثالثة فقرة أ من القانون، حيث أوضحت أن الضريبة تفرض بعض النظر عن المدة التي مارسها صاحب العمل.

الدفاتر والحسابات الملزم المكلفين من ذوي المهن الحرة بإمسائها:

نصت المادة 22 في الفقرة أ من قانون رقم 57 لسنة 1985 على أنه يجوز للمدير أن يصدر التعليمات لأي فئة يعينها من المكلفين للاحتفاظ بدفاتر وحسابات للواردات والمصروفات، وأن يضمن هذه المعلومات القواعد والأساليب التي تحفظ الحسابات المذكورة بموجبها، شريطة أن لا يتعارض ذلك وأحكام القانون التجاري المعمول به، وأن تنشر تلك التعليمات في الجريدة الرسمية.

¹ عراقوي، مصطفى، المرجع السابق، ص 19.

وبالاستناد إلى هذه المادة صدرت تعليمات رقم 7 لسنة 1996، حيث ألزمت المادة الثالثة منها على انه على الأشخاص العاملين لحسابهم من الفئات التالية، أن يقوموا على الأقل بمسك دفتر اليومية ودفتر الذمم وتقديم حسابات للإيرادات والمصروفات السنوية على أن تكون تلك الحسابات معززة بالمستندات الثبوتية، وكشف بالذمم المستحقة، وكشف آخر بموجوداته القابلة للاستهلاك وفق النموذج المقرر، وهذه الفئات هي:

الأطباء والمهندسون والمحامون ومدققو الحسابات، رياض الأطفال ودور الحضانه إذا تجاوز عدد الأطفال فيها عن 30 طفلاً، مالكو العقارات الذين يبلغ الدخل الإجمالي لأي منهم من هذه العقارات 10.000 دينار فاكتر في السنة، كما نصت الفقرة ب انه للفئات المشمولة في الفقرة أ من هذه المادة تعليق الإيرادات غير المقبولة والظاهرة في دفتر الذمم والمحاسبة عنها في سنة قبضها. ويسقط حقهم بالتمتع بهذا الحكم إذا لم يمسكوا دفتر اليومية أو دفتر الذمم.

ومن هنا نرى أن القانون قد الزم الفئات التي تتعامل بالأعمال الحرة بوجوب مسك الدفاتر المحاسبية وقد عددها القانون على سبيل المثال وأضاف نصاً في المادة الرابعة من التعليمات رقم (7) انه على كل شخص له مصدر دخل أو اكثر خاضع للضريبة من غير الوظيفة أو الاستخدام، سواء كان مشمولاً بهذه التعليمات أم غير مشمول بها، أن يحتفظ بفواتير لمبيعاته من بضائع وخدمات وفواتير لمشترياته ونفقاته، وان يقدم هذه الفواتير حين الطلب لغايات الفحص والتدقيق تحقيقاً لغايات قانون ضريبة الدخل والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه.

ومن هذا النص نجد انه لا مجال للتهرب من إبراز حسابات أو مستندات تفرز كشف التقدير المقدم إلى دائرة ضريبة الدخل. وقد رتب القانون عقوبات على الأشخاص المسموح لهم بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات إذا لم يقدموا كشوف بأسماء عملائهم وعناوينهم جميعاً، ممن تولوا تنظيم دفاترهم وحساباتهم أو فحصها وتدقيقها، حيث عاقب الشخص المرخص المخالف بالحبس لمدة لا تقل عن شهر واحد ولا تزيد عن ستة اشهر، وبغرامة لا تقل عن 500 دينار

ولا تزيد عن 1000 دينار وفي حالة التكرار يسحب ترخيص مزاوله المهنة. وقد أعطى القانون صلاحية للمدير بموافقة الوزير، بمنع مدقق الحسابات من مراجعة مكتب التقدير إذا اقتنع انه من خلال مراجعته وتعامله مع الدائرة ارتكب ما من شأنه الإساءة إلى سمعة الدائرة وشرف مهنته أو التحايل على القانون أو الأنظمة والتعليمات السابقة وذلك للمدة التي يراها مناسبة (الفقرة ج + د من المادة 22 للقانون رقم 57 لسنة 1985).

أما القانون رقم 25 لسنة 1964 فقد أجازت المادة 34 لمدير ضريبة الدخل إصدار تعليمات لأي فئة يعينها من المكلفين للاحتفاظ بحسابات للواردات والمصروفات بما لا يتعارض وأحكام القانون التجاري.

وقد عدلت هذه المادة من قبل الإدارة المدنية واصبح النص بأنه لأغراض تقدير الضريبة يحق لرئيس الإدارة المدنية إصدار الأنظمة بصفة عامة، أو لنوع معين من المكلفين، ولإمسك دفاتر حسابات عن الدخل الناتج عن محل عمل أو مهنة ويحق له أن يحدد بتلك الأنظمة تعليمات لطريقة إمساك الدفاتر بما في ذلك إلزام المكلف أن يطلب ممن يقيم معه علاقة عمل أي كانت، أن يعطي للمكلف تفاصيل هويته وان يبرزها. وقد أعطى القانون المعدل من قبل الاحتلال في الفقرة ب من نفس المادة المعدلة (34) الحق للمسؤول أو من يفوضه لهذا الموضوع أن يرفض قبول التقارير التي لا تستند على دفاتر حسابات تم مسكها حسب الأنظمة، اذا كانت تتجاوزات من تعليمات الأنظمة أو العيوب التي وجدت في دفاتر الحسابات ذات تأثير مؤكد على تحديد الدخل. وأعطى الحق للمكلف بالاستئناف خلال ثلاثون يوماً من تاريخ تسليم المكلف إشعار الرفض وذلك أمام لجنة الاعتراضات.

ولا يعني وجود حسابات وقيود منظمة حسب التعليمات التي يصدرها مدير الضريبة، الأخذ بهذه الحسابات بصورة مطلقة، وبناء على ذلك أقرت محكمة التمييز الأردنية في تمييز حقوق 85/503 بأنه يجوز لمأمور التقدير إن وجد خطأ في الحساب أو قيد غير معزز بدليل مقنع أن لا يأخذ سجلات المكلف رغم إتباعه أسلوب المحاسبة.

وقد جاء نظام إدارة الحسابات لضريبة الدخل المعمول به في الضفة الغربية بالأمر العسكري رقم 5745 استنادا إلى المادتين اربع وثلاثين واربع وسبعين، حيث الزم هذا النظام المكلفين بإدارة دفاتر حسابات ومستندات ملحقة بها، وذلك بسريان نظام إدارة دفاتر المكوس على المنتجات المحلية على الدفاتر والحسابات المقدمة الى ضريبة الدخل.

وفيما يتعلق بأصحاب المهن الحرة فقد ألزمهم النظام بإدارة نظام محاسبي بإحدى السبل المتبعة التي تتناسب وطبيعة وحجم العمل، بما في ذلك:

• سجل المقبوضات والمدفوعات.

• سجل زبائن.

• وصول استلام.

• فواتير.

• إدارة مستندات خارجية.

وبالنسبة لتقني الأسنان فانه ملزم بالإضافة لما ذكر أيضا بإدارة:

• سجل طلبيات.

• قائمة الموجودات من المعادن الرخيصة لنهاية السنة المالية.

ونصت المادة الثالثة عشر من القانون رقم 25 لسنة 1964، على انه لا يجوز إجراء التنزيلات المذكورة في المادة الحادية عشرة من نفس القانون، إلا إذا أبرزت حسابات دقيقة لمأمور التقدير على وجه يرضيه مع حساب يبين الأرباح الخاضعة للتقدير من تعاطي أي عمل أو تجارة أو حرفة أو مهنة أو صناعة.

واشترطت تلك المادة انه في الحالات التي لا يبرز أي شخص حسابات دقيقة على الوجه المذكور أنفاً أو يبرز فيها حسابات على الأساس النقدي -حسابات وإيرادات ومصروفات- لا يسمح له بالتنزيلات المنصوص عليها في المادة التاسعة إلا إذا أثبت ذلك الشخص لمأمور التقدير بصورة تقنعه أن تلك التنزيلات أو الخصميات قد دفعت فعلاً.

ومن هنا نرى من نص هذه المادة أن الأصل أن يستخدم أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي في جميع أنواع الحسابات بما فيها حسابات المهن الحرة، ولكن هناك حالات وإستثناءات وشدد عليها القانون وجعل حولها سياج آمن وهو مسك حسابات على أساس نقدي. ولكنه أعطى صلاحية كبيرة لمأمور التقدير أن لا يأخذ بهذه الحسابات إلا إذا اقتنع بها، ويقع عبء إثبات المصروفات على المكلف.

وعلى هذا قضت محكمة التمييز الأردنية في تمييز حقوق 99/80 لسنة 2000 بأنه إذا كان المكلف ملزماً بمسك سجل للإيرادات والمصاريف ولم يلتزم بها فعلاً، فإن عدم التزامه لا يجرمه من تقديم البيانات الخطية والشخصية الأخرى سوى الدفاتر، لإثبات مبالغه المقدر في احتساب دخله وإثبات دخله الحقيقي، لان قانون ضريبة الدخل لم يحرم المكلف من تقديم البيانات، ولم يقيد بنوع معين من البيئنة في حالة عدم مسكه السجلات المطلوب مسكها.

وفي قضية أخرى حكمت نفس المحكمة في تمييز رقم 90/805 سنة 1992 أن عدم مسك دفاتر حسابية منظمة من قبل المكلف لا يمنع من تقديم بيئنة لإثبات مقدار دخله ونفقاته الإنتاجية.

اما المشرع المصري فكان اكثر عدلا في تعامله مع ارباب المهن الحرة في حالة وجود او عدم وجود حسابات او من ناحية العدالة في تنزيل النفقات. فحسب التعليمات التنفيذية رقم 10 لسنة 1999 واستنادا الى قانون الضريبة الموحدة رقم 157 لسنة 1981، فانه اقر في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة من قبل اصحاب المهن الحرة، بربط تحديد مؤشرات الدخل من ارباح

ومصروفات وتكاليف لازمة لمباشرة المهنة، وفقاً لما يسفر عنه فحص المستندات المتوفرة لدى صاحب المهنة. وقد حرص المشرع المصري على أن لا تقلل المصروفات والتكاليف اللازمة لمباشرة العمل عن 25% من الدخل الاجمالي، وسواء في حالة وجود حسابات او عدم وجودها. ولربما قصد المشرع من ذلك تخفيف الاثر النفسي عن ذوي المهن الحرة بادراكه بان جميع ما يدخل عليه من ايراد تقع عليه الضريبة. حيث انه كما اوضحنا سابقا بان هذه المهن تعتمد على العمل الذهني والخبرة، والنفقات المحسوسة فيها قد تكون منخفضة في بعض الاحيان. وقد راعى المشرع المصري عند تحديد الايرادات للاطباء مثلاً امورا عدة منها: موقع العيادة، ومستوى الدخول في المكان الذي يباشر فيه العمل، ودرجة تخصص الطبيب، وسنوات ممارسة العمل، وتاريخ تخرجه ومركزه العلمي، والظروف الطارئة التي قد يتغيب بها عن العيادة. وذلك تطبيق لمبدأ العدالة الضريبية. حيث انه في القانون الساري لدينا منح تقدير هذه المؤشرات للادارة الضريبية وما قد ينتج عنها من تعسف او مرونة لحد التسبب.

وفي المادة الحادية والاربعين من القانون المعمول به لدينا أوجب القانون على كل شخص يتسلم مالاً أو شيئاً له قيمة كدخل متحصل من أي فرد، ولكن هذا الدخل يعود لشخص آخر فيما لو كان مقيماً في الأردن لكان قد قام بتقديم إقرار عنه لمأمور التقدير، على هذا الشخص أن يقدم المعلومات عن الأشخاص الذي يعود إليهم المال الذي قبضه وأيئة تفاصيل أخرى يطلبها مأمور التقدير، وان سياق نص المادة لا يلزم هؤلاء الممثلين أو الوكلاء بتقديم المعلومات من تلقاء أنفسهم بل يقدمونها بناء على تكليف من مأمور التقدير.⁽¹⁾

وفي نص المادة الثانية والاربعين حيث أنه إذا قام شخص من الأشخاص بأيئة صفة كانت: بقبض ربح أو دخل تنطبق عليه أحكام هذا القانون وكان ذلك الربح أو الدخل يخص شخصاً آخر أو بدفع أي ربح أو دخل إلى شخص آخر أو لأمره.

¹ عراقوي، مصطفى، المرجع السابق. ص154.

فيجوز لمأمور التقدير أن يرسل إلى الشخص المذكور إشعاراً يطلب منه فيه بياناً بمقدار الربح أو الدخل المقبوض أو المدفوع، واسم وعنوان الشخص الذي يخصه ذلك الربح أو الدخل.

ومن الملاحظ أن النص أجاز لمأمور التقدير طلب المعلومات، عن الدخل المقبوض أو المدفوع. وإذا لم يقم مأمور التقدير بطلب هذه المعلومات فليس الشخص الذي قبض الربح أو الدخل أو دفعهما للآخرين ملزماً بإخبار مأمور التقدير عن هذه المعلومات طالما لم يوجه إليه طلب بذلك من مأمور التقدير.

وهذا يتوافق مع ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز الأردنية رقم 77/415 لسنة 1978 على أن عبء إثبات وجود مصدر للدخل يقع على عاتق مأمور التقدير فإذا أثبتته تولى تقدير الدخل حسب فطنته.

طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة:

في القانون رقم 25 سنة 1964 نصت المادة الخامسة والثلاثين منه على انه يجوز لمأمور التقدير تكليف أشخاص معينين بتقديم كشوف عن دخولهم السنوية. ولكن القانون لم يحدد أشخاص معينين لتقديم هذا الكشف، بل اعتبر كل شخص لديه مصدر دخل منصوص عليه في المادة الخامسة من القانون بما فيهم أصحاب المهن الحرة هو مكلف بتقديم هذا الكشف، ولم يحدد القانون غرامات رادعة بشأن المتخلفين عن تقديم هذا الكشف أو مددا لتدقيق هذه الكشوفات. ولم يعطي أية حوافز لتقديم هذه الكشوفات، أي انها لم تؤخذ بعين الاعتبار لإجراء التقدير، وفي الواقع لم تكن مستعملة في التقدير ما دام في النهاية سوف يتم التقدير من قبل مأمور التقدير.

وفيما يلي طرق التقدير المتبعة حسب القانون المعمول به في الضفة الغربية:

1- إجراء التقدير استناداً إلى بيان المكلف، حيث نصت المادة رقم 53 من القانون رقم 25 لسنة 1964 انه في الأحوال التي يقدم فيها شخص من الأشخاص كشفاً يتعلق به، يجوز لمأمور التقدير:

- أن يقبل الكشف كما هو وان يجري التقدير على أساسه.
- أن يقرر مبلغ دخل ذلك الشخص الخاضع للضريبة، وان يقدر عليه مقدار الضريبة تبعاً لذلك مستعملاً في ذلك فطنته ودرابته إذا كانت لديه أسباب تدعوه إلى الاعتقاد بان الكشف غير صحيح أو
- أن يقبل الكشف مبدئياً ويطلب دفع الضريبة المستحقة حسب الأصول بمقتضى هذا الكشف دون الإجحاف بحقه، وان يحدد فيما بعد دخل ذلك الشخص بمقتضى الفقرة ب من هذه المادة.

وبالنسبة إلى إجراء تقدير استناداً إلى بيان المكلف فان دائرة ضريبة الدخل ترسل إلى المكلفين كشوفاً تطلب منهم تعبئتها وتبيان دخولهم فيها، وإعادة هذه الكشوف إلى مكتب مأمور التقدير. وإذا اعلن المكلفون كلهم أو بعضهم عن مقدار الدخل الذي جنوه خلال سنة الدخل، فان مأمور ضريبة الدخل لدى تدقيق هذه الكشوف له صلاحية قبولها أو رفضها أو تعديلها. فإذا افتتحت مأمور التقدير بالبيانات من إيرادات ومصروفات فانه يجري التقدير على أساس بيان المكلف ويحدد الضريبة طبقاً لذلك. ولم يحدد القانون مدة لربط الضريبة، حيث انه إذا أرسل هذا الكشف إلى مأمور التقدير ولم يرسل مأمور التقدير مذكرة إلى المكلف لمناقشة المعلومات الواردة في الكشف خلال مدة سنة، لا يعني أن مأمور التقدير قد قبل هذا الكشف بعكس القانون رقم 57 لسنة 1985 الذي حدد مدة سنة لإرسال إشعار إلى المكلف وإلا اعتبر كشف التقدير السنوي موافقاً عليه من قبل مأمور التقدير. وإذا ظهر للمكلف انه اخطأ في تعبئة هذا الكشف بان اغفل بعض مصادر الدخل أو ادرج فيها مصدر دخل معفى من الضريبة فانه يحق له

الرجوع عن هذا الكشف سواء قام بدفع الضريبة أو لم يتم بذلك، أو تم ربط الضريبة عليه أو لم تتم. وهذا ما أيدته محكمة التمييز الأردنية في تمييز حقوق رقم 81/705 لسنة 1982، حيث قضت أن إقرار المكلف أمام مأمور التقدير في مرحلة التقدير الأولى يعتبر إقراراً قضائياً ملزماً باعتبار أن التحقيقات التي تجري أمام مأمور التقدير بمثابة تحقيقات محكمة الدرجة الأولى، ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع، عملاً بأحكام المادة 50 من قانون البيئات.⁽¹⁾

2- التقدير المبدئي: حسب نص المادة 1/53/ج، حيث أن هذا التقدير يتم من قبل مأمور التقدير في الحالات التي يقدم فيها المكلف الإقرار بالدخل ويقبل مأمور التقدير هذا الكشف دون مناقشته ودون أي تدقيق أو فحص. ويطلب إلى المكلف دفع الضريبة المستحقة عليه بموجب هذا الإقرار. ولكن مأمور التقدير له الحق بعد ذلك بإعادة النظر في هذا التقدير تلقائياً دون تدخل الوزير أو الموظف المناب، ويستطيع إعادة النظر بهذا التقدير وتبليغ المكلف إشعاراً آخر بمقتضى المادة 1/53/ب.

التقدير الجزافي: حسب المادة 1/53/ب و 2/53، حيث انه في الأحوال التي يقدم فيها المكلف إقراراً بدخله لكنه لم يقدم أية بيانات تثبت هذا الدخل المعلن، وإذا لم يقدم المكلف بياناً بمقدار دخله فان مأمور التقدير يقوم بإجراء التقدير مستندا في ذلك على ما لديه من معلومات من مصادر مختلفة. وعادة لا يقوم مأمور التقدير بإجراء التقدير قبل دعوة المكلف لسماع رأيه وإبراز بياناته حول دخله ومن ثم مناقشته في مقدار رقم أعماله ورأسماله ومشترياته أو مبيعاته والمصاريف التي يدفعها.... الخ. وبعد ذلك يستطيع مأمور التقدير أن يكون رأياً حول مقدار الدخل. وبعدها يجري التقدير استناداً إلى فطنته ودرايته مستمداً ذلك من قواعد العدل، ويجب أن لا يكون التقدير تعسفياً وخيالياً بل قانونياً و مطابقاً لإحكام القانون.⁽²⁾

¹ عرقاوي، مصطفى، المرجع السابق. ص159.

² عرقاوي، مصطفى، المرجع السابق. ص160.

ويجب على مأمور التقدير أن يبين الأسس التي اعتمدها للوصول إلى تقديره، وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية في تمييز حقوق 71/191 سنة 1971 بأنه إذا لم يبين مأمور التقدير الأسس التي اعتمدها للوصول إلى تقديره واقتنعت المحكمة بان المبلغ المقدر مبالغاً فيه فيحق لها أن لا تأخذ بهذا التقدير ولا يتعارض ذلك مع المادة 60/57 من قانون ضريبة الدخل. ويقع على عاتق المكلف تبعة إقامة الدليل على أن التقدير المشتكى منه هو تقدير باهظ بمقتضى المادة 53/د من قانون ضريبة الدخل وذلك حسب قرار محكمة التمييز رقم 74/20 سنة 1964.

ويستطيع مأمور التقدير إذا رأى أن الكشف المقدم لديه صحيح وان أجزاء منه غير صحيحة أن يأخذ عند تقديره الأرقام التي يقتنع بصحتها وان يدع التي لا يطمئن لصحتها.

وفي تمييز حقوق رقم 70/154 سنة 1977 اقرت محكمة التمييز الاردنية: إن النص على أن تبعة إقامة الدليل على أن التقدير باهظ تقع على عاتق المكلف. إن ما يتعلق حكمه بالاختلاف الحاصل على مقدار الدخل والضريبة المفروضة عليه، وعلى ذلك فان القول بان تبعة إقامة الدليل على وجود أو عدم وجود مصدر الدخل الذي فرضت عليه الضريبة تقع على عاتق المكلف لا يتفق وأحكام القانون، إذ لا يجوز لمأمور التقدير في الأصل فرض ضريبة على مكلف مالم يكن له مصدر دخل ثابت.

ولا يفهم من نص المادة 5/53 بان مأمور التقدير الذي يجري التقدير بناء على فطنته ودرابته يجب أن يتسم ذلك بالعدالة وان لا يكون خيالياً وعلى هذا أقرت محكمة التمييز الأردنية في قرارها رقم 84/297 سنة 1984 بان المادة 53 من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 تجعل من حق مأمور التقدير في الحالة التي لا يقدم فيها المكلف كشف ينطوي على التفاصيل المطلوبة بموجب النموذج المقرر أن يجري التقدير حسب فطنته ودرابته، إلا انه لما كان المكلف الذي لم يقدم كشافاً قد اعترض على التقدير الذي أجراه المأمور وبين فيه وفي أقواله التي استعملها المأمور وقائع معينة بمقدار دخله وما يستحقه من تنزيلات وإعفاءات، فانه يتعين على المأمور عند البت في الاعتراض أن يرد على هذه الوقائع رداً وافياً، يبين مقدار الدخل

الصافي ويحدد النفقات التي تكبدها في سبيل إنتاج الدخل والنفقات التي استبعتها حتى يتسنى للمحكمة مراقبة ذلك.

4- التقدير الاحتياطي: حسب نص المادة الخامسة والستين الفقرة الثانية فإن مأمور التقدير يلجأ إلى هذه الطريقة إذا كان لديه اعتقاد بان الضريبة على دخل مكلف ما، قد يتعذر تحصيلها بسبب احتمال مغادرته البلاد أو احتمال إفلاسه، حيث يطلب إلى المكلف بموجب إشعار كتابي يرسل إليه لتقديم كشف بدخله فوراً، مع بيان أية تفاصيل يراها ضرورية. وإذا قدم المكلف الكشف واقنع به مأمور التقدير فإنه يربط الضريبة على الدخل وعلى المكلف أن يقوم حالاً بدفع الضريبة أو يقدم ضماناً بالدفع يقبل به مأمور التقدير. وإذا لم يقدم المكلف الكشف أو قدمه ولم يقتنع به مأمور التقدير فإنه يجري ربط الضريبة على الدخل بالشكل الذي يراه مأمور التقدير معقولاً، وتبلغ هذه الضريبة وبموجب إشعار إلى المكلف وتعتبر مستحقة لدى تبليغها.

إن التقدير في هذه الحالة ليس مرتبطاً بنهاية السنة المالية بل يمكن أن يتم في أي وقت خلال سنة الدخل وان المكلف والمقدر عليه الضريبة له الحق بالاعتراض على التقدير وكذلك الاستئناف والتمييز طبقاً للأحكام التي نص عليها القانون.

وقد أعطت المادة السابعة والثلاثين الفقرة الثانية من التشريع الساري لدينا، المدير أو من يمثله صلاحية دخول أي مكان يجري فيه تعاطي العمل، وذلك للاطلاع الميداني على طبيعة عمل المكلف ولفحص موجوداته وحساباته وذلك لغايات تطبيق أحكام القانون، أما الفقرة الثالثة من نفس المادة فقد منحت المدير أو من يفوضه صلاحية ضبط الحسابات والسجلات والمستندات، إلا أنه لم يضع مدة محددة لضبطها وتركت لتقدير المدير أو الموظف المفوض خطأً منه، مما سيترتب على ذلك من ضرر لأصحابها الذين هم بحاجة إليها في تصريف شؤونهم المهنية، كما أعطى القانون الحق في الاستجواب ومعنى الاستجواب في القانون الضريبي: هو إجراء يتخذه موظفوا الإدارة الضريبية المختصون للحصول على المعلومات للتحقق والكشف عن الدخول الحقيقية عن طريق ما قد يحصلون عليه من معلومات عن طريق

استجواب أي شخص يسمح القانون باستجوابه والاطلاع على ما لديه من معلومات شفوية أو مكتوبة تتعلق بتطبيق أحكام القانون وفقاً لأحكام المواد 56/28، 37 من التشريع الساري لدينا.¹

أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد فصل طرق التقدير في المادة 17 منه بصورة واضحة وذلك على خلاف التشريعات الأخرى، حيث قسم طرق التقدير هذه إلى التقدير الذاتي عن طريق الإقرار الذاتي والتقدير الجزافي والتقدير من قبل المحكمة المختصة. ونحن نرى أن هذه التفصيلات ليس لها حاجة وإنما تعتبر من ادبيات العرف الضريبي.

دفع الضريبة:

أوجب القانون على كل مكلف أن يدفع الضريبة المستحقة عليه بموجب إشعار التقدير الصادر بمقتضى المادة السادسة والخمسين من القانون خلال ثلاثون يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار. وقد قضت محكمة التمييز الأردنية في تمييز حقوق رقم 67/169 لسنة 1967 بما يلي:

أن المادة الثانية والخمسون من قانون ضريبة الدخل بحثت في طريقتين للتبليغ، الأولى التبليغ الفعلي وهو تبليغ الإشعار إلى المكلف بالذات، والثاني التبليغ الحكومي ويكون بإرسال الإشعار بالبريد المسجل، وإذا لم يتبلغ المكلف الإشعار بالذات وإنما أرسل إليه الإشعار بالبريد المسجل وتسلم بالذات المغلف الذي يحتويه، فيعتبر أن الإشعار قد بلغ إليه بعد مرور مدة لا تزيد عن ستة أيام من تاريخ إرسال الكتاب المسجل الذي يحتويه الإشعار، سواء بلغ الكتاب الذي يحتوي على الإشعار إليه بالذات أو إلى محل الإقامة ولا مجال للقول أن المكلف تبليغ الإشعار قبل هذا التاريخ وذلك لأن نص المادة 52 صريح بأن التبليغ بالبريد لا يعتبر قد تم إلا بعد مضي ستة أيام على إرسال الإشعار بالبريد المسجل. وأوجب القانون حسب المادة 1/56

¹ الدبك، احمد زياد، المرجع السابق. ص106.

على المكلف الذي لا يرغب في الاعتراض على التقدير حسب نموذج التقدير الأولي المقدم من قبله، أن يدفع الضريبة المبلغة إليه بموجب المادة الثالثة والخمسين خلال مدة ثلاثين يوماً أيضاً.

وأوجب القانون أيضاً على المكلف الذي لم يتبلغ أي إشعار بالتقدير قبل اليوم الأول من حزيران من سنة التقدير أو تبليغ إشعاراً بالتقدير قبل هذا التاريخ وقدم اعتراضاً عليه استئنافاً أو تمييزاً، فانه على ذلك المكلف أن يدفع على حساب الضريبة المستحقة عليه عن تلك السنة مبلغاً يعادل خمسون بالمائة من مقدار الضريبة المقدرة نهائياً أو من مقدار الضريبة المستحقة إذا لم يكن هناك ضريبة مقدرة نهائياً.

ويسري على هذا المبلغ قانون تحصيل الأموال الأميرية لغايات تحصيل الضريبة. وفي الحالات التي يكون فيها الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز فان تحصيل رصيد الضريبة الزائد عما دفعه المكلف بنسبة الخمسين في المائة من الضريبة المقررة نهائياً يؤجل حتى الفصل في الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز، وعلى المكلف دفع الجزء عن باقي الضريبة غير المختلف عليها إذا كان هذا الجزء غير المختلف عليه يزيد عن نسبة الخمسين بالمائة الواردة عليه، وبهذا الخصوص تعتبر السنة المحددة هي السنة المالية الأخيرة التي تم بشأنها تقدير دخل المكلف حتى الأول من كانون ثاني للسنة المالية سواء تم تقديم اعتراض أم لا.

وفي التشريع المصري الزم المشرع بعض الجهات المنصوص في المادة (37) من القانون رقم 187 لسنة 1993 من قانون الضريبة الموحدة، بخضم أو تحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة عند تعاملها مع الممولين الخاضعين لها، ممن يزاولون مهنة حرة وغيرها من المهن غير التجارية، وتوريد هذه المبالغ باسمهم إلى مأموريات الضرائب المختصة وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم.⁽¹⁾

¹ عبد الواحد، سيد عطية، المرجع السابق، ص 37.

وأوجب القانون على هذه الجهات خصم 10% من كل مبلغ تدفعه هذه الجهات إلى أصحاب المهن الحرة إذا كان المبلغ يقل عن خمسمائة جنية و 15% ما زاد عن ذلك وذلك حسب المادة 74.

وتتمثل الجهات الملزمة بالخصم فيما يلي:

- وزارات الحكومة ومصالحها، و وحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة، والجمعيات القومية والاقتصادية أو الخدمية، وشركات ووحدات القطاع العام، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال أيا كان شكلها القانوني وأياً كانت القوانين التي تنشأ دفعاً لأحكامها، وشركات الاستثمار الخاضعة لقانون الاستثمار، وفروع الشركات الاجنبية، والجمعيات التعاونية الصحية، وغيرها من المؤسسات الخاصة، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والاندية، والاتحادات والمستشفيات والفنادق، ودور النشر بالقطاع الخاص، والجمعيات على اختلاف أغراضها والمكاتب المهنية، ومكاتب التمثيل الأجنبية، منشآت الإنتاج السينمائي، والمسارح، ودور اللهو، وصناديق التامين الخاصة.
- المنشآت الأخرى التي يزيد رأسمالها على عشرين ألف جنية والتي يصدر بتحديددها قرار من وزير المالية.

هذا بالنسبة إلى الخصم من المنبع عن طريق الغير. وكذلك اوجب القانون التحصيل لحساب الضريبة عن طريق كل فئة من فئات المهن الحرة. وعلى سبيل المثال في المادة 75 من القانون السابق أوجب على مأموريات الشهر العقاري تحصيل مبلغ يحدد بقرار من وزير المالية وذلك لحساب الضريبة المستحقة على المحامي الموقع على صحيفة الدعوة. وبالنسبة للأطباء أوجب على كل مستشفى يقوم به أي طبيب بإجراء عملية جراحية أن يحصل لحساب الضريبة مبلغاً يحدد بقرار من وزير المالية عن العملية التي قام بإجرائها الطبيب.

وتلزم المادة 75 من القانون المذكور مصلحة الجمارك بان تحصل من كل شخص يزاول مهنة التخليص الجمركي من غير أشخاص القطاع العام مبلغاً يحدد بقرار من وزير المالية عن كل بيان جمركي يقدمه للمصلحة وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على المخلص.

والأصل وكقاعدة عامة أن تجبى الضريبة من المكلف مباشرة ونقداً، وان يؤدي دين الضريبة في مقر الجهة الحكومية المختصة دون حاجة إلى مطالبته بأدائها في مقره، ولكن قد يخرج المشرع من ذلك فيكلف شخصاً آخر غير الممول بدفع دين الضريبة كما في حالة الحجز من المنبع، وعلى ذلك نستطيع القول أن هناك طرقاً متعددة لدفع الضريبة:

- **الوفاء المباشر:** وهي ان يقوم الممول مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الإدارة بعد إتمام الربط النهائي عليه وهي كما رأينا في القانون 1964 ربط الضريبة من واقع كشف التقدير الذاتي.

- **قد تلجأ الدولة إلى تحصيل بعض الضرائب المباشرة عن طريق الورد وذلك بان تمسك الإدارة المختصة سجلات ودفاتر تقيد فيها القيمة الخاضعة للضريبة، والدين الواجب الأداء ويخطر الممول بالمبلغ الواجب دفعه وميعاد دفعه وطريقته والإجراءات الواجب اتباعها ولم يتطرق القانون الساري لدينا لهذا الأسلوب.**

- **الأقساط المقدمة:** وهي ما يعرف عندنا بنظام السلفيات ووفقاً لهذا الضريبة يقوم الممول بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية طبقاً لدخله المحتمل أو مسترشداً بالضريبة المستحقة في السنة السابقة، وتتولى الإدارة تسوية الضريبة بعد ربطها على أساس إقراره الحقيقي.

وألزمت المادة 59 من القانون رقم 25 لسنة 1964 بدفع 10% في اليوم العاشر من كل شهر من الشهور العشرة الأولى من شباط حتى تشرين أول من كل سنة مالية من مبلغ الضريبة

التي فرضت عليه في السنة المحددة، ويعتبر كل مبلغ تم خصمه في المصدر خلال السنة المالية طبقاً للمواد 26، 27، 28، 29 من دخل المكلف في نفس السنة يعتبر كدفعه تحت حساب السلفيات.

وهذا النظام ينطبق على جميع دخول الأفراد عدا الهيئات الاعتبارية بما فيهم أصحاب المهن الحرة، وأعطى القانون الحق لمأمور التقدير بان يزيد مبالغ السلفيات حسب هذه المادة أو تخفيضها، كما يحق له تحديد مبالغ أخرى للسلفيات مثل تقديم إقرار من قبل المكلف بمبلغ يزيد عن مبلغ السلفيات المفروض عليه بنفس السنة، حيث يحق لمأمور التقدير ان يزيد قيمة السلفيات حسب هذه الفقرة بقيمة الفرق المذكور.

• **الحجز من المنبع:** حيث تكلف الخزانة شخصاً آخر غير الممول ويكون في مركز الدين للممول بخصم هذه الضريبة ودفعها للخزانة، ويتميز هذا الأسلوب بسهولة التحصيل وانخفاض تكاليفه وسرعة التحصيل وتحاشيه طرق التهرب المختلفة والتخفيف من حدة الاقتطاع على المكلف. وقد حقق استخدام هذا الأسلوب نتائج فعالة في دول عديدة مما حدى إلى اتجاه العديد من التشريعات إلى اقتباسه وتطبيقه. وفي التشريع الساري لدينا تطرقت المادة 28 في الفقرة 1 إلى انه يترتب على كل شخص مسؤول عن دفع أي دخل يخضع للضريبة بمقتضى أحكام البندين ب أو هـ في الفقرة الأولى للمادة الخامسة أن يخصم عند الدفع ضريبة الدخل من المبلغ الواجب دفعه. والفئات المذكورة في البندين هـ هي ما يخص الرواتب والأجور ولم يتطرق القانون إلا بإشارة جزئية في الفقرة الثانية من هذه المادة بأنه تطبق أحكام هذه المادة على أي دخل آخر وفق نظام يقرر لهذه الغاية. أي أن القانون ربط طريقة الحجز في المنبع بصدور نظام (عدا الرواتب والأجور)، ولم يفصل أي فئة من فئات المكلفين الخاضعين للدخل. ولغاية الآن لم يصدر أي نظام يعطي الحق للإدارات الضريبية بخصم الضريبة في المنبع على المهن الحرة التي نحن بصدد دراستها كما في التشريع المصري.

سلطات الدولة في الاطلاع والتحصيل:

أعطى التشريع الضريبي المصري رقم 187 لسنة 1993 في المادة 142 منه موظفي مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الوثائق والأوراق المملوكة للجهات الحكومية بغرض ربط الضرائب المقررة بموجب القانون الضريبي. وأجاز للنياحة العامة وفقاً للمادة 134 منه أن تطلع المصلحة الضريبية المختصة على ملفات الدعاوى لديها، بينما ألزم كافة الجهات الحكومية المختصة الأخرى أن تخبر مصلحة الضرائب بما لديها من معلومات عن أي نشاط تجاري، أو صناعي، أو غير تجاري لمقتضيات قانون الضريبة.⁽¹⁾

ومن هنا نرى ان فئة كبيرة من فئات المهن الحرة تستطيع الإدارة الضريبية الحصول على معلومات عنها عن طريق الدوائر الأخرى، وعلى سبيل المثال فئة المحامين.

وكذلك المادة 144 من القانون السابق ألزمت الهيئات الخاصة لمديري البنوك وغيرها من الهيئات وأي من الممولين، أن يقدموا عند طلب موظف مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الطبيعة القضائية، اطلاعهم على كل ما في حوزتهم من دفاتر ومحركات ووثائق وأوراق الإيرادات والمصروفات لكي تتعد أحكام القانون. كما أن المادة 145 من نفس القانون ألزمت المعاهد التعليمية والمنشآت المعفاة من الضريبة أن تطلع الجهات الضريبية المختصة عند طلب دفاتر حساباتها.

أما التشريع الساري لدينا القانون (25 لسنة 1964) فلم يعط حق الاطلاع على ما لدى بعض الجهات الرسمية كالنياحة العامة، وغير الرسمية كالبنوك من معلومات ضرورية في تطبيق أحكام القانون المتعلقة بتقدير الضريبة.

وفيما يلي بعض أحكام القوانين التي تنص على حكم اطلاع موظفي الضرائب على المعلومات:

¹ الدبك، احمد زياد، المرجع السابق، ص100.

1- المادة 44 من قانون رقم 25 لسنة 1964 فقرة أ أجازت لمأمور التقدير أن يكلف أي موظف حكومي أو أية سلطة محلية أو هيئة عمومية أخرى بتزويده بما قد يكون بحوزته من التفاصيل اللازمة لغايات هذا القانون. ويشترط في ذلك ألا يكره الموظف المذكور بحكم هذه المادة على إفتشاء أية تفاصيل يكون ملزماً بحكم القانون بالمحافظة على كتمانها ومن هنا نرى أن حق الاطلاع مربوط بقوانين أخرى. ومثال ذلك:

- قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم 3 ربط في المادة 92 بالاطلاع على محاضر التحقيق بإذن النيابة العامة والنائب العام هو من يملك تقدير إعطاء الإذن واطلاع الجهات الضريبية لما لدى النيابة العامة.

- قانون الهيئات المحلية الفلسطيني رقم 1 لسنة 1997 وفقاً للمادة 35 منه أكد أن فحص الحسابات لا يكون إلا من قبل موظفي وزارة الحكم المحلي أو ديوان الرقابة الإدارية والمالية ولكن هذا لا يمنع الإدارة الضريبية من طلب الحصول على معلومات وبيانات تتعلق بها أو بالغير لتنفيذ القانون الضريبي، حيث ان السلطات المحلية يمكن أن تكون مكلفاً وفقاً للمادة 8 من قانون الضريبة رقم 25 لسنة 1964 وبالتالي يستطيع مأمور التقدير أن يطلع على الإقرارات، واخذ المعلومات الضريبية عن بعض أصحاب المهن الحرة مثل أعمال الاستشارات الهندسية وأعمال العقود القانونية الخاصة بالهيئات المحلية.

- الاطلاع على ما للسلطات الضريبية الأخرى من معلومات: حيث انه (بالأمر العسكري رقم 1179) 5747 - 1986 الخاص بتبادل المعلومات بين سلطات الضريبة، أعطى الحق لسلطة الضريبة إعطاء المعلومات للسلطة القضائية لأغراض النظر في قضايا تنفيذ تشريعات أو مخالفة لتشريعات ضريبية أو يحق لها إعطاء هذه المعلومات لسلطة الضريبة التي كلفت بتنفيذ هذه التشريعات الضريبية.

- الفصل السادس من الدستور الطبي الاردني وحسب المادة 46 حيث تنص الفقرة الثانية منها: على ضرورة أن ينظم الطبيب سجلا لمرضاه يدون فيه التشخيص والعلاج، وعليه الاحتفاظ بمثل هذا السجل مدة لا تقل عن خمس سنوات. وحيث أن المادة 37 من قانون ضريبة الدخل الساري المفعول لدينا وفي الفقرة الثانية منها اعطت الصلاحية لمأمور التقدير بحق الاطلاع على السجلات والمستندات المتعلقة بالعمل، فارى أن الاطلاع على مثل هذه السجلات ان وجدت هو وسيلة فعالة لتقدير الضريبة على الدخل.

- الفصل السابع من قانون نقابة اطباء الاردني رقم 1972/13 وفي المادة 67 منه، ربط مبلغ اشتراك الطبيب السنوي في نقابة اطباء بتقدير ضريبة الدخل بحيث لا تزيد نسبة الاشتراك عن 5% من التقدير النهائي. وهنا بالامكان الربط بين مؤشرات الدخل والاشتراك في النقابة.

- المادة 55 من قانون نقابة المهندسين الاردني، حددت كيفية احتساب الرسوم التي تستوفى عن المخططات الهندسية، ومن هنا يمكن الاشتقاق والمساعدة في الاستعلام عن الدخل السنوي والريح الاجمالي من خلال الاطلاع على الكشوفات الهندسية المقدمة لنقابة المهندسين من قبل المكاتب الهندسية.

- المادة 26 وفي الفقرة السابعة من قانون مزاوله مهنة المحاماه الفلسطيني، تنص: بان على كل محامي أن يشعر النقابة خطيا باسماء المؤسسات والشركات والفروع والوكالات التي عين وكيلا عاما لها خلال مدة لاتزيد عن 30 يوما من تاريخ تعيينه. وبما أن القانون الضريبي هو قانون سيادي وله ذاتية خاصة عن القوانين الاخرى فلا يوجد ما يمنع موظفي الدوائر الضريبية من الاستعلام من نقابة المحامين عن اسماء هؤلاء المحامين والشركات والمؤسسات والفروع التي يمثلونها.

2- الاطلاع على ما بحوزة الأفراد أو الهيئات الخاصة بالمعلومات: فحسب المادة 28 الفقرة د من القانون أعطى الحق لمأمور التقدير أو أي موظف عمومي مفوض من قبله، أن يدخل أي

محل لأي مستخدم للاطلاع على دفاتره ومستنداته وقيوده بما فيهم ذوي المهن الحرة، والفقرة 1 من المادة 37 أعطت الحق لمأمور التقدير صلاحية تكليف أي شخص بتقديم كشوف ومعلومات إضافية بشأن أي مسألة يقتضي تنفيذ القانون الحصول عليها. وأعطت الفقرة الثانية من المادة صلاحية دخول أي مكان يجري تعاطي عمل منه وان يطلع على السجلات والقيود والمستندات المتعلقة بالعمل، وهو ما يعرف بالكشف الحسي. وارى أن هذه الطريقة (الكشف الحسي) هي أنجع طريقة أعطاها القانون لمأمور التقدير في جمع المعلومات عن دخل أصحاب المهن الحرة. إذا اتبع أسلوب الزيارات المتكررة والمفاجئة لأصحاب المهن الحرة، بالإضافة إلى ضرورة اطلاع السلطات الضريبية على معلومات من خلال السلطات الرسمية مثل الوزارات المختلفة والنقابات، ووجود نظام معلوماتي رسمي ومركزي يمكن جميع الجهات الرسمية، كل حسب صلاحياته ان تستفيد من المعلومات التي تخص غايات تنفيذ القانون.

3- الاطلاع على ما بحوزة مدقق الحسابات والمعلومات الضريبية:

لم يأت المشرع الضريبي بنص صريح يلزم مدققي الحسابات في تقديم المعلومات الضريبية عند الطلب من الجهات المختصة، بعكس القانون رقم 57 لسنة 1985 في المادة 22 منه، حيث رتب في الفقرة ج على الأشخاص المرخص لهم بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في المملكة أن يقدموا للدائرة بياناً بأسماء عملائهم وعناوينهم جميعاً. (انظر المادة 22).

وكذلك لم يأت المشرع الفلسطيني بنص صريح مثل المشرع الأردني في القانون رقم 57 لسنة 1985 بإلزام مدقق الحسابات بتقديم الكشوف اللازمة لمصلحة الضرائب.

المطلب السابع: العقوبات:

تكاد تكون العقوبات المنصوص عليها في القانون رقم 25 لسنة 1964 لا تتناسب وطبيعة التهرب أو الجريمة الضريبية التي تضر بالمصلحة العامة وتحرم الخزانة العامة من الأموال اللازمة لتسديد التزاماتها، حيث أن الاصل في العقوبات هو ضمان حق الخزينة، عن

طريق إلزام المخالف بما يرتبه القانون من غرامات وتقييد للحرية وتعويض حق الخزانة ولاستيفاء الدولة حقها كاملاً في المواعيد المحددة، فهذا يدعوا المشرع إلى التشدد في العقوبات المالية، بحيث تكون مناسبة للمحافظة على حق الخزينة نتيجة مخالفة أحكامه في التخلف والامتناع قصداً عن الالتزام الضريبي. وان تكون رادعة بما تحققه من إيلاء وتعويض يحدده القانون.

والتشريع الأردني الساري لدينا نجد من خلال الاطلاع على العقوبات المفروضة لمخالفة أحكام القانون، نجد أنها لا تتناسب وطبيعة الجريمة الضريبية. حيث نرى في المادة 67 انه كل من قدم كشافاً غير صحيحاً عن دخله قصداً أو أدرج فيه أي بيان كاذب أو مزور أو سمح بإعداد دفاتر وقيود صورية يحكم عليه بالحبس سنتين أو بالغرامة وضعف قيمة الدخل الذي أخفاه أو كان في نيته إخفائه (انظر المادة 67 من قانون رقم 25 لسنة 1964). وإذا اخذنا النص على محمله في الواقع العملي فلا فائدة منه، حيث أن مأمور التقدير اما أن يقتنع بالكشف او لا يقتنع به. وإذا لم يقتنع به فانه يربط الضريبة بناء على بيناته ومعلوماته، ويثور الاعتراض من قبل المكلف وتطول القضية. ويمكن أن تبقى المنازعة معلقة لفترة طويلة تضيع على الخزانة امدادها بالاموال.

كذلك نجد أنه يعاقب كل من تخلف عن تقديم كشف الدخل المنصوص عليه في المادة 35 بغرامة اقلها ديناران وأكثرها عشرة دنائير عن كل شهر يقع فيه التخلف، وكل من تخلف عن العمل بمقتضى إشعار أو طلب صدر إليه، أو تخلف عن الحضور استجابة إلى إشعار صدر إليه، أو امتنع بعد حضوره عن الرد على سؤال وجه إليه، يعاقب لدى إدانته بغرامة اقلها خمسة دنائير وأكثرها خمسون دينار وذلك حسب نص المادة 68.

أما المادة 68 المعدلة حسب (تعديل رقم 43) 5752 - 1992 من قبل الادارة المدنية فنصت على كل من قام بدون سبب كاف بارتكاب أي من المخالفات التالية يعاقب بالحبس نصف سنة أو غرامة أو بالعقوبتين معاً، وذكرت في الفقرة ج_ وفيما يختص بالمهين الحرة_ انه من

قام بفتح محل أو بدأ في مزاولة مهنة أو فتح محل عمل في مكان إضافي أو بدء في مزاولة المهنة في محل إضافي أو قام بتغيير محل عمله أو مزاولة مهنته، ولم يعلن عن ذلك في الوقت المحدد لمأمور التقدير.

وفي المادة 69 من القانون نصت بان كل من قام بأي عمل خلافاً لأحكام هذا القانون، أو خالف أو تخلف عن مراعاة أي حكم من أحكام أي نظام صادر بمقتضاه، وليس هناك نص على عقوبته يعاقب لدى إدانته بغرامة لا تقل عن خمسة وعشرون ديناراً أو الحبس مدة لا تزيد عن ثلاثة اشهر.

ومن هنا نرى أن العقوبات في القانون الأردني هي عقوبات جنح. بينما تشددت الاوامر العسكرية في فرض عقوباتها على المخالفات لأحكام القانون وذلك لأهداف سياسية واقتصادية لدى الاحتلال وليس لأحكام تطوير الاقتصاد الفلسطيني.

وسلك المشرع الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل المقترح والمقر في القراءة الثانية أسلوب المشرع الأردني السابق في تخفيف العقوبة المفروضة على الجرائم الضريبية، حيث نصت المادة 41 على كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو حرض أو إتفق أو ساعد غيره على التهرب من الضريبة بأي فعل من الأفعال التالية: يعاقب عند إدانته عن كل جرم من هذه الجرائم بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع إلى ستة اشهر أو بغرامة تتراوح من 50 - 500 دينار. أو بكلتا العقوبتين، ولكنه رفع قيمة الغرامة بحيث جعلها قد تصل إلى 100% من قيمة الضريبة المستحقة (انظر المادة 41 من القانون).

المطلب الثامن: حالات تطبيقية نموذجية على احتساب ضريبة الدخل من ارباح المهن الحرة:

*الحالة الاولى: الطبيب احمد

- حقق دخلاً قائماً من عيادته في نابلس قدره 25 ألف دينار، ويقوم هذا الطبيب بمعالجة موظفي شركة الاتصالات الفلسطينية مقابل راتب شهري 200 دينار واقتطعت الشركة من راتبه مبلغ 200 دينار ضريبة دخل و 20 دينار بدل الخدمات.

- تقاضى المكلف مبلغ وقدره 1200 دينار مقابل اجراء عمليات جراحية في مستشفى نابلس وقد تم اقتطاع مبلغ 50 دينار ضريبة دخل و 5 دنانير بدل خدمات.

- المكلف يسكن بايجار والاجرة السنوية له 500 دينار .

بلغت نفقات العيادة كما يلي:

1. ايجار عيادة 1000 دينار.

2. كهرباء 100 دينار .

3. راتب سكرتيرة 960 دينار مدفوع عنها ضريبة الدخل والخدمات.

4. تنقلات 310 دينار من العيادة الى الشركة والمستشفى خلال الدوام.

5. رسوم نقابة الاطباء 143 دينار.

6. استهلاك اثاث واجهزة 150 دينار حسب النسبة المعتمدة بدائرة ضريبة الدخل والمجموع يساوي 2663 دينار .

7. المكلف متزوج وله 3 اولاد وزوجته تدرس في جامعة النجاح على حسابه.

المطلوب: حساب ضريبة الدخل المستحقة على هذا الطبيب.

الحل:

25000 دينار ويعادل 150000 شيقل

* الدخل من العيادة

جميع النفقات مقبولة	2663 دينار وتعادل 15978 شيقل
الدخل الصافي من العيادة	22.327 دينار وتعادل 133962 شيقل
* الراتب من مستشفى نابلس	1200 دينار وتعادل 7200 شيقل
الراتب من شركة الاتصالات	2400 دينار وتعادل 14400 شيقل
اجمالي الدخل	22927 دينار وتعادل 155562 شيقل
* الاعفاءات والتنزيلات:	
إعفاء 20% من الرواتب	720 دينار وتعادل 4320 شيقل
تنزيلات شخصية عائلية:	
المكلف نفسه	4200 شيقل
الزوجة	2520 شيقل
الاولاد	3 x 1400 شيقل = 2520 شيقل
بدل جامعة	4200 شيقل
إجمالي التنزيلات والاعفاءات	13440 شيقل
الدخل الخاضع للضريبة	132122 شيقل = 155562 - 13440
ضريبة الدخل المستحقة	1375 شيقل = 5% x 27500

$$6600 \text{ شيقل} = 10\% \times 66000$$

$$5793 \text{ شيقل} = 15\% \times 38622$$

$$= 13768 \text{ شيقل}$$

تقاص المقتطع من الشركة ومستشفى نابلس 250 دينار وتعادل 1500 شيقل

$$\text{رصيد ضريبة الدخل} = 1500 - 13768 = 12268 \text{ شيقل}$$

ملاحظة*: تم تطبيق القانون رقم 25 لسنة 1964 المعمول به في الضفة الغربية والتعليمات والشرائح الجديدة.

*تم تحويل الدينار الى شيقل سعر ستة شواقل

- **الحالة الثانية:** الاتي حساب الايرادات والمصروفات لاحد الاطباء والذي يزاول المهنة في عيادته الخاصة وذلك عن السنة المنتهية في 2003/12/31.

ح/ الايرادات والمصروفات في 2003/12/31

800 مرتبات واجور الممرضين	2000 اتعاب كشف بالعيادة
600 ايجار العيادة	500 اتعاب كشف بالمنازل
500 ماء وكهرباء	1000 اتعاب عمليات جراحية
200 اشتراك في نقابة الاطباء	500 ارباح بيع بعض الاجهزة الطبية
400 ثمن شراء اجهزة طبية	900 صافي خسارة
600 مصاريف سيارة	

300 تبرعات لجمعية خيرية

500 اعالة شرعية

1000 خسارة السنة السابقة

4900

4900

فإذا علمنا ما يلي:

1. الممول لم يدرج ضمن اتعاب العمليات الجراحية ما يلي: 800 دينار حصلت اثناء السنة من بعض المرضى كعربون لاجراء عمليات جراحية تم الاتفاق عليها، على ان تجري في السنة القادمة، 600 دينار حصلت اثناء السنة مقابل بعض العمليات الجراحية التي اجراها الملكف خارج فلسطين.
2. الاشتراك في النقابة هو احتياطي معاش.
3. الاجهزة الطبية تستهلك بمعدل 10%.
4. السيارة تستخدم الى جانب العمل المهني للاغراض الشخصية وقدرة الاستخدام الشخصي بما يعادل الثلث.
5. التبرعات لجهات معترف بها حكومياً.
6. ايجار العيادة 500 دينار في السنة.
7. الممول ليس موظف في احدى الجهات الحكومية او الشركات.
8. الممول غير متزوج ويعول والده وثلاث اخوات مكلف باعالتهم شرعاً.

المطلوب: 1. تصوير حساب الايرادات والمصروفات من وجهة نظر دائرة ضريبة الدخل.

2. حساب الضريبة المستحقة.

الحل:

ح/ الايرادات والمصروفات

2000	اتعاب كشف بالعيادة	800	مرتبات واجور الممرضين ومساعدتهم
500	اتعاب كشف بالمنازل	500	كهرباء وماء
1000	اتعاب عمليات جراحية	200	اشترك في نقابة الاطباء
		40	استهلاك اجهزة طبية
		500	ايجار العيادة
		400	مصاريف السيارة
		<u>1060</u>	<u>صافي الدخل</u>
3500		3500	

ملاحظة:

1. احتسب مصروف الاجهزة الطبية على اساس الاستهلاك وليس على اساس ثمن الاجهزة.
2. مصروفات السيارة الخاصة بشخص الطبيب وليس لضروريات المهنة لم تحتسب والمصروفات التي احتسبت هي: $400 = 3/2 \times 600$ دينار.

- استبعدت اتعاب العمليات الجراحية خارج الاردن لان المشرع ياخذ باقليمية الضريبة.

- استبعدت الارباح الراسمالية لانها معفاة من الضريبة (500 ارباح بيع اجهزة طبية)

- لم يتم دفع التبرعات و اضيفت الى الربح الضريبي، حيث لا يجوز خصم اكثر من 25% من صافي الدخل كتبرعات.

الربح الضريبي قبل تنزيل التبرعات 1060

- تبرعات معترف بها 275 (25% x 1060)

الربح الضريبي بعد تنزيل التبرعات وقبل تدوير الخسارة 802 دينار

- خسارة مدورة من السنة السابقة 402.5 دينار (50% x 805)

الربح الضريبي بعد تنزيل الخسارة 402.5 دينار

لا يوجد ضريبة على هذا الدخل لان مجموع الاعفاءات المسموح بها حسب قانون 25 رقم 1964 تزيد عن حجم الربح.

• الحالة الثالثة:

الاتي حساب الايرادات والمصروفات لاحد المحاسبين عن السنة المنتهية

في 2003/12/31:

ح/ الايرادات والمصروفات

2000 اجار المكتب 3000 اتعاب محاسبة ومراجعة

1200 رواتب واجور 2000 اتعاب تقديم ومراجعة اقرارات ضريبية

400 مصاريف متنوعة 1200 ايراد استشارات مالية

200 استهلاك اثاث

80 استهلاك اجهزة

2320 صافي الدخل

6200

6200

فاذا علمنا:

100 دينار

1. ايجار المكتب الشهري

200 دينار

2. رواتب مستحقة لم تدفع

3. تم استهلاك الاجهزة بمعدل 20% علماً ان النسبة حسب قانون الضريبة 10% سنوياً.

4. المكلف حصل على ارباح من شركة عادية قدرها 900 دينار عن عام 2003.

5. يتقاضى راتباً شهرياً من شركة عادية نتيجة الاشراف مقداره 100 دينار شهرياً.

6. المكلف متزوج ويعيل والديه فقط.

المطلوب: 1. تصوير ح/ الايرادات والمصروفات من وجهة نظر دائرة ضريبة الدخل.

2. احتساب مقدار الضريبة المستحقة على المكلف عن سنة 2003.

الحل:

ح/ الايرادات والمصروفات

3000 اتعاب محاسبة ومراجعة

1200 ايجار المكتب

1400 رواتب واجور

2000 اتعاب تقديم ومراجعة اقرارات ضريبية

400 مصاريف متنوعة

1200 ايراد استشارات مالية

200 استهلاك اثاث

40 استهلاك اجهزة

2960 صافي الدخل

6200

6200

الدخل الاجمالي السنوي:

$2910 + 900 + 1200 = 5060$ ويعادل 30360 شيقل

الاعفاءات:

اعفاء شخصي

4200 شيقل

اعفاء زوجة

2520 شيقل

اعفاء والديه

2520 شيقل

اعفاء 20% من الراتب

1200 شيقل

مجموع الاعفاءات

10440 شيقل

الدخل الخاضع للضريبة $10440 - 30360 = 19920$ شيقل

ضريبة الدخل المستحقة حسب النسب الضريبية المعمول بها.

$$996 \text{ شيقل} = 5\% \times 199200$$

• الحالة الرابعة:

الاتي مصروفات وايرادات احد المهندسين عن السنة المنتهية في 2003/12/31:

الايرادات: 2200 رسوم وتصميمات، 2500 اتعاب عن استشارات فنية، 500 اتعاب اشراف

على تنفيذ مشروعات، 150 راتب شهري من وظيفة باحدى الشركات، 200 عمولة.

المصروفات: 200 اجور العاملين بالمكتب، 400 ايجار المكتب (40 دينار تخص شهر كانون

الثاني 2004)، 100 ادوات هندسية بسيطة، 600 تبرعات، 100 اشتراك في النقابة، 360

مصروفات سيارة تستخدم للمكتب وللمنزل بنسبة 2:1، 50 لوحات وادوات كتابة، 60 اشتراك

في مجلات علمية وهندسية.

فاذا علمنا ان المهندس متزوج ويعول ولدين.

المطلوب: تصوير ح/الايرادات والمصروفات كما تنظمة دائرة ضريبة الدخل واحتساب

الضريبة المستحقة:

الحل:

ح/الايرادات والمصروفات

2200 اتعاب رسومات

200 اجور العاملين

2500 اتعاب استشارات

360 ايجار مكتب

500 اتعاب اشراف

100 ادوات هندسية

100 اشتراك في النقابة

240 مصروفات سيارة

50 لوحات وادوات كتابة

90 اشتراك في مجلات علمية

4060 صافي الدخل

5200

5200

مجموع الدخل الصافي:

4060

صافي الدخل من المهنة

200

الدخل الصافي من الحوالات

$1800 = 12 \times 150$

الدخل الصافي من الوظيفة

6060 دينار

مجموع الدخل:

$360 = 20\% \times 1800$

ينزل 20% من الرواتب

الدخل بعد الخصم = 5700 دينار ويعادل 34200 شيفل

تنزل الاعفاءات:

4200 اعفاء شخص

2520 اعفاء زوجة

1720 اعفاء الاولاد

8440 شيقل مجموع الاعفاءات

الدخل الخاضع للضريبة = 34200 - 8440 = 25760 شيقل

تنزل التبرعات = (600 x 6 شيقل) = 3600 شيقل = 22160 شيقل

الضريبة المستحقة = 22160 x 5% = 1108 شيقل

ملاحظات:

1. انزل من الدخل الاجمالي الايجار الفعلي 360 دينار.

2. العمولة احتسبت كدخل يخضع للضريبة.

3. مصاريف السيارة تحسب بين المنزل والمكتب بنسبة 1:2.

4. تم تحويل الدينار الى شيقل بسعر 6 شيقل لكل دينار.

الفرع الثاني: ضريبة القيمة المضافة على ارباح المهن الحرة:

المطلب الاول: مفهوم ضريبة القيمة المضافة واهميتها:

هي القيمة المضافة الي التكلفة، أي هي القيمة التي يضيفها مؤدي الصفقة او مؤدي الخدمة (سواء اكان منتجاً او تاجر جملة، او تاجر تجزئة او وكيل خدمات، او مؤدي خدمات.... الخ) على تكلفة الصفقة (سواء كانت مواد مشتراه بقصد التصنيع، او اعادة البيع) زائد تكاليف الاجور والخدمات التي ساهمت بشكل مباشر او غير مباشر في جعل هذه السلعة نهائية وقابلة للبيع. ويمكن تعريفها ايضاً بانها ضريبة غير مباشرة تفرض على القيمة المضافة لتكلفة

السلعة او الخدمة، ويتحملها المستهلك النهائي عند قيامه باشباع حاجاته السلعية او الخدمية باستثناء ما نص عليه القانون المشرع لهذه الضريبة في باب الاعفاء.

وفي تعريف اخر: يقصد بها الضرائب التي تفرض على التحسينات التي تزيد من قيمة السلع خلال مرورها بالمراحل الانتاجية، ويمكن النظر الى القيمة المضافة للسلع على انها الفرق بين سعر شرائها وسعر بيعها.⁽¹⁾

وبالنظر الى التعاريف السابقة، فانه يمكن النظر اليها باكثر من مفهوم، وهذا يعتمد على المشرع والفلسفة الاقتصادية والسياسية التي يتبعها، فحين يرى المشرع ان الوقت قد حان لتطبيق الضريبة الاضافية، يبدأ بتكييف نفسه وجمهوره لتطبيق هذه الضريبة بما يتفق ومصالحه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وتلجأ الدول لفرض هذه الضريبة لتحقيق المزايا التالية:

1. تحقيقها للوفرة المالية التي تريدها الدول لمواجهة تزايد النفقات العامة للمرافق الاقتصادية من المشروعات العامة، بدلا من اتباع سياسة التمويل بالعجز بكل ما يترتب عليها من اثار تضخمية ضارة بالاقتصاد القومي.
2. تشجيع الصادرات عن طريق اخضاعها للضريبة بنسبة صفر حتى تزيد القدرة التنافسية للصادرات السلعية والخدمية في السوق الخارجية.
3. تعمل الضريبة على تشجيع وتنشيط الصناعة الوطنية بمنع الازدواج الضريبي عن طريق خصم الضريبة على مدخلات الإنتاج واسترداد قيمة ضريبة الآلات المستوردة نقدا.
4. توسيع القاعدة الضريبية وذلك تحقيقا لمبدأ العدالة الضريبية والاجتماعية.

¹ - حسين، زينب عوض الله، المرجع السابق، ص141.

5. مجارة الزيادة في النفقات الحكومية نتيجة لتدخلها باعتبارها ليس فقط دولة حامية وإنما شريكة في إحلال التوازن الاقتصادي.⁽¹⁾

تطور ضريبة القيمة المضافة:

لقد بدأت ضريبة القيمة المضافة في فرنسا عام 1954 ميلادية، ثم امتدت لتطال جميع اقطار السوق الأوروبية المشتركة، ذلك انطلاقا من الأهداف التي حددتها اتفاقية روما عام 1957 ميلادية، والتي نصت على توحيد النظم الضريبية والتشريعية بين الأقطار الأعضاء، وذلك تيسيرا لأعمال السوق ولتوحيد المعاملة المالية في تبادل المنتجات بين هذه الأقطار.

ويلعب نظام ضريبة القيمة المضافة في كثير من دول العالم دورا أساسيا في تزويد خزينة الدول بالمال، حيث تطبق الضريبة الاضافية بنسب مختلفة حسب الوضع الاقتصادي لكل دولة، وتفرض على قطاعات معينة او على جميع القطاعات الاقتصادية.

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة وذلك حسب معيار نقل العبء الضريبي، حيث يتحمل المستهلك مقدار ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات. ولما لها من اثر في تطبيقها على المستهلك، حيث يدفع مبلغ اضافي على السلع والخدمات (وهو مقدار الضريبة الاضافية)، عمدت الدول الأوروبية عند تطبيقها الى الغاء أنواع اخرى من الضرائب وذلك لتقليل الاثر على المستهلك.

كذلك ترتبط ضريبة القيمة المضافة ارتباطا وثيقا بالنشاط الاقتصادي في البلد الذي تطبق فيه، فكلما كان هناك اقتصادا قويا ومزدهرا وحركة تجارية قوية، فان ذلك سيؤدي الى ارتفاع تحصيلات الدولة من الضريبة الاضافية، وعلى العكس كلما كان هناك ركود وضعف في الاقتصاد كلما انخفضت تحصيلات الدولة من الضريبة الاضافية.

¹ حوسو، محمود(2001)، طبيعة الجرائم المتحققة في ضريبة القيمة المضافة، بحث جامعي غير منشور مقدم الى الدكتور حسن فلاح الحاج موسى: جامعة النجاح. 2000

اما فيما يتعلق بواقع ضريبة القيمة المضافة في فلسطين من حيث التطبيق والجبائية، فنجد ان هذه الضريبة طبقت في العام 1976، بنسبة 8%، ثم اخذت ترتفع رويدا رويدا حتى وصلت الى نسبة 17%، ومن ثم جاءت اتفاقية باريس لتنظيمها بين الطرفين - الاسرائيلي والفلسطيني -، حيث نصت الاتفاقية على ان تطبق هذه الضريبة لدى الطرف الفلسطيني بنسبة لا تقل عن 15% ولا تزيد عن 18%، ووجدت الاتفاقية الفواتير الموحدة (المقاصة) بين الطرفين، والذمت كل طرف بدفع المستحقات للطرف الاخر من فرق المبيع والشراء، حيث اذا زادت مشترياتنا من الطرف الاسرائيلي عن مبيعاتنا اليهم ناخذ فرق الضريبة للخزينة الفلسطينية.

اما بخصوص تطبيق هذه الضريبة في الوطن العربي، فتعتبر السلطة الفلسطينية الريادية في تطبيقها، ولحققتها الاردن في تطبيق شق منها تحت مظلة ضريبة المبيعات، ومن جديد طبقتها مصر على بعض القطاعات. اما باقي الدول العربية فتسعى غالبيتها الى تطبيقها، خاصة بعد الاتجاه الى الغاء الرسوم الجمركية تمشيا مع متطلبات الانضمام الى منظمة التجارة العالمية.

المطلب الثاني: الاحكام القانونية التي تخص المهن والاعمال الحرة في قانون ضريبة القيمة المضافة المعمول به في فلسطين:

اولاً: المكلف بدفع الرسوم.

نصت المادة 1 من نظام الضريبة المضافة المعمول به في فلسطين ان يعامل اصحاب المهن الحرة كمشتغل مرخص وقد عددهم على النحو التالي وهم: مهندس زراعي، مهندس عمران، مساعد مهندس، محقق خاص، تقني، تقني اسنان، مستشار للتنظيم، مستشار اداري، مستشار علمي، مستشار ضرائب، مدقق حسابات، اقتصادي، مهندس، مساح، مدير حسابات، مترجم، وكيل تأمين، محامي، مثن، صاحب مختبر كيميائي او طبي، ومشتغلين يتعاطون تقديم خدمات من الانواع المذكورة في المادة 21 من النظام. والمقصود بالخدمات المذكورة في المادة

21 بالإضافة الى ما ذكر اعلاه تعني خدمات الطب بما في ذلك اخصائي امراض نفسية، مجبر، طبيب بيطري، طبيب اسنان، كذلك اعتبر من اصحاب المهن الحرة صاحب مدرسة لتعليم السوافة، وسمسار الاراضي ونقصد به المشتغل الذي يتعاطى في جزء من عمله التوسط في مبيع الاراضي، وكذلك سمسار المركبات ونقصد به المشتغل الذي يتعاطى في جزء من عمله التوسط في شراء المركبات بيعها او مبادلتها.

وبغض النظر عن قيمة الصفقات السنوية لاصحاب المهن الحرة فالمشرع جعلها مشتغل مرخص حتى وان قلت الدورة المالية للصفقات عن 225 الف شيقل.

وفي المادة السادسة عشر من النظام يشترط لفرض الضريبة على المهن الحرة ان تقدم الخدمة في المنطقة أي في فلسطين.

تصنيف المكلفين:

اعطى النظام الدائرة الضريبية طريقة لتصنيف المشتغلين واعطائهم شهادة بذلك كما يلي:

1. مشتغل مرخص يحق له اصدار فاتورة ضريبية ويحصل على شهادة مشتغل مرخص ويحق له خصم ضريبة المدخلات الخاصة بعمله، والمطالبة باعادة ضريبة المدخلات الزائدة، كما يلتزم بتقديم الكشوفات الدورية وتنظيم التقارير الحسابية حسب القانون. ويجب أن يكون للمشتغل المرخص اكثر من مستخدمين اثنين وان لا تقل صفقاته السنوية عن 225000 شيقل.

2. مشتغل صغير: غير مكلف بالمكوس اذا كانت حصيلة صفقاته لا تقل عن 48730 شيقل ولا تزيد عن 225000 شيقل سنويا، كما يعفى من تقديم الكشف الدوري حسب المادة 78.

3. مشغل معفي: المشغل المعفى من دفع المكوس بموجب المادة 32(3)، الذي تقل حصيلة نفقاته عن 48730 شيفل، ملزم بتقديم تصريح في 30 نيسان من كل سنة عن حصيلة صفقاته في السنة المعتمدة على النموذج الذي يقرره المسؤول.

ويمكن تسجيل عدة اشغال كمشتغل واحد، ويمكن تسجيل عدة مشغلين مشغل واحد، بشرط ان يجري تنظيم الدفاتر الحسابية لجميعهم بصورة مشتركة، وان يعين ممثل لأولئك المشغلين كما ذكر في المادة 58.

ميعاد التكاليف بالرسوم على اعمال المهن الحرة:

في المادة 26 من نظام ضريبة القيمة المضافة يسري التكاليف بدفع الضريبة عند تقديم الخدمة، واذ تم تقديم الخدمة على فترات يسري التكاليف على كل جزء تم تقديمه.

وفي الخدمات التي تقدم بصفة متواصلة ولا يمكن الفصل بين اجزائها يسري التكاليف عند استكمال اعطائها. وكما ذكرنا في المبحث السابق فان التكاليف بضرعية الدخل ينشأ عند حصول الواقعة المنشأة للضريبة أي عند الحصول على الدخل، اما في قانون الضريبة الاضافية كما نلاحظ، فيسري التكاليف عند حدوث الصفقة. وفي صفقات المهن الحرة خاصة فيسري التكاليف بالرسوم عند الحصول على المقابل او على المبلغ الذي تم استلامه.

نسبة صفر واعفاءات:

تعفى من الضريبة الخدمات التي تقدم لمقيم في الخارج بما في ذلك اسرائيل ويعفى كذلك الصفقات التي تكون الدورة المالية لها اقل من 48.730 ألف شيفل.

اما في اتفاقية باريس في المادة السادسة البند الرابع فنصت على اعفاء الصفقات السنوية للمشتغل اذا لم تصل اثني عشر الف دولار ويترتب على ذلك ان هذا المشتغل:

1. يقوم بالشراء العادي من مشغلين مرخصين.

2. ان الضريبة المدفوعة على مشترياته ومدخلاته لا يستطيع المطالبة بردها من الدوائر الضريبية.

3. ان هذا المشتغل يفترض انه يبيع للمستهلك النهائي الذي لا يطالب باي نوع من الفواتير وان كان حسب القانون عليه ان يصدر فاتورة صفقة بدلا من فاتورة مشتغل مرخص.

المدخلات التي تنزل عند حساب ضريبة القيمة المضافة:

يحق للمشتغل المرخص حسب المادة 34 و أ ان يخصم من رسوم القيمة المضافة المكلف بها ما يلي:

1. رسوم الانفاقات المشمولة في فاتورة ضريبية اصدرت له حسب القانون او بمستند اخر صادق عليها المسؤول لهذا الغرض.

2. رسوم الانفاقات المشمولة في القاتورة الضريبية الصادرة على غير اسمه اذا اثبت المشتغل بما يقنع المشؤول ان الانفاقات استخدمت لاغراض محل عمله. وضريبة الانفاقات هي عن هاتف، مياه، غاز، كهرباء، او مثل هذه المصروفات.

3. رسوم الانفاقات المشمولة في فاتورة ضريبية تم اصدارها للمشتغل قانوناً في اسرائيل او في منطقة اخرى.

والقاعدة العامة حسب المادة الثامنة والثلاثين لا تخصم الرسوم من الانفاقات الا اذا كانت تستخدم في صفقة تسري عليها الرسوم المضافة.

الفواتير:

الزم نظام ضريبة القيمة المضافة المشتغل ان يصدر فاتورة عن كل صفقة او جزء منها حتى ولو كانت معفاة من الضريبة الاضافية.

ويتم اصدار الفاتورة خلال مدة اربعة عشر يوماً من ميعاد التكلفة بالرسوم الاضافية. وبالنسبة للاعمال التي تتكرر باستمرار وهي معظم اصحاب اعمال اصحاب المهن الحرة، يتم اصدار فاتورة ضريبية خلال سبعة ايام من ميعاد استلامه الايراد بدل الخدمة وذلك حسب احكام المادة 49 فقرة أ من نظام الضريبة الاضافية المعمول به في فلسطين. وحسب نظام ادارة الحسابات الملحق بنظام الضريبة الاضافية (الذيل هـ)، فان وصل الاستلام هو عبارة عن فاتورة ضريبية اذا تم الحصول على كامل المبلغ المقابل للخدمة المقدمة بعد اعطاء الخدمة، ووصف الخدمة يجب أن يكون مشمول في وصل الاستلام وتكون صيغة الفاتورة وصلني من..... بدل من صيغة المطلوب من.....

وعاء الضريبة:

قلنا ان الضريبة تفرض على كل مشغل مرخص، وقد اعتبر اصحاب المهن الحرة كل منهم مشغل مرخص بغض النظر عن قيمة صفقاته السنوية، حيث يتم فرض ضريبة عليهم بنسبة 17% على الفرق بين المدخلات والمخرجات على الخدمات التي اديت في المنطقة. أي الخدمات التي تم تقديمها من قبل شخص يقع عمله في المنطقة او مقيم في المنطقة.

تقديم الاقرار الضريبي:

كل مشغل مرخص ملزم بتقديم كشف دوري كل شهر ويقدم هذا الكشف على النماذج المحددة من قبل الدائرة، وعلى المشغل ان يعبئ كافة البيانات المطلوبة ويوقع شخصياً ان من ينوب عنه، ويدفع المبلغ المستحق لحساب الضريبة في البنك، ويوجد بعض الكشوف المؤقتة التي يمكن استخدامها في حال جهل المكلف بالمعطيات الواجب ادراجها في الكشف. ويجوز للمسؤول طلب بيانات اضافية وكشوفات توضيحية وتصديق مدقق حسابات عليها، وذلك اذا نظمها المكلف بصورة تتحرف انحرافاً جوهرياً عن احكام النظام. ويجوز للمكلف الاعتراض امام لجنة الاعتراض خلال خمسة عشر يوماً من تسلمه الاشعار. ويجوز تنزيل المدخلات في

فاتورة ضريبية التي اصدرت للمشتغل قانونا او اصدرت بغير اسمه اذا ثبت بقناعة المسؤول ان المدخلات استعملت لاغراض اشغاله الخاصة، وتشمل المدخلات التي يتم خصمها مصاريف التلفون والماء والغاز والكهرباء او أي مصروفات مماثلة.

وإذا زادت ضريبة المدخلات عن ضريبة المخرجات فتعاد الزيادة للمكلف خلال 45 يوم من استلام الكشف، ويرى الباحث انه في الاعمال الحرة فان احتمال زيادة ضريبة المدخلات عن ضريبة المخرجات قليلة ونادرة_ الا في بداية عمل المكلف_ وذلك لان المهن الحرة تعتمد على المجهود الذهني والخبرة العملية، أي بعبارة اخرى ان المجهود الذهني هو العامل الاكبر في تكوين مدخلات الايراد.

ولا يجوز تنزيل المدخلات قبل تسجيل المشتغل المرخص في دائرة الضريبة واستثناء سمح القانون بتنزيلها بشرط ان يفتتح المسؤول ان هذه المدخلات اشترت في مراحل انشاء الشغل واستعملت لانشائه.

ونود التنويه انه لا يجوز تنزيل ضريبة المدخلات الا اذا كانت تستعمل في صفقة خاضعة للضريبة، كما انه لا يجوز تنزيل ضريبة المدخلات عن نفقات الضيافة الا اذا كانت لشخص من خارج البلاد، مثل استضافة طبيب استشاري اجنبي، وكذلك اعطى القانون الصلاحية للمسؤول تحديد نسبة من المدخلات المسموح بتنزيلها والتي تستخدم للمكلف ولاغراض شخصية واذا لم يحدد المسؤول هذه النسبة جاز للمشتغل ان يخصم ثلثي ضريبة المدخلات. ومنع القانون تنزيل ضريبة المدخلات المتعلقة بالموظفين والعمال والمدراء والشركاء.

طرق المراجعة:

إذا تخلف المكلف عن تقديم كشف دوري، تحدد المكوس بصورة تقديرية، ولا يجوز تقديم اعتراض على التحديد، بل يلغى تلقائياً عند تقديم الكشف الدوري ويحق للمسؤول اجراء

تقدير حسب الفطنة والدراية خلال خمس سنوات من تقديم الكشف اذا تبين للمسؤول ان المكلف قدم كشفاً دورياً ليس كاملاً او صحيحاً او لا يستند الى مستندات او دفاتر حسابية، ويحق للمسؤول تعديل تقدير المكوس ويعتبر هذا التعديل في حكم تحديد المكوس، ويعتبر تعديل التقدير من حيث المعارضة والاعتراض في حكم التقدير.⁽¹⁾

ويرى الباحث ان اكثر ما ينطبق هذا (تقدير المكوس) على اعمال المهن الحرة، حيث ان معظم اصحاب هذه المهن لا يلتزمون بتقديم الكشوفات الدورية، وهم اصلاً غير مسجلين في الضريبة.

واعطى القانون الحق لمن يطعن في التقدير ان يقدم معارضة خطية للمسؤول خلال 30 يوم من تبليغه اشعار التقدير، واذا توصل المكلف والمسؤول الى اتفاق بشأن المكوس المستحقة، فيعدل التقدير وفقاً لذلك، واذا لم يتوصلا الى اتفاق فيببب المسؤول في المعارضة.

ويبلغ المكلف بالمكوس بقرار المسؤول باشعار يبين فيه اسبابه، واذا لم يبيت المسؤول في المعارضة خلال سنة من تاريخ تقديمها، اعتبرت مقبولة، ويجوز للمكلف الاعتراض على قرار المسؤول امام لجنة الاعتراض خلال 30 يوم من استلام القرار ويقع عبء الاثبات على المعارض اذا لم تستند كشوفاته الى دفاتر حسابية حسب الاصول، ولا تقبل المعارضة والاعتراض الا بعد دفع المكوس غير المعارض عليها.

ويجوز للمسؤول منع المكلف من اصدار فاتورة ضريبية اذا تخلف عن تنظيم دفاتره حسب الاصول ويحق للمكلف الاعتراض خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغ الانذار او اشعار الحظر، ولا يؤخر تقديم الاعتراض تنفيذ قرار المسؤول، الا اذا قررت لجنة الاعتراض خلاف ذلك.

¹ صبري، أسامة: الاعفاءات الضريبية في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة النجاح الوطنية، 2003.

الجرائم والعقوبات:

شدد نظام الضريبة الاضافية من العقوبة في مخالفة تعليماته، ومزج بين العقوبة المالية التي تتمثل بالغرامة_ وذلك حفظاً لحق الخزينة في تزويدها بالاموال_ وبين العقوبة الايلامية والتي تتمثل بسلب الحرية عن طريق الحبس. وهذا نابع من الاحكام الخاصة لقانون الضريبة الذي تجمع العقوبة فيه بين العقوبة الجنائية والتعويض المدني.

وهكذا فالقانون الضريبي قد فهم العقوبة الضريبية على نحو خاص، فهي عقوبة من جهة تؤلم الممول المخالف للقانون الضريبي، وهي في ذات الوقت ومن جهة اخرى تجبر الضرر الذي لحق بالخزانة العامة من نقص الاموال التي لم يدفعها المكلف: وفيما يلي العقوبات التي نص عليها قانون القيمة المضافة:

1. كل من خالف على الوجه المبين أدناه يعاقب بالحبس مدة سنة او بغرامة مقدارها 24 الف شيقل او اربعة اضعاف المنفعة التي حصل او قصد الحصول عليها ايهما اكبر او بكتا العقوبتين معاً. وفيما يلي هذه المخالفات والتي تنطبق في غالبيتها على اعمال المهن الحرة:
- رفض تقديم معلومات او مستندات او سجلات او نماذج كان من الواجب على المكلف اعطاؤها بعد ان طلب منه ذلك.
 - رفض او امتنع عن المثول للتحقيق بعد ان طلب منه ذلك.
 - قام باعطاء معلومات غير صحيحة او غير دقيقة دون تفسير معقول او قام باعطاء تقرير يحتوي على معلومات كما ذكر.
 - لم يتم بتنفيذ الملزم به لاغراضه الشخصية.
 - تخلف عن تقديم الكشف في الموعد المحدد.

• تخلف عن تنظيم الدفاتر المحاسبية كان من الواجب عليه ادارتها، بناء على المواد 85، 103، 117 من النظام. او قام بادارة هذه الدفاتر بتجاوز موضوعي عن التعليمات المحددة لهذا الغرض.

2. واذا ارتكب شخص احدى الجرائم المذكورة في البند الأول، او قام باية مخالفة من المبينة ادناه فيعاقب بالحبس مدة ثلاث سنوات او بغرامة مقدارها مئة الف شيقل او اربعة اضعاف مبلغ المكوس الذي تهرب او تعمد التهرب من دفعه والمنفعة التي حصل عليها او قصد الحصول عليها والكل حسب المبلغ الاكبر، او بكلتا العقوبتين معاً، وذلك في حال قيامه باحدى الجرائم التالية:

- اخفى او اهلك او قام بتغيير سجل او مستند اخر طلب منه ادراة او تسليمه.
- قام عن علم منه بتنزيل رسوم مصروفاته دون ان يكون في حيازته فاتورة ضريبية بخصوصها.
- استمر في تنفيذ صفقاته بعد ان منع من ذلك او قبل تنفيذ الشروط اللازمة للاستمرار في ممارسة عمله.

3. واذا أدين شخص بجريمة بموجب الفقرة الثانية خلال ثلاث سنوات من ادانته بجريمة كما ذكر، فيجوز للمحكمة علاوة على ذلك ان تحظر عليه مواصلة اعماله للمدد التي تحددها، ونصت المادة 23 من النظام على انه من قام بمخالفة نص من نصوص القانون والانظمة ولم يحدد للمخالفات عقاب، يعاقب بالحبس مدة ثلاثة اشهر او غرامة مقدارها 2000 شيقل او بكلتا العقوبتين معاً.

وإذا ارتكب شخص جريمة بموجب القانون، اعطى القانون صلاحية للمسؤول ان يأخذ منه تكفيراً نقدياً لا يزيد عن الغرامة القصوى التي يمكن فرضها على تلك الجريمة، بعد تقديم المكلف تعهد بالامتناع عن ارتكاب اية جريمة خلال المدة التي يحددها المسؤول.

وإذا ارتكب شخص جريمة بدون قصد التهرب من الضريبة او بقصد التهرب من مبلغ لا يزيد على اكثر من 1871 شيفل فيجوز للمسؤول ان يفرض غرامة ادارية بمبلغ 140 شيفل او بالمبلغ الذي قصد التهرب منه، بحد اقصى للغرامة 842 شيفل.

المطلب الثالث: احتساب ضريبة القيمة المضافة على أرباح المهن الحرة:

سنحاول في السطور القادمة، وبصورة مختصرة التكلّم عن نظم الضريبة الاضافية المعمول بها في دول العالم المختلفة، ومن ثم التركيز على النظام المعمول به في فلسطين، ثم توضيح المعالجة المحاسبية لضريبة القيمة المضافة وكيفية احتسابها. واخيرا سنتناول بعض الحالات العملية على تطبيق هذه الضريبة على المهن الحرة.

اولاً: نظم ضريبة القيمة المضافة:

هناك عدة طرق متعارف عليها لفرض ضريبة القيمة المضافة وهي:

1. نظام ضريبة القيمة المضافة وفق الناتج المحلي:

تحسب القيمة المضافة التي تحققها المنشأة على اساس الفرق ما بين قيمة مبيعاتها وما بين قيمة مشترياتها من السلع والخدمات غير الرأسمالية وفقاً للمعادلة التالية:

القيمة المضافة = المبيعات - المشتريات من السلع والخدمات غير الرأسمالية.

ومن عيوب هذا النظام احجام المنشآت عن الاستثمار الراسمالي كونه لا يسمح بتنزيل ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على شراء السلع والخدمات الراسمالية.

2. نظام ضريبة القيمة المضافة وفق الدخل:

هذا النظام يسمح للمنشأة الاقتصادية بتنزيل استهلاك السلع الرأسمالية من مبيعاتها عند تحديد القيمة المضافة التي حققتها، بالإضافة الى تنزير مشترياتها من السلع والخدمات الايرادية وفقاً للمعادلة التالية:

القيمة المضافة = المبيعات - (مشتريات السلع والخدمات غير الرأسمالية + استهلاك السلع الرأسمالية).

وهذا يعني انه يسمح بتنزير ضريبة القيمة المضافة المدفوعة عند شراء الاصول الثابتة على مراحل وعلى مدى العمر الانتاجي لتلك الاصول.

ويأخذ التشريع المعمول به في فلسطين بهذا النظام ويطبقه كما هو في اسرائيل على المؤسسات المالية فقط. وهذا النظام قد يجعل المنشأة مترددة قبل اتخاذ قرار بشراء اصول جديدة، بسبب تنزير الضريبة على مدى طول العمر الانتاجي.

3. نظام ضريبة القيمة المضافة وفق الاستهلاك:

هذا النظام يسمح للمنشأة الاقتصادية بتنزير مشتريات السلع والخدمات الراسمالية من مبيعاتها عند تحديد القيمة المضافة التي تحققها المنشأة بالإضافة الى تنزير مشترياتها من السلع والخدمات الايرادية، وذلك وفق المعادلة التالية:

القيمة المضافة = المبيعات - مشتريات السلع والخدمات الرأسمالية وغير الرأسمالية.

وهذا النظام يطبق في اسرائيل وفي فلسطين. ولا يؤثر هذا النظام على قرارات المنشأة الاقتصادية في المفاضلة ما بين الاستثمار وتشغيل الايدي العاملة، اذ يسمح بالحيادية في المفاضلة ما بين الاستثمار والادخار.

ثانياً: احتساب ضريبة القيمة المضافة حسب النظام المعمول به في فلسطين:

يوجد عدة طرق في احتساب ضريبة القيمة المضافة وهناك ثلاث طرق رئيسية متعارف

عليها عالمياً في احتساب ضريبة القيمة المضافة، وهذه الطرق هي:

1. طريقة الطرح (The Subtraction Method).

2. طريقة التقاص او (الفاتورة) (The Credit Method or (Invoice)).

3. طريقة الجمع (The Addition Method).

وبموجب الطريقة الاولى تقوم المنشأة بطرح مشترياتها ومبيعاتها وتطبيق نسبة الضريبة

على ناتج الطرح.

اما بالنسبة للطريقة الثالثة وهي طريقة الجمع فتحسب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على

المنشأة على اساس جمع عناصر القيمة المضافة التي هي على شكل ايجارات، استهلاك،

ضرائب غير مباشرة، وصافي الارباح، ومن ثم تطبيق نسبة الضريبة على ناتج الجمع كالتالي:

ضريبة القيمة المضافة المستحقة = (الاجور + الايجارات + الفوائد + الاستهلاك +

الضرائب غير المباشرة + صافي الارباح) × نسبة ضريبة القيمة المضافة.

وما يهمننا في فلسطين الطريقة الثانية وهي طريقة التقاص او الفاتورة المطبقة حالياً في

فلسطين، ووفقاً لهذه الطريقة تحدد ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المنشأة بطرح ضريبة

القيمة المضافة المدفوعة على مشترياتها من ضريبة القيمة المضافة المستحقة على مبيعاتها او

خدماتها. وهذا يعني ضرورة وجود فصل بين ثمن السلعة او الخدمة وضريبة القيمة المضافة

المدفوعة.

والفصل بين ضريبة القيمة المضافة و ثمن السلعة و الخدمة يتطلب نظام حسابات خاص لاغراض ضريبية، وذلك حسب نوع كل عمل تجاري او غير تجاري على حده. مثل نظام خاص لحسابات المهن الحرة، نظام خاص لحساب التجارة بالفرق، نظام خاص لحسابات متعهدي البناء....الخ. والعنصر المشترك في جميع نظم الحسابات هو الفاتورة التي يجب ان يظهر فيها ثمن السلعة منفصلاً عن مبلغ ضريبة القيمة المضافة، وكذلك الثمن الاجمالي الشامل للضريبة. وبناء على ما سبق يقوم المكلف بتسجيل مستقل لبيانات الفاتورة في دفاتره المحاسبية. ولتوضيح ذلك نسردها المثال التالي:

طبيب قام بشراء جهاز فحص دقات قلب الجنين بمبلغ 1000 دولار غير شامل للضريبة الاضافية، علماً بان نسبة الضريبة هي 17%، فيكون التسجيل على النحو التالي في دفتر يومية الطبيب:
من مذكورين

1000 ح/المشتريات (جهاز طبي)

170 ح/ضريبة القيمة المضافة عن المشتريات

1170 الى ح/الصندوق

(تسجيل مشتريات نقدية خاضعة للضريبة)

ويكون التسجيل في دفتر الشركة البائعة على النحو التالي:

1170 من ح/الصندوق

الى مذكورين

1000 ح/ المبيعات

170 ح/ ضريبة القيمة المضافة على المبيعات

(تسجيل مبيعات نقدية خاضعة للضريبة)

وفي النظام المعمول به في فلسطين تسمى الضريبة المدفوعة من قبل المكلف على مشترياته من السلع والخدمات بضريبة المدخلات (Input Tax)، والضريبة المحصلة من قبل المكلف بضريبة الصفقات (Transaction Tax).

الاجراءات المحاسبية لطريقة التقاص:

اجراءات التسجيل المحاسبي تتطلب من مكلف ضريبة القيمة المضافة، الاحتفاظ بثلاثة حسابات في دفاتره:

1. حساب ضريبة الصفقات (Transactions Tax Account):

المادة 19 من نظام ادارة الحسابات المتعلقة بتسجيل ضريبة القيمة المضافة والمعمول به لدينا تنص على الآلية التالية للتسجيل في هذا الحساب:

- تسجل المبالغ التالية في حساب ضريبة القيمة المضافة المفروضة على الصفقات استنادا الى الفاتورة الضريبية:

- تسجيل مبلغ الضريبة المفروضة على الصفقات.
- مبلغ الضريبة المضافة المفروضة على الصفقات الملغاة كلياً او جزئياً.
- مبلغ الضريبة المضافة المفروضة على الخصومات الممنوحة من قبل المكلف.

ويسجل المكلف في الجانب الدائن مبلغ ضريبة القيمة المضافة المقبوضة نتيجة تقديم الخدمة من حساب ضريبة الصفقات. وفي الجانب المدين يسجل الضريبة المتعلقة بالخصومات على الخدمة.

2. حساب ضريبة المدخلات (Input Tax Account):

وحسب المادة 19 من نظام ادارة الحسابات المتعلقة بضريبة القيمة المضافة المعمول به لدينا، يسجل في حساب ضريبة القيمة المضافة على المدخلات اشعار مدين بضريبة القيمة المضافة او وفقاً لبيان استيراد:

- مبلغ ضريبة القيمة المضافة على المدخلات.
- مبلغ ضريبة القيمة المضافة على المدخلات الملغاة كلياً او جزئياً.
- مبلغ القيمة المضافة على الخصومات المكتسبة.
- ينظم حساب ضريبة القيمة المضافة على المدخلات الثابتة والمدخلات الاخرى كل على انفراد، ويتم التسجيل في الجانب المدين من هذا الحساب مجموع مبالغ القيمة المضافة كما هي وارادة في فواتير الموردين. وفي الجانب الدائن يسجل المكلف مبالغ الضريبة المتعلقة بمردودات المشتريات.

3. حساب ضريبة القيمة المضافة:

عند تقديم الكشف الضريبي يقوم المكلف بترصيد واقفال حساب ضريبة الصفقات وحساب ضريبة المدخلات. وعادة ما يكون حساب ضريبة الصفقات دائناً وحساب ضريبة المدخلات مديناً، ويتم ترحيل ضريبة هذين الحسابين الى حساب ثالث يسمى حساب ضريبة القيمة المضافة. ومن ثم اذا كان رصيد حساب ضريبة القيمة المضافة دائناً فان المكلف يترتب عليه ضريبة مستحقة يجب عليه دفعها الى الدائرة الضريبية. واذا كان ذلك الحساب مديناً، فانه يوجد هناك مبالغ ضريبة القيمة المضافة الزائدة التي دفعها المكلف الى السلطة الضريبية ويحق له استردادها وفقاً لنظام الضريبة الاضافية المعمول به.

حالات عملية على احتساب ضريبة القيمة المضافة على بعض اعمال المهن الحرة:

الحالة الاولى: الطبيب حازم بدأ اعماله في 2003/1/1، وذلك بفتح عيادة طبية له في مركز المدينة وقام بشراء معدات طبية بقيمة 1000 دولار غير شامل للضريبة، كما ان مصاريف الهاتف بلغت 100 دولار غير شامل للضريبة، وبلغت ايراداته النقدية من الكشف الطبي خلال شهر 1 حوالي 2000 دولار.

المطلوب احتساب قيمة الضريبة الاضافية المستحقة، علماً ان الكشف الطبي شامل للضريبة الاضافية.

الحل:

1. الضريبة على المدخلات:

معدات طبية 1000 دولار

مصاريف هاتف 100 دولار

1100 دولار

الضريبة = $17\% \times 1100 = 187$ دولار

التقيد المحاسبي:

187 من ح/ ضريبة القيمة المضافة

187 إلى ح/ ضريبة المدخلات

(إفقال رصيد ضريبة المدخلات)

2. ضريبة الصفقات:

الكشف الطبي 2000 دولار شامل للضريبة

الكشف بدون ضريبة $1709.4 = 1.17/2000$ دولار

الضريبة $290 = 17\% \times 1709.4$ دولار

القيد:

290 من ح/ ضريبة الصفقات

290 الى ح/ ضريبة القيمة المضافة

(افقال رصيد ضريبة الصفقات)

الضريبة المستحقة في نهاية الشهر:

= ضريبة الصفقات - ضريبة المدخلات

$103 = 187 - 290 =$

القيد المحاسبي:

103 من ح/ الضريبة المضافة

103 الى ح/ الصندوق

(تسديد حساب رصيد ضريبة القيمة المضافة نقداً)

الحالة الثانية: احد المهندسين مسجل كمشتغل مرخص وقد قام خلال شهر نيسان 2004 بالخدمات التالية:

1. قام بتقديم خدمات واستشارات هندسية لاحدى شركات المقاولات بقيمة 2500 دولار قبض منها نقداً حسب الفواتير النقدية المقدمة 2000 دولار.
2. قام بتصميم برنامج هندسي لاحدى الشركات بقيمة 10000 دولار قبض منها بفواتير نقدية 3000 دولار والباقي عند استكمال تركيب البرنامج.
3. كانت مقبوضاته من الاشراف على عدة دروس خاصة ما قيمته 10000 دولار، علماً ان جميع هذه الخدمات شاملة للضريبة الاضافية.
4. قام بشراء عدة لوحات هندسية بفواتير رسمية بقيمة 500 دولار غير شاملة للضريبة.
5. قام بطبع منشورات دعاية لمكتبه بقيمة 300 دولار غير شاملة للضريبة.
6. مصاريف الهاتف 200 دولار غير شاملة للضريبة.
7. اشتراكات في صحف ومجلات خارجية كانت 100 دولار.
8. الخدمات التي قدمها جميعها شاملة للضريبة.
9. المطلوب احتساب ضريبة القيمة المضافة وتسجيل قيود اليومية الخاصة في دفاتر المكلف خلال شهر نيسان.

الحل:

• المدخلات:

500 لوحات هندسية

300 منشورات

200 مصاريف هاتف

المجموع 1000 دولار

ضريبة المدخلات = $17\% \times 1000 = 170$ دولار

التقيد المحاسبي:

170 من ح/ ضريبة القيمة المضافة

170 الى ح/ ضريبة المدخلات

(اقفال رصيد ضريبة المدخلات)

* الصفقات:

2000 دولار استشارات هندسية

3000 دولار تصميم برامج

10000 دولار اتعاب اشرف

مجموع الصفقات مع الضريبة = 15000

مجموع الصفقات بدون الضريبة = $1.17/15000 = 12820.5$ دولار

الضريبة الاضافية = $17\% \times 12820.5 = 2179.5$ دولار

التقيد المحاسبي:

2179.5 من ح/ ضريبة الصفقات

2179.5 الى ح/ ضريبة القيمة المضافة

(اقفال رصيد ضريبة الصفقات)

• الضريبة المستحقة في نهاية الشهر = ضريبة الصفقات - ضريبة المدخلات

= $2179.5 - 170 = 2009.5$ دولار

التقيد المحاسبي:

2009.5 من ح/ ضريبة الصفقات

2009.5 الى ح/ الصندوق

(تسديد حساب رصيد الضريبة الاضافية نقداً)

ملاحظات:

1. تم احتساب ثمن المقبوضات النقدية وفقاً لنظام ادارة الحسابات المعمول به لدينا.

2. لم يتم الاعتراف بثمن المجلات الخارجية لانه لا يوجد فاتورة ضريبية بها.

الفصل الثاني

الإيرادات الضريبية من أرباح المهن الحرة في فلسطين -حصيلتها
وربطها وأسباب انخفاضها وطرق علاج التهرب منها

المبحث الأول: الإيرادات الضريبية في فلسطين

الفرع الأول: حصيلة الإيرادات الضريبية بشكل عام في فلسطين -بيانات وتحليل -

الفرع الثاني: مؤشرات الإيرادات الضريبية من المهن الحرة

المبحث الثاني: أسباب انخفاض الإيرادات الضريبية في فلسطين

الفرع الأول: التهرب الضريبي بشكل عام

الفرع الثاني: ربط وفحص الضرائب على المهن الحرة في فلسطين - بيانات وتحليل

الفرع الثالث: التهرب من ضرائب المهن الحرة في فلسطين

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

الفصل الثاني

الإيرادات الضريبية من أرباح المهن الحرة في فلسطين - حصيلتها وربطها وأسباب انخفاضها وطرق علاج التهرب منها

المبحث الأول: الإيرادات الضريبية في فلسطين - بيانات وتحليل -

تتكون الإيرادات العامة لأية حكومة من إيرادات الضرائب المختلفة، والإيرادات غير الضريبية والمكونة من فائض المشاريع العامة الإنتاجية والخدمية، وأسعار (أو رسوم بيع) الخدمات العامة والرسوم الأخرى. وتحكم حجم وتوزيع هذه الإيرادات أنظمة وقوانين تخول الحكومة بجمع هذه الإيرادات، وتلتزم إدارتها بإجراءات تفصيلية ضابطة. ولا تقاس فاعلية إدارة الإيرادات العامة فقط بالتزايد في حجمها، بل كذلك في مدى كونها تنفيذاً لخطة مدروسة وواضحة تربط مؤشرات الإيرادات العامة بالمؤشرات الاقتصادية الكلية. والاهم من ذلك، مدى تأثير هذه الإيرادات وطريقة جمعها وهيكلها على العدالة الاجتماعية والمستقبل السياسي للحكومة، وعلى مستويات الرفاه العام. وقد تستطيع الإدارات السيئة جمع كميات أكبر من الإيرادات العامة، ولكن بالتركيز على القطاعات الضعيفة في المجتمع والتي يسهل فرض الضرائب عليها مثل العمال والموظفين⁽¹⁾

الفرع الأول: حصيلة الإيرادات الضريبية بشكل عام في فلسطين - بيانات وتحليل -

تتكون الإيرادات الضريبية في فلسطين من إيرادات ضريبة الدخل، والجمارك، وضريبة القيمة المضافة والمكوس، بالإضافة إلى إيرادات ضريبية أخرى مثل ضريبة الأملاك وضريبة المشتريات. وقد تطورت حصيلة الإيرادات الضريبية بشكل عام من عام 1995 وحتى عام 2000، فقد ارتفعت نسبتها من مجموع حجم الإيرادات المحلية من 84.1% عام 1995 إلى حوالي 87.9% عام 2000، ثم انخفضت هذه النسبة مرة أخرى خلال سنوات الانتفاضة إلى 72.5% عام 2001 و 48.6% عام 2002، والجدول رقم 3/1 يوضح هذه النسب:

¹. عبد الرازق، عمر: هيكل الموازنة العامة الفلسطينية. رام الله: معهد ماس. 2002. ص9.

جدول رقم 1:3. الإيرادات العامة الفلسطينية بالمليون دولار بين عامي 1995—2000

متوسط النسب	2000	1999	1998	1997	1996	1995	السنة
	1364	1136.2	1084	1195	927.9	750	الإيرادات العامة
	963.8	901.2	754	850.4	767.9	560	أولاً: الإيرادات الجارية
	963.8	901.2	754	816	684.2	425	أ- الإيرادات المحلية
	847.8	782.1	616	693.9	598.4	357.7	الإيرادات الضريبية
85.50%	0.88	0.8678	0.82	0.85	0.875	0.84165	نسبتها من الإيرادات المحلية
59.60%	0.622	0.6883	0.57	0.58	0.645	0.47693	نسبتها من الإيرادات العامة
	80.2	86.3	75.8	68.7	56.3	49.5	الضرائب على الدخل والإرباح
9%	0.083	0.0958	0.1	0.084	0.082	0.11647	نسبتها من الإيرادات المحلية
10.98%	0.095	0.1103	0.12	0.099	0.094	0.13838	نسبتها من الإيرادات الضريبية
	29.69	26.553	24.1				ضرائب الدخل على الشركات
33.16%	0.37	0.3077	0.32				نسبتها من ضرائب الدخل
	18.36	21.041	15.4				ضرائب الدخل على المهن والأفراد
22.30%	0.229	0.2438	0.2				نسبتها من ضرائب الدخل
	6.353	9.0436	3.46				ضرائب الدخل على السيارات
7.64%	0.079	0.1048	0.05				نسبتها من ضرائب الدخل
	25.8	29.663	32.8				ضرائب الاستخدام (الاقطاعات)

متوسط النسب	2000	1999	1998	1997	1996	1995	السنة
36.30%	0.322	0.3437	0.43				نسبتها من ضرائب الدخل
	325.8	301.8	247	159.4	109.5	59.7	الجمارك
29.10%	0.384	0.3859	0.4	0.23	0.183	0.1669	نسبتها من الإيرادات الضريبية
	440.3	392.7	291	451.3	419.5	247.8	ضريبة القيمة المضافة والمكوس
50.40%	0.457	0.4358	0.39	0.553	0.613	0.58306	نسبتها من الإيرادات المحلية
58.95%	0.519	0.5021	0.47	0.65	0.701	0.69276	نسبتها من الإيرادات الضريبية
	1.4	1.4	2.2	14.5	13.1	0.7	ضرائب أخرى
0.83%	0.002	0.0018	0	0.021	0.022	0.00196	نسبتها من الإيرادات الضريبية
	766.1	694.5	538	610.7	529	307.5	مجموع الضرائب غير المباشرة
75.84%	0.795	0.7706	0.71	0.748	0.773	0.72353	نسبتها من الإيرادات المحلية
88.50%	0.904	0.888	0.87	0.88	0.884	0.85966	نسبتها من الإيرادات الضريبية
	116.1	119.1	138	122.1	85.8	67.3	إيرادات غير ضريبية
14.46%	0.12	0.1322	0.18	0.15	0.125	0.15835	نسبتها من الإيرادات المحلية

المصدر: وزارة المالية الفلسطينية والنسب من إعداد الباحث

وفيما يلي تحليل تفصيلي للضرائب كما ونوعا في فلسطين:

1. **ضريبة الدخل:** وكما اشرنا في الصفحات السابقة وحسب القانون المعمول به في الضفة الغربية فان ضريبة الدخل تجبى على أساس شمولي، وتشمل الدخل من العمل والحرفة والتجارة والمهنة والوظيفة، وكذلك الضرائب على الشركات. وتعتبر الضرائب على الدخل قليلة نسبياً في فلسطين، حيث لم تتجاوز في أحسن الأحوال نسبة 13.8% من مجموع الإيرادات الضريبية وذلك في عام 1995، ثم تراجعت هذه النسبة لتصل إلى أدنى مستوياتها في عام 2000، حيث شكلت ما نسبته 9.4% من الإيرادات الضريبية. وتقسم ضرائب الدخل في فلسطين حسب مصدر جبايتها إلى الأقسام التالية:

I. ضرائب الدخل على الشركات: وتشمل الضرائب التي تجبى من الشركات المساهمة العامة والخصوصية، وبلغت حصيلة هذه الضرائب ما نسبته 26.7% من ضرائب الدخل في فلسطين وذلك عام 2000 وبزيادة مقدارها حوالي 3% عن العام 1999.

II. ضرائب الاستخدام(الاقطاعات): وتشمل هذه الضرائب الاقطاعات من الرواتب والأجور وقد شكلت نسبة مرتفعة من مجموع الضرائب على الدخل، حيث بلغت نسبتها عام 2000 حوالي 23.1% من مجموع الضرائب على الدخل. ثم قفزت لترتفع عام 2002 إلى 50.2% من مجموع إيرادات ضريبة الدخل. وارتفاع هذه النسبة لا يعني أن الحصيلة من هذه الضريبة زادت بل أن أنواع الضرائب الأخرى هي التي انخفضت، مما زاد نسبة هذه الضريبة من مجموع الضرائب على الدخل. وهذا مؤشر على أن نسبة هذه الضريبة تعتبر ثابتة نسبياً مع تغير الظروف الاقتصادية، ليس كفاءة من الإدارة الضريبية وإنما لسهولة جبايتها وصعوبة التهرب منها، لأن معظم من يدفعها هم موظفو القطاع العام والشركات الكبرى.

III. ضرائب الدخل على السيارات: وتشمل الإيرادات الضريبية التي تجبى من المكلفين الذين يملكون مركبات ويستخدمونها للحصول على دخل. وتدفع الضريبة على الدخل بحسب نوع المركبة (سيارات الأجرة، شاحنات، باصات، ... الخ). وقد شكلت هذه الضريبة في أحسن أحوالها ما نسبته 10.5% عام 1999 ثم انخفضت إلى 8% عام 2000. وخلال السنين الأولى من الانتفاضة تراجعت إلى 2.3% حسب بيانات عام 2002، وسبب هذا التراجع الوضع الاقتصادي المتدهور والاعلاقات ومنع التجول، مما دعا الدوائر الضريبية إلى عدم التشدد في الضغط على أصحاب المركبات لدفع جميع الضرائب المستحقة، ومنحهم خصومات مرتفعة.

IV. ضريبة الدخل على الأفراد والمهن: يشمل الوعاء الضريبي لهذه الضريبة معظم قطاعات الاقتصاد الفلسطيني، إلا أن حصيلة هذه الضريبة قليلة جداً ومتذبذبة حسب الأحداث الاقتصادية، حيث لم تصل في أحسن أحوالها في عام 1999 إلى 21% من مجموع الضرائب على الدخل، ووصلت إلى أدنى مستوياتها عام 2002 لتصل إلى 4.1%.

V. التحويلات: وتشمل ضرائب الدخل التي يدفعها فلسطينيون يعملون في الداخل وفي المستوطنات، وتشكل نسبة بسيطة جداً من مجموع إيرادات ضرائب الدخل.

2. **الجمارك والرسوم الجمركية:** هي الرسوم التي تفرض على الواردات بما في ذلك رسوم لتأمين والشحن. وتصل نسبة هذه الرسوم بشكل عام إلى 50% من قيمة السلع والخدمات. وقد نمت الإيرادات الجمركية نمواً ملحوظاً ومتسارعاً منذ مجيء السلطة وحتى عام 2000، حيث ارتفعت حصيلتها من 95.7% مليون دولار عام 1995 إلى حوالي 325.8 مليون دولار عام 2000، وارتفعت نسبة هذه الضريبة من مجموع الإيرادات الضريبية من 16.7% عام 1995 إلى 38.4% عام 2000، ثم هبطت هذه النسبة إلى 5% عام 2002.

3. **ضريبة القيمة المضافة والمكوس:** تفرض ضريبة القيمة المضافة على جميع صفقات البضائع والخدمات المنتجة محلياً (بعد خصم مشتريات البضائع الوسيطة) باستثناء البضائع المعدة للتصدير وخدمات السياحة والفواكه والخضار. وتبلغ نسبتها 17%، وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من أهم موارد السلطة الفلسطينية، وذلك لاعتبار حصيلتها ثابتة بما أنها ضريبة تفرض على الاستهلاك، وقد تطورت حصيلة هذه الضريبة منذ مجيء السلطة الفلسطينية، حيث ارتفعت حصيلتها من 247.8 مليون دولار عام 1995 إلى 440.3 مليون دولار عام 2000، وقد شكلت نسبتها من الإيرادات الضريبية حوالي 69.2% عام 1995 ثم انخفضت هذه النسبة إلى 52% عام 2000، وسبب انخفاض هذه النسبة، ارتفاع حصيلة الإيرادات الجمركية.

4. **ضرائب أخرى:** ويشمل هذا النوع من الضرائب ضريبة الممتلكات وبعض الضرائب الأخرى، ولم تتجاوز نسبة هذه الضرائب في أحسن أحوالها أكثر من 2% من مجموع الإيرادات الضريبية وذلك عام 1997 ثم انخفضت هذه النسبة لتصل إلى 1.5 في الألف عام 2000، وسبب ذلك أن معظم إيرادات هذه الضرائب تذهب إلى البلديات.

مقارنة الإيرادات الضريبية في فلسطين مع الدول الأخرى:

تشير إحصائيات وزارة المالية الفلسطينية المنشورة من عام 1995 إلى عام 2000 إلى أن متوسط نسبة الإيرادات الضريبية بلغت حوالي 85.5% من إجمالي الإيرادات المحلية. وبمقارنة فلسطين مع غيرها من الدول نجد أن هذه النسبة أعلى من مثيلاتها في الدول النامية وقليل من الدول الصناعية، فتشير الدراسات¹ وحسب الجدول رقم 3/2 إلى أن متوسط نسبة الضريبة إلى إجمالي الإيرادات بلغت في الدول الصناعية عام 1998 حوالي 90.5%، بحيث تعتبر هذه الدول من الدول المعتمدة في تمويل موازنتها بشكل أساسي على إيرادات الضرائب. كما بلغت هذه النسبة في دول أوروبا غير الصناعية بين عامي 1998-1999

1. انظر رسالة ماجستير صبري، ص 144 وما بعدها، مرجع تم ذكره

حوالي 85%، وهي تشابه إلى حد ما معدل النسبة في فلسطين، وهذه الدول تعتمد بشكل أساسي على الضريبة إلا أنها تمتلك عائدات غير ضريبية حوالي 15%، أما في دول آسيا فبلغت نسبة الضريبة إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1999-2001 حوالي 67.2%، وهذا يعني أن اعتماد هذه الدول لا يعتمد بشكل أساسي على الإيرادات الضريبية، أما في إسرائيل فتبلغ نسبة الضريبة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 86%، وفي سوريا تبلغ النسبة حوالي 77% وتعتبر هذه نسبة منخفضة، إلا أن تعويض النقص في التمويل يكون عن طريق شركات القطاع العام التي تمتلكها الدولة وعن طريق الإيرادات النفطية، أما الدول المجاورة لنا والمتأثرين بها وهي مصر والأردن، فتمثل نسبة الضريبة إلى إجمالي الإيرادات في الأولى حوالي 66% وهي نسبة منخفضة جداً إذا ما قورنت مع غيرها من الدول المتقدمة والدول غير المنتجة للنفط، إلا أن مصر تعوض جزء من النقص في إيراداتها الضريبية لتمويل نفقاتها، عن طريق الثروات الطبيعية التي تمتلكها من نفط وغاز طبيعي، وتبقى نسبة أخرى تسدها عن طريق الديون الخارجية، فهي إذا بحاجة إلى إصلاح ضريبي. أما الدولة الثانية وهي الأردن فتبلغ نسبة الإيرادات الضريبية من مجموع الإيرادات حوالي 72.4%، وهذه نسبة منخفضة جداً، إذا علمنا أن الأردن لا يمتلك أي مصادر طبيعية أو ثروات لتمويل العجز في الموازنة، حيث أن نسبة الضرائب تعتبر دون الحد المطلوب.

جدول رقم 2:3. مقارنة نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى كل من الإيرادات الضريبية والإجمالية لعدة دول

النسبة الضريبية إضافية إلى الإيرادات الإجمالية	نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية	نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات	نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية	نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات	نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات	البيان
15.14	28.77	25.98	71.6	63.97	95.5	الدول الصناعية 98
37.44	52.62	44.89	47.11	40.1	85.22	أوروبا بدون دول صناعية
29.4	57.02	49.64	41.5	35.47	86.19	أمريكا الجنوبية واللاتينية
19.4	54.13	37.42	43	27.95	67.19	دول آسيا
15.64	63.19	52.68	35.43	27.94	81.8	إفريقيا والشرق الأوسط
29.83	48.83	42.75	49.91	43.05	85.8	إسرائيل 1991_2002
27.6	53.21	40.88	43.36	32.41	76.83	سوريا 1989_1998
17.37	47.3	27.96	34.5	20.19	66.34	مصر 1992_2002
22.43	83.07	59.61	14.67	10.54	72.4	الأردن 1992_2002
50.40%	75.50%	75%	11%	9%	85.5	فلسطين 1995-2000

المصدر: رسالة ماجستير للسيد أسامة صبري مرجع تم ذكره، ماعدا البند الأخير أعده الباحث

مقارنة نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية:

بتحليل الأرقام المنشورة من وزارة المالية الفلسطينية من سنة 1995 إلى سنة 2000، حيث بلغ متوسط نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية خلال السنوات المذكورة حوالي 11%، وهي نسبة قليلة جداً مقارنة مع غيرها من الدول، وان دلت هذه النسبة على شيء، فإنما تدل على تهرب شرائح واسعة من المجتمع عن دفع الضريبة، وقصور واضح من الإدارات الضريبية في جباية الضرائب مما يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية من حيث التكلفة الضريبي، وعدم إعادة توزيع الدخل بشكل يتناسب مع تحقيق العدالة.

ومقارنة مع الدول الصناعية وحسب الجدول رقم 3/2، نجد أن تلك النسبة في هذه الدول مرتفعة جداً، حيث بلغت نسبة الضرائب المباشرة في الدول المذكورة إلى الإيرادات الضريبية حوالي 71.6%، وفي دول آسيا حوالي 43%، وفي دول أوروبا غير الصناعية حوالي 47.1% أما في إسرائيل فبلغت هذه النسبة حوالي 49.91%، وهذه النسبة مرتفعة، حيث أن إسرائيل تعتمد أصلاً على الضرائب في تمويل ميزانيتها وذلك مناصفة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة. أما في سوريا فبلغت هذه النسبة حوالي 43.36%، حيث تعتبر الضرائب المباشرة في هذه الدولة ركناً أساسياً في تمويل الإيرادات، أما الدولتان المجاورتان لنا، مصر والأردن فتبلغ هذه النسبة في الأولى حوالي 34.5% وهي نسبة معقولة، وفي الأردن تبلغ حوالي 14.67% وهي نسبة منخفضة مقارنة مع باقي الدول، خاصة إذا علمنا أن الإيرادات الضريبية من مجموع الإيرادات العامة منخفضة، ولكن تبقى النسبة الأقل في العالم كله في فلسطين.

نسبة الإيرادات غير المباشرة إلى مجموع الإيرادات الضريبية:

فلسطين كغيرها من الدول النامية تعتمد بصفة رئيسية على الضرائب غير المباشرة في رفق الخزنة العامة بالأموال اللازمة لتمويل نفقاتها، وذلك لأسباب عدة ذكرناها في صفحات

سابقة ومنها على سبيل التذكير: سهولة جباية هذه الضرائب، والثبات النسبي لحصيلتها، وعدم توافر الوعي الضريبي الكافي لدى ممولي الضرائب المباشرة.

وبلغة الأرقام وبناءً على الإحصاءات المنشورة من وزارة المالية الفلسطينية حسب الجدول رقم 3/1، فقد بلغ متوسط نسبة الضرائب غير المباشرة إلى مجموع الإيرادات المحلية حوالي 75.84% خلال الفترة من 1995 إلى عام 2000. وبلغ متوسط نسبة إيرادات الضرائب غير المباشرة إلى مجموع الإيرادات الضريبية حوالي 88.5% خلال نفس الفترة. ومقارنة مع الدول الأخرى فتعتبر هذه النسبة مرتفعة أو الأعلى في العالم، فبلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في الدول الصناعية حوالي 26%، وفي أمريكا اللاتينية حوالي 49.5%، وفي آسيا 37.5%، وفي إسرائيل 42.75%، وفي سوريا 40.88%، وفي الأردن 59.6%، وفي مصر 27.28%. أما نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية فكانت وحسب الجدول رقم 3/2 السابق على النحو التالي:

في الدول الصناعية 28.77%، وفي أمريكا الجنوبية 57%، وفي دول آسيا 54.13%، وفي إسرائيل حوالي 49%، وفي مصر 47.3%، وفي الأردن حوالي 83%. وبمقارنة فلسطين مع الدول الصناعية فنجد أن التفاوت في النسب سببه كما ذكرنا سابقاً اعتماد الدول الصناعية على الضرائب المباشرة بشكل أساسي، أما إسرائيل فتعتمد بشكل متوازٍ على الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، أما مصر ودول أمريكا الجنوبية فتعتمد الأولى على ضرائب أخرى غير الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، أما الثانية فهناك ضعف في قطاعات إنتاجها، وتشكل الضرائب المباشرة نسبة لا بأس بها من إجمالي الضرائب. وتحليل عناصر الضرائب غير المباشرة نجد أنها تتكون من عنصرين رئيسيين هما: ضريبة القيمة المضافة والمكوس وضريبة الجمارك. وقد بلغ متوسط نسبة الجمارك عن الفترة من 1995 إلى عام 2000 حوالي 34.9% من مجموع إيرادات الضرائب غير المباشرة، أما ضريبة القيمة المضافة والمكوس فقد بلغت حوالي 65.1% من إجمالي الضرائب غير المباشرة عن نفس الفترة، وقد

كانت نسبت الأخيرة حوالي 50.4% من مجموع الإيرادات المحلية ونسبتها إلى مجموع الإيرادات الضريبية حوالي 57.6%.

وبتحليل تفصيلي لضريبة القيمة المضافة نجد أن معظم حصيلة الضريبة المضافة تأتي من التحويلات الخارجية عن طريق ما يعرف بالمقاصة، أما النوع الثاني وهي ضريبة القيمة المضافة على الإنتاج المحلي، فهي قليلة نوعاً ما. وقد بلغ متوسط نسبة الضريبة الإضافية المحلية عن السنوات من 1995-1999 من مجموع الضرائب التي تجبى من الداخل حوالي 44.44% (الضرائب التي تجبى من الداخل = الضرائب الإجمالية - ضرائب المعابر والمقاصة)، في حين بلغت نسبة الضرائب على القيمة الإضافية المحلية حوالي 14% من مجموع الإيرادات المحلية. أي نستطيع القول إلى أن ضريبة القيمة المضافة في فلسطين ما هي إلا نوع ثاني من الرسوم الجمركية، خاصة إذا علمنا أن متوسط نسبة الضريبة الإضافية المحصلة عن طريق المقاصة بلغت حوالي 34.5% عن السنوات من 1995-1999، والجدول رقم 3/3 يوضح هذه النسب.

جدول رقم 3:3. نسب ضريبة القيمة المضافة التي تجبي محليا و الضريبة الاضافية التي تجبي خارجيا - المقاصة -

المتوسط	1999	1998	1997	1996	1995	السنة
207.964	282.7	233.65	211.02	181	131.75	الإيرادات الضريبية المحلية
460.99	695.93	520.05	430.92	365	293.25	الإيرادات الضريبية الخارجية
669.154	978.63	753.7	642.94	546	425	الإيرادات الضريبية الكلية
92.3564	125	109.28	92.34	74.1	61.062	ضريبة القيمة المضافة المحلية
0.444200487	0.4422	0.4677	0.4376	0.41	0.4635	نسبتها من الإيرادات الضريبية المحلية
0.139171284	0.1277	0.145	0.1436	0.14	0.1437	نسبتها من الإيرادات الضريبية الكلية
224.134	299.25	223.62	219.77	208	170.09	ضريبة القيمة المضافة الخارجية
0.345140927	0.3058	0.2967	0.3418	0.38	0.4002	نسبتها من الإيرادات الضريبية الكلية
4252.24	5083.4	4646.2	4182.2	3845	3504.7	النتاج المحلي الإجمالي
0.02137712	0.0246	0.0235	0.0221	0.02	0.0174	نسبة الإضافة المحلية من الناتج المحلي

المصدر: بيانات وزارة المالية والنسب من إعداد الباحث

ومن الجدير ذكره أن معظم تحصيلات الضريبة على الإنتاج المحلي هي أصلاً من الشركات المساهمة العامة الكبرى والمؤسسات المالية. وبمقارنة نسبة الضرائب على التجارة الخارجية إلى الإيرادات الضريبية نجد أن فلسطين هي الأعلى في العالم تقريباً، حيث بلغت هذه النسبة حوالي 30%. فمثلاً نجد أن هذه النسبة في الولايات المتحدة مثلاً 1.7% وفي كندا 0.4% وفي ألمانيا 0.1% وفي بريطانيا 0.1%، أما بمقارنة فلسطين مع الدول المتخلفة فنجد أن هذه النسبة بلغت في زائير مثلاً 24.6% وفي البراغواي 46.3% وفي مصر 21.8%¹ والجدول رقم 3/4 ورقم 3/5 توضح هذه النسب:

¹ - البطريق، يونس احمد، المرجع السابق، ص172، ص192.

جدول رقم 4:3. أهمية العناصر الرئيسي للهيكل الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة من 1989_1992

العناصر الرئيسية	الولايات المتحدة	كندا	اليابان	ألمانيا	فرنسا	السويد	بريطانيا	هولندا	إيطاليا
الضريبة على دخل الأفراد	45	48.3	41.6	13.7	15.8	9.2	30.4	25.8	32.4
الضريبة على دخل الشركات	9.5	11.1	31.4	3.1	3.8	4.3	9.5	6.8	5.3
مساهمة التأمينات الاجتماعية	38.5	15.3	—	54	48.1	46	17.7	40.8	29.2
الضرائب على الملكية	1.1	—	4.8	0.1	3.2	3.9	8.7	2.4	1.4
الضرائب على السلع والخدمات	4.2	21.3	17.8	29.1	28.9	35.7	33.6	33.3	30.6
الضرائب على التجارة الخارجية	1.7	4	1.4	0.1	—	0.9	0.1	—	—
إيرادات ضريبية أخرى	—	—	3	—	0.2	—	—	0.9	1.1
المجموع	100	100	100	100	100	100	100	100	100

المصدر: يونس البطريق، مرجع تم ذكره ص 172

جدول رقم 3:5. نسبة أهمية العناصر الرئيسية للهيكل الضريبية في بعض الدول المتخلفة من عام 1989 إلى 1992

العناصر الرئيسية	السلفادور	بارجواي	موريشيوس	زائير	ايران	مصر	الضرائب في فلسطين من 1995 إلى 2000	النسبة
الضريبة على دخل الأفراد	13.7	1.3	5.4	28.6	10.9	6.9	54.68923	7.035823
الضريبة على دخل الشركات	9.2	12.6	9.7	4.9	21.8	17.9	26.78762	3.446254
مساهمة التأمينات الاجتماعية	—	—	5.9	0.8	14	22.2	—	—
الضرائب على الملكية	6.9	12.5	5.8	0.4	4.7	1.4	—	—
الضرائب على السلع والخدمات	45	26.5	26.3	17.2	12.5	18.5	448.48	57.69739
الضرائب على التجارة الخارجية	25.2	27.5	46.3	24.6	36.1	21.8	240.68	30.96372
إيرادات ضريبية أخرى	—	19.6	0.3	13.5	—	11.3	6.66	0.856816
المجموع	100	100	100	100	100	100	777.29685	100

نسبة الضرائب على المهن من إجمالي الضرائب في فلسطين 2.35%
المصدر: يونس البطريق، مرجع تم ذكره ص 192 ماعدا فلسطين من إعداد الباحث

وبالرجوع إلى ضريبة القيمة المضافة على الإنتاج المحلي، نجد من خلال الدراسات أن هذه الحصيلة ضعيفة جداً إذا استثنينا الشركات المساهمة العامة، ولم يتجاوز وعاء هذه الضريبة 2.10% من الناتج المحلي الإجمالي في فلسطين وذلك عام 1995، بينما وصلت نفس النسبة في إسرائيل إلى حوالي 46%، وسبب هذا الانخفاض في فلسطين هو كبر القطاع الزراعي الفلسطيني الذي أصلاً هو معفى من الضريبة، وشيوع المؤسسات التجارية والحرفية والمهنية الصغيرة، وهذا يعني أن التجاوب الطوعي لهذه المؤسسات ضعيف جداً.

وقد شكلت الضرائب غير المباشرة من الناتج المحلي الإجمالي حوالي 14.82%، ومقارنة مع إسرائيل فقد كانت هذه النسبة حوالي 18.82%، حيث انه وبتحليل هذه النسبة نجد أن ضريبة القيمة المضافة بالرغم من ارتفاع نسبتها من الإيرادات الضريبية ومن الإيرادات المحلية، إلا أنها لم تشكل سوى 7.1% من الناتج المحلي الإجمالي، بينما في إسرائيل شكلت 13.86%. وان دل هذا على شيء فإنما يدل على أن هناك تهرباً من قبل المكلفين من ضريبة القيمة المضافة على مستويين: المستوى الأول من ناحية التهرب في عدم إحضار فواتير المقاصة، والمستوى الثاني التهرب من دفع ضريبة القيمة المضافة على الصفقات المعقودة من قبل المكلفين في فلسطين.¹ خاصة إذا علمنا أن متوسط نسبة الضريبة الإضافية المحلية إلى الناتج المحلي الإجمالي بلغت فقط 3.34% عن الفترة من 1995 إلى 1999.

تحليل مكونات ضريبة الدخل في فلسطين:

في الدول النامية وحسب الدراسات فان وعاء ضريبة الدخل عادة ما يكون ضيقاً وذلك بسبب مشاكل القياس والتقدير والتدقيق، فمثلاً بلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى الناتج المحلي الإجمالي في مصر 5.65%، وفي سوريا 8.7%. وترتفع هذه النسبة في الدول الصناعية، فبلغت مثلاً في إسرائيل 18.97% وفي الدول لصناعية 27.5%. إلا أن نظام ضريبة الدخل الفلسطيني هو اضعف الموجود في الدول النامية فقد بلغ متوسط نسبة الضرائب المباشرة إلى

¹ صبري، أسامة، المرجع السابق. ص 161

الناتج المحلي الإجمالي خلال السنوات من 1995-2003 حوالي 1.49% فقط. وهناك عاملان رئيسيان يفسران هذا المستوى المتدني: الأول يتعلق بالنسبة الضئيلة من ضرائب الدخل الفلسطينية التي يجرى اقتطاعها من المصدر، ومن المعروف أن الاقتطاع عند المصدر هو طريقة ناجعة جداً في الدول النامية لتوريد الإيرادات، حيث أنها تتجنب مشاكل الرقابة والتقدير المرتبطة بالدخل.¹ فقد بلغ متوسط نسبة الاقتطاع من المصدر خلال الأعوام 1998-2002 حوالي 36%، وكما أن هذه النسبة تعتبر قليلة، فإن معظم هذه الاقتطاعات هي من ضرائب الاستخدام، وخاصة في القطاع العام والشركات الكبرى، وليس كضرائب مقطوعة عن قطاعات اقتصادية، وهذا مؤشر على صغر حجم قطاع الشركات المساهمة المحلية والأجنبية. وفي الدول الصناعية، حيث اعتماد هذه الدول على ضرائب الدخل، فإن معدل الاستقطاع من المنبع مرتفع، وذلك لان غالبية الدخول فيها تدفع عن طريق الغير، فمثلاً تمثل الدخول المدفوعة بواسطة الغير في الولايات المتحدة الأمريكية حوالي 85% من مجموع الدخول، وفي المملكة المتحدة 85%، وفي فرنسا حوالي 60%. ولما كانت غالبية الدخول في مثل هذه الدول هي من الأجور أو من الدخول التي يسهل اكتشافها عن طريق الاستعلام من الغير، فليس من العسير على الإدارة الجابية مراقبة إيرادات الدخل والتحقق من صحة البيانات الواردة فيها.²

أما في الدول النامية، فلتعويض النقص في ضريبة الدخل من الاقتطاعات أو من الأفراد، فعادة ما تشكل الضريبة على دخل الشركات النسبة العظمى في هذه الدول، ففي مصر مثلاً تشكل نسبة ضريبة الدخل من الشركات 17.9% من مجموع الإيرادات الضريبية، وفي إيران تشكل حوالي 21.8% من الإيرادات الضريبية، وتشكل ضريبة الدخل على الأفراد في تلك الدولتين 6.9% و 10.9% على التوالي، بينما في فلسطين نجد العكس تماماً فقد بلغ متوسط ضريبة الدخل على الأفراد بين عامي 1995-2000 حوالي 7% من مجموع الإيرادات الضريبية، بينما شكلت الضريبة على الشركات حوالي 3.4% من مجموع الإيرادات الضريبية،

¹ النقيب، فضل: تقييم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة. رام الله: معهد ماس. 1996. ص19

² البطريق، يونس احمد، المرجع السابق. ص188

أما الضريبة على المهن التي تشمل معظم قطاعات الاقتصاد الفلسطيني من تجارة جملة وتجزئة وصناعات خفيفة وحرف ومهن حرة، فقد بلغت نسبة ضريبة الدخل منها حوالي 2.355% من مجموع الإيرادات الضريبية، وهذه النسبة تعتبر قليلة جداً مقارنة مع الدول الأخرى.

الفرع الثاني: مؤشرات الإيرادات الضريبية من المهن الحرة

تبين لنا في الصفحات السابقة أن معظم الإيرادات المحلية الفلسطينية هي من ضرائب الجمارك وضرائب القيمة المضافة، أي من الضرائب غير المباشرة، ومساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات المحلية هو قليل جداً مقارنة مع باقي الدول النامية والمتقدمة على حد سواء.

وبالنسبة للضرائب غير المباشرة، فإن هذه الضرائب تحصل على المعابر وعلى المستوردات، و جزء منها كذلك يحصل عن طريق الطرف الآخر (إسرائيل) وتعرف هذه الطريقة بالمقاصة، ويبقى جزء بسيط وهو ما يسمى بالضريبة المضافة على الناتج المحلي. وقلنا أنها تشكل فقط 14% من مجموع الإيرادات الضريبية. وحيث إن الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين تعتبر جزءاً من الإيرادات التي تجبى محلياً كما اشرنا في السطور السابقة، وكون حصيلة الأخيرة ضعيفة، فمن المتوقع أن تكون الجباية من قطاع المهن الحرة أيضاً ضعيفة.

المطلب الأول: ضرائب الدخل من المهن الحرة في فلسطين:

حسب الإحصائيات المتوفرة لدينا عن دائرة الجباية المركزية لضريبة الدخل في وزارة المالية الفلسطينية، فقد بلغ متوسط نسبة ضرائب الدخل على المهن والأفراد حوالي 18.3% وذلك عن السنوات 1998-2000 من مجموع الضرائب على الدخل بشكل عام، وحيث أن مجموع الضرائب على الدخل هي أصلاً نسبة بسيطة جداً من إجمالي الإيرادات الضريبية، فإن هذه النسبة (نسبة ضرائب الدخل على المهن والأفراد) بلغت عن نفس الفترة حوالي 2.3% من مجموع الإيرادات الضريبية، وهذه النسبة تعتبر نسبة ضئيلة أيضاً.

وإذا علمنا أن ضرائب الدخل على المهن والأفراد تعني مجموع ضرائب الدخل مطروحا منها الضرائب التي تجبى من الشركات المساهمة العامة والسيارات والاقتطاعات، -أي أن هذه الضرائب تتأتى من غالبية القطاعات الاقتصادية بشكل عام بما فيها قطاع المهن الحرة- يتبين لنا مدى انخفاض مساهمة الضرائب على المهن الحرة من مجموع ضرائب الدخل على المهن والأفراد بشكل خاص، ومن مجموع الضرائب على الدخل بشكل عام. ولم نستطع الحصول على أرقام دقيقة عن إيرادات ضريبة الدخل من المهن الحرة، وذلك بسبب طبيعة البرنامج الحاسوبي الذي لا يظهر مصدر الإيراد المحصل عن كل قطاع اقتصادي على حدة، ولكن استطعنا الحصول على مؤشرات من دوائر الضريبة تثبت الضعف الشديد في التحصيل الضريبي من هذا القطاع المهم، وذلك حسب الجدول المرفق عن أربع محافظات في الضفة الغربية، ممثلة بسبع مهن حرة في هذه المحافظات.

جدول رقم 3:6. نسبة التهرب الضريبي لبعض المهن الحرة في أربع مدن فلسطينية

المدينة	طولكرم	نابلس	رام الله	الخليل
مكتب تامين ممارس المهنة	12	42	32	26
مكتب تامين مسجل في ضريبة الدخل	11	42	32	26
مكتب تامين مسجل وسدد ضريبة دخل حتى 2001	11	35	28	18
نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي	91.50%	83.30%	87.50%	69.00%
مكتب تامين مسجل في الضريبة الإضافية	11	40	31	26
مكتب تامين مسجل وسدد ضريبة إضافية حتى 2001	11	33	25	15
نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي	91.60%	78.50%	78%	57.70%
مكتب محاماة ممارس للمهنة	41	108	120	87
مكتب محاماة مسجل في ضريبة الدخل	27	88	80	50
مكتب محاماة مسجل وسدد ضريبة دخل حتى 2001	5	12	16	15
نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي	12.20%	11%	13%	17%
مكتب محاماة مسجل في الضريبة الإضافية	17	72	114	40

الخليل	رام الله	نابلس	طولكرم	المدينة
8	25	6	14	مكتب محاماة مسجل وسدد ضريبة إضافية حتى 2001
9%	21%	6%	34%	نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي
490	314	408	207	عيادة طبيب
100	113	143	54	عيادة طبيب مسجل في ضريبة الدخل
22	13	17	27	عيادة طبيب مسجل وسدد ضريبة دخل حتى 2001
5%	4%	4%	13%	نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي
55	120	111	44	عيادة طبيب مسجل في الضريبة الإضافية
17	22	13	17	عيادة طبيب مسجل وسدد ضريبة إضافية حتى 2001
4%	7%	3.00%	8.20%	نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي
409	268	396	172	صالون تجميل ممارس للمهنة
90	105	130	86	صالون تجميل مسجل في ضريبة الدخل
21	42	13	50	صالون مسجل وسدد ضريبة دخل حتى 2001
5%	16%	3%	29%	نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي
27	134	83	43	صالون تجميل مسجل في الضريبة الإضافية
10	31	10	15	صالون مسجل وسدد ضريبة إضافية حتى 2001
2.50%	12%	2.50%	9%	نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي
48	101	95	28	مكتب هندسي ممارس للمهنة
50	87	49	11	مكتب هندسي مسجل في ضريبة الدخل
18	22	5	7	مكتب هندسي مسجل وسدد ضريبة دخل حتى 2001
38%	22%	5.30%	25%	نسبة الملفات الفعالة من العدد الفعلي
51	69	86	21	مكتب هندسي مسجل في الضريبة الإضافية
18	42	26	15	مكتب هندسي مسجل وسدد ضريبة إضافية حتى 2001

المدينة	طولكرم	نابلس	رام الله	الخليل
نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي	54%	27%	42%	38%
مكتب تدقيق حسابات ممارس للمهنة	7	19	53	23
مكتب تدقيق حسابات مسجل في ضريبة الدخل	7	16	50	15
مكتب تدقيق مسجل وسدد ضريبة دخل حتى 2001	5	10	15	8
نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي	71%	53%	28%	35%
مكتب تدقيق حسابات مسجل في الضريبة الإضافية	4	15	52	12
مكتب تدقيق مسجل وسدد ضريبة إضافية حتى 2001	4	11	13	4
نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي	57%	58%	25%	17.40%
كاتب استدعاء ممارس للمهنة	25	65	69	65
كاتب استدعاء مسجل في ضريبة الدخل	22	43	10	6
كاتب استدعاء مسجل وسدد ضريبة دخل حتى 2001	17	22	9	5
نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي	68%	34%	13%	8%
كاتب استدعاء مسجل في الضريبة الإضافية	5	4	14	5
كاتب استدعاء مسجل وسدد ضريبة إضافية حتى 2001	2	10	8	2
نسبة الملفات المسددة من العدد الفعلي	8%	15%	11%	3%

مصدر العدد الفعلي للمهن في المحافظات هي على النحو التالي: وزارة المالية، نقابة المحامين، نقابة الأطباء، نقابة صالونات التجميل، نقابة المهندسين، جمعية مراجعي الحسابات، وزارة الداخلية. أما مصدر عدد الملفات المسجلة في دوائر الضريبة: فهي الدوائر الضريبية المختلفة في المحافظات المذكورة.

ملاحظات على الجدول:

1. أن الملفات المسجلة في الدوائر الضريبية المذكورة، سجلت قبل مجيء السلطة الفلسطينية وفي عهد الإدارة المدنية سابقا وبصفة جبرية عن طريق ما يعرف بأسلوب براءة الذمة. حيث أن المكلف كان لا يستطيع تخليص أية معاملة حكومية إلا بعد دفع الضريبة المستحقة.

2. كما هو واضح، لا يعني أن كل مكلف مسجل يدفع ضريبة، فنسبة كبير من الملفات المسجلة غير فعالة.
3. نسبة الالتزام بالتسجيل في دوائر ضريبة الدخل أعلى منه في الدوائر الإضافية، وسبب ذلك أن معظم المكلفين لا يعترفوا بالضريبة الإضافية أصلاً.
4. أن أعلى نسبة من المكلفين والتي تلتزم بدفع الضريبة، هم وكلاء التأمين وذلك بسبب عدم اعتماد الدوائر الضريبية مصاريف وأتعاب وكلاء تأمين عند فحص حسابات شركات التأمين، إلا إذا كان هؤلاء الوكلاء مسجلين في الدوائر الضريبية ويدفعون الضريبة بانتظام.
5. الفئة الثانية الأقل تهرباً هم مدققو الحسابات، وذلك بسبب مراجعتهم المستمرة للدوائر الضريبية.
6. بعد مقابلة مدراء الدوائر الضريبية في تلك المحافظات، ومأموري التقدير المسؤولين عن المهن الحرة، لوحظ حتى أن الملفات الفعالة معظمها لم تقدر عليها الضريبة منذ سنة 2001 ولم يلتزموا المكلفين بدفع الضريبة المستحقة عليهم.
7. أن الضريبة المقدرة على المهن الملتزمة بالدفع، سواء ضريبة مقطوعة أو من واقع الحسابات والكشوفات، هي قليلة جداً ولا تمثل واقع الدخل السنوي من المهنة، وما هي إلا مبالغ زهيدة بحيث لا تتجاوز ضريبة الدخل مثلاً على الطبيب الأخصائي المشهور \$300 سنوياً، وهو مبلغ يدفعه الموظف ذوي الراتب المتدني في السلطة الفلسطينية، وذلك حسب تصريحات مدراء الدوائر الضريبية. علماً أن مأموري التقدير يتجنبون متابعة مكلفي قطاع المهن الحرة من ناحية الضرائب المستحقة، وذلك بسبب صعوبة التعامل مع هذا القطاع، والرفض المسبق من قبل المكلفين بدفع الضريبة أو حتى التحدث بمبدأ دفع الضريبة، إضافة إلى الكفاءة المهنية العالية المطلوبة لتتبع هذا القطاع.

8. أن المهن المدرجة في الجداول والتي مصدرها الوزارات والنقابات، لا تمثل جميع المهن الحرة، وإنما فقط المهن المرخصة والمسجلة في جهات الاختصاص، فمثلاً كثير من الأطباء يمارسون مهنتهم دون ترخيص العيادة الطبية من نقاباتهم، وكذلك المهندسين وغير ذلك من المهن الأخرى، وبالتالي وحيث أن الضريبة تحصل عن الأعمال المشروعة وغير المشروعة والمرخصة وغير مرخصة. فإن نسبة التهرب في الجدول أعلاه تمثل فقط التهرب من المهن المرخصة من الجهات الرسمية الأخرى.

المطلب الثاني: ضرائب القيمة المضافة من المهن الحرة في فلسطين:

لم يتجاوز وعاء ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي الإجمالي عام 1995 سوى 9.7%، بينما تصل نسبة الوعاء الإسرائيلي إلى 46%، وسبب كون الوعاء الفلسطيني ضيقاً كما ذكرنا سابقاً هو كبر حجم القطاع الزراعي (حوالي 35% عام 1995) وشيوع المؤسسات التجارية الصغيرة، والمعروف عن هذين المجالين أنهما يشكلان مصدراً ضعيفاً لضريبة القيمة المضافة،¹ إلا أن قطاع المهن الحرة وحسب نظام ضريبة القيمة المضافة، يصنف في فئات المشتغل المرخص حسب التقسيمات الجبائية في القانون، مما يوحي أن المشرع أدرك منذ اللحظة الأولى أن الضريبة من هذا القطاع.

تعتبر مصدراً مهماً لرفد خزينة الدولة بالأموال. ولهذا يعزو خبراء الضرائب ضعف الإيرادات الضريبية من هذا القطاع في فلسطين ليس إلى الوعاء الضيق له، وإنما إلى ضعف القدرة الإدارية للدوائر الضريبية، وعدم التجاوب الطوعي من قبل المكلفين، وهذا ما سيتم الحديث عنه في الصفحات القادمة.

والجدول رقم 3/6 السابق يؤكد نسبة التهرب من قطاع المهن الحرة في فلسطين للضريبة الإضافية، وبنسبة أكبر مما هو عليه الوضع في ضريبة الدخل. أما الجدول التالي رقم (7)،

¹ النقيب، فضل. المرجع السابق، ص. 18.

والذي استطعنا من خلاله الحصول على إيرادات ضريبية القيمة المضافة في محافظتي نابلس وطولكرم، يبين وبالأرقام مدى انخفاض الحصيلة الضريبية ونسبة العبء الضريبي في القطاعات المهنية المرفقة في الجدول. فمثلاً وجدنا أن أدنى عبء ضريبي يقع على صالونات التجميل، حيث بلغ 11.7 دولار سنوياً في مدينة نابلس على كل صالون تجميل، و 17.4 دولار في مدينة طولكرم. علماً بأن صالونات التجميل حسب الجدول السابق.

يعتبر التهرب منها من أعلى النسب في قطاع المهن الحرة. ونود التمويه إلى أن هذه الضرائب المدرجة في الجدول قد لا تكون جميعها متأتية من الضريبة الإضافية المحلية، أي من الضريبة الإضافية على الخدمة المقدمة، وإنما قد يكون جزءاً منها أيضاً مصدره عن طريق ما يعرف بالمقاصة، وبالتالي تعتبر ضريبة إضافية على استيراد مستلزمات المهنة. ويجب الإشارة إلى أن قطاع المهن الحرة الأقل تأثراً بالتقلبات الاقتصادية، لأن الخدمات التي يقدمها تعتبر من الحاجات التي لا يستغني عنها المجتمع مثل: الخدمات العلاجية، والمعاملات الحكومية، والقضايا القانونية، والتأمين الإجباري، وغير ذلك من الخدمات الأخرى.

جدول رقم 7:3. الإيرادات الضريبية من ضريبة القيمة المضافة من سبعة فروع اقتصادية في مدينتين فلسطينيتين

طولكرم			نابلس			
العبء الضريبي \$	إضافية من الفرع	العدد الفعلي	العبء الضريبي \$	إضافية من الفرع	العدد الفعلي	الفرع الاقتصادي
	سنة 2001 بالدولار			سنة 2000 بالدولار		
30.17073	1237	41	395.287	42691	108	مكتب محاماة
88.03571	2465	28	593.5789	56390	95	مكتب هندسي
982.2857	6876	7	838.7895	15937	19	مكتب تدقيق
1399.5	16794	12	645.8571	27126	42	مكتب تأمين

طولكرم			نابلس			
العبء الضريبي \$	إضافية من الفرع	العدد الفعلي	العبء الضريبي \$	إضافية من الفرع	العدد الفعلي	الفرع الاقتصادي
17.43605	2999	172	11.70202	4634	396	صالون تجميل
5.08	127	25	12.33846	802	65	كاتب استدعاء
40.29952	8342	207	124.7917	50915	408	عيادة طبيب

المصدر: دائرة ضريبة القيمة المضافة نابلس، دائرة القيمة المضافة طولكرم.

المبحث الثاني: أسباب انخفاض الإيرادات الضريبية في فلسطين

الفرع الأول: التهرب الضريبي

المطلب الأول: مفهوم وأشكال التهرب الضريبي:

يعرف التهرب الضريبي بأنه ردة فعل المكلف على الوسائل التي تستعملها الإدارة الضريبية لتحصيل الواردات، بمحاولات كثيرة لتفادي عملية اقتطاع وارداته أو الإنقاص من حجمها.⁽¹⁾ ويعرف أيضاً: تخلف المكلف من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب احتيالية مخالفة للقانون.⁽²⁾

ويقسم التهرب الضريبي عادة إلى نوعين:

النوع الأول: التهرب المشروع ويسمى بالتجنب الضريبي وهو: أن يستغل المكلف بعض التغييرات القانونية في التشريع الضريبي للتخلص من دفع الضريبة المستحقة أو الإنقاص منها.

¹ فرحات، فوزت، المرجع السابق. ص75.

² خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي. 1'. عمان: دار وائل للنشر. 1999. ص136

النوع الثاني: وهو التهرب غير المشروع ويسمى عادة بالغش الضريبي وهو بشكل مختصر: مخالفة أحكام التشريع الضريبي، بحيث يعمد المكلفين لإتباع بعض أساليب الغش والخداع، مثل زيادة الأعباء الواجبة الخصم أو عدم الكشف عن مصادر أخرى للدخل.

وفيما يلي شرح مختصر عن كلا النوعين.

أولاً: الغش الضريبي: وهو انتهاك مباشر وقصدي في قانون الضريبة.¹ ويقسم الغش الضريبي إلى عدة أشكال:

- الإخفاء المادي: أي إخفاء متعمد، للشيء الخاضع للضريبة، مثل إخفاء بضاعة آخر المدة، أو إخفاء الطبيب لجهاز حديث يكسب من ورائه دخل مثل إنفائه جهاز فحص الجنين.
- الإخفاء المحاسبي: وهو الإخفاء الذي عادة ما يكون عند المكلف الذي يفرض عليه القانون مسك حسابات منتظمة. ويخفي المكلف قسم كبير من أرباحه عن طريق مسك نوعين من دفاتر الحسابات: دفاتر حسابية تخص الإدارة الضريبية، ودفاتر حسابية تعبر عن ربحه الحقيقي. ويستطيع عن طريق الدفاتر الحسابية الموجهة للإدارة الضريبية بتضخيم المصروفات وتقليل الإيرادات، مثل المحامي الذي لا يظهر للإدارة الضريبية إلا الأرباح التي يجنيها عن طريق العقود مع المؤسسات التي تمسك حسابات منتظمة، ويخفي أتعاب المحاماة من الأفراد العاديين.
- التكيف الخاطئ: وهذا يهدف إلى تمويه واقعة فعلية وراء وضعية قانونية ظاهرة. مثل مستثمر لا يستطيع فتح مستوصف طبي باسمه لكونه لا يحمل شهادة الطب، فيقوم بعمل عقد باطن مع طبيب ويفتح المستوصف باسم الطبيب.

¹ فرحات، فوزت، المرجع السابق. ص82.

- قرينة الغس: ونعني بها معرفة ما إذا كان إخفاءه الشيء موضوع الضريبة عن قصد أو غير قصد.¹ فالطبيب الذي لم يصرح عن جهاز الفحص الجنيني الذي يتأتى معظم دخله من هذا الجهاز، يعاقب سواء أخفاه عن قصد أو غير قصد.

ثانياً: التهرب الضريبي (التجنب الضريبي):

وكما ذكرنا فإن هذا النوع من التهرب يكون باستغلال ثغرات في القانون الضريبي، بغرض تقليل الوعاء الخاضع للضريبة. ومثل هذه الثغرات لا يخلو منها أي نظام ضريبي. ولكن الفرق هو مدى فداحة مثل هذه الثغرات وكثرتها. ومثال على هذه الثغرات أن المشرع الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل المقر بالقراءة الثانية وفي المادة الثالثة منه الفقرة الأولى أتى بالنص: على أنه تخضع أرباح أو مكاسب أي إيراد من أي عمل أو حرفة أو مهنة أو صناعة أو نقل أو مقاوله أو تجارة. ولم يأت نص المادة بعبارة بغض النظر عن المدة التي تأتى منها هذا الإيراد. وعادة مثل هذا النوع من التهرب لا يعاقب عليه القانون لو استخدم، لأنه يدل على ذكاء دافعي الضرائب وحسن استفادتهم من هذه الثغرات. وعلاج مثل هذا النوع يكون بالتعرف على مثل هذه الثغرات ومن ثم إصدار الأنظمة والتشريعات الضريبية للقضاء عليها، حتى يتساوى الجميع وتحقق العدالة النسبية بين دافعي الضرائب.⁽²⁾

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي:

يعود التهرب من الضريبة إلى أسباب متعددة ومتنوعة، ويلجأ المكلفون بطريقة أو بأخرى ويشتى الأساليب إلى تقليل مقدار الضرائب المدفوعة وذلك لأسباب متنوعة منها:

1. الأسباب الأخلاقية للتهرب من الضريبة: حيث يعتبر المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب الأهم في التهرب من الضرائب. فقلة الوعي الضريبي، وعدم اهتمام أفراد

¹ فرحات، فوزت، المرجع السابق. ص84.

² المنيف، عبد الله، المرجع السابق. ص90.

المجتمع بالمصلحة العامة، وقلة إحساسهم بالمسؤولية الجماعية، وقلة إيمانهم بأهمية القطاع العام وما يقدمه من خدمات من تعليم وصحة وأمن ورفاه، يعود إلى ضعف الوازع الأخلاقي والديني في المجتمع، وهذا يؤدي بالمكلف إلى الشعور بان التهرب هو قمة الأخلاق. ولولا شعور المكلف بأنه يوجد عقوبة إن لم يدفع الضريبة لما دفعها أصلاً. حيث يعتقد في قرارة نفسه بان سرقة الإدارة الضريبية ليست بسرقة، وإنما رياضة وطنية تدل على فطنته وذكائه. وهنا واجب الدولة زيادة الوعي الضريبي لدى الأفراد للقيام بواجباتهم تجاه خزينة الدولة.

2. الأسباب القانونية: فالقانون بوجه عام يتصف بالشمولية والاستمرارية والنزاهة فالذي يحاول تعكير صفو النظام القائم، يصبح اوتوماتيكياً مواطن غير صالح ويخضع بالتالي للعقوبة. وأما القانون الضريبي فهو ليس شاملاً دائماً، لأنه يحاول التوفيق بين الاعباء الضريبية والوضعية الفردية لكل مكلف. وأما من ناحية الاستمرارية فإنه يفتقر إليها في كثير من الأحيان، لكثرة تبدله وتصحيحه تبعاً للمتغيرات الاقتصادية مما يحد كثيراً من اعتباره وتأثيره.

وأما نزاهته فهي شيء نسبي، إذ أن تطبيقه يتم لحساب الدولة القوية، مما يعمق الهوة بينها وبين المكلف الضعيف. وهذا الأخير يعتبرها كدائن قوي يحاول استقطاع الضرائب بالقوة، ولا يعترف المكلف بدورها كمشرع خصوصاً إذا كان الفساد مستشرياً في أرجاء الدولة.¹

إضافة إلى ما سبق فإن أحكام القوانين نفسها من ارتفاع سعر الضريبة وإلزام المكلف بتقديم كشف أو إقرار يساعد على التهرب من الضريبة، أما عندما تكون الأحكام القانونية تنص على جباية الضريبة عن طريق الغير أو الحجز من المنبع، فهذا يؤدي إلى قلة التهرب الضريبي. ويمكننا القول أيضاً أن تعقيد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتقدير وتحصيل الضريبة، قد تؤدي إلى عدم المساواة والعدالة الفعلية بين المكلفين، فيؤدي ذلك إلى التهرب الضريبي. إضافة إلى

¹ فرحات، فوزت، المرجع السابق. ص78.

ذلك سوء تنظيم الإدارة الضريبية، وعدم كفاية وكفاءة العاملين لديها، الذي قد يؤدي هو الآخر إلى التهرب الضريبي.

3. الأسباب السياسية: عندما تتخذ الضريبة كأداة لتطبيق سياسة اجتماعية واقتصادية معينة، ينظر إليها من يتحملها بأنه مضطهد من قبل أصحاب هذه السياسة، فيتخذ من التهرب من الضريبة وسيلة لمقاومة هذه السياسة، وتبلغ هذه المقاومة أشدها، عندما تنعدم الثقة بالحاكم. وإذا شعر المكلفون بأن الدولة قد أنفقت حصيلة الضرائب التي جبيت منهم في وجه لا تنفع ولا تعود عليهم ولا على المجتمع بالفائدة، قل الوعي الضريبي لديهم وزادت مقاومتهم للضرائب.

4. الأسباب الاقتصادية: المكلف الذي يجد نفسه وسط وضعية اقتصادية مزدهرة، يدفع الضريبة عن طيب خاطر، لأن الازدهار يوفر له الكثير من الأرباح والتي تفوق بكثير ما قد يدفعه إلى الإدارة الضريبية. لكنه إذا لمس بأن الحالة الاقتصادية تمر بمرحلة صعبة، فهو سيحاول بالطبع التهرب من الضريبة، تجنباً لتعريض مشروعه للاندثار، خصوصاً إذا دفع كل ما يتوجب عليه. وفي أوقات النمو الاقتصادي يكون من السهل على المكلف تحميل الضريبة إلى الآخرين. لكن عندما تحل الأزمات الاقتصادية وتلجأ الحكومة إلى التدخل، يزدهر الغش الضريبي، وتفسير ذلك أن إخضاع السوق لنظام معين يؤدي حتماً إلى إقامة سوق موازي غير شرعي وسري وبعيد كل البعد عن دائرة الاقتطاع الضريبي.¹

5. الأسباب التقنية: أن تطور النظام الضريبي وتدخله في جميع الميادين، أحاطه بسلسلة من التعقيدات التي يصعب حلها حتى على موظفي الضرائب. فعند الاعتماد على المظاهر الخارجية للثروة لتقدير الوعاء الضريبي، يكون التهرب قليلاً، ولكن مع الاعتماد على الإقرار الذاتي من قبل المكلف حسب التوجهات الحديثة للتقدير، بدأت أسهم التهرب بالارتفاع وخاصة بمداخل المهن غير التجارية التي تتمتع في كثير من الأحيان بالسرية

¹ فرحات، فوزت، المرجع السابق. ص80.

المهنية، وهذا يؤدي إلى التهرب دون الوقوع تحت طائلة العقوبة بسبب جهل مأمور التقدير لتقنيات هذه المهن.

6. الأسباب الجزائية: أن التهرب الضريبي يعتبر جريمة يعاقب عليها القانون، وبناءً عليه فقد تساعد العقوبة التي يفرضها المشرع على المتهرب من الضرائب، على الإقلال من التهرب الضريبي، فالمكلف يوازن بين مبلغ الضريبة المترتب عليه وبين العقوبة التي سيتعرض لها إذا هو تهرب من الضريبة واكتشف أمره. فإذا كانت العقوبة قاسية تردد في ارتكاب هذا الفعل والعكس صحيح.⁽¹⁾

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار من الناحية المالية في الخزينة العامة والمكلفين على حد سواء، ففيما يتعلق بالخزينة العامة يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية، وبالتالي يؤدي إلى عدم استطاعة الدولة القيام بوظائفها على الوجه الأكمل، وفيما يتعلق بالمكلفين، يؤدي التهرب الضريبي إلى المساس بالعدالة الضريبية، نظراً لأن بعض المكلفين يدفع الضريبة، بينما يتهرب البعض الآخر من دفعها جزئياً أو كلياً.⁽²⁾

ونتيجة لقلّة الحصيلة، قد تلجأ الدولة إلى زيادة الحصيلة عن طريق فرض ضرائب أخرى، مما قد يؤدي إلى مساواة النظام الضريبي على من لا يمارس التهرب، وهذا يؤدي التقليل من فكرة الانتماء والشعور الوطني لدى المكلفين.

صور التهرب من الضريبة:

للتهرب الضريبي صوراً مختلفة باختلاف نوع الضريبة التي ينوي المكلف التهرب منها، وما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة. وأهم صور التهرب من الضرائب المباشرة ما نصت

¹ خصاونة، جهاد، المرجع السابق. ص141.

² خصاونة، جهاد، المرجع السابق. ص142.

عليه المادة 67 من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 بنصها كل: من قام قاصداً متعمداً بغرض التهرب من الضريبة بأي من المخالفات التالية:

- حذف أي دخل كان عليه إدراجه في كشف تم تقديمه بموجب القانون.
- إدراج في كشف قدم بمقتضى هذا القانون بياناً أو قيوداً كاذبة.
- أعطى إجابة كاذبة شفاهية أو كتابية عن سؤال طرح أو على طلب بيانات قدمت إليه طبقاً للقانون.
- اعد أو حفظ أو سمح لشخص بإعداد وحفظ دفاتر حسابات أو قيودات أخرى كاذبة أو سمح بتزوير دفاتر حسابات أو قيودات.
- لجأ إلى حيلة أو خدعة أو مناورة أو سمح باستخدامها.
- أعطى معلومات وبيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأية واقعة أو أمر أو مسألة تؤثر في مسؤولية أي شخص آخر.
- كل من قام بفتح أو بدأ في مزاولة مهنة ولم يعلن عن ذلك في الميعاد لمأمور التقدير، أو قام بفتح محل إضافي أو بدأ بمزاولة مهنة في مكان إضافي أو قام بتغيير مكان العمل ولم يعلن عن ذلك في الميعاد لمأمور التقدير، يحاكم بالحبس سنة أو غرامة ومرة ونصف من مبلغ الضريبة التي تفرض عليه.
- وفي مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني كذلك وفي المادة 41 منه نص على العقوبات الرادعة للتهرب الضريبي، وقد وأضح عدة أشكال للتهرب منها: تقديم الإقرار الضريبي بالاستناد إلى حسابات أو مستندات مصطنعة، وتقديم إقرار غير صحيح بإعفاء أو حذف دخل أو جزء من الدخل، وكذلك أتلاف أيا من الدفاتر والسجلات المحاسبية المؤيدة للإقرارات الضريبية، وعدم التصريح عن ممارسة النشاط التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: إجراءات فحص وربط الضرائب على المهن الحرة في فلسطين_ بيانات وتحليل_:

المطلب الأول: إجراءات فحص وربط ضريبة القيمة المضافة على أعمال المهن الحرة:

كما اشرنا سابقاً تعتبر معظم إيرادات ضريبة القيمة المضافة على المهن الحرة، جزءاً من ضريبة القيمة المضافة على الإنتاج المحلي. وقد نصت المادة السادسة من اتفاقية باريس الاقتصادية، بأن معدل ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني سيكون من 15-16%، وذلك حسب نص الفقرة الثالثة من المادة المذكورة. إلا أن السلطة الفلسطينية ولأسباب اقتصادية، أبقت العمل بنسبة ضريبة 17% على الإنتاج المحلي والتي كانت مفروضة من قبل الاحتلال. وحول إجراءات فحص وربط ضريبة القيمة المضافة في فلسطين، قام الباحث بمسح ميداني لإدارات ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية عن طريق المقابلة الشخصية والهاتفية مع مديري الدوائر ومسؤولي الجباية. ومن خلال المقابلات التي تم إجراؤها مع هؤلاء المدراء والمسؤولين تبين ما يلي:

1. عدم وجود تنسيق بين دوائر ضريبة القيمة المضافة ودوائر ضريبة الدخل في 70% من المحافظات، حيث أن المكلف المسجل في دائرة ضريبة القيمة المضافة في نابلس مثلاً لا تعلم عنه دائرة ضريبة الدخل في نفس المدينة، ولا يوجد تعاون بين الدائرتين عن ذلك المكلف. ولوحظ أيضاً عدم وجود تنسيق بين الوزارات والهيئات والنقابات المعنية بترخيص المهن الحرة مثل نقابة المهندسين من جهة وبين كل من الدائرتين المذكورتين من جهة أخرى، وذلك للاستفادة من معرفة الأوضاع الاقتصادية لهؤلاء المكلفين. وتبين كذلك عدم وجود إحصاءات رسمية حول إعداد المهن الحرة في الدوائر الضريبية، بالرغم من وجود مسوح إحصائية كثيرة حولها لدى دائرة الإحصاء المركزية والنقابات المهنية، مما يبين مدى الضعف في استخدام تلك المؤشرات في فحص نسبة التهرب الضريبي.

2. وفي دوائر ضريبة القيمة المضافة أيضاً، لوحظ أن 70% من الدوائر لا يقوم موظفيها بأية زيارات كشفية على قطاعات المهن الحرة، وذلك لتسجيل المكلفين في الدوائر الضريبية، أو مراقبة أعمال هؤلاء المكلفين. وبالنسبة لوجود نشرات توعية أو خطط لزيادة الوعي الضريبي تحت المكلفين على الالتزام الطوعي، فلا يوجد مثل هذا النشاط في أي من دوائر ضريبة القيمة المضافة، بالرغم من إدراك المسؤولين في تلك الدوائر لأهمية هذا العنصر في زيادة الالتزام الطوعي بدفع الضريبة. وبالنسبة لاقتطاع الضريبة الإضافية من المنبع فلا يوجد أية آلية في 80% من تلك الدوائر. وكذلك تبين أن 90% من الدوائر الضريبية لا يوجد لديها أي خطة في المدى القريب أو المتوسط لزيادة تحسين الجباية الضريبية من قطاع المهن الحرة والذي يعتبر من أكثر القطاعات الاقتصادية تهرباً من الضريبة.

3. وقد اعترف جميع المسؤولين في الدوائر الضريبية بان عدم التنسيق بين دائرتي الضريبة الإضافية وضريبة الدخل من أهم عوامل التهرب الضريبي.

أما العامل الثاني فعزوه إلى الوضع غير المستقر الذي يعيشه الشعب الفلسطيني، والعامل الثالث عدم وجود توعية ضريبية للمكلفين من حيث شرح القوانين وتوضيح دور الضريبة في الاقتصاد الوطني وأساليب دفع الضريبة.

4. ومن العوامل الأخرى التي تزيد من نسب التهرب والتي أشار إليها هؤلاء: صعوبة تطبيق وإلزام أرباب المهن الحرة بالنظام المحاسبي والدفاتر والسجلات المنصوص عليها في نظام ضريبة القيمة المضافة. وأخر هذه العوامل هو رفض وعدم تعاون بعض الدوائر الرسمية والوزارات والنقابات والهيئات المحلية مع الدوائر الضريبية، فمثلاً اثبتت تعاون وزارة المواصلات من خلال دوائر ترخيص السيارات، اثبتت النجاعة في ضبط تحصيل الإيرادات الضريبية من قطاع السيارات، وكذلك تعاون وزارة المواصلات مع الدوائر الضريبية لتقديم كشوفات تدريبي السواقفة.

5. وتقف بعض النقابات المهنية وخاصة نقابة المحامين سدا منيعا في وجه تطبيق الضريبة الإضافية، باعتبارها ضريبة فرضها الاحتلال. وذلك حسب ما صرح به مسئولو الدوائر الضريبية.

6. كما استنجد الباحث أن هناك قصورا في بعض الوزارات في تنظيم بعض المهن التي تتطلب ترخيصا من تلك الوزارة أو ذلك، وان التسبب في هذا الترخيص كان له الأثر الكبير في عدم التزام المكلف في احترام القوانين الأخرى ومنها القانون الضريبي ، مما كان له أثرا كبيرا في ارتفاع نسبة التهرب الضريبي، فالطبيب الذي لا يلتزم بنظام وزارة الصحة وبالمواصفات الفنية والعلمية لعيادته وأدواته ، فهذا ضمنا يعني عدم التزامه بقوانين يعتبر مخالفتها اقل أثرا على المجتمع. والجدول التالي رقم 3/8 يبين نسبة التسبب في مخالفة الأنظمة العامة في ترخيص مزاوله مهنة الطب.

جدول رقم 3:8. مقارنة بين العيادات الممارس بها مهنة الطب وبين العيادات المرخصة من وزارة الصحة

الخليل	بيت لحم	أريحا	القدس	رام الله	نابلس	سلفيت	قلقيلية	طولكرم	جنين	المدينة
490	223	36	65	314	408	50	79	207	279	العيادات الطبية العاملة في الضفة الغربية
51	53	5	22	71	127	16	28	75	99	العيادات الطبية المرخصة من وزارة الصحة
90%	76%	86%	66%	77.5%	69%	68%	65%	64%	65%	نسبة التسبيب من ترخيص ممارسة المهنة

المصدر: البند الأول نقابة الأطباء والبند الثاني وزارة الصحة الفلسطينية والبند الثالث أعده الباحث

وبالنسبة لوجود قضايا ومنازعات في دوائر ضريبة القيمة المضافة، تبين ان وجود قضايا معلقة يكاد يكون معدوماً في قطاع المهن الحرة، وذلك ليس بسبب عدالة الربط الضريبي على أفراد قطاع المهن الحرة، وإنما بسبب كثرة المتهربين من هذا القطاع، والملفات الفعالة الموجودة في الدوائر الضريبية هي قليلة للغاية.

وقد أتضح من خلال المقابلات التي أجريناها، أن هم مسئولى الضريبة الإضافية هو زيادة الإيرادات الضريبية كما وليس نوعاً، بهدف تحقيق سياسة الوفرة المالية للخرينة من عدد معين من القطاعات الاقتصادية مثل التجارة الخارجية على حساب قطاعات أخرى، وبغض النظر عن تحقيق العدالة الضريبية. وبالتالي فان قطاع المهن الحرة لا يعني لهؤلاء المسئولين شيئاً ما دام أن الهدف هو الحصول على مبالغ ضريبية مرتفعة بأقل وقت وجهد. وهذا ما يثبت سبب انخفاض ضريبة القيمة المضافة المحلية بشكل عام، والضريبة على قطاع المهن الحرة بشكل خاص. وقد لاحظ الباحث أن الدافعية لمتابعة قطاع المهن الحرة من قبل موظفي الدوائر الضريبية منخفضة، ويفضلون متابعة القطاعات التي تعتمد على الضريبة المقطوعة. أو القطاعات التي لا تتطلب مهارات مهنية عالية عند الاستعلام عن الدخل ، مثل قطاع المخازن وقطاع صناعة الملابس ، وتجارة الجملة ، و.....الخ.

وبالنسبة لتحصيل إيرادات ضريبة القيمة المضافة عن المهن الحرة فهناك عدة مصادر للجباية:

ناتج من كشوفات المقاصة (I): أي أن مستلزمات المهن الحرة مثل الأثاث والأجهزة الطبية والمستلزمات الهندسية التي تستورد من الخارج، يجب أن يحضر المكلف عنها فاتورة مقاصة (I) من إسرائيل وذلك لاسترداد الضريبة المدفوعة من الجانب الآخر حسب اتفاقية باريس الاقتصادية.

والمشكلة الرئيسية هي التهرب من إحضار تلك الفواتير، وذلك من خلال الاتفاق مع التجار الاسرائيليين بعدم عمل فاتورة مقاصة، أو عمل فاتورة وعدم تقديمها إلى السلطة الفلسطينية. وهذا ينتج عنه سلبيتان: السلبية الأولى أن هذه الضريبة تسربت إلى الخزينة الإسرائيلية، والسلبية الثانية هي عدم استطاعة جلب المكلف للتسجيل في دائرة ضريبة القيمة المضافة.

ناتج عن تقديم الكشوف الدورية: في كل نهاية شهر يقدم المكلف كشف بالمدخلات والصفقات مع تحديد الفرق بين قيمتهما، وهنا إما أن يدفع المكلف 17% عن الفرق بينهما إذا كانت قيمة الصفقات اكبر من قيمة المدخلات، وإما أن يرسل الفرق إلى حساب المكلف، ويقوم باسترداد المبلغ الضريبي، إذا كانت قيمة المدخلات أعلى من قيمة الصفقات.

ناتجة عن الغرامات والفوائد: خلال فترة العمل يمكن، ان يقدم المكلف الكشف الدوري في غير موعده أي بعد تاريخ 15 الشهر الذي يلي عمل المكلف، وهذا يترتب عليه غرامات وفوائد يتم تسويتها ودفعها.

ناتج عن عمليات التدقيق: نتيجة ظرف معين (أما نتيجة تدقيق قطاع معين أو معلومات أو تعليمات من الإدارة العامة أو الدائرة الفرعية)، أو نتيجة عدم قناعة بالصفقات المصرح عنها خلال الفترة السابقة، يتم تدقيق الكشوفات الدورية. وإذا وجدت فروقات يتم مناقشتها، ويمكن أن يتم الاتفاق بين المكلف والدائرة الضريبية وتدفع الفرقيات. أو أن يرفض المكلف الدفع وبالتالي ترفع إلى لجنة الاعتراضات في الإدارة العامة للجمارك والمكوس.

ومن الإجراءات الأخرى المتبعة في فحص وربط ضريبة القيمة المضافة، الاعتماد على فطنة مسؤول الجباية في الدائرة الضريبية أو فطنة مسؤول القطاع الاقتصادي، وذلك في حالة عدم الالتزام في تقديم الكشف الدوري، وذلك من خلال تقدير الربح الإجمالي عن طريق تحديد مصاريف مؤدي الخدمة، ومن خلال المظاهر الخارجية للمشتغل أو من خلال استدعاء المشتغل مؤدي الخدمة إلى الدائرة والحصول إلى صيغة اتفاق بينه وبين الدائرة

الضريبية. ومن الوسائل الأخرى التي يتم ربط الضريبة من خلالها، تدقيق ملف مؤدي خدمة مماثل لمن سيجري عليه تحديد الضريبة وربطها على أساسه، مع الأخذ بعين الاعتبار بعض العوامل الأخرى مثل موقع عمل صاحب المهنة والمصاريف المتغيرة،.... الخ.

المطلب الثاني: إجراءات فحص وربط ضريبة الدخل على أعمال المهن الحرة

في الواقع ومن خلال المسح الذي قام به الباحث حول أهداف وإجراءات فحص وربط ضريبة الدخل على أعمال المهن الحرة، فإنه لا يوجد اختلافات كبيرة عن ضريبة القيمة المضافة، سوى أن النظرة العامة لهرم الإدارات العامة للضرائب في وزارة المالية هي عدم أهمية ضريبة الدخل بشكل عام، وضرائب الدخل على الأفراد والمهن بشكل خاص، وما يهمهم من الجباية من ضريبة الدخل هو قطاع الشركات والسيارات. وهذا ما يثبت سبب انخفاض نسبة التحصيل من الأفراد والمهن التي أشار الباحث إليها في الصفحات السابقة.

فبالنسبة للتخطيط الضريبي مثل الخطة السنوية لزيادة تحسين الجباية، أو وجود آليات عمل لاقتطاع ضريبة المهن الحرة من المنبع وتحصيلها عن طريق الغير، مثل تحصيل ضريبة دخل الأطباء عن طريق المستشفيات الخاصة، فإنه لا يوجد أي نوع من هذا التخطيط الضريبي للجباية. وبالنسبة لمصادر المعلومات الضريبية، فإن الإدارات الضريبية في معظم المحافظات تفتقر إلى معلومات عن المكلفين، وذلك لعدم وجود تنسيق بين دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة ضريبة الدخل، حيث تحاول إدارات ضريبة القيمة المضافة عدم مد إدارات ضريبة الدخل بمعلومات عن أرباح المكلفين، مقابل التزام المكلفين بالاستمرار بكشف صفقاتهم لدائرة الضريبة الإضافية. أيضا لا يوجد أي تبادل للمعلومات بين ضريبة الدخل والوزارات والهيئات المحلية والنقابات المهنية. وكذلك عدم وجود للإحصاءات الرسمية التي تنشرها دائرة الإحصاء المركزية في أي الدوائر الضريبية، ولو حظ أيضا قلة الزيارات الميدانية والكشوفات الحسية للمكلفين، لمسح وتسجيل المكلفين المتهربين والتعرف على واقع العمل اليومي لأصحاب المهن

المسجلة. بالرغم من اعتراف غالبية المسؤولين في دوائر ضريبة الدخل بنجاعة هذا الأسلوب في التقليل من التهرب الضريبي.

وبالنسبة للأساليب المستخدمة في ربط الضريبة على المكلفين، فإن الاعتماد على تقديم كشف التقدير الذاتي هو اعتماد ضئيل ولا يشكل سوى 20% من آليات الربط المتبعة. حيث يتم الاعتماد بدلا من ذلك، على طريقة التقدير الإداري حسب الفطنة والدراية من قبل مأموري التقدير في ربط الضريبة على صاحب المهنة. وبالنسبة لاستخدام الضريبة المقطوعة في التقدير والربط، فإن الاعتماد على هذه الطريقة لا يكاد يشكل سوى 10% من طرق ربط الضريبة المنصوص عليها في القانون. وبالنسبة لآلية التحصيل والاستعلام عن طريق الغير فهذه الطريقة استخدامها معدوم في جميع دوائر الضريبة في الضفة الغربية، ما عدا في ربط الضريبة على وكلاء التأمين، حيث تستفيد الدوائر الضريبة من المعلومات المقدمة من واقع الدفاتر المحاسبية لشركات التأمين الأم والمصرح عنها لضريبة الدخل. والقطاع الآخر الذي يتم الاستعلام عنه عن طريق الغير، هو مدارس تعليم السواقة، حيث يتم ربط الضريبة من خلال الكشوفات المقدمة من دوائر السير. وبالنسبة للتبليغ بالضريبة المربوطة على المكلفين فإنها لا تكون في مواعيدها المحددة حسب القانون، وذلك في 70% من حالات ربط الضريبة.

ومن الأسباب الأخرى التي اعتبرها 70% من مسؤولي الدوائر الضريبية كمعوقات لعدم الالتزام بالضريبة وانخفاض الحصيلة الضريبية هي: الطبيعة الفنية المعقدة لبعض المهن الحرة، وانخفاض مستوى معلومات مأموري التقدير حول هذه المهن. والوضع غير المستقر الذي يعيشه الشعب الفلسطيني.

وكذلك اعتبر معظم هؤلاء المسؤولين بان استخدام أسلوب براءة الذمة الضريبية من قبل أصحاب المهن الحرة، لتجديد الترخيص السنوي لمزاولة المهنة والاشتراكات لغالبية المهن وسيلة فعالة لزيادة الالتزام الضريبي.

كما لاحظ الباحث من خلال مقابلاته في الدوائر الضريبية، الرفض من قبل موظفي هذه الدوائر من استلام قطاع المهن الحرة بحجة صعوبة ضبط هذا القطاع، من ناحية الاستعلام عن الدخل الحقيقي.

الفرع الثالث: التهرب من ضرائب المهن الحرة في فلسطين من قبل المكلفين

المطلب الأول: منهجية الدراسة:

فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى: هناك علاقة بين عدم الالتزام الطوعي من قبل أصحاب المهن الحرة وارتفاع نسبة الضريبة بشكل عام.
- الفرضية الثانية: هناك علاقة بين قلة الوعي المحاسبي وعدم تنظيم دفاتر وحسابات من جهة وعدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة من جهة أخرى.
- الفرضية الثالثة: هناك علاقة بين عدم فهم الأحكام والتشريعات الضريبية وبين عدم الالتزام بالضريبة.
- الفرضية الرابعة: هناك علاقة بين عدالة القوانين الضريبية والالتزام الطوعي من قبل أصحاب المهن الحرة.
- الفرضية الخامسة: هناك علاقة بين انخفاض الربط بين القوانين المنظمة لأمر المهنة مع القوانين الضريبية، من جهة وبين الالتزام الضريبي من جهة أخرى.
- الفرضية السادسة: هناك عوامل نفسية واجتماعية لدى أصحاب المهن الحرة تؤدي إلى عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة.

- الفرضية السابعة: هناك علاقة بين عدم وجود حوافز ضريبية للمهن الحرة أسوة ببعض القطاعات الاقتصادية وبين عدم الالتزام الطوعي.
- الفرضية الثامنة: هناك علاقة بين التحصيل الضريبي عن طريق الغير وبين الالتزام الطوعي.
- الفرضية التاسعة: هناك علاقة بين عدم الثقة بالسلطة بشكل عام وطريقتها في إدارة الأموال العامة وبين عدم الالتزام الضريبي.
- الفرضية العاشرة: هناك علاقة بين عدم كفاءة الدوائر الضريبية وعدم الالتزام الطوعي.
- الفرضية الحادية عشر: هناك علاقة بين عوامل خارجية مؤثرة في إنتاجية المهن الحرة وبين الالتزام الطوعي.
- الفرضية الثانية عشر: تطبيق الضريبة المقطوعة على المهن الحرة تؤدي إلى زيادة الالتزام الطوعي.
- الفرضية الثالثة عشر: هناك علاقة بين عدم الثقة بالإدارة الضريبية وعدم الالتزام الضريبي.

1. مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من أصحاب المهن الحرة في مجالات الطب، والهندسة، والمحاماة، وتدقيق الحسابات، والفئة المشمولة بغير ذلك والتي تشمل: كتبة استدعاءات وصالونات تصفيف الشعر ومساحين ووكلاء سفر.

وتم اختيار مدينتي نابلس ورام الله كعينة طبقية من المجتمع تمثل أصحاب المهن الحرة في فلسطين.

4. عينة الدراسة:

قام الباحث باختيار عينة من مجتمع الدراسة تمثل المهن المذكورة بواقع 15% لمهنتي الهندسة والمحاماة والمهن المشمولة بغير ذلك، و 8% من مهنة الطب نظراً لكبير حجم هذا القطاع، و 41% من مهنة تدقيق الحسابات وذلك بسبب محدودية مكاتب التدقيق.

5. أداة الدراسة:

استخدمت الاستبانة كأداة للدراسة وتم إعدادها من تاريخ 2004/06/01 ولغاية 2004/06/30 وذلك بالاستناد إلى الإطار النظري والقانوني والدراسات المقارنة التي تم بحثها في الفصل الأول، وكذلك استناداً إلى دراسات سابقة منها ورقة عمل حول ظاهرة التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في الأردن، أعدها الدكتور حسين خشارمة من جامعة اليرموك وقدمها إلى مؤتمر المحاسبة في عصر العولمة الاقتصادية عام 1997.

وتم إعداد استبانة الدراسة من خمس صفحات وعلى أربعة أجزاء على النحو التالي:

- الجزء الأول: رسالة موجهة إلى صاحب المهنة، وضح الباحث من خلالها موضوع الرسالة وهدف الاستبانة والتكريم بتعبئتها، كما أوضح الغرض العلمي والسرية التي تتمتع بها الدراسة.
- الجزء الثاني: ويتضمن معلومات عامة عن نوع المهنة ومكان العمل والدخل السنوي من المهنة.
- الجزء الثالث: ويتضمن 29 بنداً عن أسباب عدم الالتزام الطوعي وعوامل أخرى قد يراها المستهدف ضرورية. وقد أعطي الرمز A لمجموعة أسئلة هذا الجزء عند التحليل.
- الجزء الرابع: ويتضمن ستة عشر بنداً حول العوامل التي تشجع على الالتزام الطوعي لدفع الضريبة. وقد أعطي الرمز B لمجموعة أسئلة هذا الجزء عند التحليل.

ومن ثم تم تسليمها للمشرف الذي بدوره أشار لي بعرضها على لجنة تحكيم من ذوي الاختصاص. وتم عرضها على اللجنة المكونة من كل من: الدكتور هشام جبر رئيس قسم العلوم المالية والمصرفية في جامعة النجاح الوطنية وبصفته خبيراً في هذا المجال وأستاذاً جامعياً. والدكتور فهد السيد: مدير عام وزارة الصحة الفلسطينية بصفته طبيب اختصاص وصاحب مهنة حرة. والأستاذ محمد حمدان مساعد مدير عام الضريبة الإضافية لمنطقة شمال الضفة الغربية وذلك بصفته ممتها لضريبة القيمة الإضافية. والأستاذ أسامة صبري: صاحب مكتب تدقيق حسابات واستشاري ضرائب، وذلك بصفته صاحب مهنة حرة وخبير محاسبي وضرائبي.

وقد تم إبداء الملاحظات من قبل اللجنة خلال الفترة 2004/06/20 إلى 2004/07/01

وقد أبدت اللجنة الملاحظات التالية:

الجزء الأول:

- تم تعديل الرسالة الموجهة إلى صاحب المهنة من: مرفق استبيان موضوعه يتعلق بالتهرب الضريبي..... إلى: مرفق استبيان موضوعه يتعلق بالالتزام الطوعي بدفع الضرائب..... وذلك حتى يتم تقبل الاستبيان من قبل صاحب المهنة المستهدف.

الجزء الثاني:

- تم اختصار عدة متغيرات من القسم الأول وهو قسم المعلومات العامة مثل العمر والحالة الاجتماعية وترخيص المهنة وتعديل فئات الدخل السنوي ليصبح على ما هو عليه الآن.

الجزء الثالث:

- البند الأول: كان ارتفاع نسبة الضريبة وتم تعديله إلى بندين: ارتفاع نسبة ضريبة الدخل وارتفاع نسبة الضريبة الإضافية.

- البند الرابع: عدل من تعقيد التشريعات الضريبية ليصبح هذا البند قانون ضريبة الدخل قانون قديم وغير واضح وفي بند آخر قانون الضريبة الإضافية صعب الفهم.
- البند الحادي عشر: عدل من الجهل بأهمية الضريبة ودورها في الاقتصاد الوطني ليصبح عدم لعب الضريبة دوراً مهماً في الاقتصاد الوطني.
- البند الثالث والعشرون: عدل من للعامل الأخلاقي والديني اثر كبير في التهرب ليصبح النص: عدم وجود الوعي الضريبي يؤدي إلى عدم الالتزام الطوعي.

الجزء الرابع:

- البند الثالث: عدل من تخفيض نسبة الضريبة على الدخل إلى تخفيض نسبة الضريبة وذلك باتساع مدى نسبة كل شريحة ضريبية.
- البند السادس: عدل من إصدار دفاتر ايصالات مرقمة ومعتمدة من دائرة الضريبة إلى الالتزام بمسك الدفاتر والحسابات المنصوص عليها في القانون.
- البند الثامن: عدل من تخفيض نسبة الضريبة من 17% إلى 15% ليصبح تخفيض نسبة الضريبة الإضافية بنسب متفاوتة لأصحاب المهن الحرة. وقد تم أخيراً عرض الاستبانة مرة أخرى على الدكتور المشرف، وتم قبولها بوضعها الحالي

توزيع الاستبيان:

تم توزيع استبانات الدراسة على أرباب أربع مهن حرة رئيسية وأربع مهن ثانوية مشمولة بعبارة غير ذلك في مدينتي نابلس ورام الله. وكان عددها 213 وبنسبة 14% من أصحاب المهن الحرة المذكورة في هاتين المدينتين، وقد تم توزيع الاستبانات ميدانياً، وكانت نسبة الردود حوالي 75.1% وهي نسبة معقولة والجدول التالي يبين عملية التوزيع والردود:

جدول 9:3. نسبة الاستبانات الموزعة ونسبة الردود عليها

عدد الاستبانات المستلمه			نسبة الاستبانات الموزعة من المجموع	عدد الاستبانات الموزعة			العدد الفعلي لذوي المهن الحرة					
نسبة الإجابات	المجموع	رام الله		نابلس	المجموع	رام الله	نابلس	المجموع	رام الله	نابلس	البلد	المهنة ¹
%77	44	14	30	%8	57	25	32	722	314	408		عيادة طبيب
%76.5	23	8	15	%15	30	15	15	196	101	95		مكتب هندسي
%100	38	19	19	%15	38	19	19	228	120	108		مكتب محاماة
%66.6	20	13	7	%41	30	20	10	72	53	19		مكتب تدقيق
%60.3	35	13	22	%14.5	58	25	33	408	186	219		غير ذلك وتشمل كاتب استدعاء، وكيل سفر، صالون تصفيف شعر، مساح
%75.1	160	67	93	%13	213	104	109	1623	774	849		المجموع

¹ - مصدر العدد الفعلي لأول أربع مهن هو: نقابة الأطباء، نقابة المهندسين، نقابة المحامين، جمعية مراجعي الحسابات . أما المهن الثانوية فمصدرها على التوالي وزارة الداخلية، وزارة المواصلات، نقابة أصحاب صالونات التجميل، وزارة الحكم المحلي.

وقد تم توزيع الاستبانات حسب المعايير التالية:

1. تم توزيع نسبة 8% كعينة على الأطباء كون مجتمع هذه الفئة كبير نسبة المهن الأخرى، وتشكل هذه الفئة 45% من مجتمع الدراسة.

2. تم توزيع 15% كعينة عشوائية على الفئات المحامين والمهندسين والمشمولين بغير ذلك كون إعداد هذه الفئات متوسط.

3. تم توزيع 41% كعينة عشوائية على فئة المدققين كون هذه الفئة منخفضة وكذلك كونهم من المتمرسين في مجال الضرائب.

لوحظ بعد توزيع الاستبانات أن أعلى نسبة استجابة كانت في أوساط المحامين ويمكن أن نعزو سبب ذلك إلى كون أصحاب هذه الفئة أكثر إطلاعاً من غيرهم على القوانين.

أما أقل نسبة استجابة فكانت للمهن المشمولة بغير ذلك وسبب ذلك انخفاض مستوى التحصيل العلمي والوعي الضريبي لأصحاب هذه الفئة.

أما أعلى مستوى المدن فكانت نسبة الاستجابة في نابلس أعلى منها في رام الله، ويمكن أن نعزو سبب ذلك إلى أن وقت الفراغ لدى أصحاب المهن في نابلس أعلى منه لزملائهم في رام الله مما كان له أثره على دراسة الاستبانة وتعبئتها.

التحليل الإحصائي:

استخدم الباحث البرنامج الإحصائي SPSS في تحليل بيانات الدراسة وقد استخدم المعالجات الإحصائية كالمتوسطات الحسابية والنسب المئوية.

وقد اختار الباحث متوسط حسابي 3.5 لقبول أو رفض الفرضية، بحيث أن الفرضية التي متوسطها الحسابي 3.5 فأعلى ستكون مقبولة، والتي

متوسطها الحسابي اقل من 3.5 ستكون مرفوضة. وقد تم إعطاء العلامات التالية عند حساب المتوسط الحسابي:

العلامة	الأهمية
5	مهم جدا
4	مهم
3	لا رأي
2	غير مهم
1	غير مهم على الإطلاق

ملاحظة: تم إلغاء بند الدخل من المهنة من التحليل الإحصائي بسبب أن غالبية المجيبين لم يفصحوا عن دخولهم.

المطلب الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

بعد أن تم اعتماد الاستبانة من قبل لجنة التحكيم والمشرف، وبعد أن قام الباحث بتوزيع الاستبانات على ذوي المهن الحرة المختارين (وهم الأطباء، المهندسين، المحامون، مدققوا الحسابات والمهن المشمولة بغير ذلك والتي تضم: صالونات تصفيف الشعر، مساحين وكتابة استدعاءات).

قام الباحث بعد ذلك وبعد جمع الاستبانات بالتحليل الإحصائي على البرنامج الإحصائي SPSS وتم التوصل إلى النسب والنتائج المبينة في الملاحق، وسيتناول الباحث تحليل هذه البيانات ومناقشتها بعد أن تم ربط كل مجموعة أسئلة مع الفرضية ذات العلاقة، وذلك حسب أسباب وعوامل عدم الالتزام الطوعي بدفع الضرائب والعوامل التي تحد من عدم هذا الالتزام.

الفرضية الأولى: هناك علاقة بين ارتفاع نسبة الضريبة بشكل عام وعدم الالتزام الطوعي من قبل أصحاب المهن الحرة:

تبين من خلال الدراسة أن حوالي 79.1% من عينة الاستبيان يرون بان ارتفاع نسبة الضريبة الإضافية وارتفاع نسبة الضريبة على الدخل هي إحدى أسباب عدم الالتزام الطوعي لدفع الضريبة.

ونجد أن أعلى فئتين تربط بين المتغيرات المذكورة هي فئة الأطباء والمهندسين وبنسبة 91%، وأقل فئة هي فئة المحامين التي اعتبر حوالي 64% منها فقط بان ارتفاع الضريبة على الدخل أو الإضافية هو سبب لعدم الالتزام الطوعي بالضريبة، وقد بلغ المتوسط الحسابي حوالي 4.2، وبالمقابل أكد نحو 84% من أفراد العينة أن تخفيض نسب الضرائب على الدخل والضريبة على القيمة الإضافية يؤدي إلى انخفاض نسبة عدم الالتزام، وحيث أن المتوسط الحسابي أعلى من 3.5% لجميع الأسئلة ذات العلاقة بالفرضية، فقد قبل الباحث النتائج والموضحة حسب الجدول رقم (1) من الملحق الرابع .

الفرضية الثانية: هناك علاقة بين قلة الوعي المحاسبي وعدم تنظيم دفاتر وحسابات من جهة وعدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة من جهة أخرى:

حيث انه ومن خلال الأسئلة المتعلقة بمسك الحسابات الخاصة بالمهن الحرة ومدى معرفة ناتج العمليات التي يقوم بها المكلف، لوحظ أن هناك علاقة تربط بين انخفاض مستوى التكوين المحاسبي (الوعي المحاسبي) وبين عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة. فمثلاً تبين أن 69.5% من أفراد العينة يجدون صعوبة في قياس الدخل، وهذا بدوره يؤثر سلباً على الالتزام الضريبي. وأعلى هذه النسب كانت لدى فئة المهندسين ثم الفئات المشمولة بغير ذلك ثم فئة الأطباء ثم المحامين، وبمتوسط حسابي للعينة الكلية 4.02. ولوحظ أيضاً أن عدم قيام المكلفين بتقديم حسابات منتظمة وتأييدها بمستندات وبيانات، هو سبب في عدم الالتزام الضريبي، وقد أيد أكثر من 90% من مدققي الحسابات هذه النتيجة بصفتهم أكثر الفئات خبرة عملية في تنظيم الحسابات، وقد لوحظ أن إزام ذوي المهن الحرة بالدفاتر والحسابات المنصوص عليها في القانون يساعد على الالتزام الضريبي، بنسبة 79%. وحيث أن المتوسط الحسابي يبلغ حوالي 4 فان هذه الفرضية مقبولة. والجدول رقم (2) من الملحق الرابع يفصل بالأرقام النتائج التي توصل إليها الباحث.

الفرضية الثالثة: هناك علاقة بين عدم فهم الأحكام والتشريعات الضريبية وبين عدم الالتزام بالضريبة:

ومن خلال التحليل الإحصائي لاحظ الباحث أن ما نسبته 57% من أفراد العينة يعتقدون إن قانون ضريبة الدخل هو قانون غير واضح، في حين أكد 45% فقط أن قانون الضريبة الإضافية هو قانون صعب الفهم وبمتوسط حسابي 3.4، وأعرب 84% أن زيادة الوعي الضريبي بشكل عام

يؤدي إلى الالتزام الطوعي، مع العلم إن 71.9% كان قد أكد إن قلة الوعي الضريبي يؤدي إلى عدم الالتزام الطوعي. وتبين أن تبسيط الإجراءات الضريبية على المكلفين تؤدي إلى الالتزام الطوعي وقلة التهرب الضريبي وهذا ما وافقه 87.5% من أفراد العينة.

وحيث أن هذه الفرضية ترتبط مع إحدى قواعد فرض الضريبة وهي قاعدة اليقين، أي اليقين بالأحكام الضريبية والقانونية حتى يتم الالتزام بدفع الضريبة، فقد رأينا من خلال التحليل التفصيلي أن قانون ضريبة القيمة المضافة لا يعرف عنه إلا نسبة الضريبة وهي 17%، ولهذا نجد أن المتوسط الحسابي لعلاقة صعوبة فهم قانون ضريبة القيمة الإضافية هو أقل من 3.5، المعيار الذي وضعه الباحث، وهذا يؤكد عدم الوعي الضريبي، لأن قانون ضريبة القيمة المضافة ليس فقط نسبة 17% كما يتصوره البعض، وإنما هو أحكام وتعليمات ومواعيد تقديم حسابات واعتراض وطعن وغير ذلك من الأحكام. ولهذا نجد إجابة مدققي الحسابات _ الذين هم أكثر خبرة وتمرسا من غيرهم بالقوانين الضريبية _ كانت أكثر إيجابية وبنسبة 70% فيما يتعلق بصعوبة فهم قانون الضريبة الإضافية، وبناء على ذلك فإننا سوف نقبل ربط عدم الالتزام الطوعي بصعوبة فهم القوانين الضريبية، لأن فئة المتمرسين بالضريبة أكدوا هذه الفرضية.

ومن هنا حتى يتم تطبيق قاعدة اليقين يجب زيادة الوعي الضريبي. وهذا ما لم نجده من خلال المسح المشار إليه بالصفحات السابقة في الدوائر الضريبية، الجدول رقم (3) من الملحق الرابع يبين النتائج التي توصل إليها الباحث.

الفرضية الرابعة: هناك علاقة بين عدالة القوانين الضريبية والالتزام الطوعي من قبل أصحاب المهن الحرة:

يلاحظ من خلال التحليل الإحصائي أن المتوسطات الحسابية للأسئلة المتعلقة بالعدالة الضريبية مرتفعة، حيث أن هناك علاقة قوية جداً بين عدم الالتزام الطوعي وبين هذه الأسئلة. والتي تقيس مدى قبول أو رفض الفرضية أعلاه على النحو الآتي:

- الإعفاءات الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة غير كافية ولا يوجد نسب ضريبية منخفضة لبعض المهن، كانت نسبة الأهمية 72% وأعلىها في مهنة الأطباء كون هذه المهنة إنسانية ويحبذ تخفيض نسبة الضريبة الإضافية على الخدمات التي تقدمها أسوة ببعض الدول الأخرى.

- الاشتراكات في النقابات ومتابعة التطورات والعلمية واقتطاعات التقاعد والتي معظمها لا يعترف بها كمصروف حسب قانون ضريبة الدخل، بلغت نسبة الأهمية 83.2%، أما قلة الإعفاءات الشخصية والعائلية فبلغت نسبتها 79.4% وكانت أكبر فئة ربطت هذا المتغير مع النظرية هي فئة مدققي الحسابات وبنسبة 100% وذلك بسبب خبرتهم في القوانين الضريبية.

- وأكد 85% من المستجوبين بان الضريبة التي تدفع لا تعود بالنفع على المجتمع، ونفس النسبة أكدت أن نظام السلفيات نظام غير عادل، كما أكد حوالي 75.6% بان حرمان القانون المكلفين من مبدأ التقدير الذاتي يؤدي إلى عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة، في المقابل أكد 80% أن إعطاء حوافز ضريبية لمن يصرح عن الدخل عن طريق مبدأ التقدير الذاتي يؤدي إلى الالتزام الطوعي، وحيث أن المتوسط الحسابي أعلى من 3.5 لجميع العوامل، فإن الباحث يوافق على قبول الفرضية. الجدول رقم (4) من الملحق الرابع يوضح النتائج المذكورة.

الفرضية الخامسة: هناك علاقة بين انخفاض الربط بين القوانين المنظمة لأموال المهنة مع القوانين الضريبية من جهة وبين الالتزام الضريبي:

يبين الجدول رقم (5) أن القوانين والأنظمة المرتبطة بالمهنة لا تساعد على الالتزام الضريبي وبمتوسط حسابي 3.55، ولوحظ أن هناك بعض المهن لا ترى ذلك مثل فئة مهنة المهندسين، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.9 وهو أقل من متوسط 3.5 الذي حدده الباحث لقبول الفرضية، والسبب قد يكون في ذلك أن هذه الفئة ملزمة في قانون النقابة بالتصريح الناتج عن عملياتها الاستشارية والمهنية للنقابة. والتي بدورها قد تزود الإدارات الضريبية بهذه الكشوفات.

وتبين أن هناك علاقة مباشرة بين التسبب في ترخيص المهنة وبين عدم الالتزام الضريبي، حيث بلغت النسبة 60% وبمتوسط حسابي 3.7، ومعنى ذلك أن من يمتلك عيادة طبية غير مرخصة من وزارة الصحة، فإن احتمال عدم التزامه بدفع الضريبة أكثر من زميله الذي يمتلك عيادة مرخصة. واعتبر 72% من المستجوبين أن عدم الالتزام الطوعي هو أمراً مخالفاً بشرف المهنة. في حين لم يقبل سوى 41% من المستجوبين ربط ترخيص المهنة بدفع الضريبة وبمتوسط حسابي 3.04. والجدول رقم (5) من الملحق الرابع يبين النتائج المذكورة.

الفرضية السادسة: هناك عوامل نفسية واجتماعية لدى أصحاب المهن الحرة تؤدي إلى عدم الالتزام الطوعي:

حيث أن بعض الفئات من المستجوبين ترى إلى ضرورة الحفاظ على مستوى عال من الحياة الاجتماعية على حساب دفع الضريبة، وأكثر هذه الفئات هي الأطباء بنسبة 88.7% ثم تليها فئة مدققي الحسابات بنسبة 77% وأقلها ميلاً لذلك فئة المحامين بنسبة 39%. وقد يعزى سبب تدني هذه

النسبة لدى المحامين هو أن مطلبهم الحفاظ على متطلبات الحياة الأساسية وليس على مستوى عال من الحياة الاجتماعية، وذلك بسبب غياب القضاء والأنظمة واللجوء إلى الحلول العشوائية، مما ينعكس على انخفاض مستوى العمل في المهنة وبالتالي على تدني مستوى الحياة الاجتماعية لديهم.

ومن العوامل النفسية الأخرى أن الضريبة أصلاً كانت مربوطة بالاحتلال، وكانت تعتبر العصا المسلطة على المكلف الفلسطيني بشكل عام، ولهذا مازال هناك أثراً نفسياً يتمثل في أن الضريبة ما هي إلا سياسة احتلالية، وهذا الشعور يؤدي إلى عدم الالتزام بالضريبة، وأكثر الفئات مدركة لهذه الحقيقة هي فئة مدققو الحسابات بسبب خبرتهم الطويلة مع الاحتلال والأوامر العسكرية الذي فرضها. وقد كانوا أكثر الفئات استجابة لذلك وبنسبة 80%، ثم فئة المحامين بنسبة 73.7%، وذلك بسبب إدراكهم أن كثير من الأحكام الضريبية غير شرعية، وكان هدفها تعسفاً بحتاً.

وهناك عاملاً نفسياً آخر هو أن صاحب المهنة لا يحبذ زيارة موظفي الضرائب لمكان عمله مهما كان هدف زيارتهم، حيث لوحظ أن 80% من المستجوبين يفضلون عدم زيارة موظفي الضرائب وبمتوسط حسابي 4.1، بينما اعتبر 40% أن زيادة الكشف الميداني يزيد من التزامهم بدفع الضريبة وبمتوسط حسابي 3.08، وبذلك لا نستطيع قبول هذا المتوسط الأخير حيث انه اقل من 3.5 بالرغم من قبول الفرضية بشكل كلي. الجدول رقم (6) من الملحق الرابع وبلغه الأرقام يفصل النتائج السابقة.

الفرضية السابعة: هناك علاقة بين عدم وجود حوافز ضريبية للمهن الحرة أسوة ببعض القطاعات الاقتصادية وبين عدم الالتزام الطوعي:

حيث انه في الأعمال التجارية والصناعية يوجد حوافز اقتصادية تتمثل في إعفاء بعض المشروعات من الضريبة لسنوات عدة بموجب قوانين تشجيع الاستثمار وبموجب القوانين الضريبية. وكذلك بالنسبة للمهن الحرة، هناك دول مثل مصر تعطي إعفاء كلياً من الضريبة في بداية ممارسة المهنة ولمدة ثلاث سنوات، بهدف تمكين صاحب المهنة من تأسيس خبرة وسمعة ومعرفة.

ومن خلال الجدول رقم (7) ومن خلال التحليل الإحصائي تبين أن 76% من المستجوبين ربطوا بين عدم وجود حد أدنى للإعفاء في بداية ممارسة المهنة، وبين عدم الالتزام الطوعي. وأكثر هذه الفئات استجابة لذلك كانت مدققي الحسابات وبنسبة 100%، أما باقي الفئات فكانت نسبة استجاباتهم متقاربة.

وكذلك رأى 85.5% من المستجوبين أن التزيلات والمصروفات التي تنزل من الإيراد الإجمالي قليلة جداً ولا يتم تنزيل أية مصروفات بدل عمل ذهني وخبرة ومخاطرة عمل من الإيراد، بغض النظر عن وجود حسابات منظمة أم لم توجد، وذلك أسوة ببعض الدول مثل مصر، حيث يتم تنزيل حد أدنى 25% كنفقات من الإيراد الإجمالي، سواء تم إثبات هذه النفقات بمستندات أم لم يتم. ولهذا وبما أن المتوسط الحسابي أعلى من 3.5 فإن هذه الفرضية مقبولة. والجدول رقم (7) من الملحق الرابع يوضح النتائج المذكورة.

الفرضية الثامنة: هناك علاقة بين التحصيل الضريبي عن طريق الغير وبين الالتزام الطوعي .

يبين الجدول رقم (8) من الملحق الرابع انخفاض نسبة استجابة ذوي المهن الحرة لتحصيل الضريبة عن طريق الغير أو من المنبع قبل استلامهم الدخل. فمثلاً بلغت نسبة الذين يؤيدون ذلك حوالي 30% من العينة ككل وبمتوسط حسابي 2.9%، وكانت أكبر الفئات استجابة للتحصيل عن

طريق الغير هي فئة مدقي الحسابات وبنسبة 50% ومتوسط حسابي 3.1، والسبب في ذلك ليس في انتمائهم أو لأنهم لا يريدون التهرب من الضريبة، بل لان ناتج عملياتهم مصدره التعامل مع الدوائر الضريبية وبالتالي لا يستطيعون التهرب ، ويرون أن تحقيق العدالة يقتضي معاملة الجميع بالمثل.

أما باقي الفئات فبلغت متوسط النسبة لهم حوالي 27%، وبالتالي وبالرغم من انخفاض المتوسط الحسابي للعينة ككل إلى 2.9 وهو اقل من المتوسط المطلوب 3.5، فان ذلك لا يعني عدم قبول هذه الفرضية، حيث أثبتت نجاعتها في عدة دول متقدمة مثل الولايات المتحدة، حيث أن انخفاض نسبة التهرب الضريبي للمهن الحرة والحرفية والفردية، سببه أن 85% من هذه المهن يتم تقدير الدخل فيها عن طريق الغير.⁹² والجدول رقم (8) من الملحق الرابع يوضح النسب والمتوسطات التي توصل إليها الباحث.

الفرضية التاسعة: هناك علاقة بين عدم الثقة بالسلطة بشكل عام وطريقتها في إدارة الأموال العامة وبين عدم الالتزام الضريبي.

وقد أعرب حوالي 73% من المستجوبين عن عدم لعب الضريبة دوراً مهماً في الاقتصاد الوطني وبمتوسط حسابي قدرة 4. وكذلك أعرب 85.6% من المستجوبين بان الضريبة لا تعود بالنفع العام على المجتمع. ومن خلال العوامل الأخرى التي أضافها المستجوبون في الاستبيان، لوحظ أن قلة الثقة بالسلطة والفساد المالي والإداري والمحسوبيات الموجودة وعدم الشعور بالعائد الضريبي على المواطن، هو أهم عوامل عدم دفع الضريبة. وهذا مرتبط بالعامل الأخلاقي لدى المكلفين . والجدول رقم (9) من الملحق الرابع يبين النتائج المذكورة.

⁹² البطريق، يونس احمد، المرجع السابق. ص189.

الفرضية العاشرة: هناك علاقة بين عدم كفاءة الدوائر الضريبية وعدم الالتزام الطوعي.

وقد أكد ما نسبته 58.8% من المستجوبين أن عدم متابعة الدوائر الضريبية لأصحاب المهن الحرة يؤدي إلى عدم الالتزام الطوعي، وبلغ المتوسط الحسابي 3.6، وكانت أكثر الفئات استجابة لذلك هي فئة مدققي الحسابات بنسبة 90% وذلك بحكم علاقتهم المباشرة مع الدوائر الضريبية ومعرفة أساليب عملهم. وكذلك أكد 57.5% بأن عدم تطبيق عقوبات سبب مباشر لعدم الالتزام الضريبي، وكانت أقل نسبة استجابة لذلك هم المهندسون بنسبة 26.1% وبمتوسط حسابي 2.8، ربما يكون السبب في ذلك أنهم أكثر الفئات غير الملتزمة بدفع الضريبة وبالمقابل لا يستطيعون إخفاء ناتج عملياتهم وذلك لأنهم يعتمدون على نقابة المهندسين في عملياتهم المهنية.

أما عن عدم اعتماد مبدأ التقدير الذاتي من قبل الدوائر الضريبية وإتباع أساليب التقدير الجزافي فكانت نسبة الاستجابة 80.6% وبمتوسط حسابي 4.2 وكانت النسبة متقاربة لدى جميع الفئات، وكذلك وجد أن زيادة تفعيل لجان الطعن والتظلم الإداري وتبسيط الإجراءات الضريبية على المكلفين من تقدير وتبليغ في الدوائر الضريبية يؤدي إلى زيادة الالتزام الطوعي، حيث كانت نسبة الاستجابة لذلك 84% وبمتوسط حسابي مقداره 4.1. والجدول رقم (10) من الملحق الرابع يبين النتائج المذكورة.

الفرضية الحادية عشر: هناك علاقة بين عوامل خارجية مؤثرة في إنتاجية المهن الحرة وبين الالتزام الطوعي:

فمثلاً أكد 60% من المستجوبين بأن المنافسة الكبيرة في قطاع المهن الحرة تؤدي إلى انخفاض الالتزام الضريبي، وكانت أقل فئة استجابة هم المحامون يليهم الأطباء وذلك بسبب كون سوق المهن الحرة لهاتين الفئتين مازال متوازناً، أما أعلى استجابة فكانت لدى المهندسين وذلك بسبب كثرة

عدد المهندسين والمنافسة الكبيرة بينهم. ومن الأسباب الخارجية أيضا عدم فعالية النظام القضائي في فلسطين، وكانت نسبة الاستجابة لذلك 65%. وكذلك الأزمة الاقتصادية الخانقة التي يمر بها الشعب الفلسطيني، وكانت نسبة الاستجابة لذلك 88%. وأكد 85.7% من المستجوبين أن زيادة الانتعاش الاقتصادي يؤدي إلى الالتزام الطوعي بالضريبة. وقد رفض معظم المستجوبين أن ارتفاع نسبة الضريبة على المهن الحرة يزيد من الدخل وذلك بسبب خروج بعض المهن من السوق وانخفاض المنافسة وبالتالي زيادة الالتزام الطوعي، وبالتالي فإن هذا السبب المرتبط بهذه الفرضية غير مقبول لأن المتوسط الحسابي له 3 و أقل من المتوسط المفترض، والجدول رقم (11) من الملحق يوضح النتائج المذكورة.

الفرضية الثانية عشر: تطبيق الضريبة المقطوعة على المهن الحرة تؤدي إلى زيادة الالتزام الطوعي:

حيث كانت نسبة الاستجابة لذلك هي 60% وبمتوسط حسابي 3.5. والضريبة المقطوعة تعني اعتماد مبلغ مقطوع لعدد معين من السنوات لدفع الضريبة. وهذا يؤدي إلى إرساء إحدى قواعد الضريبة وهي قاعدة الاقتصاد في الجباية. ولكنها تتعارض مع قاعدة العدالة الضريبية حيث أن المكلف قد لا يكون حقق دخلاً في سنة معينة ويضطر إلى أن يدفع ضريبة عن دخل غير محقق. أو قد يحقق دخلاً مرتفعاً ويدفع نسبة بسيطة من الضريبة لا تتلاءم وذلك الدخل، وبالتالي فإذا قبل المكلفون هذه الفرضية فهي غير مقبولة من وجهة نظري، وذلك لتعارضها مع تحقيق العدالة الضريبية وعدم تحفيز الإدارات الضريبية للاستعلام عن الدخل. والجدول رقم (12) من الملحق الرابع يوضح النتائج أعلاه.

الفرضية الثالثة عشر: هناك علاقة بين عدم الثقة بالإدارة الضريبية وعدم الالتزام الضريبي:

حيث يرى أكثر من 81% من أفراد العينة، بعدم معرفة مأمور التقدير بأعمال المهن الحرة، مما يعكس سلباً عند تقدير الدخل. بحيث يلجأ مأمور التقدير إلى الاعتماد على خبرته ودرايته في التقدير، دون الاعتماد على أسس علمية. ولهذا نجد أن أكثر من 80% من المستجوبين يفضلون تقديم كشوفاتهم الذاتية دون زيارة أي رجل ضريبي إلى أماكن عملهم، بسبب ما قد يبينه من نتائج مغلوبة عند تقدير الدخل. كما اعتبر البعض من خلال إضافة بعض الملاحظات في الاستبيان، أن عدم الثقة ناتجة عن أن موظفي الضريبة يقدرّون مبالغ مرتفعة جداً على المكلفين ابتدئياً، بهدف تحصيل مبالغ زهيدة عند التقدير النهائي، بحيث يشعر المكلف بعدم وجود أسس علمية لربط الضريبة. وحيث أن المتوسط الحسابي للفرضية ككل أعلى من 3.5، فقد قبل الباحث هذه الفرضية. والجدول رقم (13) من الملحق الرابع يوضح ما توصل إليه الباحث.

وقد أضاف المستجوبين عوامل أخرى غير المذكورة في الاستبيان تؤدي إلى عدم الالتزام الضريبي. منها عدم الأمن والأمان المهني وعدم وجود ضمان اجتماعي، وقد عبر عن ذلك 15% من المستجوبين، وقد اعتبر 10% منهم أن تدخل الجهات التنظيمية والعشائرية في التكليف والإعفاء الضريبي وعدم دفع الضريبة من قبل أصحاب الدخل العالية والمتنفذين كل ذلك يعتبر من أسباب عدم الالتزام الضريبي.

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

يتبين لنا من خلال دراسة الضريبة على ارباح المهن الحرة في فلسطين العديد من النتائج والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

خلاصة الدراسة النظرية:

1. اعتماد الاقتصاد الفلسطيني تاريخيا و بشكل كبير على الأعمال المهنية والحرفية والفردية ، وهذا الاعتماد ارتفعت نسبته أيام الحكم الأردني، حيث كان 41% من السكان يعتمد على الأعمال الحرفية وأعمال المهن الحرة. وحاليا يعمل 25% من العاملين في الضفة الغربية لحسابهم الخاص سواء في مهنة أو حرفة أو تجارة.
2. التشريعات الضريبية الخاصة بالمهن الحرة تقع ضمن قانوني ضريبة الدخل العام ونظام الضريبة الإضافية. ولا يوجد تمييز بين الضرائب على المهن الحرة و الضرائب على المهن الأخرى التجارية والصناعية والحرفية وغيرها، من ناحية التزيلات والإعفاءات الشخصية والعائلية. حيث أن النظام الضريبي المعمول به في فلسطين يعتمد نظام الضريبة الموحدة ولا يأخذ بنظام الضريبة النوعية.
3. هناك نفقات كثيرة لا يعترف القانون بتنزيلها مثل نفقات الضيافة، ونفقات الدورات العلمية، ونفقات الضمان الاجتماعي. أما القانون المصري فقد جعل حدا أدنى للتكاليف التي تنزل من الدخل بحيث لا تقل عن 25% من الإيراد المقدر، سواء وجدت حسابات نظامية أم لم توجد، وذلك إدراكا بانخفاض نسبة التكاليف المحسوسة، وارتفاع نسبة التكاليف غير المحسوسة مثل العمل الذهني والخبرة .
4. لا يوجد إعفاءات لأرباب المهن الحرة في بداية ممارسة عملهم كما في القانون المصري، وكذلك لا يوجد إعفاءات كلية لمهن معينة مثل أرباح التأليف والترجمة وكذلك الصناعات المهنية مثل صناعة البرمجيات والتعليم والتي هي في معظم الدول معفاة من الضريبة.

5. في التشريعات المقارنة ولصعوبة الرقابة على الدخول، فإنه يعتمد مبدأ التحصيل عن طريق الغير، لزيادة الإيرادات الضريبية. ففي مصر يتم خصم 10%-15% من المبالغ التي تسلمها الهيئات العامة والخاصة إلى ذوي المهن الحرة مقابل أتعاب. و في الولايات المتحدة يمكن الاستعلام عن 85% من الدخول عن طريق الغير وكذلك في المملكة المتحدة. حيث يتميز هذا الأسلوب بانخفاض تكاليفه وصعوبة التهرب منه، وهذا غير مطبق لدينا، وهناك ضعف في النصوص الضريبية بهذا الخصوص.

6. كثير من القوانين المرتبطة بالمهن الحرة والقوانين الأخرى تستطيع الإدارات الضريبية أن تستفيد منها في ربط الضريبة على المكلفين، وتخفيف نسبة التهرب مثل قانون أصول المحاكمات الجزائية، قانون الهيئات المحلية الفلسطينية، قانون نقابة المحامين، قانون نقابة المهندسين، قانون نقابة الأطباء،الخ.

7. عامل نظام ضريبة القيمة المضافة المعمول به في فلسطين أرباب المهن الحرة كمشتغل مرخص، وملزم بتقديم الكشوفات الدورية، وتنظيم التقارير الحسابية حتى وان قلت صفقاته السنوية عن 225000 شيفل كما حددها النظام، وذلك إدراكا من المشرع بأهمية هذا القطاع في ردف الخزينة العامة بالإيرادات.

8. شدد نظام ضريبة القيمة المضافة على العقوبات في حال مخالفة أحكامه، إلى حد الوصول إلى منع المكلف من مزاوله المهنة في حالة تكرار المخالفات وجمع بين العقوبات المالية التي تجبر حق الخزينة في استرداد المبالغ التي فقدتها، وبين العقوبات الايلامية.

9. تطبق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 17% على جميع خدمات المهن الحرة، ولا يوجد تمييز لإعفاءات أو تخفيض نسبة الضريبة على أعمال بعض المهن التي تقدم حاجات أساسية للمجتمع مثل المهن الطبية والطبية المساعدة والتعليمية، وصناعة البرمجيات التي يمكن تشجيعها لتحقيق أرباحا تصديرية.

10. ارتفاع نسبة الإيرادات الضريبية إلى مجموع الإيرادات المحلية الأخرى وبنسب مشابهة مع الدول المتقدمة. إلا أن التركيبة الخاصة لتلك الإيرادات مختلفة، وتعتبر تركيبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في فلسطين الأكثر سوءا في دول العالم. حيث تميل مكوناتها الضريبية إلى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة وبنسبة 88.5% من مجموع الإيرادات الضريبية.

11. هناك قصور واضح من قبل الإدارات الضريبية في رفع نسبة تحصيل الضرائب المحلية. حيث أن غالبية الضرائب تجبى على المعابر وعن طريق الطرف الآخر، حيث أن معدل الإيرادات التي تجبى من الداخل تمثل 31.3% من مجموع الإيرادات المحلية، بما في ذلك رسوم الخدمات المحصلة من الوزارات الأخرى.

12. نتيجة لانخفاض نسبة إيرادات ضرائب الدخل من مجموع الإيرادات الضريبية، فإن نسبة إيرادات ضرائب الدخل على المهن والأفراد أيضا منخفضة جدا، ولم تشكل سوى 2.3% من مجموع الإيرادات الضريبية. وبالرغم من ارتفاع نسبة ضريبة القيمة المضافة من مجموع الإيرادات الضريبية، إلا أن ضريبة القيمة المضافة على الإنتاج المحلي ضعيفة جدا، ولم تشكل سوى 14% من مجموع الإيرادات الضريبية.

13. ارتفاع نسبة التهرب في معظم قطاعات المهن الحرة لتصل في بعض الأحيان إلى أكثر من 90% كما في قطاع الأطباء وقطاع المحامين وصالونات التجميل.

14. شدد قانون ضريبة الدخل على عقوبة البدء في مزاولة المهنة، أو تغيير مكان المهنة دون إعلام الدائرة الضريبية بذلك. لكن هذه العقوبات غير مطبقة.

ثانيا: خلاصة الدراسة الميدانية :

1. لوحظ انخفاض نسبة التعاون والتنسيق بين دائرتي ضريبة القيمة المضافة والدخل، مما ترك أثرا كبيرا على ارتفاع نسبة التهرب الضريبي في قطاع المهن الحرة، هذا من جهة ومن جهة أخرى تبين انخفاض وتدني نسبة التنسيق بين كل من الدوائر الضريبية وبين كثير من الوزارات والهيئات المحلية والنقابات المهنية والمؤسسات الخاصة، مما قلل نسبة رقد الدوائر الضريبية بمعلومات عن دخول وصفقات أعمال ذوي المهن الحرة.

2. عدم وجود آليات وخطط في الدوائر الضريبية لزيادة الجباية المحلية بشكل عام، ومن المهن الحرة بشكل خاص. ولوحظ انعدام الكشف الميداني والحسي على قطاع المهن الحرة من قبل موظفي الدوائر الضريبية. وكذلك انخفاض الدافعية لأولئك الموظفين لمتابعة هذا القطاع لما يتطلبه ذلك من ارتفاع الكفاءة المهنية والتي هي غير متوفرة بأولئك الموظفين.

3. تراخي متخذو القرار بوزارة المالية والإدارات العامة للضرائب، عن التشدد في التعامل مع قطاع المهن الحرة، والاكتفاء بزيادة تحصيل الضرائب السهلة مثل الضرائب على التبغ والسجائر والمستوردات، وبغض النظر عن تحقيق العدالة الضريبية.
4. شعور أرباب المهن الحرة بارتفاع نسبة الضريبة بشقيها الدخل والإضافية، كان من أسباب عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة. بالرغم من انخفاض الشرائح الضريبية على الدخل بشكل عام، وعدم إمكانية تعديل نسبة الضريبة الإضافية في ظل الوضع الحالي.
5. هناك قصور واضح من الوزارات المعنية بترخيص المهن الحرة، والنقابات المهنية بضبط وتنظيم قطاع المهن الحرة، مما كان له أثرا سلبيا على الالتزام الطوعي.
6. اتضح أن قلة الوعي المحاسبي والضريبي لدى المكلفين، وعدم الالتزام بمسك وتنظيم دفاتر وسجلات محاسبية، مدعاة لعدم الالتزام الضريبي .
7. تبين أن المكلفين يشعرون بعدم عدالة القوانين الضريبية، فيما يتعلق بعدم شمولية هذه القوانين على تنزيل كثير من النفقات والإعفاءات أسوة بالتشريعات المقارنة. وأيضا عدم منح إعفاءات ضريبية في بداية ممارسة المهنة.
8. اتضح رفض المكلفين لمبدأ ربط ترخيص مزاوله المهنة بالالتزام الضريبي. بالرغم من اعتبارهم عدم الالتزام بدفع الضريبة أمرا مخلا بشرف المهنة.

9. تبين أن للعوامل الاجتماعية والنفسية لذوي المهن الحرة -مثل الحفاظ على مستوى عال من الحياة الاجتماعية، وعامل ربط الضريبة بالاحتلال وعدم الارتياح لزيارة موظفي الضرائب- أثرا بارزا لعدم الالتزام الطوعي. إلا أن العوامل الاقتصادية، وعدم الثقة في إدارة الأموال العامة، والفساد والمحسوبيات والفوضى الحالية، كانت من أعلى مسببات عدم الالتزام الضريبي. وهذا مادلل عليه عدم تقبل نسبة كبيرة من المكلفين لفكرة اقتطاع الضريبة من مصدر الإيراد، لشعورهم أن الضريبة التي سوف يدفعونها لا تتفق في الأوجه المخصصة لها.

10. أتضح أن غياب تطبيق العقوبات الضريبية على الجميع، وعدم فعالية النظام القضائي، وعدم متابعة الدوائر الضريبية لأرباب المهن الحرة سوف يبقي على عدم الالتزام الضريبي.

11. أتضح عدم قبول نسبة لا بأس بها لمبدأ فرض الضريبة المقطوعة على أصحاب أعمال المهن الحرة . وهذا أيضا ما ارتآه الباحث، حيث يرى بان نظام الضريبة المقطوعة لا يحقق العدالة الضريبية، وان كان يحقق مبدأ الاقتصاد في الجباية.

12. تبين انه لزيادة نسبة الخصومات الضريبية والحوافز، أثرا كبيرا في تشجيع الالتزام الضريبي.

ثانيا: التوصيات:

بناء على النتائج المبينة، يوصي الباحث مايلي:

1. ضرورة الإسراع في إقرار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

2. إرساء قواعد العدالة الضريبية على المهن الحرة، بالاعتراف بالنفقات الضرورية لممارسة المهنة، مثل نفقات التأسيس ونفقات الدورات التعليمية، والضيافة ونفقات السفر، وغير ذلك من النفقات، وذلك في حال وجود دفاتر محاسبية. وتنزيل نسبة لا تقل عن 25% من الأرباح الإجمالية كنفقات في حال عدم وجود دفاتر محاسبية عند احتساب الدخل الصافي.
3. زيادة الإعفاءات الشخصية والعائلية بشكل عام، وإعفاء بعض المهن إعفاء كلياً من الضريبة مثل أرباح التأليف والترجمة وصناعة البرمجيات، ومنح حد أدنى من السنوات للإعفاء الضريبي في بداية ممارسة المهنة، وذلك لمنح ذوي المهن الحرة مجالاً لدخول سوق العمل وتعرف المجتمع عليهم. مع ضرورة إلزامهم بتقديم كشوفات ضريبية خلال مدة الإعفاء.
4. إلزام الهيئات والمؤسسات والوزارات والبنوك التي تتعامل مع بعض فئات المهن الحرة، باقتطاع نسبة الضريبة المستحقة عليهم قبل تسليمهم المبالغ مقابل الأتعاب، وتوريد تلك المبالغ لحساب الدوائر الضريبية، وذلك عملاً بقاعدة الاقتصاد في الجباية .
5. تغيير النظرة العامة من هرم وزارة المالية عن التحصيل من ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة المحلية، وإيجاد الخطط لرفع نسبة مساهمة هذه الضرائب في الإيرادات العامة، وعدم الاقتصار في الاعتماد على الضرائب الجمركية والضرائب التي تحصل على المعابر لرفد الخزينة العامة، حيث انه من المعلوم أن الاقتصاد الفلسطيني اقتصاد يعتمد على المؤسسات الفردية والمهنية والحرفية، وتقتضي العدالة شمولية الجميع في دفع الضريبة.

6. ضرورة زيادة الكشف الميداني من قبل الدوائر الضريبية على المهن الحرة، وزيادة الاستعلام عنها والاستفادة من نصوص القوانين الأخرى في ربط وتحصيل الضريبة.
7. ضرورة التنسيق والتعاون بين الدوائر الضريبية حول ما يتعلق بربط وتحصيل الضرائب على أرباب المهن الحرة، وتطوير نظام معلوماتي مشترك بين الدوائر الضريبية والوزارات الحكومية.
8. ضرورة تعاون الوزارات والهيئات والنقابات مع الدوائر الضريبية، وربط تجديد وترخيص مزاولة المهن ببراءة الذمة الضريبية.
9. ضرورة تطبيق العقوبات الضريبية ولو بشكل تدريجي. وبالمقابل تفعيل لجان الطعن والتظلم الإداري والقضائي.
10. ضرورة زيادة التوعية عن أهمية الضريبة ودورها في الاقتصاد الوطني، وكذلك التوعية في كيفية احتساب الدخل الخاضع للضريبة، والتسجيل ومواعيد الدفع والتظلم. والعمل على استحداث دائرة للتوعية الضريبية في وزارة المالية.
11. إقرار قانون ضريبة قيمة إضافية جديد، والالتزام بتخفيض نسبة الضريبة الإضافية على بعض المهن الأساسية مثل مهن التعليم والطب والتأليف والترجمة والبرمجيات.
12. ضرورة إلزام أرباب المهن الحرة بنظام محاسبي موحد، مع الأخذ بعين الاعتبار الجزئيات المختلفة لكل مهنة، -وحتى يتسنى ذلك لا بد من إعادة تفعيل نظام إدارة الحسابات النظام الذي كان معمولاً به أيام الإدارة المدنية- وبشكل يسهل على المكلف اعتماد مبدأ التقدير الذاتي.

13. العمل على تدريب كوادر بشرية في كل دائرة ضريبية، لزيادة كفاءة الربط والتحصيل من قطاع المهن الحرة، وخاصة فيما يتعلق ببعض المهن التي يتطلب كشف الدخل منها كفاءات مهنية مرتفعة، مثل مختبرات الأسنان وأطباء الأسنان والمختبرات البكتيرية وقطاعات الهندسة المختلفة.
14. يجب أن تأخذ النقابات المهنية والوزارات المعنية دورها في تطبيق قوانينها على فئات المهن الحرة المختلفة، لأن من لا يحترم قانون نقابته لا يمكن أن يلتزم بالضريبة.
15. ضرورة محاربة الفساد والمحسوبيات على مستوى الإدارات الضريبية بشكل خاص، وعلى مستوى السلطة بشكل عام. وذلك تماشياً مع المبدأ الرابع في المالية العامة، والذي يقول: في النطاق المالي الاقتصادي الفاسد فاسد ولا يبقى على الفساد شيئاً ولو كان قديماً مستمراً.

1- قائمة المراجع:

- أبو الرب، محمود: اقتصاديات فلسطين. نابلس: 1991.
- احمد، بهجت محمد: المحاسبة في شركات التأمين ومحاسبة ارباب المهن الحرة. القاهرة: مكتبة عين شمس. بلا سنة.
- اشتية، محمد: الاقتصاد الفلسطيني في المرحلة الانتقالية. القدس: بكار. 2003.
- بشور، عصام، وآخرون: التشريع الضريبي. دمشق: جامعة دمشق. 1982.
- البطريق، يونس احمد: النظم الضريبية. الاسكندرية: الدار الجامعية. 1998.
- بيومي، زكريا محمد: موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحقة بها. القاهرة: عالم الكتب. 1994.
- الجعفري، محمود، العارضة، ناصر: السياسات التجارية والمالية الفلسطينية وتأثيرها على العجز في الميزان التجاري والعجز في الموازنة. رام الله: معهد ماس. 2002.
- الحاج موسى، حسن فلاح: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إداريا وقضائيا. عمان: نقابة المحامين. بلا سنة.
- حسني، احمد محمود: قضاء النقص الضريبي. الإسكندرية: منشأة المعارف. 1998.
- حسين، زينب عوض الله: مبادئ المالية العامة. بيروت: الدار الجامعية للطباعة والنشر. 1998.
- حشيش، عادل احمد، شيحة، مصطفى رشدي: النظام الضريبي اللبناني. بيروت: الدار الجامعية. 1992.

- خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي**. ط1. عمان: دار وائل للنشر. 1999.
- الخطيب، خالد: **الضريبة على الدخل أصولها ومحاسبتها في الأردن**. عمان: زهران للنشر والتوزيع. بلا سنة.
- الدبك، احمد زياد: **تحصيل دين الضريبة في قانون ضريبة الدخل في فلسطين**، (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. 2003.
- ستيفنز، مارك: **الضرائب في الضفة الغربية المحتلة 1967-1989**. رام الله: مؤسسة الحق. 1991.
- سعد، احمد: **التطور الاقتصادي في فلسطين**. فلسطين: دار الاتحاد للطباعة والنشر. 1985.
- سعد، محيي محمد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**. الإسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية. بلا سنة.
- السوداني، عبد العزيز علي: **البناء الضريبي**. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع. 1996.
- صبري، أسامة: **الإعفاءات الضريبية في فلسطين**، (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. 2003.
- صيام، وليد زكريا، وآخرون: **الضرائب ومحاسبتها**. الطبعة الثانية. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع. 1997.
- عبد الرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة الفلسطينية**. رام الله: معهد ماس. 2002.
- عبد السلام، محمد سعيد: **دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل**. ط2. القاهرة: دار المعارف. 1968.
- عبد المولى، السيد: **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين**. القاهرة: دار النهضة العربية. 1995.

- عبد الواحد، السيد عطية: شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة. القاهرة: دار النهضة العربية. بلا سنة.
- عرقاوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل. نابلس: 1983.
- عطية، قدرى نقولا، ذاتية القانون الضريبي، (رسالة دكتوراه غير منشورة)، الإسكندرية. 1965.
- علاونة، عاطف: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة. رام الله: مؤسسة الجيل، مركز استطلاع الرأي العام الفلسطيني. 1992.
- فرحات، فوزت: المالية العامة " التشريع الضريبي العام". بيروت: مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع. 1997.
- القيسي، أعاد حمود: المالية العامة والتشريع الضريبي. ط2. عمان: مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع. 1998.
- لاشين، محمود المرسي: المحاسبة الضريبية. القاهرة: دار النهضة العربية. بلا سنة.
- لطي، أمين السيد احمد: الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال. ط1. القاهرة: دار النهضة العربية. 1991.
- معبدي، شوقي نمر: المستشار في قانون ضريبة الدخل المعدل لسنة 1996. عمان: دار المكتبة الوطنية. 1996.
- المنجي، إبراهيم: التعليق على نصوص قانون الضريبة الموحدة. ط1. الاسكندرية: منشأة المعارف. 1998.
- المنيف، عبد الله بن علي، وآخرون: المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية. ط2. الرياض: جامعة الملك سعود. 1996.
- النقيب، فضل: تقييم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة. رام الله: معهد ماس. 1996.

نور، احمد: **المحاسبة الضريبية**. الإسكندرية: دار الجامعات المصرية. 1972.

ياسين، فؤاد توفيق، الملا، وائل درويش: **المحاسبة الضريبية**. عمان. 1990.

الدوريات:

الانترنت

الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، التعداد العام للسكان والمساكن والمنشآت-1997، النتائج النهائية -تقرير المنشآت.1998.

الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، شباب فلسطين واقع وأرقام.2001.

الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني(2000)، سلسلة المسوح الإحصائية الاقتصادية، مسح الخدمات(1999). 1999.

الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني(1999)، سلسلة المسوح الإحصائية الاقتصادية، مسح القوى العاملة (نيسان-حزيران 2000). 2000.

حوسو، محمود(2001)، طبيعة الجرائم المتحققة في ضريبة القيمة المضافة، بحث جامعي غير منشور مقدم إلى الدكتور حسن فلاح الحاج موسى: جامعة النجاح الوطنية.2000

خشارمة، حسين (1997)، ظاهرة التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في الأردن " أسبابها والعوامل التي تقلل منها " ، ورقة عمل مقدمة إلى مؤتمر المحاسبة في عصر العولمة الاقتصادية، عمان، جمعية المحاسبة الأردنية.

علاونة , عاطف، جبريل، عوده: السياسات الضريبية الفلسطينية " تقييم أولي ". سلسلة تقارير الندوات. ع3.

ماس (2001)، المراقب الاقتصادي، عدد خاص- 2001، رام الله.

المؤتمرات العلمية لجامعة بيروت العربية_ المؤتمر العلمي السنوي لكلية الحقوق، المجموعة المتخصصة في المسؤولية القانونية للمهنيين _ ج1:
بيروت.2001.

المؤتمرات العلمية لجامعة بيروت العربية_ المؤتمر العلمي السنوي لكلية الحقوق - المجموعة المتخصصة في المسؤولية القانونية للمهنيين _ ج4:
سوسيولوجيا المهن. بيروت.2001.

وزارة المالية الفلسطينية.

وزارة الصحة الفلسطينية.

وزارة التجارة والاقتصاد.

وزارة العدل.

دائرة الاحصاء المركزية.

نقابة الاطباء

نقابة المهندسين

نقابة المحامين

جمعية مراجعي الحسابات الفلسطينية

القوانين:

قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 21 لسنة 1964

قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985

مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

نظام ضريبة القيمة المضافة الإسرائيلي لسنة 1978 والمعمول به في فلسطين

قانون رخص المهن المؤقت رقم (89) لسنة 1966

قانون نقابة أصحاب المهن الهندسية الأردني رقم (18) لسنة 1958

قانون نقابة الأطباء الأردنية رقم (13) لسنة 1972

قانون تنظيم مهنة المحاماه الفلسطيني رقم (3) لسنة 1999

الملاحق

ملحق رقم1: استبيان الدراسة

الأخ صاحب المهنة المحترم:

تحية وبعد:

مرفق استبيان موضوعه يتعلق في الالتزام الطوعي في دفع الضرائب من قبل أصحاب المهن الحرة في فلسطين. وهذه الدراسة الميدانية تعتبر جزءا من رسالة ماجستير موضوعها الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين. وتهدف إلى التعرف على أسباب عدم الالتزام الطوعي لأصحاب المهن الحرة في دفع الضرائب. والعوامل التي تساعد على هذا الالتزام. وذلك لتحقيق العدالة الضريبية للمكلف والخزانة على حد سواء.

لذا يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المتضمنة في هذه الاستبانة بموضوعية تامة. علما بان جميع المعلومات الواردة في هذا الاستبيان ستكون سرية وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

الباحث: ايمن راشد حماد

الجزء الأول: معلومات عامة

المهنة: - طبيب () - مهندس () - محامي () - مدقق حسابات () غير ذلك، حدد

مكان العمل: نابلس () رام الله ()

الدخل السنوي من المهنة بالدينار: 1200 - 3000 () 3001 - 5000 () 5001 - 8000 ()

11001 فاكتر () 8001 - 11000 ()

الجزء الثاني:

العوامل التالية من أسباب عدم الالتزام الطوعي من قبل أصحاب المهن الحرة في فلسطين. يرجى بيان أهمية كل من العبارات التالية بدرجة مهم جداً، مهم، لا رأي، غير مهم، غير مهم على الإطلاق - من حيث درجة تسببها في عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة وذلك بوضع إشارة X مقابل العبارة التي تراها مناسبة .

الرقم	العامل	درجة الأهمية				
		مهم جداً	مهم	لا رأي	غير مهم	غير مهم على الإطلاق
1	ارتفاع نسبة الضريبة على الدخل					
2	ارتفاع نسبة الضريبة الإضافية					
3	صعوبة قياس الدخل من المهنة بسبب صعوبة قياس التكاليف غير المحسوسة مثل العمل الذهني والخبرة					
4	قانون ضريبة الدخل في فلسطين هو قانون قديم وغير واضح					
5	قانون ضريبة القيمة المضافة في فلسطين صعب الفهم					
6	الاعفاءات الضريبية في قانون الضريبة الإضافية غير كافية ولا يوجد نسب ضريبية					

الرقم	العامل	درجة الأهمية				
		مهم جدا	مهم	لا رأي	غير مهم	غير مهم على الإطلاق
	مخفضة لبعض المهن					
7	الالتزامات الأخرى المفروضة على صاحب المهنة مثل رسوم الاشتراكات في النقابات ومتابعة التطورات العلمية واقتطاعات التقاعد.....الخ					
8	الحفاظ على مستوى عال من الحياة الاجتماعية والمعيشية بسبب طبيعة المهنة الممارسة					
9	قلة الإعفاءات الشخصية والعائلية في قانون ضريبة الدخل المعمول به مقارنة مع القوانين الأخرى في الدول المجاورة مثل الأردن					
10	عدم وجود حد أدنى من السنوات للإعفاء الضريبي في بداية ممارسة المهنة					
11	قلة النزيلات والمصروفات التي تنزل من					

الرقم	العامل	درجة الأهمية				
		مهم جدا	مهم	لا رأي	غير مهم	غير مهم على الإطلاق
	الدخل الإجمالي، إذ أن معظم الإيراد تقع عليه الضريبة					
12	عدم لعب الضريبة دورا مهما في الاقتصاد الوطني					
13	الشعور بان الضريبة التي سوف تدفع إلى الخزينة لا تعود بالنفع العام على المجتمع					
14	عدم الاعتراف في معظم الأحيان بكشف التقدير الذاتي ولجوء مأمور التقدير إلى فطنته ودرايته لتقدير الدخل					
15	الأزمة الاقتصادية التي يمر بها الشعب الفلسطيني ساعدت على عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة					
16	الانتعاش الاقتصادي يؤدي إلى الالتزام بالضريبة					

الرقم	العامل	درجة الأهمية				
		مهم جدا	مهم	لا رأي	غير مهم	غير مهم على الإطلاق
17	نظام الدفعات الشهرية المعمول به حاليا (حسب نظام ضريبة الدخل) لا يتناسب ومبدأ العدالة الضريبية حيث قد يضطر المكلف الى أن يحاسب عن دخل غير محقق					
18	عدم متابعة الدوائر الضريبية لأصحاب المهن الحرة يؤدي الى عدم الالتزام الطوعي					
19	لا يوجد عقوبات رادعة لغير الملتزمين أو أن العقوبات الموجودة غير مطبقة					
20	القوانين والأنظمة المرتبطة بالمهنة (قوانين مزاولة وترخيص المهن) لا تساعد على الالتزام الضريبي					
21	عدم الالتزام بتنظيم حسابات ومسك دفاتر وسجلات محاسبية سبب مباشر لعدم الالتزام الضريبي					
22	جهل مأمور التقدير بأمور المهنة وتقنيات					

الرقم	العامل	درجة الأهمية				
		مهم جدا	مهم	لا رأي	غير مهم	غير مهم على الإطلاق
	العمل (مثل المصروفات الخاصة بالمهنة وطبيعة الإيراد المحقق) بالمهنة مدعاة لعدم الالتزام الضريبي					
23	عدم وجود الوعي الضريبي يؤدي الى عدم الالتزام الطوعي					
24	المنافسة الكبيرة في قطاع المهن الحرة وكثرة المشتغلين بنفس المهنة سبب في عدم الالتزام الطوعي					
25	هناك علاقة طردية بين التسبب في ترخيص المهنة من الدوائر الرسمية لكل مهنة وبين عدم الالتزام الطوعي					
26	الإرث الضريبي التعسفي من الإدارة المدنية سابقا واعتبار الضريبة أداة تعسفية سبب مباشر لعدم الالتزام الطوعي بشكل عام					
27	عدم ربط القوانين المنظمة لأمر المهنة					

الرقم	العامل	درجة الأهمية				
		مهم جداً	مهم	لا رأي	غير مهم	غير مهم على الإطلاق
	بقوانين الضريبة يعتبر من أسباب عدم الالتزام الطوعي					
28	عدم فعالية النظام القضائي في فلسطين إحدى أسباب عدم الالتزام الضريبي					
29	عدم اعتماد مبدأ التقدير الذاتي في تقدير ضريبة الدخل حسب القانون المعمول به في الضفة الغربية يؤدي على عدم الالتزام الطوعي في الضريبة					

عوامل أخرى:

1.

2.

الجزء الثالث :

العوامل التالية تشجع على الالتزام الطوعي في دفع الضريبة لدى أصحاب المهن الحرة. يرجى بيان أهمية كل من الجمل التالية بدرجة مهم جدا، مهم ، لا رأي ، غير مهم ، غير مهم على الإطلاق ودرجة ارتباطها بزيادة الالتزام الطوعي في دفع الضريبة .

الرقم	العامل	درجة الأهمية			
		مهم جدا	مهم	لا رأي	غير مهم على الإطلاق
1	زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بأهمية الضريبة				
2	ربط عدم الالتزام الطوعي لصاحب المهنة بقواعد السلوك المهني واعتبار عدم الالتزام أمرا مخلا بشرف المهنة				
3	تخفيض نسبة الضريبة على الدخل بنسبة اكبر مما هو عليه في القانون الحالي وذلك باتساع مدى نسبة كل شريحة ضريبية				
4	زيادة الكشف الميداني والزيارات المفاجئة لصاحب المهنة من قبل موظفي الدوائر الضريبية				
5	إعطاء حوافز مجزية لمن يصرح عن دخله				

الرقم	العامل	درجة الأهمية			
		مهم جدا	مهم	لا رأي	غير مهم
	الحقيقي تصل إلى 20% من الضريبة المستحقة				
6	الالتزام بمسك الدفاتر والحسابات المنصوص عليها بالقانون				
7	تبسيط الإجراءات الضريبية على المكلفين من تحصيل وتقدير وتبليغ				
8	تخفيض نسبة الضريبة الإضافية بنسب متفاوتة لأصحاب المهن الحرة حسب طبيعة كل مهنة				
9	تطبيق نظام الضريبة المقطوعة على المهن الحرة - دفع مبلغ سنوي معين بغض النظر عن دخل المكلف.				
10	ربط ترخيص ومزاولة المهنة بدفع الضريبة				
11	تحصيل الضريبة عن طريق الغير وحجز				

الرقم	العامل	درجة الأهمية			
		مهم جدا	مهم	لا رأي	غير مهم
	الضريبة من منبع الدخل قبل استلام الدخل من قبل المكلف				
12	زيادة وعي المواطنين على عدم دفع ثمن بدل الخدمة إلا بإيصال رسمي				
13	تطوير نظام المعلومات الضريبي				
14	الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف نفسه أو من ينوبه وتقديم الكشوفات الضريبية دون زيارة موظفي الضريبة لصاحب المهنة يؤدي إلى زيادة نسبة الالتزام الطوعي.				
15	ارتفاع نسبة الضريبة على المهن الحرة يؤدي إلى انخفاض العاملين في هذه المهن وبالتالي ارتفاع الدخل مما يؤدي إلى زيادة الالتزام الطوعي				
16	تفعيل لجان الطعن والتظلم الإداري في				

درجة الأهمية					العامل	الرقم
غير مهم على الإطلاق	غير مهم	لا رأي	مهم	مهم جدا		
					الدوائر الضريبية	

ملحق رقم 2. لقد اظهر الجدول أدناه العوامل المؤدية إلى عدم الالتزام الطوعي لدفع الضريبة لدى أصحاب المهن الحرة

الرقم	العامل	مهم جدا	مهم	لا رأي	غير مهم	غير مهم على الإطلاق	الوسط الحسابي
2	الازمة الاقتصادية التي يمر بها الشعب الفلسطيني ساعدت على عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة	78.10%	10%	8.10%	3.80%	0%	4.624
3	الشعور بان الضريبة التي سوف تدفع الى الخزينة لا تعود بالنفع	72.50%	13.10%	10%	1.30%	3.10%	4.506
4	الانتعاش الاقتصادي يؤدي الى الالتزام بالضريبة	61.30%	24.40%	5%	7.50%	1.90%	4.36
5	قلة الاعفاءات الشخصية والعائلية في قانون ضريبة الدخل المعمول به مقارنة مع القوانين الاخرى في الدول المجاورة مثل الاردن	56.30%	23.10%	16.90%	4.40%	1.30%	4.347
6	نظام الدفعات الشهرية المعمول به حاليا (حسب نظام ضريبة الدخل) لا يتناسب ومبدأ العدالة الضريبية ، حيث قد يضطر المكلف الى أن يحاسب عن دخل غير محقق	54.40%	30.60%	9.40%	5.00%	0.60%	4.332
7	الالتزامات الاخرى المفروضة على صاحب المهنة مثل رسوم الاشتراكات في النقابات ومتابعة التطورات العلمية	49.40%	33.80%	8.10%	8.80%	0%	4.241
8	الاعفاءات الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة غير كافية ولا يوجد نسب ضريبية مخفضة لبعض المهن	55%	23.10%	12.50%	9%	0%	4.237

الرقم	العامل	مهم جدا	مهم	لا رأي	غير مهم	غير مهم على الإطلاق	الوسط الحسابي
9	عدم الاعتراف في معظم الاحيان بكشف التقدير الذاتي ولجوء مامور التقدير الى فطنته ودرايته لتقدير الدخل	50%	30.60%	14.40%	1.90%	3.10%	4.225
10	عدم وجود حد ادنى من السنوات للاعفاء الضريبي في بداية ممارسة المهنة	53.10%	23.10%	16.90%	4.40%	2.50%	4.199
11	جهل مامور التقدير بامور المهنة وتقنيات العمل (مثل المصروفات الخاصة بالمهنة وطبيعة الايراد المحقق) مدعاة لعدم الالتزام الطوعي	47.50%	34.40%	10.60%	4.40%	3.10%	4.188
12	ارتفاع نسبة الضريبة على الدخل	48.80%	31.90%	6.30%	8.80%	4.40%	4.125
13	قلة التنزيلات وامصروفات التي تنزل من الدخل الاجمالي اذ أن معظم الايراد تقع عليه الضريبة	36.50%	46.50%	11.30%	4.40%	1.30%	4.125
14	عدم اعتماد مبدأ التقدير الذاتي في تقدير ضريبة الدخل حسب القانون المعمول به في الضفة الغربية يؤدي الى عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة	35.60%	40%	20.60%	3.80%	0%	4.074
15	عدم لعب الضريبة دورا مهما في الاقتصاد الوطني	53.10%	20.60%	13.10%	5.00%	8.10%	4.053
1	ارتفاع نسبة الضريبة الاضافية	47.50%	30%	6.30%	11.90%	4.00%	4.042

الرقم	العامل	مهم جدا	مهم	لا رأي	غير مهم	غير مهم على الإطلاق	الوسط الحسابي
16	صعوبة قياس الدخل من المهنة بسبب صعوبة قياس التكاليف غير المحسوسة مثل العمل الذهني والخبرة المحسوسة مثل العمل الذهني والخبرة	52.50%	16.90%	11.90%	17.50%	1.30%	4.021
17	عدم ربط القوانين المنظمة لأمور المهنة بقوانين الضريبة يعتبر من أسباب عدم الالتزام الطوعي	30%	28.10%	23.80%	16.90%	31.00%	3.986
18	الأثر الضريبي التعسفي من الإدارة المدنية سابقا واعتبار الضريبة أداة تعسفية سبب مباشر لعدم الالتزام الطوعي بشكل عام	43.10%	21.90%	15%	17.50%	2.50%	3.856
19	عدم وجود الوعي الضريبي يؤدي إلى عدم الالتزام الطوعي	33.80%	38.10%	13.10%	9.40%	5.60%	3.851
20	عدم فعالية النظام القضائي في فلسطين إحدى أسباب عدم الالتزام	37.50%	27.50%	15.60%	18.10%	1.30%	3.818
21	هناك علاقة طردية بين التسبب في ترخيص المهنة من الدوائر الرسمية لكل مهنة وبين عدم الالتزام الطوعي	32.50%	27.50%	23.80%	14.40%	1.90%	3.746
22	الحفاظ على مستوى عال من الحياة الاجتماعية بسبب طبيعة المهنة الممارسة	27.50%	38.10%	11.90%	18.80%	8.80%	3.72
23	المنافسة الكبيرة في قطاع المهن الحرة وكثرة المشتغلين بنفس المهنة سبب في عدم الالتزام الطوعي	36.90%	23.80%	15%	20%	4.40%	3.691

الرقم	العامل	مهم جدا	مهم	لا رأي	غير مهم	غير مهم على الإطلاق	الوسط الحسابي
24	قانون ضريبة الدخل في فلسطين هو قانون قديم وغير واضح	28.10%	28.80%	25.60%	12.50%	5%	3.625
25	عدم الالتزام بتنظيم حسابات ومسك دفاتر وسجلات محاسبية سبب مباشر لعدم الالتزام الضريبي	25.00%	38.10%	15%	15.60%	6.30%	3.599
26	لا يوجد عقوبات رادعة لغير الملتزمين اوان العقوبات الموجودة غير مطبقة	26.90%	30.60%	20%	20%	2.50%	3.594
27	عدم متابعة الدوائر الضريبية لاصحاب المهن الحرة يؤدي الى عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة	32.50%	26.30%	11.90%	24.40%	5.00%	3.572
28	القوانين والانظمة المرتبطة بالمهنة (قوانين مزاولة وترخيص المهن) لا تساعد على الالتزام الضريبي	30.00%	28.10%	13.80%	23.80%	4.40%	3.558
29	قانون ضريبة القيمة المضافة في فلسطين صعب الفهم	31.30%	14.40%	28.10%	25%	1.30%	3.497

يعتبر العامل الذي متوسطه الحسابي أكثر من 3.5 مهم، والعامل الذي متوسطه الحسابي أقل من 3.5 غير مهم.

ملحق رقم 3. يظهر الجدول أدناه العوامل التي تشجع على الالتزام الطوعي لدفع الضريبة لدى أصحاب المهن الحرة

الرقم	العامل	مهم جدا	مهم	لا رأي	غير مهم	غير مهم على الإطلاق	المتوسط الحسابي
1	تخفيض نسبة الضريبة على الدخل بنسبة أكبر مما هي عليه في القانون الحالي وذلك باتساع مدى نسبة كل شريحة ضريبية	59.40%	25%	10%	8.80%	6.90%	4.515
2	تخفيض نسبة الضريبة الإضافية بنسب متفاوتة لأصحاب المهن الحرة حسب طبيعة كل مهنة	56.30%	28.50%	12.50%	5.60%	3.10%	4.473
3	تبسيط الإجراءات الضريبية على المكلفين من تحصيل وتقدير وتبليغ	46.90%	40.60%	6.30%	5%	1.30%	4.271
4	زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بأهمية الضريبة	49.40%	35%	5%	8.10%	2.50%	4.207
5	تفعيل لجان الطعن والتظلم الإداري في الدوائر الضريبية	43.80%	37.50%	13.10%	3.10%	2.50%	4.17
6	إعطاء حوافز مجزية لمن يصرح عن دخله الحقيقي تصل إلى عشرين في المائة من الضريبة المستحقة	50%	30%	11.90%	3.10%	5%	4.169
7	الالتزام بتقديم الأقرار الضريبي من قبل المكلف أو من ينوبه دون زيارة موظفي الضريبة لصاحب المهنة	40.60%	39.40%	11.30%	7.50%	1.30%	4.108
8	الالتزام بمسك الدفاتر والحسابات المنصوص عليها بالقانون	38.80%	40%	12.50%	7.50%	1.30%	4.078
9	تطوير نظام المعلومات الضريبي	40.60%	36.30%	14.40%	3.10%	5.60%	4.032
10	زيادة وعي المواطنين على عدم دفع بدل الخدمة إلا بإيصال رسمي	41.30%	28.80%	15.60%	11.30%	3.10%	3.942
11	ربط عدم الالتزام الطوعي لصاحب المهنة بقواعد السلوك المهني واعتبار عدم الالتزام أمرا مخالفا بشرف المهنة	30.60%	41.90%	11.90%	8.80%	6.90%	3.808
12	تطبيق نظام الضريبة المقطوعة على المهن الحرة - دفع مبلغ سنوي معين بغض النظر عن دخل المكلف	31.90%	28.10%	13.10%	13.80%	13.10%	3.519
13	زيادة الكشف الميداني والزيارات المفاجئة لصاحب المهنة من قبل موظفي الدوائر الضريبية	20.60%	19.40%	20.60%	26.90%	12.50%	3.087
14	ربط ترخيص ومزاولة المهنة بدفع الضريبة	17.50%	24.40%	19.40%	22.50%	16.30%	3.046
15	ارتفاع نسبة الضريبة على المهن الحرة يؤدي إلى انخفاض العاملين في هذه المهن وبالتالي ارتفاع الدخل مما يؤدي إلى زيادة الالتزام الطوعي	20.60%	9.40%	34.40%	22.50%	13.10%	3.019
16	تحصيل الضريبة عن طريق الغير وحجز الضريبة من منبع الدخل قبل استلام الدخل من قبل المكلف	11.90%	18.10%	30.60%	28.80%	10.60%	2.919

* اعتبر العامل الذي متوسط الحسابي أكثر من 3.5 مهم، والعامل الذي متوسطه الحسابي أقل من 3.5 غير مهم.

ملحق رقم 4. النتائج والنسب التي توصل إليها الباحث وعلاقتها بالفرضيات
ملحق رقم 1:4. الفرضية الأولى: العلاقة بين ارتفاع نسبة الضريبة وعدم الالتزام الطوعي من قبل اصحاب المهن الحرة بشكل عام

متوسط	مدقق حسابات		محامي		مهندس		طبيب		السؤال	
	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط		
8	85	4.3	65.80	3.86	91.30	4.2	90.9	4.4	ارتفاع نسبة الضريبة على الدخل	A1
6	60	4.8	63.70	4.21	90.30	4.2	9.10	4.3	ارتفاع نسبة الضريبة الاضافية	A2
1	95	4.6	78.90	4.39	78.20	4	84	4.2	تخفيض نسبة الضريبة على الدخل بنسبة اكبر مما هي عليه في القانون الحالي وذلك باتساع مدى نسبة كل شريحة ضريبية	B3
4	75	4.3	81.60	4.47	73.90	4.2	3.7	4.2	تخفيض نسبة الضريبة الاضافية بنسب متفاوتة لاصحاب المهن الحرة حسب طبيعة كل مهنة	B8
8	78.8	4.5	72.5	4.23	83.4	4.03	68.1	4.275	المتوسط الحسابي الكلي ومتوسط النسب الكلية	

ملحق رقم 2:4. الفرضية الثانية: هناك علاقة بين قلة الوعي المحاسبي وعدم تنظيم دفاتر وحسابات من جهة وعدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة من جهة اخرى:

متوسط	مدقق حسابات		محامي		مهندس		طبيب		السؤال	الرقم
	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط		
4	50	3.6	52.60	3.7	82.80	4.3	61.90	4.3	صعوبة قياس الدخل من المهنة بسبب صعوبة قياس التكاليف غير المحسوسة مثل العمل الذهني والخبرة	A3
7	90	4.3	31.90	3.6	60.90	3.3	63.60	3.7	عدم الالتزام بتنظيم حسابات ومسك دفاتر وسجلات محاسبية سبب مباشر لعدم الالتزام الضريبي	A21
3	90	4.4	73.70	4.5	91.30	4.1	59.10	3.9	الالتزام بمسك الدفاتر والحسابات المنصوص عليها بالقانون	B6
4	90	4.5	76.30	4.1	56.50	3.4	59	3.7	زيادة وعي المواطنين على عدم دفع بدل الخدمة الا بإبصال رسمي	B12
4	80.0	4.2	58.6	3.98	72.8	3.78	60.9	3.9	المتوسط الحسابي الكلي	

ملحق رقم 4:3. الفرضية الثالثة: هناك علاقة بين عدم فهم الاحكام والتشريعات الضريبية وبين عدم الالتزام بالضريبة:

الرقم	السؤال	طبيب		مهندس		محامي		مدقق حسابات	
		%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط
A4	قانون ضريبة الدخل في فلسطين هو قانون قديم وغير واضح	56.80	3.8	43.40	3	55.20	3.8	75	3.7
A5	قانون ضريبة القيمة المضافة في فلسطين صعب الفهم	45.40	3.5	8.70	2.5	63.10	4	70	4
A23	عدم وجود الوعي الضريبي يؤدي الى عدم الالتزام الطوعي	54.50	3.4	82.60	4	68.40	3.9	85	4.2
B1	زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين باهمية الضريبة	86.30	4.1	82.60	3.9	86.90	4.4	85	4.5
B7	تبسيط الاجراءات الضريبية على المكلفين	93.20	4.4	90.30	4	86.80	4.4	90	4.6
4	المتوسط الحسابي الكلي ومتوسط النسب الكلية	67.2	3.84	61.5	3.48	72.0	4.1	81.0	4.2

ملحق رقم 4:4. الفرضية الرابعة: هناك علاقة بين عدالة القوانين الضريبية وعدم الالتزام الطوعي من قبل اصحاب المهن الحرة.

الرقم	السؤال	طبيب		مهندس		محامي		مدقق حسابات	
		متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%
A6	الاعفاءات الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة غير كافية ولا يوجد نسب ضريبية مخفضة لبعض المهن	4.6	86.30	4.2	82.60	3.8	63.20	3.8	65
A7	الالتزامات الاخرى المفروضة على صاحب المهنة مثل رسوم الاشتراكات في النقابات ومتابعة التطورات العلمية واقتطاعات التقاعد	4.4	93.20	3.4	82.60	4.2	81.60	4.2	90
A9	قلة الاعفاءات الشخصية والعائلية في قانون ضريبة الدخل المعمول به مقارنة مع القوانين الاخرى في الدول المجاورة مثل الاردن	4.4	88.70	4.2	82.60	4	57.90	4.8	100
A13	الشعور بان الضريبة التي سوف تدفع الى الخزينة لا تعود بالنفع العام على المجتمع	4.6	93.20	4.6	82.60	4.5	84.20	4.7	95
A17	نظام الدفعات الشهرية المعمول به حالياً (حسب نظام ضريبة الدخل) لا يتناسب ومبدأ العدالة الضريبية ، حيث قد يضطر المكلف الى أن يجاسب عن دخل غير محقق	3.9	72.70	4.2	73.90	4.6	89.50	4.5	100
A29	عدم اعتماد مبدأ التقدير الذاتي في تقدير ضريبة الدخل حسب القانون المعمول به في الضفة الغربية يؤدي الى عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة	4	70.50	4.4	81.30	4.6	78.90	4.1	80
B5	اعطاء حوافز مجزية لمن يصرح عن دخله الحقيقي تصل الى عشرين في المائة من الضريبة المستحقة	3.9	75	4.2	91.30	4.4	86.90	4.1	65
	المتوسط الحسابي الكلي	4.257	82.8	4.17	82.4	4.3	77.4	4.31	85.0

ملحق 5:4.الفرضية الخامسة: هناك علاقة بين انخفاض الربط بين القوانين المنظمة لامور المهنة وبين الالتزام الضريبي؛

الرقم	السؤال	طبيب		مهندس		محامي		مدقق حسابات	
		%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط
A20	القوانين والانظمة المرتبطة بالمهنة (قوانين مزاوله وترخيص المهن) لا تساعد على الالتزام الضريبي	61.40	3.5	56.50	3	60.50	3.8	3.9	60
A25	هناك علاقة طردية بين التسبب في ترخيص المهنة من الدوائر الرسمية لكل مهنة وبين عدم الالتزام الطوعي	50	3.6	82.60	4.1	58.50	3.7	3.9	70
A27	عدم ربط القوانين المنظمة لامور المهنة بقوانين الضريبة يعتبر من اسباب عدم الالتزام الطوعي	54.50	3.7	56.50	3.43	63.10	3.9	4.1	75
B2	ربط عدم الالتزام الطوعي لصاحب المهنة بقواعد السلوك المهني واعتبار عدم الالتزام امرا محلا بشرف المهنة	68.20	3.8	62.90	3.4	81.60	4.3	4.1	85
B10	ربط ترخيص ومزاولة المهنة بدفع الضريبة	40.90	3.3	46.80	2.8	44.80	3	3.1	50
	المتوسط الحسابي الكلي ومتوسط النسب الكلية	55.0	3.58	61.0	3.35	61.7	3.74	3.82	68.0

ملحق رقم 6:4. الفرضية السادسة: هناك عوامل نفسية واجتماعية لدى اصحاب المهن الحرة تؤدي الى عدم الالتزام الطوعي:

الرقم	السؤال	طبيب		مهندس		محامي		مدقق حسابات	
		%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط
A8	الحفاظ على مستوى عال من الحياة الاجتماعية بسبب طبيعة المهنة الممارسة	88.60	4.2	69.60	3.4	39.50	3.3	77	3.8
A26	الارث الضريبي التعسفي من الادارة المدنية سابقا واعتبار الضريبة اداة تعسفية سبب مباشر لعدم الالتزام الطوعي بشكل عام	66	3.9	52	3.8	73.70	4.2	80	4.1
A18	عدم متابعة الدوائر الضريبية لاصحاب المهن الحرة يؤدي الى عدم الالتزام الطوعي	61.30	3.5	47.80	3.3	36.80	3.2	90	4.3
B14	الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي من قبل المكلف او من ينوبه دون زيارة موظفي الضريبة لصاحب المهنة	75	4	82.60	3.9	78.90	4.3	85	4.2
B4	زيادة الكشف الميداني والزيارات المفاجئة لصاحب المهنة من قبل موظفي الدوائر الضريبية	25	2.8	44.50	3.2	34.20	3	75	3.9
	المتوسط ومتوسط النسب الكلية	63.1	3.68	59.3	3.52	52.6	3.6	81.4	4.06

ملحق رقم 7:4. الفرضية السابعة: هناك علاقة بين عدم وجود حوافز ضريبية للمهن الحرة وبين عدم الالتزام الطوعي

الرقم	السؤال	طبيب		مهندس		محامي		مدقق حسابات	
		متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%
A10	عدم وجود حد ادنى من السنوات للاعفاء الضريبي في بداية ممارسة المهنة	4.1	70.50	4.2	69.60	4.3	79	4.5	100
A11	قلة التنزيلات وامصروفات التي تنزل من الدخل الاجمالي اذ أن معظم الايراد تقع عليه الضريبة	4.2	90.90	4.3	100	3.8	65.80	4.1	85
A1	المتوسط الحسابي الكلي ومتوسط النسب الكلية	4.15	0.807	4.25	0.848	4.05	0.724	4.3	0.925

ملحق رقم 4:8. الفرضية الثامنة: هناك علاقة بين التحصيل الضريبي عن طريق الغير وبين انخفاض نسبة التهرب (عدم الالتزام).

الرقم	السؤال	طبيب		مهندس		محامي		مدقق حسابات	
		متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%
A27	عدم ربط القوانين المنظمة لأمور المهنة بقوانين الضريبة يعتبر من اسباب عدم الالتزام الطوعي	3.7	54.50	3.4	56.50	3.7	63.10	4.1	75
B11	تحصيل الضريبة عن طريق الغير وحجز الضريبة من منبع الدخل قبل استلام الدخل من قبل المكلف	3.1	25	3	39.10	2.9	31.60	3.1	50
3	المتوسط الحسابي الكلي ومتوسط النسب الكلية	3.4	39.7	3.2	47.8	3.3	47.3	3.6	62.5

ملحق رقم 4:9. الفرضية التاسعة: هناك علاقة بين عدم الثقة بالسلطة بشكل عام وطريقتها في إدارة الأموال العامة وبين عدم الالتزام الضريبي.

الرقم	السؤال	طبيب		مهندس		محامي		مدقق حسابات	
		متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%
A12	عدم لعب الضريبة دورا مهما في الاقتصاد الوطني	4.2	77.30	4.5	91.30	3.7	57.90	4.2	80
A13	الشعور بان الضريبة التي سوف تدفع الى الخزينة لا تعود بالنفع العام على المجتمع	4.6	93.20	4.6	82.60	4.8	84.20	4.7	95
4	المتوسط الحسابي الكلي ومتوسط النسب الكلية	4.4	85.2	4.55	86.9	4.25	71.0	4.45	87.5

ملحق رقم 4:10. الفرضية العاشرة: هناك علاقة بين عدم كفاءة الدوائر الضريبية وعدم الالتزام الطوعي.

الرقم	السؤال	طبيب		مهندس		محامي		مدقق حسابات	
		متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%
A18	عدم متابعة الدوائر الضريبية لأصحاب المهن الحرة يؤدي إلى عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة	3.5	61.30	3.3	47.80	3.2	36.80	4.3	90
A19	لا يوجد عقوبات رادعة لغير الملتزمين اوان العقوبات الموجودة غير مطبقة	3.4	54.50	2.8	26.10	3.5	57.90	4.3	75
A29	عدم اعتماد مبدأ التقدير الذاتي في تقدير ضريبة الدخل حسب القانون المعمول به في الضفة الغربية يؤدي الى عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة	4	70.50	4.4	81.30	4.2	78.90	4.1	80
B16	تفعيل لجان الطعن والتنظم الإداري في الدوائر الضريبية	4.1	79.60	3.9	73.90	4.2	71.10	4.2	100
	المتوسط الحسابي الكلي	3.75	66.4	3.6	57.2	3.78	61.1	4.23	86.3

ملحق رقم 4:11. الفرضية الحادية عشر: هناك علاقة بين عوامل خارجية مؤثرة في انتاجية المهن الحرة وبين الالتزام الطوعي:

الرقم	السؤال	طبيب		مهندس		محامي		مدقق حسابات	
		%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط
A24	المنافسة الكبيرة في قطاع المهن الحرة وكثرة المشتغلين بنفس المهنة سبب في عدم الالتزام الطوعي	50	3.6	91	4.3	44.7	3.9	70	3.7
A28	عدم فعالية النظام القضائي في فلسطين احدى اسباب عدم الالتزام الطوعي	70.5	4	56.1	3.5	71	4	85	4.1
A15	الازمة الاقتصادية التي يمر بها الشعب الفلسطيني ساعدت على عدم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة	95.4	4.8	73.9	4.2	92.1	4.8	95	4.8
A16	الانتعاش الاقتصادي يؤدي إلى الالتزام بالضريبة	95.4	4.6	82.6	4.2	84.2	4.4	85	4.9
B15	ارتفاع نسبة الضريبة على المهن الحرة يؤدي إلى انخفاض العاملين في هذه المهن وبالتالي ارتفاع الدخل مما يؤدي إلى زيادة الالتزام الطوعي	29.5	3	26	2.6	34.3	2.9	35	3.5
	المتوسط الحسابي الكلي ومتوسط النسب الكلية	68.0	4	65.0	3.76	65.0	4	74.0	4.2

ملحق 4:12. الفرضية الثانية عشر: تطبيق الضريبة المقطوعة على المهين الحرة تؤدي الى زيادة الالتزام الطوعي،

الرقم	السؤال	طبيب		مهندس		محامي		مدقق حسابات	
		متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%
B9	تطبيق نظام الضريبة المقطوعة على المهين الحرة - دفع مبلغ سنوي معين بغض النظر عن دخل المكلف	3.7	56.80	3	47.80	3.9	68.50	3.5	65
	المتوسط الحسابي الكلي ومتوسط النسب الكلية	3.7	56.3	3	47.8	3.9	68.5	3.5	65.0

ملحق 4:13. الفرضية الثالثة عشر: هناك علاقة بين عدم الثقة بالادارة الضريبية وعدم الالتزام الضريبي:

الرقم	السؤال	طبيب		مهندس		محامي		مدقق حسابات	
		%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط	%	متوسط
A14	عدم الاعتراف في معظم الاحيان بكشف التقدير الذاتي ولجوء مامور التقدير الى فطنته ودرايته لتقدير الدخل	84.10	4.3	82.60	4.1	76.30	4.3	100	4.7
A22	جهل مامور التقدير بامور المهنة وتقنيات العمل (مثل المصروفات الخاصة بالمهنة وطبيعة اليراد المحقق) مدعاة لعدم الالتزام الطوعي	90.90	4.4	100	4.4	65.80	4	75	3.7
B14	الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي من قبل المكلف او من ينوبه دون زيارة موظفي الضريبة لصاحب المهنة	75	4	82.60	3.9	78.90	4.3	85	4.2
	المتوسط الحسابي الكلي ومتوسط النسب الكلية	83.3	4.233	88.4	4.13	73.6	4.2	86.7	4.2

An-Najah National University

Faculty of Graduate Studies

Taxes on Profits of Free Occupations in Palestine

Prepared by

Ayman Rashid Sadek Hammad

Supervised by

Dr. Mohammad Sharaqa

Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master in Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, at An- Najah National University, Nablus, Palestine.

2004

Taxes on Profits of Free Occupations in Palestine

Prepared by

Ayman Rashid Sadek Hammad

Supervised by

Dr. Mohammad Sharaqa

Abstract

This study has aimed at studying the legislative texts in tax laws applied in Palestine belonging to free crafts acts for standing on weakness and power points in them, and giving the required recommendations to adjust them just as the study has aimed at acquainting with some economic indexes about the crafts and professions in Palestine and acquainting with the size of the tax deduction of these professions. Of the other targets which this study has aimed at is studying the reasons of volunteering obligation abatement by free craftsmen and studying the factors that limit this abatement.

The researcher has reviewed the morals related to the subject and limited the theoretical frame for the study and analyzed the size of the tax incomes in Palestine in general and the tax incomes indicators of the free professions in particular. And he has taken into account the escape of tax rate on some crafts.

The researcher has made a field survey on tax departments in the West Bank to get knowledge for mechanization of examining and relating the taxes on the free crafts, and he also made a field survey for a spontaneous specimen that represents more than 200 taxpayer of the free crafts to acquaint with the reasons of non- volunteering commitment by paying the taxes and acquaint with the factors that help this obligate in Palestine through a questionnaire that has been designed for this purpose,

the researcher has used a statistical program SPSS in analyzing the data and finding the percentages and account averages.

The theoretical study results showed there was abatement in taxation exemptions and reductions on the free crafts acts compared with the other countries, and it also showed a shortage in taxation texts that oblige the others in deducting the free crafts taxation from the origin. And an increase in taxation escape from the free sector was greatly shown to the researcher, and that may reach in some sectors to more than 90%.

But the field study showed a clear shortage from the decisions makers in the ministry of finance and taxes departments in moving towards increasing the incomes which are collected locally in general and increasing the incomes from the free crafts in particular, and it also shows non- presence of coordination among taxes departments with each others to be informed about the taxpayers entrance and among the tax department and other organizations from another side.

And it has noticed that the bad economic circumstances that the Palestinian people pass through, and the untrust in administrating the public funds is of the highest reasons of non-volunteering commitment and of the other reasons which the taxpayer referred to are the increase of tax rate on income, the hardship of calculating the income, the littleness of accounting consciousness, the littleness of family and personal exemptions, the ambiguity of taxation principles for taxpayers, misapprehension in the followed procedures in estimating and collecting taxes.

The questionnaires also indicated that applying taxation punishments, improving the economic situation, reducing tax rate and

crediting the taxation acknowledgment principle are all considered factors help on the volunteering commitment.

And on the light of these results, the researcher has recommended a number of recommendations of which the most important is the necessity of haste in determine the tax laws and involving them personal.

Fairly and economic exemptions at a higher rate than what is being followed in the current law situation for achieving the taxation justice for the taxpayer and treasury equally.

And as he has also recommended the necessity of coordination and cooperation among the taxation administrations with each other from one side, and among them and the organizations, ministries and syndicates in the other side.

The researcher has also recommended an increase in the field research by the taxation a departments employees for improving taxation collection. He has also recommended the necessity of the taxation discount which may be collected through the others from the income source before delivery to the tax payer like what is in the developed and neighboring countries. And the researcher has recommended of the necessity of creating aware taxation departments for their great effect in increasing volunteering commitment through the taxpayers in particular and free craftsmen in general.