

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل

إعداد

عمرو عبد العزيز محمود موسى

إشراف

د. حسن فلاح الحاج موسى

د. غسان خالد

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

2006



ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل

إعداد

عمرو عبد العزيز محمود موسى

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 08/05/2006 م، وأجيزت.

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

د. حسن محمد السقايني

1- د. حسن فلاح الحاج موسى (مشرفاً ورئيساً)

2- د. غسان خالد (مشرفاً ثانياً)

3- د. غسان عليان (ممتحناً خارجياً)

4- د. نائل طه (ممتحناً داخلياً)

الاهداء

الى روح والدي ووالدتي الذين ألهما لدي طموح العلم والتعلم، تغمدهما الله بواسع

رحمته واسكنهم فسيح جناته

الى زوجتي الفاضلة التي تحملت معي العناء ومشقة الحياة

الى ابنائي عبد العزيز وعاصم وبناتي نور ودانة ودالية وعائشة وعبير،

وفقهم الله واعانهم

الى المكلفين دافعي الضرائب في هذا الوطن

الى أرواح شهداء انتفاضات شعبنا العظيم

شكر وتقدير

يتقدم الباحث بالشكر الجزيل والامتنان العظيم لكل من الدكتور حسن فلاح الحاج موسى والدكتور غسان خالد الذين قدما كل مساعدة ممكنة ولم يألوا من جهدهما في تقديم الدعم العلمي والمعنوي وتفضلهم بالموافقة على هذا البحث حتى يرى النور بفضل توجيهاتهم وارشاداتهم القيمة.

ولا ينسى الباحث ان يتقدم بالشكر لجامعة النجاح الوطنية لتفضلها بالموافقة على التحاقه في برنامج الماجستير في المنازعات الضريبية وذلك بعد انقطاع طويل عن مقاعد الدراسة.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الاهداء
د	الشكر
هـ	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجداول
ي	فهرس الاشكال
ك	الملخص باللغة العربية
1	المقدمة ومشكلة البحث
2	أهداف البحث
4	الاستفادة من البحث
5	اشكاليات البحث
6	الادوات البحثية
6	محددات البحث
الباب الاول: القسم النظري: مفهوم الضرائب وتعريفها والعلاقة بينها	
9	الفصل الاول: مفهوم الضريبة وخصائصها
9	المبحث الاول: مقدمة تمهيدية ونبذة تاريخية
9	الفرع الاول: مقدمة تمهيدية
12	الفرع الثاني: نبذة تاريخية عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وتطوراتها
17	الفرع الثالث: النظام المالي الاسلامي
21	المبحث الثاني: قواعد فرض الضريبة ونطاق تطبيقها
21	الفرع الاول: قواعد فرض الضريبة
25	الفرع الثاني: نطاق تطبيق الضريبة
26	المبحث الثالث: انواع الضرائب وخصائصها
26	الفرع الاول: تصنيف الضرائب
29	الفرع الثاني: الضرائب المباشرة وغير المباشرة
34	الفرع الثالث: الضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال

الصفحة	الموضوع
38	الفصل الثاني: التعريف بضريبة القيمة المضافة
38	المبحث الاول: تعريف ضريبة القيمة المضافة _ نشأتها _ تطورها
38	الفرع الاول: التعريف العام للضريبة
40	الفرع الثاني: تعريف ضريبة القيمة المضافة
45	المبحث الثاني: ضريبة القيمة المضافة وفق الاتفاقية الاقتصادية مع الدولة العبرية (محددات ناتجة عن اتفاقية دولية)
52	الفصل الثالث: ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل من الناحية القانونية والاقتصادية
52	المبحث الاول: العلاقة الدستورية
56	المبحث الثاني: العلاقة الاقتصادية
61	المبحث الثالث: مدى تأثير ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل على دخل المكلف
64	المبحث الرابع: اثر الضريبة المضافة وضريبة الدخل في الموازنة العامة
66	الفصل الرابع: ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل من الناحية المالية
66	المبحث الاول: كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة
73	المبحث الثاني: كيفية احتساب ضريبة الدخل
82	المبحث الثالث: اثر تراكم القيمة المضافة على اسعار السلع والخدمات
84	المبحث الرابع: الوصول لضريبة الدخل من واقع ضريبة القيمة المضافة لدى المؤسسات والمنشآت التجارية
الباب الثاني: القسم التطبيقي: توحيد الدوائر الضريبية وآثاره	
88	الفصل الاول: آثار توحيد الدوائر الضريبية في الاراضي الفلسطينية
88	المبحث الاول: النماذج واللوائح المستخدمة لدى الدوائر الضريبية
89	المبحث الثاني: المستندات القانونية وشروطها في القوانين الضريبية
91	المبحث الثالث: اثر التوحيد على العدالة الضريبية والربط والتحصيل
96	المبحث الرابع: اثر التوحيد على المكلفين
100	المبحث الخامس: اثر التوحيد على الايرادات الضريبية

الصفحة	الموضوع
102	المبحث السادس: اثر التوحيد على النفقات العامة
104	المبحث السابع: اثر التوحيد على التهرب الضريبي
107	المبحث الثامن: اثر التوحيد على تشجيع الاستثار
111	الفصل الثاني: تحليل البيانات الخاصة بموضوع الاستبيان (بحث ميداني)
151	النتائج والتوصيات
154	قائمة المراجع
161	بعض نماذج ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة
b	Abstract

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
43	عدد الدول التي طبقت ضريبة القيمة المضافة	جدول رقم (1)
49	اهمية الضرائب المحولة من اسرائيل	جدول رقم (2)
61	العبء الضريبي على المكلف	جدول رقم (3)
63	انواع الضرائب والنسب السارية	جدول رقم (4)
65	نسبة الايرادات الضريبية لمجموع الايرادات	جدول رقم (5)
71	ملخص كشف التقدير الذاتي	جدول رقم (6)
82	نسبة الضريبة النهائية على المستهلك	جدول رقم (7)
101	ايرادات ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة	جدول رقم (8)
101	قيمة الفاقد من الضرائب	جدول رقم (9)
112	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	جدول رقم (10)
113	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية	جدول رقم (11)
114	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية	جدول رقم (12)
114	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	جدول رقم (13)
115	توزيع عينة الدراسة حسب متغير اعلى من بكالوريوس	جدول رقم (14)
116	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	جدول رقم (15)
117	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مدرسة/كلية/جامعة	جدول رقم (16)
118	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى العلمي	جدول رقم (17)
119	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص الوظيفي	جدول رقم (18)
120	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	جدول رقم (19)
121	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوزارة	جدول رقم (20)
122	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدائرة	جدول رقم (21)
123	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مجال عمل المشاة	جدول رقم (22)
127	جدول الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية	جدول رقم (23)
137	اختبار ت لمتغير الجنس	جدول رقم (24)
138	اختبار ت لمتغير الحالة الاجتماعية	جدول رقم (25)
139	اختبار التباين الاحادي لدراسة متغير العمر	جدول رقم (26)

الصفحة	الجدول	الرقم
140	اختبار التباين الاحادي لدراسة تأثير متغير المؤهل العلمي	جدول رقم (27)
141	اختبار التباين الاحادي لدراسة تأثير متغير المسمى العلمي	جدول رقم (28)
143	اختبار التباين الاحادي لدراسة تأثير متغير التخصص العلمي	جدول رقم (29)
144	اختبار التباين الاحادي لدراسة تأثير متغير التخصص الوظيفي	جدول رقم (30)
145	اختبار التباين الاحادي لدراسة تأثير متغير سنوات الخبرة	جدول رقم (31)
147	اختبار التباين الاحادي لدراسة تأثير متغير الوزارة	جدول رقم (32)
148	اختبار التباين الاحادي لدراسة تأثير متغير الدائرة	جدول رقم (33)
150	اختبار التباين الاحادي لدراسة تأثير متغير مجال عمل المنشأة	جدول رقم (34)

فهرس الاشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
113	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	رسم بياني رقم (1)
113	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية	رسم بياني رقم (2)
114	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية	رسم بياني رقم (3)
115	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	رسم بياني رقم (4)
115	توزيع عينة الدراسة حسب متغير اعلى من بكالوريوس	رسم بياني رقم (5)
115	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	رسم بياني رقم (6)
117	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مدرسة/كلية/جامعة	رسم بياني رقم (7)
118	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى العلمي	رسم بياني رقم (8)
119	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص الوظيفي	رسم بياني رقم (9)
120	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	رسم بياني رقم (10)
121	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوزارة	رسم بياني رقم (11)
122	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدائرة	رسم بياني رقم (12)
123	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مجال عمل المشاة	رسم بياني رقم (13)

ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل

إعداد

عمرو عبد العزيز محمود موسى

إشراف

د. حسن فلاح الحاج موسى

د. غسان خالد

الملخص

يرى البعض ان الضريبة هي كافة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تركيبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، وذلك لتحقيق تمويل برامج النفقات العامة للدولة اضافة إلى رفع مستويات الكفاءة الاقتصادية واستغلال الموارد الاقتصادية وتوجيه تلك الموارد إلى افضل استخداماتها والإسراع بمعدلات التنمية وللتخفيف أو القضاء النهائي على مشكلات عدم الاستقرار وتحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع وكذلك تحقيقاً للأمن القومي للمجتمع ككل.

وبناء على الدراسة المتعمقة والواقعية لحاجة أي مجتمع فإنه يمكن أن يتخذ المجتمع أي نوع من الضرائب ويبنى نظامه الضريبي إستنادا لهذا النوع، وتختلف الضرائب بنوعها حسب مطرحها فمنها ما هو مباشر ومنها ما هو غير مباشر ومنها ما يمكن فرضه على الأموال أو على الأشخاص وقد تفرض الضرائب على الدخل أو على رأس المال أو على النفقات وقد تكون الضرائب على مطرح واحد أو تكون ضرائب متعددة. وقد لا تكون الضرائب مسماة تحت المسمى الضريبي.

إن خدمة المواطنين ورعاية مصالحهم تحتاج إلى تمويل كاف وان الضرائب الحكومية هي إحدى مصادر هذا التمويل، وهو المصدر الذاتي والوفير والذي لا منة للغرباء فيه على الحكومة والذي يؤدي إن أحسن تمويله واستغلاله إلى عدم اضطرار الدولة إلى تنازلها عن جزء من سيادتها.

وبعد أن أصبحت الضرائب تأخذ مفهوم التضامن الاجتماعي وذلك إن تحققت بها العدالة الضريبية فإنه لا بد من دراستها ودراسة انعكاساتها وما تحققه من منفعة مباشرة أو غير مباشرة على الفرد وعلى المجتمع.

وتتنوع القوانين الضريبية وتتشابك أنواع الضرائب بحيث لا يستطيع المواطن (الغير متعمق) التمييز وبسهولة ما بين ضريبة وأخرى لذا أثرت الكتابة بهذا الموضوع محاولاً الاستهداء إلى نقاط التوافق والتعارض ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل الساريتان في فلسطين وخاصة في مراحلها التشريعية والإدارية بما تمثله من ربط وتحصيل.

وعليه تكون مادة البحث في التعرف على مدى توافق القوانين الضريبية السارية ومدى ترابطهما وكذلك البحث في جدوى وجود دوائر ضريبية متعددة في ضوء العلاقة ما بين الضرائب المتعددة وهل يمكن لدائرة ضريبية واحدة أن تقوم بمهام جميع الدوائر وخاصة إذا ما تم تعديل بعض اللوائح الضريبية.

كما اعتمد البحث على محاولة تزويد القارئ بفكره كاملة عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في فلسطين من حيث بداية تحصيلها والقانون أو النظام التي حصلت بموجبها ثم مدى إمكانية تطوير هذه القوانين لكي تكون أكثر دقة لمتطلبات العدالة الضريبية وعلى أي أسس تم فرض ضريبة القيمة المضافة وتطبيقها وما هي محددات هذه الضريبة ضمن الاتفاق الاقتصادي الموقع بين السلطة الوطنية الفلسطينية والدولة العبرية.

وترتكز أهمية هذا البحث في معرفة العلاقة ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل وخاصة العلاقة التشريعية وهل يمكن الاعتماد على مراسيم أو قرارات في فرض ضريبة القيمة المضافة أم أن الأمر يستلزم إصدار نص تشريعي واضح بفرض القيمة المضافة على السلع والخدمات وكذلك دراسة مدى توافق العلاقة الاقتصادية والمالية ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، وكذلك في البحث بكيفية الوصول إلى تحديد قيمة ضريبة الدخل التي تستحق على المؤسسات والشركات، أي على الشخصيات المعنوية من واقع تسديدهم لقيمة

ضريبة القيمة المضافة دون إعادة دراسة الملف الضريبي سنويا لدى دائرة ضريبة الدخل وخاصة إذا كان الملف الضريبي قد درس وبغاية تامة شهريا لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة.

وقد تم مراجعة بعض الأدبيات التي تبحث في الضريبة المضافة بشكل خاص وضريبة الدخل بشكل عام ومنها كتب المالية العامة والصحف والمجلات ومواقع الإنترنت. كما تم اعتماد استمارة بحث ميداني واستبطان آراء دافعي الضرائب ومقدار فهمهم لأنواع الضرائب المختلفة ومدى علاقة تلك الضرائب مع بعضها والاستعلام عن مدى تفضيلهم لأي من الضرائب المفروضة ومدى أريحية التعامل مع أي من الدوائر بالإضافة إلى مجموعة استفسارات أخرى تركز على الضريبة المضافة والجمارك والمكوس وهل نحتاج إلى قانون للضريبة المضافة على السلع والخدمات أسوة بقانون ضريبة الجمارك والمكوس وقانون ضريبة الدخل.

وقد خلص البحث الى ضرورة توحيد دائرتي ضريبة القيمة المضافة ودائرة ضريبة الدخل في دائرة ضريبة واحدة. وتفعيل دور دائرة الضريبة لكي تكون المرجع الاول والاساسي لايرادات السلطة الوطنية الفلسطينية وكذلك ضرورة توفر نصوص تشريعية مستقلة وخاصة بالسلطة الوطنية الفلسطينية، أي الاسراع في اصدار قانون لضريبة القيمة المضافة وذلك لان النصوص الخاصة بنظام ضريبة القيمة المضافة المعمول به حاليا غير متوفرة لدى جميع المكلفين وهي غير مفهومه وغير واضحة وصعبة الفهم وهي نصوص من زمن الاحتلال المباشر.

ويتم ذلك من خلال تأسيس نظام ضريبي عصري يستجيب لخصوصية المكلف وتحديات الواقع الاقتصادي الفلسطيني في الوقت الراهن في فلسطين وتقليل الاعتماد على الضرائب المباشرة ومنها ضريبة الدخل وزيادة الاعتماد على الضرائب على الانفاق ومنها ضريبة القيمة المضافة.

المقدمة ومشكلة البحث

يرى بعض الفقهاء أن النظام الضريبي هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل⁽¹⁾. ويرى البعض الآخر أنه كافة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تركيبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين⁽²⁾، وذلك لتحقيق تمويل برامج النفقات العامة للدولة إضافة إلى رفع مستويات الكفاءة الاقتصادية واستغلال الموارد الاقتصادية وتوجيه تلك الموارد إلى أفضل استخداماتها والإسراع بمعدلات التنمية وللتخفيف أو القضاء النهائي على مشكلات عدم الاستقرار وتحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع.

وبذلك فإن للضرائب أهمية كبيرة لما لها من انعكاس على سياسة الدولة، كما أن سياسة الدولة هي الأخرى تنعكس على السياسة المالية والضريبية.

ولدراسة أي نظام ضريبي في أي مجتمع كان لا بد من دراسة الواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي لهذا المجتمع حتى يمكننا معرفة النظام الضريبي الملائم والمناسب والقابل للتطبيق.

وبناء على الدراسة المتعمقة والواقعية لحاجة أي مجتمع فإنه يمكن أن يتخذ المجتمع أي نوع من الضرائب ويبني نظامه الضريبي إستنادا لهذا النوع. وتختلف الضرائب من حيث نوعها حسب مطرحها فمنها ما هو مباشر ومنها ما هو غير مباشر ومنها ما يمكن فرضه على الأموال أو على الأشخاص وقد تفرض الضرائب على الدخل أو على رأس المال أو على النفقات وقد تكون الضرائب على مطرح واحد أو تكون ضرائب متعددة. وقد لا تكون الضرائب مسماة تحت المسمى الضريبي، فضريبة المعارف وضريبة النفايات ورسوم انتقال ملكية الأرض ورسوم المعابر والطابع البريدية، فكل هذه يمكن أن تعتبر من الضرائب، إن تجاوزت حد المنفعة المباشرة لدفعها أو للقائمين عليها.

(1) البطريق، يونس احمد: النظم الضريبية. دمشق: الدار الجامعية. 1998. ص 19.

(2) بشور، عصام: نور الله، نور الله: البطريق، يونس: التشريع الضريبي. دمشق: مطبعة الروضة. 1993. ص 2.

إن خدمة المواطنين ورعاية مصالحهم تحتاج إلى تمويل كاف وان الضرائب الحكومية هي إحدى مصادر هذا التمويل، وهو المصدر الذاتي والوفير والذي يؤدي إن أحسن تمويله واستغلاله إلى عدم اضطرار الدولة إلى تنازلها عن جزء من سيادتها وذلك لتغطية العجز في مواجهة الأعباء العامة باللجوء إلى القروض الأجنبية والتبعية السياسية والاقتصادية.

وتلعب الضريبة دورا هاما وخطيرا على الصعيد القومي فهي تتعلق بسيادة الدولة وفلسفتها الاقتصادية وتكوين النظام الاجتماعي وإمكانية تغييرهما وتعديلهما بما ينمي ويطور ويحافظ على الأمن القومي لأي بلد.

ولم يكن يوما فرض الضرائب نوعا من العبثية فهو لتحقيق أهداف تخص المجتمع ككل عن طريق تمويل خزينة الدولة التي بواسطتها تتحقق الأهداف التي تريدها والتي تنعكس على المجتمع. وقد اجمعت غالبية المجتمعات وخاصة التي تعتمد على الضرائب كمورد أساسي لتمويل خزينة الدولة، على اعتماد تعدد الضرائب وعدم الاعتماد على ضريبة واحدة بعينها.

وقد تتواجد محددات من إمكانية إطلاق المجتمع ممثلا في مجالسه التشريعية لبعض أنواع الضرائب كما يحدث حاليا في فلسطين تطبيقا لبنود اتفاقية باريس الاقتصادية. وكما قد تتوافر الإمكانيات لفرض عدد من الضرائب وخاصة في أوقات الحروب أو لتحقيق أهداف اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية.

ولتعدد الضرائب أسباب ومبررات على درجة كبيرة من المعقولة تتمثل في تنوع الضرائب واتساع مطرحها أفقيا وكذلك زيادة في الحصيلة، بالإضافة إلى محاولة شموليتها لكل أفراد المجتمع.

ولقد كان الإنسان وما يزال محبا للمال مفطورا على حبه له متواصلا في جمعه فقد قال الله تعالى: "المال والبنون زينة الحياة الدنيا"⁽¹⁾. وقوله تعالى: "وتأكلون التراث أكلا لماً وتحبون المال حبا جما"⁽²⁾. فحب الإنسان للمال هو من أجل استهلاكه أو ادخاره أو لاكتنازه وقد يكون

(1) سورة الكهف، الآية 48.

(2) سورة الفجر، الآية 20_21.

ثقيلا على النفس اقتطاع جزء من دخل الإنسان وبطريقة مباشرة لدوائر ضريبة الدخل، ومقابل ذلك قد لا يشعر الإنسان بدفعه أي ضريبة إن تم إضافتها على أسعار السلع والخدمات باعتبار أنه تحقق لديه المنفعة عند استعماله واستغلاله لمشترياته من السلع والخدمات.

ولكن الإنسان لا يمكنه أن يعيش وحيدا في هذا الكون فلا بد له من تواصل مع غيره من بني البشر فهناك بعض الحاجات يمكنه أن يلبئها بنفسه، ولكن غالبية حاجاته لا يمكن أن تتم إلا بناء على تضامنه وتعاونه مع أفراد مجتمعه، وهنا لا بد من تحقيق التضامن الاجتماعي حتى تتحقق رغبات وأهداف أفراد المجتمع.

وبعد أن أصبحت الضرائب تأخذ مفهوم التضامن الاجتماعي وذلك إن تحققت بها العدالة الضريبية فإنه لا بد من دراستها ودراسة انعكاساتها وما تحققه من منفعة مباشرة أو غير مباشرة على الفرد وعلى المجتمع.

وتتنوع القوانين الضريبية وتتشابه أنواع الضرائب بحيث لا يستطيع المكلف (الغير متعمق) التمييز وبسهولة ما بين ضريبة وأخرى، لذا أثرت الكتابة بهذا الموضوع محاولا الاستهداء إلى نقاط التوافق والتعارض ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل المعمول بهما في فلسطين وخاصة في مراحلها التشريعية والإدارية بما تمثله من ربط وتحصيل.

وعليه تكون مشكلة البحث في التعرف على مدى توافق القوانين الضريبية السارية ومدى ترابطها من خلال البحث في العلاقة القائمة بينهما وكذلك البحث في جدوى وجود دوائر ضريبية متعددة في ضوء العلاقة ما بين الضرائب المتعددة وهل يمكن لدائرة ضريبية واحدة أن تقوم بمهام جميع الدوائر وخاصة إذا ما تم تعديل بعض اللوائح الضريبية.

والله ولي التوفيق

أهداف البحث

ولهذا البحث عدة أهداف ينبغي التوصل إليها من خلاله وهي:

أولاً: التعريف بضرريبة القيمة المضافة ونشأتها وتطورها، أي تزويد المطلع على نبذه تاريخية عن ضرريبة القيمة المضافة.

ثانياً: محاولة تزويد القارئ بمعلومات كاملة عن تطبيق ضرريبة القيمة المضافة في فلسطين من حيث بداية تحصيلها والقانون أو النظام التي حصلت بموجبها ثم مدى إمكانية تطوير هذه القوانين لكي تكون أكثر دقة لمتطلبات العدالة الضريبية وعلى أي أسس تم فرض ضرريبة القيمة المضافة وتطبيقها وما هي محددات هذه الضريبة ضمن الاتفاق الاقتصادي الموقع بين السلطة الوطنية الفلسطينية والدولة العبرية.

ثالثاً: التعريف بمقدار الضريبة الحقيقية التي يقوم المكلف بدفعها من دخله أي دراسة نسبة التأثير الاقتصادي لمجمل الضريبتين على المكلف وعلى مؤسسات القطاع الأهلي والقطاع العام.

الاستفادة من البحث

وأهمية هذا البحث هو بما يلي:

أولاً: معرفة العلاقة ما بين ضرريبة القيمة لمضافة وضرريبة الدخل وخاصة العلاقة التشريعية، وهل يمكن الاعتماد على مراسيم أو قرارات في فرض ضرريبة القيمة المضافة أم أن الأمر يستلزم إصدار نص تشريعي واضح بفرض القيمة المضافة على السلع والخدمات.

ثانياً: البحث في كيفية الوصول إلى تحديد قيمة ضرريبة الدخل التي تستحق على المؤسسات والشركات، أي على الشخصيات المعنوية من واقع تسديدهم لقيمة ضرريبة القيمة المضافة دون إعادة دراسة الملف الضريبي سنويا لدى دائرة ضرريبة الدخل وخاصة إذا كان الملف الضريبي قد درس وبمعاينة تامة شهريا لدى دائرة ضرريبة القيمة المضافة.

ثالثاً: البحث في مدى إمكانية توحيد أو اندماج دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة ضريبة الدخل ثم ما هي مبررات التوحيد أو الاندماج وما هي الحجج والمبررات التي يمكن سيقاها لعدم التوحيد أو الاندماج.

اشكاليات البحث

يرتكز هذا البحث على إثبات مقدار وجود العلاقة ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل. فقد تكون العلاقة:

1- علاقة تشريعية: ناتجة عن أن مصدر التشريع في الضريبتين هو مجلس ممثلي المجتمع، وهل تعتبر الضريبتان تتبعان القانون العام؟ وما هو النص الدستوري الخاص بكل منهما.

2- علاقة اقتصادية: فهل كلاهما يؤثران على ادخار المكلف؟ ثم أيمن لضريبة القيمة المضافة أن تحقق أهداف اقتصادية دون أي تأثير لضريبة الدخل؟ وأي من الضريبتين تستطيع تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ببسر وقت قصير قياساً للآخرى؟.

3- علاقة مالية: ناتجة عن إمكانية معرفة قيمة ضريبة الدخل السنوية لدى منشآت القطاع الخاص من واقع قيمة الضريبة المضافة المدفوعة شهرياً من قبل هذه المنشآت.

4- استنتاجاً لتلك العلاقة: هل يستوجب وجود دائرتي ضريبة، أحدهما للقيمة المضافة والأخرى للدخل، يتبعان وزارة المالية؟ أم انه يمكن توحيدها، وما هي الآثار الناتجة عن هذا التوحيد.

5- وفي ظل الواقع الفلسطيني الاقتصادي الحالي، هل يمكن القول بأن ضريبة القيمة المضافة هي أكثر تأثيراً من ضريبة الدخل من أجل تغيير هذا الواقع وتطويره؟.

أي أن هذا البحث يركز على وجود علاقة ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل وتختلف بما إذا كانت تشريعية أو اقتصادية أو مالية. كما أن تطبيق وتنفيذ كل من القوانين لدى دوائر ضريبة مستقلة أو مجتمعة له إيجابيات وسلبيات.

الأدوات البحثية

الأدوات البحثية هي:

أولا – المراجع العلمية: حيث يتم جمع ومراجعة الأدبيات التي تبحث في الضريبة المضافة بشكل خاص وضريبة الدخل بشكل عام ومنها كتب المالية العامة والصحف والمجلات ومواقع الإنترنت.

ثانياً طريقة البحث الميداني (الاستبانة): وتشمل المقابلات مع مدراء دوائر الضريبة المضافة وضريبة الدخل والعاملين في مواقع المسؤولية بهما، كما سيتم اعتماد استمارة بحث ميداني واستنباط آراء دافعي الضرائب، ومقدار فهمهم لأنواع الضرائب المختلفة ومدى علاقة تلك الضرائب مع بعضها، والاستعلام عن مدى تفضيلهم لأي من الضرائب المفروضة ومدى أريحية التعامل مع أي من الدوائر بالإضافة إلى مجموعة استفسارات أخرى تتركز على الضريبة المضافة والجمارك والمكوس وهل نحتاج إلى قانون للضريبة المضافة على السلع والخدمات أسوة بقانون ضريبة الجمارك والمكوس وقانون ضريبة الدخل؟.

محددات البحث

وسيتركز هذا البحث على ما يلي:

- 1- النظام الخاص بفرض ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية وقطاع غزة والتعديلات العسكرية اللاحقة ومدى تطبيقه في فلسطين.
- 2- قانون الجمارك والمكوس والمطبق حالياً في فلسطين.
- 3- قانون ضريبة الدخل رقم 25 والذي كان متبعاً في فلسطين.
- 4- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.
- 5- العلاقة المالية ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل لدى منشآت القطاع الخاص.

6- مدى العلاقة ما بين دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة ضريبة الدخل في إجراءات ربط وتحصيل كل من الضريبتين.

أما ما لم يتطرق إليه هذا البحث فهو الآتي:

- 1- إيجابيات وسلبيات نظام ضريبة القيمة المضافة.
- 2- إيجابيات أو سلبيات قانون ضريبة الدخل رقم 25 لعام 1964 والذي كان معمولاً به في فلسطين.
- 3- أي تقييم لقانون ضريبة الدخل والساري المفعول اعتباراً من بداية عام 2004.
- 4- الاجراءات القضائية لكل من قانون الضريبة المضافة وقوانين ضريبة الدخل.
- 5- الهيكلية الإدارية الحالية لدى دوائر ضريبة القيمة المضافة ودوائر ضريبة الدخل في وزارة المالية.

الباب الاول

القسم النظري

مفهوم الضرائب وتعريفها والعلاقة بينها

الفصل الأول

مفهوم الضريبة وخصائصها

المبحث الأول

مقدمة تمهيدية ونبذة تاريخية

الفرع الأول

مقدمة تمهيدية

وجد في تاريخ الفراعنة أن دولتهم كانت تُحصّل الضرائب وتتفق الأموال وفق أنظمة خاصة، وقد اخذ عنها اليونان بعض هذه الأنظمة حتى أن مؤلفات أرسطو وأفلاطون قد حوت أبحاثاً هامة تتعلق بمالية الدولة وأصول تنظيمها. ثم ورث الرومان عن اليونان بعض أنظمتهم وأضافوا إليها ما يتفق وأوضاعهم الخاصة، فنظموا الضرائب وحددوها نسبةً للأرض والمعادن وغيرها⁽¹⁾.

وقد بدأت الضريبة في صورة إجبارية في العهد الروماني القديم مستمدة من إرادة الحاكم الذي كان يفرضها دون أي اعتبار لرضا المكلفين ولتغطية الأعباء العامة. وبقيت أنظمتهم هذه نافذة حتى إنهيار الإمبراطورية الرومانية حين ساد أوروبا الغربية التكوين الاجتماعي الإقطاعي، واستمرت كذلك في عهد الإقطاع، يفرضها الأمير ويعفى منها من يريد، خاصة النبلاء ورجال الدين، ويعفى كذلك من يساعده في الإدارة، وبدت كضريبة يدفعها عامة الشعب⁽²⁾.

ومنذ القرن الثالث عشر، عجزت إيرادات الدومنين عن الوفاء باحتياجات الأنفاق المتزايدة، فأصبح الملوك يلجأون إلى تابعيهم طلباً للمساعدة، فإتخذت الضريبة شكل المنحة والعطية من الشعب إلى الحاكم. ولم يتحقق المفهوم المطلق لحياض الضريبة في أي مرحلة من مراحل النظام الرأسمالي، فقد استخدمت الضريبة لحماية الصناعة في الداخل، كما أن فرض الضرائب أغير مباشرة قد أستتبع وقوع عبئها على الطبقات الفقيرة، وتخفيف وطئتها عن

(1) شهاب، مجدي محمود: الاقتصاد المالي. الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر. 1999. ص7.

(2) بركات، عبد الكريم صادق: دراسة في الاقتصاد المالي. الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة. 1983. ص71

الطبقات الغنية، تاركة هذه الطبقات في مركز افضل. وبذلك لم تكن الضرائب في تلك الفترة بالمستوى الحيادي المطلوب⁽¹⁾.

وبسبب انتشار الأزمات الاقتصادية كان لابد من التخلي عن الحياد المطلق واعتناق فكرة الحياد النسبي والتي تعتمد على أن لا تقوم الضريبة بأحداث أي آثار غير مقصودة أو غير مرغوب بها.

ولم يكن مفهوم الضريبة واحدا على مر العصور والأزمنة، فقد إتخذت الضرائب أشكالا وطرقا متعددة، ولم تتطور وتأخذ إسمها كضريبة إلا في المراحل اللاحقة. فقد كان نظام الرق يعتمد على العبودية والسخرة والاستيلاء على جميع إنتاج العبيد لصالح طبقة الأسياد الذين كانوا يستغلونها في سيطرتهم وفي توسعاتهم وطموحاتهم. وبالتالي لم يكن للضريبة أي معنى سوى الاستيلاء على كامل إنتاج العبيد في مقابل طعامهم وغذائهم وبما يؤهلهم للاستمرار بالعمل. ومع أفول عصر الرق وبداية عصر الإقطاع فقد بدأت إمكانية أن يستطيع المزارع الحصول على جزء من الناتج مقابل تعبته، وبالرغم من ازدياد التطور وظهور الحياة القبلية ومن ثم القرى والمدن إلا أن مفهوم الضريبة لم يتضح، ولم يأخذ معناه العام، وذلك لعدم وضوح مفهوم السلطة العامة وعدم وضوح مفهوم الدولة⁽²⁾.

إلا انه لا يمكن القول بأن الأموال لم تكن تجمع من الأفراد لتحقيق أي نوع من النفع العام. فقد كانت الأموال تجمع بالإكراه أو بحكم العادة والتقاليد. فقد كان شيخ القبيلة أو عمدة القرية يأمر فيطاع بذلك، وكان له أن يستخدم كل أو بعض هذه الأموال في تحقيق الأهداف التي

(1) لقاضي، عبد الحميد محمد: اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام. الزقازيق: كلية التجارة. 1988.

(2) بركات، عبد الكريم صادق: مرجع سبق ذكره. ص 11.

يسعى إليها وهي حماية القبيلة والحفاظ عليها من الطامعين من القبائل الأخرى للاستيلاء على كل أموال القبيلة

ومع ترسيخ مبادئ تكوين السلطة الحاكمة بعيدا عن الإقطاع والقبلية، ومع تطور الحضارة وتقدمها وازدياد وتشعب نشاطات السلطات الحاكمة، وازدياد التزامات تلك السلطات أصبح لابد من ظهور وسيلة أو وسائل تستند إليها في جمع الأموال، فكان أن فرضت الضرائب وفق قوانين معينة.

ومع أن اعتماد السلطة على ما كان يقدم لها من هبات وأعمال تطوعية بلا مقابل من أجل القيام بوظائفها الأساسية، مثل الدفاع، والأمن، والقضاء، والعدل، إلا أن ازدياد التزامات السلطة الحاكمة بالخدمات العامة بسبب تقدم الحضارة وتطورها وازدياد مطالب الحياة، وتشعب النشاطات، أصبح لابد من أموال وفيرة لتقوم بتلك الوظائف، ففرضت الخدمات العسكرية ونظام السخرة والرسوم التعليمية والصحية والضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة⁽¹⁾.

ومع تطور مفهوم الدولة من دولة حارسة، هدفها هو حماية السلطة إلى دولة راعية ثم دولة تاجره، ودولة متدخلة، وأخيرا إلى دولة متضامنة، فقد تطورت مفاهيم وإغراض وأهداف الضريبة، ومع ظهور الدولة الحديثة بمواقعها المتطورة اقتصاديا واجتماعيا وسياسيا وازدياد حجم الأنفاق العام، فقد أدى ذلك إلى ظهور أنواع كثيرة من الضرائب من أجل تلبية حاجات الدولة المستمرة من موارد مالية. فظهرت ضريبة الدخل لأول مرة عام 1799 في بريطانيا وفرضت الضريبة على الأرض وذلك لتغطية النفقات العسكرية، وبعد انتهاء الحرب ألغيت هذه الضريبة ثم أعيدت بشكل واسع عام 1842. كما ظهرت ضريبة الدخل في الولايات المتحدة عام 1861 إبان الحرب الأهلية وألغيت بعدها. ومع تطور النظام في الولايات المتحدة صدر قانون يشرع ضريبة الدخل وينظمها عام 1913.

(1) موسى، حسن فلاح: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إداريا وقضائيا. عمان: نقابة المحامين. 1988. ص2.

ومع انتهاء الربع الأول من القرن العشرين، حيث كانت معظم الدول العربية تقع تحت الاستعمار فقد بدأت تدخل القوانين والأنظمة والتشريعات الضريبية إلى المنطقة العربية من خلال الاستعمار، وهذا ما يبرر وجود الأثر الكبير لدول الاستعمار في القوانين والأنظمة الضريبية العربية التي أخذت منه كثيرا من مفاهيمها، وقد أدى ضعف الهيكل الاقتصادي العربي وعدم تطوره بشكل يتناسب مع التطور الموجود في الدول الرأسمالية إلى بقاء هذا الأثر في كثير من التشريعات العربية.

الفرع الثاني

نبذة تاريخية عن تطبيق الضريبة في فلسطين وتطوراتها

ضريبة الدخل:

تتعدد مرجعية القوانين المفروضة في السلطة الوطنية الفلسطينية إلى قوانين وأوامر وتعليمات وأنظمة صدرت خلال الفترات التاريخية منذ فترة الانتداب البريطاني حتى وقتنا الحاضر. ففي فترة الانتداب البريطاني صدرت الضرائب الغير مباشرة مثل الرسوم الجمركية وضريبة الإنتاج كما حددت في قانون الضريبة رقم 1927. وفرضت البلديات والمجالس القروية ضرائب محلية مثل ضرائب الحرف والمهن وضريبة النفايات وفرضت ضريبة الدخل ورأس المال في فلسطين قبل الحرب العالمية الثانية ثم نظمت في القانون رقم 13 عام 1947. وما بين عامي 1948 و 1967 بقيت الضرائب المفروضة منذ الانتداب بدون تغيير، وقامت الحكومة الأردنية بإصدار قوانين ضرائب جديدة لتحل محل قوانين الانتداب، وهي تشبه بنسبة كبيرة الضرائب السائدة خلال فترة الانتداب مع بعض التعديلات⁽¹⁾.

وفي الفترة من عام 1967 إلى عام 1994 تم تعديل معدلات ضريبة الدخل التصاعدية من 5% إلى 55% ولثماني شرائح دخل وتم رفع ضريبة أرباح الشركات إلى 38.5% في الضفة الغربية والى 37.5% في قطاع غزة، وفي عام 1986 تم فرض رسوم ضرائب الشراء

(1) صبري، نضال رشيد: القطاع العام ضمن الاقتصاد الفلسطيني. رام الله: المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية.

والجمارك على واردات المناطق الفلسطينية من الخارج وفرضت ضريبة إنتاج على المنتجات الجديدة وتم تغيير نظام تحصيل الضرائب بالنسبة لضريبة الدخل واستبدل بنظام السلف المحصلة مقدما على عشرة دفعات بالسنة.

وقد صدرت عدة أوامر عسكرية عدلت بموجبها القانون رقم 25 لسنة 1964 الذي طبق في الضفة الغربية والقانون رقم 13 لسنة 1947 الذي طبق في قطاع غزة وقد أفرغت تلك التعديلات القوانين الأصلية من محتواها. ان جميع تلك التعديلات باطلة لأنها تتعارض مع أحكام المادة 43 من اتفاقية لاهاي لينة 1907 وكذلك المادة 64 من معاهدة جنيف الرابعة لسنة 1944. وبموجب الموائيق فأن القوانين المرعية التي كانت سارية المفعول وقت الاحتلال هي القوانين الواجبة التطبيق ولا يجوز تعديلها أو استبدالها. ومن هذه القوانين قانون ضريبة الدخل⁽¹⁾. وبعد عام 1994 أصبحت الضرائب المباشرة والمحصلة ضمن صلاحيات السلطة الوطنية الفلسطينية كما نص البند الأول من المادة الخامسة من الملحق الأول لبروتوكولات باريس الاقتصادية وتم تعديل الشرائح والنسب الضريبية من قبل السلطة الوطنية اعتبارا من عام 1995 كما خفض الحد الأقصى لضريبة الدخل إلى 20%. وفي شهر كانون أول عام 2004 تم الإقرار النهائي لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني الذي بدأ بتطبيقه اعتبارا من بداية عام 2005 وقام القانون الجديد بتعديل الشرائح الضريبية وعدل الحد الأقصى لمعدل ضريبة الدخل إلى 16%.

ضريبة القيمة المضافة:

في شهر آب عام 1976 استحدثت الدولة العبرية ضريبة جديدة سميت ضريبة القيمة المضافة وذلك بموجب القانون التنفيذي رقم 31 لعام 1976 المتعلق بالرسوم والمكوس دون الإعلان عن فرضها كضريبة جديدة، بل فرضت تحت اسم نظام الرسوم على منتجات محلية (أدارة دفاتر حسابات) وتم تطبيق هذه الضريبة في كل من الدولة العبرية والقدس والضفة الغربية وقطاع غزة. وقد استندت هذه الضريبة إلى القانون الأردني رقم 16 لعام 1963،

(1) عراقوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل. نابلس: بلا ناشر: 1983. ص 5.

وبذلك احدث تشريع جديد الى القوانين الضريبية التي كان معمولاً بها في ذلك التاريخ وفرضت الضريبة أصلاً بنسبة 8% ورفعت إلى 12% عام 1977 ثم إلى 17% عام 1983 ثم 18% عام 1991 و عدلت لاحقاً عام 1994 إلى 17%⁽¹⁾.

وأستمرت هذه النسبة في الأراضي الفلسطينية إلى تاريخ السابع من أيلول عام 2005، في حين تم رفعها إلى 18% في الدولة العبرية من بداية عام 2003 إلى أن تم العدول عن هذه النسبة والعودة إلى 17% اعتباراً من شهر أبريل عام 2004. وانخفضت هذه النسبة في الدولة العبرية إلى 16.5% اعتباراً من 2005/9/1 في حين انخفضت إلى 16% اعتباراً من 2005/9/7 في فلسطين⁽²⁾.

وقد كان للضريبة المضافة أهمية كبيرة حيث بلغت عام 87/86 حوالي 176 مليون دولار أي ما نسبته 35% من جميع إيرادات سلطات الاحتلال والبالغة 507 مليون دولار لنفس الفترة. وقد قاومت القيادة الوطنية الموحدة للانتفاضة الفلسطينية الأولى تلك الضريبة لما تمثله من هيمنة وتكريس للاحتلال، ودعت المواطنين في العديد من بياناتها إلى عدم دفع تلك الضريبة وجميع الضرائب الأخرى، كما دعت جميع موظفي دوائر الضريبة إلى الاستقالة وعدم التعاون مع الاحتلال في جمع تلك الضرائب مما أدى إلى أن أصبح جميع مدراء دوائر الضريبة وجميع مأموري التقدير من اليهود الذين ليس لهم أي هدف إلا خدمة مصالح الدولة العبرية، وقد أعطى مدير الدائرة صلاحيات اتخاذ القرارات المتعلقة بالمعاملات الضريبية والأمور الداخلية المتعلقة بالدائرة، وبذلك سمح تطبيق القانون من قبل الإدارة الإسرائيلية لتمديد صلاحيات مدير الدائرة إلى القيام بجميع الأعمال والمهام التي يقوم بها مأمور التقدير⁽³⁾.

(1) علاونة، عاطف: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، رام الله: بلا ناشر. 1992. ص 51

(2) اعلان مدير عام الجمارك والمكوس _ جريدة القدس يوم 2005/9/7. العدد 12951.

(3) علاونه، عاطف: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، مرجع سبق ذكره ص 34.

وقد أعطت المادة السادسة من بروتوكولات الاتفاق الاقتصادي الفلسطيني الدولة العبرية الموقع في باريس يوم الجمعة الموافق 29 نيسان عام 1994 الأساس القانوني للاستمرار في فرض ضريبة القيمة المضافة من قبل السلطة الوطنية الفلسطينية.

وبعد استلام السلطة الوطنية الفلسطينية إدارة الضرائب اعتباراً من مطلع عام 1995 فقد قامت السلطة الوطنية الفلسطينية بدعوة جميع المكلفين للتسجيل في دوائر ضريبة القيمة المضافة، كما قامت بتسوية جميع الملفات المتعلقة في الإدارة الضريبية خلال فترة الانتقضة بحيث أعطت خصماً مقداره 35% لمن يدفع الضريبة المستحقة عليه ثم أخذت هذه النسبة بالتناقص إلى 20% وإلى 15% وإلى 10% كذلك تم تقسيط مبلغ الضريبة لمن لم يستطع من المكلفين دفعها مرة واحدة وكذلك تم إلغاء جميع الغرامات والفوائد التي كانت قد سجلتها دوائر الاحتلال⁽¹⁾.

كما تبدلت الأهداف والسياسات الضريبية بحيث أصبحت الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة تشكل الجزء الأكبر من الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية فأصبحت أهداف السياسة الضريبية الرسمية هي:

الهدف الأول: هدف مالي.

الهدف الثاني: هدف اقتصادي.

الهدف الثالث: هدف اجتماعي.

الهدف الرابع: هدف سياسي.

وفي عام 1996 بلغت إيرادات ضريبة القيمة المضافة 234.8 مليون دولار أي ما يشكل 41% من مجموع الإيرادات لنفس العام⁽²⁾.

(1) علاونة، عاطف: السياسات الضريبية الفلسطينية. نابلس: مركز البحوث والدراسات الفلسطينية. 1997. ص29.

(2) www.pnic.gov.ps/arabic/economy/budj1996 مركز المعلومات الوطني الفلسطيني 2005/8/15

وتستمر دوائر ضريبة القيمة المضافة بتطبيق ما نص عليه النظام الصادر من قبل سلطات الاحتلال عام 1976 دون أي تعديل جوهري معتمدة في تعاملها مع المكلفين على تعميمات وتعليمات متفرقة.

ويلاحظ على هذا النظام ما يلي:

1. صدر هذا النظام زمن الاحتلال المباشر وكان له أهدافه في السيطرة والدمج والإحاق الاقتصادي للأراضي الفلسطينية بالاقتصاد اليهودي.
2. لم يراعي خصوصية الاقتصاد الفلسطيني بل كان متكاملًا مع طبيعة المؤسسة العسكرية الاحتلالية في الحصول على أكبر دعم ممكن.
3. عدل هذا النظام عددا كبيرا من المرات وكان الغرض من التعديلات هو زيادة الحصيلة المادية.
4. الغموض الكبير في معنى التعريفات الواردة في النظام بالإضافة إلى نقص في بعض التعريفات الضرورية للقانون.
5. إن متابعة النظام ومتابعة التعديلات تحتاج إلى خبراء متخصصين من أجل فهم النظام وملحقاته مما يعني أن المكلف لا يستطيع معرفة أي معنى لضريبة القيمة المضافة.
6. الضعف الكبير في صياغة عبارات النظام وعدم التزام النظام بالصياغات القانونية لجمله ولمواده.
7. الغرامات والعقوبات والفوائد التي ارتكز إليها النظام (مع عدم وجود أي حوافز للمكلف الفلسطيني) هي أكبر من أن يتحملها أي مكلف.
8. إن شعور المكلف الفلسطيني بأنه مازال يدفع ضريبة القيمة المضافة وفق نظام صدر في عهد الاحتلال يكفي لكي يعطي المكلف حافزا قويا للتهرب الضريبي ويذكر المكلف بواقع حال الضريبة في عهد الاحتلال.

وقد حققت ضريبة القيمة المضافة قفزة نوعية حيث بلغت 1915 مليون دولار حسب موازنة عام 2004 أي ما نسبته 62% من مجموع الإيرادات الضريبية وما يعادل 51% من مجموع الإيرادات المحلية في حين بلغت ضريبة الدخل والأرباح 170 مليون دولار فقط لنفس العام⁽¹⁾.

ويرى الباحث ان تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة الحالي هو بمثابة تطبيق لقانون موروث عن احتلال بائد حيث أن هذا القانون قد أصبح خارج حدود الزمان والمكان ولم يتم أي إصلاح أو تطوير لنظام قانون ضريبة القيمة المضافة بحيث تراعى خصوصية المكلف الفلسطيني وتتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية المتسارعة.

الفرع الثالث

النظام المالي الإسلامي

لقد بين لنا الله سبحانه وتعالى في القرآن العظيم نظاما ماليا متكاملًا وحدد لنا الإسلام أساسا عظيما يتضمن أحكاما تتصل بكافة الشؤون الاقتصادية، وجاءت أحكام الإسلام جامعة. لا تقف عند جماعة معينة أو فترة زمنية معينة بل تهى مرونتها للمسلمين لتكيفها تبعاً لظروفهم وأحوالهم بما يفسر سر عظمة الإسلام وخلوده. ولقد اجتهد السلف الصالح في الكشف والاستنباط الفقهي بما يتفق وظروف عصرهم وخلفوا لنا ميراثاً ضخماً يعكس عقليات الأزمان المتعاقبة والمدارس الفقهية التي عاصرت الإسلام وارتبطت به في مختلف شؤون حياتها⁽²⁾.

ويعني النظام المالي مجموعة المبادئ والقوانين والقرارات التي تستند إليها المعاملات المالية والأدوات المالية، بينما تعني السياسة المالية أسلوب إدارة الإيرادات العامة والنفقات العامة في إطار النظام المالي. ومن وجهة النظر الإسلامية فإن النظام المالي الإسلامي يستند إلى التشريع الإلهي والسياسة المالية تتفق مع التعاليم الإسلامية ولا يجوز اتباع السياسات التي تخالف الشريعة الغراء.

(1) www.pnic.gov.ps الاقتصاد الفلسطيني في ظل انتفاضة الأقصى 2005/8/20

(2) القاضي، عبد الحميد: مرجع سبق ذكره. ص360.

وبيت المال هو جزء من نظام المجتمع الإسلامي ودعامة قوية من دعائم حياته، فهو المكان الذي يضم الأموال المتجمعة من وجوه مختلفة تحت يد الخليفة أو الوالي والذي ينفقها في ما أمر الله به أن توضع وبما يصلح شؤون الأمة في السلم وفي الحرب.

وطرق التمويل في النظام الإسلامي هي:

1 _ الخراج وهو ما يفرض على الأرض التي فتحها المسلمون حرباً أو صلحاً، وذلك جزء من إنتاج الأرض مساهمة في نفقات الدولة.

2 _ الجزية: وهي ما يفرض على رؤوس أهل الذمة، وهم الذين يستمرون على دينهم ويدخلون في عهدة المسلمين يعيشون بينهم لهم ما للمسلمين وعليهم ما على المسلمين.

3 _ خمس الغنائم: وهي خمس الغنائم التي تقع في أيدي المسلمين من جيوش المشركين، وهي لله ولرسوله ولذوي القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل، وان الأربعة أخماس الباقية هي للمقاتلين الذين استولوا على تلك الغنائم.

4 - عشر التجارة: وهي فرض ضريبة على تجارة المسلمين وأهل الذمة وكذلك على أهل الحرب إذا مروا بتجارتهم في أرض المسلمين، وهي تخرج مخرج الزكاة على المسلمين أي ربع العشر إذا بلغت قيمتها النصاب أما الذمي فأن عليه في تجارته نصف العشر، وأما المحارب فأن عليه نصف العشر كاملاً.

5 _ الزكاة: من الواضح أن الخراج والجزية وخمس الغنائم على الوجه المعروف لم يعد لها مكان في المجتمع الإسلامي اليوم وذلك بعد أن توقفت الفتوحات الإسلامية. ولكن الزكاة هي ركن من أركان الإسلام الخمسة. وقد سلك الإسلام في إقرار هذه الفريضة في نفوس المسلمين طريقتين: طريقة الترغيب في ثواب الله ورحمته بمضاعفة الحسنات، أما الطريق الثاني فهو

طريق الترهيب من سخط الله وعذابه لمن شح وبخل ومنع حق الله وحق العباد في ما بين يديه من فضل الله⁽¹⁾.

وتؤخذ الزكاة من كل شئ يعتبر أصلا من أصول المنافع في الحياة فتؤخذ من الإبل والبقر وما شابهها، ومن الطعام كالحبوب والتمر والزبيب ومن النقود وكذلك عشر التجارة⁽²⁾.

هذه هي أهم معالم النظام الإسلامي وليس هذا البحث مجال تفصيل لهذه المعالم وإنما أراد الباحث أن يبين التباين ما بين الزكاة والضريبة والتي اختلط أمرهما ما بين الباحثين والفقهاء.

ويمكن أيجاز التباين بين الزكاة والضريبة بالآتي:

آ- الزكاة عبارة عن تكليف ألزمتنا الله بها شرعا، تجب على الأغنياء ومن توافرت فيهم شروط الزكاة. أما مصدر الإلزام في الضريبة فهو القانون الوضعي ومقابل خدمات تقدمها الدولة للمواطنين.

ب- مصارف الزكاة محدودة ومنصوص عليها في القرآن الكريم ولا يحق لحاكم أو منظمة أو فرد أن يغير بها، أما الضريبة فليست لها جهة محددة بل قد ينتفع بها الغني دون الفقير.

ج- الزكاة لا تمتلكها الدولة بل إن يد المسلم عليها يد وكالة، أما الضريبة فيد الدولة عليها يد تملك تتصرف بها كما تشاء.

د- الزكاة تؤخذ على رأس المال المتداول والأرباح بنسب يتحملها المال ولا تشكل عبئا ثقيلا عليه وهي لا تطال الأصول الثابتة والآلات المصنعة والمنشآت التجارية مراعاة لدورها في الإنتاج.

(1) القاضي، عبد الحميد محمد: مرجع سبق ذكره. ص369_389.

(2) الهيني، عبد الرزاق: المصارف الإسلامية بين النظرية والتطبيق. عمان: دار اسامة للنشر والتوزيع. 1998. ص660_661.

هـ- تأخذ الضرائب تكليفا قانونيا على أساس أنها عقد تضامني اجتماعي ما بين الفرد والدولة ولا تميز بين مسلم وذي، أما الزكاة فهي ليست عقدا بين الدولة والفرد ولا يخرجها غير المسلم.

و- الزكاة ليست نظرية قابلة للجدل والتغيير والتبديل بل هي فريضة شرعية إلهية عادلة وثابته، وليست تنازلا عن الأموال. لقوله تعالى (وأنفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه) فالمال لله تعالى والإنسان مستخلف فيه وليس مالكا حقيقيا له حتى يتنازل عنه ويمن به على ربه بل ينفقه كما أمر مالكة وهو الله وكيف يشاء⁽¹⁾.

(1) السقا، مرهف: هل الزكاة ضريبة www.katakji.org 2005/8/20

المبحث الثاني

قواعد فرض الضريبة ونطاقها

الفرع الأول

قواعد فرض الضريبة

تفرض الضريبة عموماً بموجب قوانين خاصة بها وتحدد وعاء الضريبة ومعدلاتها والمكلفين بها وشروط ومواعيد وكيفية تحصيلها والإعفاءات والإستثناءات منها وغير ذلك من الجوانب الأساسية التي تكفل تحقيق الأهداف الضريبية وتنفيذ السياسات العامة الاقتصادية والاجتماعية للدولة وتحرص الدولة على إحترام المبادئ والقوانين الضريبية عند فرض الضريبة وذلك من أجل التخفيف من حدتها وجعلها مقبولة ومستساغة لدى الأفراد لان الإخلال بهذه القواعد مدعاة لقيام الدولة بظلم الأفراد وتعسفها في استعمال حقها في فرض الضرائب عليهم.

وتتلخص هذه القواعد بما يلي:

أولاً: قاعدة المساواة أو العدالة. وتحقيقاً لهذه القاعدة التي ترى ضرورة اشتراك كل شخص في الدولة سواء أكان شخصاً طبيعياً أو معنوياً في دفع الضرائب. وهنا لا بد من النظر بالأعتبار للمبدأين التاليين.

المبدأ الأول: عمومية الضريبة: لا بد من الأخذ بالأعتبار العمومية الشخصية والعمومية المادية. وتعني العمومية الشخصية هي أن تفرض الدولة ضريبتها على جميع الأشخاص الخاضعين لسيادتها أو التابعين لها من المواطنين والأجانب الذين يقيمون فيها على حد سواء، أو ما يعرف بالعدالة الضريبية الأفقية. وفرض الضريبة على المواطنين دون الأجانب المقيمين على ارض الدولة فيه ابتعاد عن مبدأ الإقليمية حيث أنها تعطي الأجانب امتيازاً على المواطنين⁽¹⁾.

(1) حجازي، المرسي السيد: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق. الاسكندرية: الدار الجامعية. 1998. ص 49_51.

كما أن فرض الضرائب على عامة الشعب دون رجال السياسة أو الدين فيه مجافاة لمنطق العدالة. على أن هذا لا يمنع المشرع من الخروج عن هذا المبدأ أحيانا والنص صراحة على إعفاء بعض الأشخاص لأسباب اجتماعية أو عائلية كما في إعفاء حد أدنى من الدخل تأميناً للمعيشة كما قد يكون الإعفاء لأسباب سياسية كما في إعفاء السلكين السياسي والقنصلي من الضرائب المترتبة على رواتبهم ومخصصاتهم التي يستلمونها وذلك مراعاة للاتفاقيات والأعراف الدولية والمعاملة بالمثل بين الدول.

وتعني العمومية المادية أن تخضع كافة الأموال الموجودة في إقليم الدولة وضمن سيادتها للضرائب. فالضرائب على الأبنية والأراضي مثلا يجب أن تفرض على جميع المباني والأراضي الموجودة في إقليم الدولة باستثناء ما تنص عليه القوانين من إعفاء لبعض الأراضي غير المنتجة (البور) وكذلك تفرض الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية وأرباح المهن الحرة التي تتحقق داخل الدولة وخلال مدة معينة ألا إذا نص القانون على إعفاء بعض الأرباح من الضريبة رغبة في تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية كما في بعض الإعفاءات الخاصة بقوانين تشجيع الاستثمار⁽¹⁾.

المبدأ الثاني: مراعاة المقدرة المالية لكل مكاف: أي أن الضرائب يجب أن لا تفرض على جميع الأشخاص بنفس المقدار وذلك بسبب اختلاف دخول الأشخاص بدرجات كبيرة وأن على كل شخص أن يدفع المبلغ الذي يتناسب مع حجم دخلة الذي يحصل عليه مع الأخذ بعين الاعتبار ظروفه الشخصية والعائلية وهو ما يعرف بالشخصية الضريبية.

وعند البحث في العدالة الضريبية فإنه يجب التمييز بين نوعين من العدالة. وهما العدالة الأفقية وذلك بخضوع كافة الأفراد والمكلفين المتساويين في الدخل والظروف الاجتماعية والاقتصادية لنفس المعدل والنسبة والشريحة الضريبية بحيث تكون الضريبة المستوفاة منهم متكافئة ومناسبة لقدراتهم وأوضاعهم العامة. بينما تتحقق العدالة العمودية من خلال النسب التصاعدي للضرائب، خصوصا الضرائب على الدخل، التي تتميز بتصاعد معدلاتها لتلائم

(1) المحاميد، موفق سمورعلي: الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل. عمان: المكتبة القانونية. 2001. ص 16.

اختلاف المقدرة على الدفع واختلاف الشرائح الضريبية التي يقع ضمنها الأفراد وفقاً لملائمتهم المادية. كما تتفق العدالة الضريبية حسب درجات الحاجة للاستهلاك أو الإنفاق لدى المواطنين بما يعرف بالضرائب الغير مباشرة على الأصناف الكمالية وأصناف الترف التي تكون بنسب تختلف عن الأصناف ذات الاستهلاك الشعبي أو الضروري.

ثانياً: قاعدة وفرة الحصيلة⁽¹⁾:

وذلك من خلال اختيار الوعاء أو الأوعية الضريبية التي تساهم ضريبتها بأقصى طاقة ممكنة في خزينة الدولة وتوفير المصادر المالية اللازمة للقيام بمهام الدولة الاقتصادية والاجتماعية، وتقديم الخدمات على احسن وجه ممكن.

ووفرة الحصيلة: تعني استمرارية الإيرادات الضريبية واستقرارها نسبياً بموارد يمكن الاعتماد عليها وزيادتها بالشكل المناسب عند الضرورة. فالضرائب على الدخل في الدول المتقدمة تتميز بوفرة الحصيلة، بسبب ارتفاع معدل الدخل الفردي، خلافاً للأوضاع في الدول الفقيرة أو النامية التي تتميز بارتفاع مستوى النفقات، فالضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك تكون وافرة. كما أن الضرائب على الاستيراد تتميز بالوفرة عند اتساع الحركة التجارية بين الدول.

ثالثاً: قاعدة اليقين⁽²⁾:

وتعني هذه القاعدة الوضوح والتأكد والقناعة لدى المكلف من أنه يدفع ما يستحق عليه من ضرائب وفق قانون واضح دون تمييز أو تحيز أو ظلم وما إلى ذلك من عوامل قد تؤدي إلى تهربه.

(1) خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي. عمان دار وائل للطباعة والنشر 2000. ص 102.
(2) علاونه، عاطف: جبريل، عوده: السياسات الضريبية الفلسطينية - تقييم اولي نابلس: مركز البحوث والدراسات الفلسطينية 1997. ص 60.

وتقضي هذه القاعدة ببساطة إجراءات احتساب الضريبة المستحقة، وبساطة إجراءات دفعها وتحصيلها وكل ما يشجع المكلف على أداء التزاماته من الضرائب المختلفة بمبالغها وأوقاتها المحددة. أما تغيير القوانين الضريبية باستمرار وبأوقات متفاوتة فلا يساهم في تحقيق قاعدة اليقين هذه.

رابعاً: قاعدة الملائمة:

أن تكون المواعيد المتعلقة بتحصيل الضرائب متلائمة مع ظروف المكلف وأوضاعه. ذلك أن تحصيل الضرائب على أرباح الشركات التجارية والصناعية قبل تحقيق تلك الأرباح يثير الكثير من الشكوك والتساؤلات، كما أن مطالبة المكلفين بالضريبة المستحقة على الأرباح بعد مضي فترة طويلة سيكون أمراً ليس سهلاً لأن المكلف إما أن يكون قد انفق تلك الأرباح أو قام باستثمارها في أوجه أخرى. وتستعمل الدوائر الضريبية أسلوب الحوافز لتحصيل الضرائب بوقتها كما أنها تستعمل أسلوب التقسيط، وأسلوب السلفيات، ويعتمد أسلوب السلفيات على الدفع المقدم لضريبة الأرباح خلال العام دون الانتظار حتى صدور البيانات المالية، ويستند أسلوب السلفيات في التحصيل على أن تحقيق الأرباح يتم خلال العام وليس بنهاية الفترة المالية، فالبيانات المالية هي فقط كاشفة للربح.

خامساً: قاعدة الاقتصاد في النفقات⁽¹⁾:

وتعني هذه القاعدة ضرورة أن تعمل الدولة على ضغط نفقات تحصيل الضريبة مقارنة بما يدفعه المكلف إلى الخزينة العامة من حصيلة الضرائب. وتظهر أهمية هذه القاعدة في الدول النامية حيث ترهل الجهاز الإداري وعدم الاستفادة من التقنيات الحديثة في ربط وتحصيل الضريبة، كما أن نفقات تحصيل ضريبة الدخل الزراعي تكون عالية لصعوبة تحديد مطرح أو وعاء الضريبة. ولا خير في ضريبة تؤخذ من المكلف وينفق معظمها كمصاريف في سبيل تحصيلها.

(1) خصاونه، جهاد سعيد: مرجع سبق ذكره. ص 104.

الفرع الثاني

نطاق تطبيق الضريبة

ويمكن إرجاع نطاق تطبيق القانون الضريبي إلى ثلاثة مبادئ وهي⁽¹⁾:

مبدأ التبعية السياسية.

مبدأ التبعية الاقتصادية.

مبدأ التبعية الاجتماعية.

أما التبعية السياسية فهو أن تفرض الضريبة على المواطن، أي على رعايا الدولة التابعين سياسياً وقانونياً لها بغض النظر عن مواقع أموالهم أو مزاولتهم لنشاطهم ويتمتعون بجنسية تلك الدولة وهذا المبدأ هو ما يعرف بمبدأ الجنسية. ومن عيوب هذا المبدأ أنه يتعارض مع قوانين الدول الأخرى وقد يؤدي إلى الازدواج الضريبي كما انه يؤدي إلى إعفاء دخل الأجانب الذين يحصلون عليه في إقليم الدولة⁽²⁾.

أما التبعية الاقتصادية أو ما يعرف بمصدر الدخل أي مصدر تحقق الدخل أو مصدر الأموال. وهنا لا بد من تحديد مصدر الدخل بشكل دقيق وتحديد مفهومي المواطنة والأقامة.

وتعرف التبعية الاجتماعية أو ما يسمى بمبدأ الإقامة وهو حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي توتى إلى الأشخاص المقيمين بالدولة بغض النظر عن مصدر الدخل.

وتختلف الدول فيما بينها باتباع أي من الضوابط الثلاثة للإخضاع الضريبي.

(1) حجازي، المرسي السيد: مرجع سبق ذكره. ص 97-100.

(2) عرقاوي، مصطفى محمد: مرجع سبق ذكره. ص. 27.

المبحث الثالث

أنواع الضرائب وخصائصها

إن الضرائب قد تفرض طبقاً لتدفق الدخل على المكلف، على شكل عوائد من عناصر الإنتاج المختلفة وهذا ما يعرف بالضرائب المباشرة. وأما طبقاً لتحقيق الأنفاق بنوعيه الاستهلاكي والاستثماري وهو ما يعرف بالضرائب الغير مباشرة.

الفرع الأول

تصنيف الضرائب

أولاً: الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة. لقد حاول الطبيعيون في القرن الثامن عشر إخضاع الضريبة على إنتاج الملكية الزراعية وكان أن نادى الثورة الفرنسية بمبادئ الطبيعيين. كما نادى هنري جورج خلال القرن التاسع عشر استناداً إلى نظرية ريكاردو بفرض ضريبة وحيدة على الربح العقاري دون فرض أي ضريبة على الدخل أو الثروة المنقولة. كما صاحب فترة ازدهار حركة التصنيع في أوروبا ظهور نظرية أخرى دعى إليها تير THIERS بالاقتصار على فرض ضريبة وحيدة على المواد الأولية. كما ندد بعض الاشتراكيين في مطلع القرن العشرين بالضرائب على الأنفاق بوصفها ضرائب غير عادلة، وقاموا بفرض ضريبة وحيدة على الدخل تحل محل جميع الضرائب الأخرى.

كما نادى رجل الصناعة الفرنسي SCHUELLER عام 1956 بفرض ضريبة وحيدة على الطاقة الكهربائية والبتترول⁽¹⁾.

ورغم المحاولات المستمرة لأنصار الضريبة الوحيدة في سبيل إظهار ما تتطوي عليه فكرتها من مزايا ألا أنها لم تقوى على مواجهة العديد من أوجه النقد ومنها:

1_ صعوبة اختيار العنصر الذي يقتصر عليه سريان الضريبة الوحيدة نظراً لتعدد الآراء بشأن تحديد وعائها.

(1) البطريق، يونس احمد: **النظم الضريبية**. القاهرة: الدار الجامعية للطباعة والنشر. 1998. ص 15.

Danial-Rops,F.Schuller etc.il Supprimer Les Imports 1957

2_ ابتعاد الضريبة الوحيدة عن تحقيق قدر كاف من العدالة الضريبية باعتبار أن الضريبة الوحيد هي التي تسير في اتجاه واحد.

3_ عدم تعدد العناصر الخاضعة للضريبة وبالتالي اقتصار سريانها على فئات معينة من المكلفين دون غيرهم. ويؤدي عدم مرونتها إلى انخفاض حصيلتها وإلى ازدياد شعور الخاضعين لها بفداحة عبئها مما يدفعهم إلى التهرب منها.

4_ قصور نظام الضريبة الوحيدة عن تلبية احتياجات الدولة بحيث تعجز الضريبة الوحيدة عن الوفاء بكل وظائف السياسة المالية⁽¹⁾.

والصور الحديثة للأنظمة الضريبية في جميع الدول تقوم على أساس نبذ الضريبة الوحيدة وفرض ضرائب متعددة أو موحدة بما يتضمن ذلك من أسس الإخضاع الضريبي (الدخل_ رأس المال الثروة _ المعاملات _ الاستهلاك أو الأنفاق) وعند لجوء الدولة إلى نظام تعدد الضرائب فأن عليها مراعاة الأمور التالية⁽²⁾:

1- تجنب تكرار فرض أكثر من نوع ضريبة على نفس العنصر مما يدفع المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة أو التخلص من عبئها.

2- إيجاد التنسيق بين القواعد المختلفة للإخضاع الضريبي وعدم إغفال بعض العناصر الضريبية.

3- الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجموعه حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة إلى الإخلال بأبعاد هذه العدالة.

4- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يعينها النظام الضريبي بحيث يتعين السعي لزيادة حصيلة ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيلة ضريبة أخرى اقتضت الظروف إلى الحد من حصيلتها.

(1) البطريق، يونس احمد: مرجع سبق ذكره. ص 16.

(2) البطريق، يونس احمد: مرجع سبق ذكره. ص 27.

ثانياً: الضريبة على الأشخاص والأموال:

الأصل في الضريبة أن تفرض على الأشخاص سواء أكانوا طبيعيين أو اعتباريين، ولكن الضريبة على الأشخاص هنا تأخذ المفهوم الذي يكون فيه الوجود الإنساني هو المادة الخاضعة للضريبة. حيث يدفع الفرد نفس القدر من المال بغض النظر عن دخله أو استهلاكه أو ثروته أو ظروفه الشخصية. ويمكن تقسيم أفراد المجتمع إلى طبقات حسب مراكزهم المالية ويدفع كل منهم ضريبة متساوية حسب ما يدفع أبناء طبقته، وقد فقدت هذه الضريبة مكانتها بسبب إهدارها للكرامة الإنسانية وإصباغها صبغة السلعة على الإنسان⁽¹⁾.

ثالثاً: الضريبة العينية والضريبة الشخصية:

والضريبة العينية هي التي تنصب على الوعاء الضريبي دون الاهتمام بشخص المكلف وظروفه ومنها الضريبة الجمركية والضريبة على الاستهلاك والضريبة على الأرض.

أما الضريبة الشخصية فهي التي تراعي، عند فرضها على المال الخاضع لها ظروف المكلف الشخصية من حيث إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة ومراعاة الأعباء العائلية وخصم بعض المصاريف الشخصية والعلاجية والطبية، وكذلك التمييز بين الدخل حسب مصدره، كما قد يتم التصاعد في سعر الضريبة⁽²⁾.

والاتجاه الحديث يميل إلى الأخذ بالضرائب الشخصية والسعي الحثيث لمراعاة ظروف المكلف، ونقل الأهمية النسبية للضرائب ذات الطابع العيني تدريجياً مع تقدم المجتمعات إلا في حالات خاصة.

(1) بركات، عبدالكريم صادق: مرجع سبق ذكره. ص. 83.

(2) بركات، عبدالكريم صادق: مرجع سبق ذكره. ص. 89.

الفرع الثاني

الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

ليس من الممكن تحقيق الفصل الواضح والتمييز القاطع بين كلا النوعين، ويمكن

الاسترشاد ببعض المعايير ومنها:

آ. معيار طريقة التحصيل (المعيار الإداري):

وتعتبر الضرائب مباشرة إذا كانت تجبى بناء على جداول يبين فيها اسم المكلف والمال الخاضع للضريبة ومبلغ الضريبة. وتعتبر غير مباشرة إذا كانت تجبى بواسطة حدوث وقائع أو تصرفات يرتب عليها القانون استحقاق الضريبة كعمليات البيع أو الإنتاج أو الحدود الجمركية وقد يقوم التقسيم على أساس الإدارة الضريبية التي تقوم بالتحصيل.

ب. معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة:

وتعتبر الضريبة مباشرة إذا فرضت على مادة تتميز بالثبات والتجدد المستمر أي أن الضرائب المباشرة تصيب الثروة بذاتها سواء تحققت أو في طور التحقيق. أما الضرائب الغير مباشرة فأنها تصيب الأعمال المرتبطة بحركة الثروة واستخداماتها، وعندما تصيب الضريبة وقائع متقطعة فإنه من المتعذر وضع جداول لها ولذا توصف بأنها غير مباشرة.

ج. معيار نقل العبء الضريبي:

وهو يستند على أساس التفرقة بين دافع الضريبة والمتحمل لعبئها. أي التفرقة ما بين المكلف القانوني والمكلف الاقتصادي للضريبة، وتعتبر الضريبة مباشرة إذا لم يتمكن المكلف بها قانونا من نقلها إلى غيره بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

ويلاحظ صعوبة التمييز القاطع ما بين الضريبة المباشرة وغير المباشرة كما أن لكل من

الضريبتين مزايا وعيوب:

مزايا الضرائب المباشرة⁽¹⁾:

آ- ثبات حصيلتها ومرونتها: حيث تفرض على عناصر تتمتع بالثبات النسبي ويسهل زيادة حصيلتها برفع نسبتها.

ب- عدالة الضريبة: وذلك بتوزيع الأعباء وفقا لمقدرة المكلفين على الدفع أخذة بالاعتبار ظروفهم الشخصية ومراعاة تدرج أسعارها وتقدير الإعفاءات.

ج- الاقتصاد في الجباية: لكونها تفرض على عناصر ظاهرة يسهل حصرها وذلك دون عناء كبير.

د- إشعار المواطنين بواجبهم الوطني وشعورهم بالاعتزاز بمساهماتهم الواضحة والمباشرة في الأعباء العامة.

ولكن للضريبة المباشرة عيوب منها:

آ- البطء في تحصيلها ومرور فترة ما بين استحقاقها وربطها وتأكيد توريدها للخزينة العامة.

ب- ضخامة العبء تدفع المكلف للتهرب حيث أن فرضها بنسب مرتفعة على ذوي الدخل الكبيرة تحقيقاً للعدالة الأفقية يدفعهم إلى التهرب الضريبي، كما أن للعوامل النفسية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية اثر كبير في التهرب من دفعها.

أما الضرائب الغير مباشرة فأن لها من المزايا والعيوب الكثير ومنها:

المزايا:

آ- ارتفاع حصيلتها ومرونتها وارتفاع الحصيلة ناتج أساسا عن اتساع نطاقها. حيث تشمل الإنتاج والتداول والاستهلاك. وترتفع حصيلتها في فترات النمو والرخاء وتنخفض في فترات الكساد الاقتصادي.

ب- سرعة تحصيلها، حيث تتحقق عند تحقق عمليات التداول والأنفاق وذلك على مدار العام.

ج- إنها أكثر قبولا من الضرائب المباشرة لان المكلف يدفعها ولا يشعر بها ولا تضايقه فهي تضاف الى ثمن السلعة أو الخدمة كما انه يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، وعدم ظهورها

(1) جامعة القدس المفتوحة: المالية العامة. مقرر رقم 4342. نابلس: مطبعة النصر. ص 63.

يؤدي إلى عدم التهرب منها وبعكس الضرائب المباشرة والتي تكون عادة ثقيلة الوطأة على المكلف.

د- إنها أكثر مرونة من الضرائب المباشرة، فيكفي أن يرفع المشرع سعرها قليلاً حتى تزداد حصيلتها. كما أن استمرار ازدياد حاجات الإنسان وتنوعها يؤدي إلى زيادة حصيلة تلك الضرائب، كما أن حصيلة الضرائب الغير مباشرة تزداد في أوقات الانتعاش وتكتمش في أوقات الكساد⁽¹⁾.

هـ- إن عنصر الأجبارة في الضرائب الغير مباشرة أقل وضوحاً فقد يستطيع المكلف تخفيض استهلاك بعض السلع والخدمات أو استهلاك سلع وخدمات لا تفرض عليها هذه الضرائب، وعليه فإنه يمكن للمكلف أن يتحكم بمقدار ما يدفعه من ضرائب غير مباشرة.

وللضرائب الغير مباشرة عيوب أهمها:

أ- عدم عدالتها: حيث تفرض على استهلاك الأغنياء والفقراء على حد سواء، في حين أن نسبة أنفاق الفقراء من دخلهم أعلى من نسبة إنفاق الأغنياء

ب- ارتفاع تكاليف الجباية: حيث تتطلب إجراءات تقدير ومراقبة ونفقات تحصيل.

ج- عرفقتها للإنتاج والتداول: حيث تؤدي إلى ارتفاع الأسعار والحد من المنافسة.

وعموماً فإن الأنظمة الفنية الحديثة للضرائب وما رافقها من أساليب ربط وتحصيل قد قللت كثيراً من عيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة، بحيث أخذت التشريعات الحديثة بالتنوعين معاً وذلك لتحقيق أهداف المجتمع المتعددة وبما يتفق مع العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المنطقة الضريبية.

فالضرائب المباشرة والغير مباشرة مرتبطتان قانونياً من حيث الشكل فكل منهما قانونها الخاص والصادر عن السلطة التشريعية كما انهما مرتبطتان من حيث الموضوع، إذ يسعى كل منهما لتحقيق الأهداف الضريبية الخاصة بالمجتمع.

(1) خصاونه، جهاد سعيد: مرجع سبق ذكره. ص120.

التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة (1):

ليس من السهولة المطلقة التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة، ومع ذلك يمكن الاتفاق على بعض الأسس التي يمكن بها الحكم على نوعية الضرائب:

الأسس الإدارية: وهي تعتمد على أسلوب الإدارة في تحصيل الضريبة وجبايتها. فتعتبر الضريبة التي تفرض على الأموال أو على الدخل من الضرائب المباشرة، أما الضرائب التي تفرض على الاستهلاك أو الإنفاق فهي من الضرائب الغير مباشرة.

وتعتبر من الضرائب المباشرة تلك الضرائب التي يتم تحصيلها بواسطة جداول اسمية يتم تعريف اسم المكلف ودخله الخاضع للضريبة والشريحة الضريبية وكافة العناصر الضرورية لتقدير الضريبة، بينما تكون من الضرائب الغير مباشرة تلك التي يتم تقديرها وتحصيلها بمناسبة حدوث بعض الوقائع والتصرفات والتي لا يحتاج المكلف إلى الاتصال المباشر بإدارة الضريبة مسبقاً إلا وقت حدوث الواقعة أو التصرف ولا يحتاج إلى الوصول إلى الإدارة الضريبية.

الأسس الاقتصادية: فالضرائب المباشرة هي التي يستقر عبئها على الشخص دافعها، أما الضرائب الغير مباشرة فهي التي يستطيع دافعها أن يعكسها على شخص آخر، أي أن الضرائب المباشرة يكون المكلف القانوني والحقيقي هما واحداً، أما الضرائب الغير مباشرة فيقوم المكلف القانوني بدفعها ويقوم المكلف الحقيقي بدفعها للمكلف القانوني.

ألا أن هذه الأسس وبهذه الصورة منتقدة وذلك لأن فكرة نقل العبء الضريبي من مكلف إلى آخر تتوقف على ظروف العرض والطلب في السوق، فالمكلف الذي أستورد البضاعة من الخارج ودفع عليها الضرائب الجمركية يستطيع بسهولة ويسر أن ينقل عبئها للمستهلك في أوقات الرخاء وعندما تزداد الدخول ويرتفع فيها مستوى الطلب والعكس تماماً فإنه يضطر لتحمل هذا العبء كاملاً في أوقات الكساد، ويقل عندها الطلب. ومع ذلك تبقى الضرائب الجمركية من الضرائب الغير مباشرة حتى ولو لم ينتقل عبئها إلى المستهلك كلياً أو جزئياً.

(1) عتلم، باهر محمد: المالية العامة أدواتها الفنية وآثارها الاقتصادية. القاهرة: مكتبة نهضة الشرق. 1995. ص

وقد يتمكن التاجر من نقل عبء الضريبة إلى المستهلك برفع أثمان البضائع التي يتاجر بها بمقدار الضريبة على الدخل ومع ذلك تعتبر هذه الضريبة ضريبة مباشرة، لأن محاولة التاجر ستؤدي إلى زيادة الربح وبالتالي زيادة في الدخل الخاضع للضريبة⁽¹⁾.

الأسس العلمية: وهنا يتم النظر إلى وعاء أو مطرح الضريبة فهل له صفة الثبات والاستقرار؟ فالضرائب المباشرة هي التي تفرض على وعاء ضريبي ثابت ومستقر. ولكن السؤال الذي يثور هنا هو مدى الاستقرار والثبات، ففي حين تتمتع الرواتب والأجور بالاستقرار نجد أن توزيعات الأرباح لدى الشركات المساهمة لا تتصف بهذه الميزة ومع ذلك تعتبر الضريبة على الدخل في كلا الحالتين من الضرائب المباشرة.

أما الضرائب الغير مباشرة فهي التي تفرض بصورة عرضية أو متقطعة كما في ضريبة استيراد وتصدير السلع والخدمات وضريبة القيمة المضافة التي تعتمد على المبيعات.

ونظرة سريعة إلى تلك الأسس فإنه يصعب على أي باحث الاعتماد على أساس معين في التفريق ما بين الضرائب المباشرة والغير مباشرة ولا بد من الاستعانة بجوهر الأسس السابقة للتفريق ما بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة، وعموماً فإن الضرائب المباشرة هي التي يتحملها المكلف القانوني بصورة نهائية أو تصيب وعاء دائم يتجدد بصورة دورية أو تتولى إدارة الضرائب المباشرة أمر تحقيقها وجبايتها. وتكون غير مباشرة إذا تحملها المكلف الغير قانوني أو فرضت على صفقات ووقائع، أو إذا اعتبرت بأنها غير مباشرة من قبل الإدارة الضريبية⁽²⁾.

(1) خصاونه، جهاد سعيد: مرجع سبق ذكره. ص 116.

(2) خصاونه، جهاد سعيد: مرجع سبق ذكره. ص 118-121.

الفرع الثالث

الضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال:

أولاً: الضريبة على الدخل:

وتشكل الضريبة على الدخل أهمية بالغة في مختلف الدول المتقدمة والنامية على حد سواء وذلك لاعتبارات عديدة منها أنها: تعتبر ضريبة ثابتة ومتكررة ويعتبر الدخل المعيار الأفضل للتعبير عن المقدرة التكليفية للأفراد أي عن مقدرة الأفراد على الدفع⁽¹⁾.

وهنا يبرز السؤال: ما هو المقصود بالدخل وما هي الصور الفنية للضريبة على الدخل. وليس البحث هنا مجالاً للتفريق ما بين الدخل من وجهة النظر الاقتصادية وما بين الدخل من وجهة نظر المالية العامة. فالمقصود بالدخل حسب المفهوم الضرائبي هو أن يكون وفقاً لنظرية المصدر أو وفقاً لنظرية الإثراء.

فالدخل وفقاً لنظرية المصدر هو كل ثروة قابلة للتقويم النقدي ويتم الحصول عليها بصفة دورية وثابتة، أما الدخل وفقاً لنظرية الإثراء فإنه كل زيادة في المقدرة الاقتصادية للمكلف خلال فترة ما أياً كان مصدر هذه الزيادة.

ويأخذ علماء المالية العامة بأسلوبين رئيسيين في فرض الضرائب على الدخل وهما:

1- الضرائب النوعية على الدخل:

حيث تفرض الضرائب على فروع الدخل المختلفة حسب مصادر الدخل العديدة، فبعض الدخول يتأتى من العمل وبعضها يتأتى من الفوائد على رأس المال وبعضها من الأعمال التجارية والصناعية وأعمال الخدمات ويتم فرض نسب ضريبية مختلفة على كل نوع من أنواع الدخول. وتفرض ضريبة على الدخل (مرتببات وأجور) وضريبة أخرى على دخل رأس المال

(1) المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، مرجع سبق ذكره. ص 65.

(أرباح الأسهم والسندات) وضريبة أخرى على دخل المصدر المختلط (الأرباح التجارية والصناعية). ويطلق على كل ضريبة اسم الضريبة النوعية⁽¹⁾.

ويتميز هذا النظام باختيار أساليب التقدير والجباية والأسعار الضريبية الأكثر ملائمة لكل فرع من فروع الدخل وبذلك يأخذ بتنوع المعاملة المالية حسب مصادر الدخل. أن احتمالات تهرب المكلف من نوع من أنواع دخوله وارده ولكنه لا يستطيع أن يتهرب من جميع أنواع دخوله. وأن من عيوب هذا النظام هو احتمال ظهور ما يسمى بالازدواج الضريبي نظرا لتعدد الضرائب وفقا لتعدد مصادر الدخل كما أن نفقات جبايته كبيرة.

2- أسلوب الضريبة الموحدة على الدخل:

ويأخذ هذا النظام بتوحيد الأسعار الضريبية وتوحيد أحكام الوعاء الضريبي وإجراءات الربط والتحصيل ومطالبة المكلف بتقديم إقرار واحد عن جميع إيراداته لأدارة الضرائب. وعليه فإن هذا النظام اقرب إلى تحقيق العدالة الاجتماعية، وفيه يتم مراعاة المقدرة المالية للمكلف، ويقوم المكلف بتقديم إقرار ضريبي واحد بدلا من إقرارات متعددة. ويتطلب هذا النظام من المكلف وعيا ضريبيا وأمساك حسابات منتظمة تساعد على حصر جميع الإيرادات بطريقة دقيقة⁽²⁾.

ثانيا: الضريبة على رأس المال⁽³⁾: ويتطلب الأمر هنا التفرقة ما بين الضريبة على الدخل المتولد من رأس المال والضريبة التي تفرض على رأس المال نفسه. وتشكل الضرائب على رأس المال خطرا حيث أنها قد تؤدي إلى القضاء على الوعاء الضريبي نفسه، ويفضل أن لا تكون مكرره وان يتم اللجوء إليها في الحالات الاستثنائية كحالات الحروب والأزمات. ومن أمثلتها أيضا فرض الضريبة على انتقال الملكية.

(1) نعوش، صباح: الضرائب في الدول العربية. الدار البيضاء: المركز الثقافي العربي. 1987. ص 29.

(2) المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة: مرجع سبق ذكره.

(3) بركات، عبد الكريم صادق: مرجع سبق ذكره. ص 105.

ثالثا: الضرائب على الأنفاق:

وهي التي تفرض عند استعمال الدخل وأنفاقه وهنا يجب التفريق بين الأنفاق الاستهلاكي والأنفاق الرأسمالي والأنفاق الاستثماري، حيث تعتبر الضريبة على الأنفاق الرأسمالي والأنفاق الاستثماري من ضمن الضرائب على رأس المال في حين أن الضرائب على الأنفاق الاستهلاكي هي من ضمن الضرائب على الأنفاق.

وتقوم الضرائب على الدخل بأستقطاع جزء من الدخل عند الحصول عليه ويتم الاستقطاع بطريقة مباشرة. أما الضرائب على الأنفاق فإنها تمتد إلى اقتطاع جزء من الدخل حين استخدامه في الأنفاق الاستهلاكي وذلك برفع ثمن السلع والخدمات. والضرائب على السلع والخدمات قد تأخذ شكل ضرائب نوعية على الاستهلاك، كما في حالة فرض ضرائب على السلع الضرورية بنسب اقل من النسب على السلع الكمالية ولكن الصعوبة تتمثل هنا في تحديد نوعية السلع الكمالية والضرورية أو السلع ذات الاستهلاك الشاسع كما في الدخان والشاي.

وتعتبر الضرائب الجمركية من الضرائب على الأنفاق حيث تفرض على السلع المستوردة والمصدرة عند تخطيها حدود الدولة ولهذه الضرائب أهداف مالية واقتصادية واجتماعية متعددة. وقد يتم فرض هذه الضرائب حسب قيمة السلعة أو حسب المواصفات والمقاييس الخاصة بتلك السلعة وحسب أهداف فرض تلك الضريبة.

وتتخذ الضرائب العامة على الأنفاق ثلاثة أشكال وهي⁽¹⁾:

1- الضريبة الوحيدة على الإنتاج حيث تفرض ضريبة وحيدة على إنتاج السلع وتدمج هذه الضريبة في سعرها وتحملها المستهلك النهائي وتكون هذه الضريبة لمرة واحدة وغالبا ما يكون معدلها مرتفعا وذات حصيللة مرتفعة وقد تفرض هذه الضريبة في أول مرحلة من مراحل الإنتاج أو في آخر مرحلة من مراحل الإنتاج.

(1) بركات، عبد الكريم صادق: مرجع سبق ذكره. ص 134.

2_ الضريبة التراكمية أو المتدرجة وتفرض في كل مرحلة من مراحل الإنتاج ويكون معدلها منخفضا وغالبا ما لا تؤدي إلى التهرب وقد تعرف بأسم الضريبة العامة على المبيعات.

3_ الضريبة على القيمة المضافة: وقد حلت هذه الضريبة في عدد من الدول محل الضريبة على الإنتاج والضريبة التراكمية وجوهرها هو فرض ضريبة على الزيادة في القيمة التي تضاف على تكلفة السلعة في كل مرحلة من مراحل تداولها أو إنتاجها وليس على إجمالي قيمة السلعة.

الفصل الثاني

التعريف بضريبة القيمة المضافة

المبحث الأول

تعريف ضريبة القيمة المضافة - نشأتها - تطورها

الفرع الأول

التعريف العام للضريبة⁽¹⁾:

يتفق غالبية الفقهاء على أن الضريبة: هي اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكلف ويقوم بدفعه وفقا لمقدرته على الدفع وذلك مساهمةً منه في الأعباء العامة أو لتدخل الدولة في تحقيق الأعباء العامة.

ويتضح من هذا التعريف أن مفهوم الضريبة يشمل العناصر التالية:

1_ اقتطاع نقدي: ويعني هذا أن الضريبة في العصر الحديث قد تحددت في صورة نقدية خلافا لمفهومها في العصور القديمة عندما كانت التزاما عينيا كتقديم مجموعة من السلع أو بعض الخدمات لفترة مؤقتة.

2_ فريضة نقدية تؤخذ جبرا: أن العلاقة ما بين المكلف والدولة ليست علاقة تعاقدية مهما كان نوع التعاقد وإنما هي علاقة قانونية فالمشرع هو الذي يحدد الضريبة ووعائها ومعدلها وجميع الإجراءات الخاصة بها، وإذا امتنع المكلف عن دفعها يحاكم ويلزم بها وبجميع الإجراءات الخاصة بها.

وتعني قاعدة الفرد يجبر على مطاوعة الأمة _ أي أن على أي مواطن مكلف بدفع الضريبة والرسوم التي تفرض بموافقة ممثلي الأمة أن يدفعها إلى خزينة الدولة فورا حتى ولو كان هذا المكلف غير ممثل في السلطة التشريعية، كأجانب المقيمين في الدولة، أو حتى لو كان المكلف يعتقد أن ممثلي الأمة لا يمثلون إرادته.

(1) بركات عبد الكريم صادق: مرجع سبق ذكره. ص 69.

3_ إنها بدون مقابل أي يؤديها الفرد دون منفعة محددة تعود مباشرة على المكلف شخصيا وإنما هو عضو في الجماعة وان أي نفع يعود على الجماعة يشارك به المكلف بصفته فردا.

وتعني قاعدة لا تخصيص في الجباية والأنفاق _ عدم تخصيص أيراد معين لسد نفقة معينه وفيه تشبه الدولة تطبيقا لهذه القاعدة مثل بحيرة عامة تصب فيها انهار وجداول الإيرادات العامة وتتفرع منها انهار وجداول النفقات العامة دون أن يتم أي تخصيص إلا في الحالات الاستثنائية والمحدودة. أي أن تحمل ألوزائع منوط بالمقدرة لا بالمنفعة.

4_ لتحقيق أهداف الدولة، ومن هذه الأهداف:

توفير الأموال لتغطية النفقات العامة.

تحقيق أهداف اقتصادية.

تحقيق أهداف اجتماعية.

تحقيق أهداف سياسية.

5_ تؤدي بصفة نهائية فلا يجوز للمكلف أن يطالب باسترجاعها تحت أي ظرف من الظروف. ومن المعلوم أن إسترجاع أي مبلغ من ضريبة الدخل أو ضريبة القيمة المضافة على شكل رديات لا يعتبر استرجاعا للضريبة ولكنه استرداد لمبالغ تحصلت على أنها من الضريبة ولكن تبين أنها قد دفعت سابقا بقيمة اكبر مما تستحق أو أنها لم تستحق بعد، أو أن القانون قد سمح بردها لأعتبارات خاصة. وقد عرف بعض الباحثين مفهوم الضريبة على انه مجموعة من العناصر الأيدلوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها إلى كيان أو وجود ضريبي معين⁽¹⁾.

فعلم الضرائب يحتوي على نظرية الضريبة وتعريفها وتبيان عناصرها وتقسيمات الضرائب وتبيان خصائص الضريبة وتحليل الروابط بين الاقتصاد ومالية الدولة. وكذلك تحليل الآثار الاقتصادية والاجتماعية ومدى ارتباط الضريبة بالظواهر الأخرى المحيطة بها.

(1) لبطريق، يونس احمد: مرجع سبق ذكره. ص 19.

ولا تقتصر السياسة الضريبية على تحليل وتقييم ما تم في الماضي والحكم على ما هو قائم بالحاضر بل تعمل على اقتراح ما يجب أن يكون بتعديل التشريع وتبرير الإصلاحات الضريبية وفقاً لتطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع وما يطرأ من تعديلات على أهدافه.

ويتولى الفن الضريبي جانب التطبيق فيعرض للضرائب بطريقة وضعية ووصفية من زوايا متعددة، فيحدد الوعاء وطرق الربط وإجراءات التحصيل. أي البحث في الجوانب التطبيقية بطريقة تفصيلية بهدف الوصول إلى حلول صالحة للتطبيق والذي لا يتعارض مع المبادئ والقواعد العلمية.

الفرع الثاني

تعريف ضريبة القيمة المضافة

وهي ضريبة نسبية على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وتعرف بأنها الضريبة على الفرق بين المبيعات وتكلفة المدخلات لكل مرحلة(1). وهي الضريبة التي تفرض على القيمة التي تضاف على قيمة السلعة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، من مرحلة الإنتاج الأولى أو الاستيراد إلى مرحلة الاستهلاك النهائي، أي أنها لا تفرض على أجمالي القيمة كما في الضرائب الوحيدة أو الضرائب التراكمية أو المتدرجة.

فلو أن سلعة ما كان ثمن بيعها 100 دولار وتدفع ضريبة مضافة مقدارها 10 دولار أي بواقع 10%، ثم انتقلت إلى مرحلة إنتاج لاحقة أي بيعت مرة أخرى بمبلغ 120 دولار فأنها لا تدفع ضريبة قيمة مضافة مقدارها 12 دولار أي 10% بل تدفع ضريبة: هي الفرق ما بين السعرين أي 10% على مبلغ 20 دولار بواقع 2 دولار فقط لاغير. وتمتاز هذه الضريبة بصعوبة التهرب منها وتحصيلها على مراحل متعددة وتشجيعها لامساك حسابات منتظمة كما

(1) حجازي، المرسي السيد: مرجع سبق ذكره. ص 311.

أنها لا تعوق التقدم الإنتاجي ولا تحدث اختلال غير مقصود في أساليب الإنتاج بجانب أنها غزيرة الحصيلة⁽¹⁾.

وتمتاز ضريبة القيمة المضافة بأنها مرنة أي يمكن للسلطة أن تستفيد منها بتطبيقات مرنة جدا على السلع التي لا تريد تشجيعها فترفع قيمة ضريبيتها ويمكن تطبيقها على السلع التي تريد تشجيعها ولكن بنسبة اقل، أي أن الآلية التي يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة بها تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها والاستفادة من تلك الضريبة. أي أن تحديد السلع واختيار النسب المحددة لها والأخذ بالاعتبار القدرة الشرائية للمستهلك هو من الأمور الهامة⁽²⁾.

وهذا النوع من الضرائب منتشر بشكل واسع في البلدان المتطورة، وهي متبعة في دول الاتحاد الأوروبي وأخذت بالانتشار في البلدان النامية، فهي مطبقة في فرنسا منذ عام 1948 وكثيرة تلك الدول التي طبقت هذه الضرائب، وقد أخذت أسماء كثيرة فهي مطبقة في سوريا تحت اسم الضريبة على الأنفاق الكمالي وفي دول أخرى تحت اسم الضريبة على المبيعات⁽³⁾.

وازدادت أهمية ضريبة القيمة المضافة في الحقبة الأخيرة وارتفع عدد البلدان التي تطبقها من 47 دولة إلى 135 دولة في عام 2005 في العالم كما أن البلدان التي تتبع ضريبة القيمة المضافة تحصل على إيرادات ضريبية أعلى من غيرها بما يعادل 25 % من الإيرادات الضريبية أو 5% من الناتج المحلي. وتتبع الدول العربية كغيرها من البلدان النامية ضريبة القيمة المضافة كعنصر من عناصر الإصلاح وكدعم لميزانيات الدولة بعد أن خف الاعتماد على الموارد الريعية، كالمنح والإيرادات النفطية، ويذكر انه يوجد 9 دول عربية حاليا هي الجزائر، والأردن، والسودان، وموريتانيا، ومصر، ولبنان، والمغرب، وتونس، وفلسطين قد

(1) بركات، عبد الكريم صادق: مرجع سبق ذكره، ص 135.

(2) www.tashreen.com/daily/2002 ورشة عمل حول الضريبة على القيمة المضافة _ الواقع اللبناني وآفاق

التطبيق في سورية 2005/9/5.

(3) شامية، احمد زهير: الخطيب، خالد: المالية العامة، عمان: دار زهران للنشر 1993. ص169.

أدخلت ضريبة القيمة المضافة كأداة لتحديث كيانها الضريبي ولتطوير وتنويع الإيرادات الضريبية⁽¹⁾.

وعند تعريف ضريبة القيمة المضافة لا بد من التعريف المالي للقيمة المضافة. فالقيمة المضافة هي الزيادة في القيمة السوقية للسلع والخدمات التي استخدمتها المنشأة والقيمة السوقية للسلع والخدمات التي انبثقت عن المنشأة كنتيجة نهائية لنشاطها. إن الزيادة في القيمة تتحقق نتيجة مساهمة كل من الأشخاص العاملين في المنشأة بما في ذلك المديرين ومساهمة الأشخاص الممولين لرأس المال، وكذلك مساهمة الحكومة التي عليها مسؤولية الحفاظ على البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي تعمل بها المنشأة⁽²⁾.

وعلى الرغم من سريان ضريبة القيمة المضافة على الإنتاج في جميع مراحلها كما هو الحال بالنسبة للضريبة المتدرجة إلا أنها لا تصيب سوى القيمة المضافة، والتي تمثل الزيادة في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحلها عن قيمته في بداية هذه المرحلة. أو بعبارة أخرى زيادة قيمة الإنتاج المباع في نهاية كل مرحلة عن قيمة الإنتاج المشتري في بدايتها، بحيث لا تدع صورة الضريبة هذه مجالاً لظاهرة التراكم التي تتطوي على سريان الضريبة على نفس العنصر مرات متعددة في مراحل مختلفة.

ويلجأ المشرع الضريبي بصدد تطبيق هذه الضريبة إلى مطالبة البائع في كل مرحلة من مراحل الإنتاج بحساب الضريبة على كامل أسعار بيع إنتاجه. وإن يقوم بأدائها بعد تقاص قيمة الضريبة التي سبق توريدها للخزانة في المراحل السابقة مقابل تقديم المستندات والقرائن المؤيدة لذلك.

وما من شك في أن هذه الضريبة تمكن الإدارة الضريبية من إحكام الرقابة على تطبيقها والتصديق من فرص التهرب منها وأداتها في ذلك المكلفين أنفسهم. فمن مصلحة كل منهم التأكد

(1) اهم طرق التسعير. 8/7/2005 <http://arabic.people.com.cn>

(2) دهمش، نعيم حسن: واخرين: ترجمة. الإطار التنظيمي للمحاسبة. عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. بلا تاريخ. ص 27

من قيام البائع بأداء الضريبة المستحقة ليتمكن من استرداد قيمتها من قيمة الضريبة التي تستحق عليه عند بيعه لأنتاجه⁽¹⁾.

والجدول التالي يبين عدد الدول التي قامت بتطبيق ضريبة القيمة المضافة وسنوات تطبيقها⁽²⁾.

جدول رقم (1): عدد الدول التي قامت بتطبيق ضريبة القيمة المضافة وسنوات تطبيقها

السنة	عدد الدول	السنة	عدد الدول	السنة	عدد الدول
1948	1	1982	12	1994	7
1960	2	1983	2	1995	6
1968	2	1985	2	1996	3
1969	2	1986	6	1997	4
1970	3	1987	1	1998	7
1972	2	1988	3	1999	8
1973	5	1989	2	2000	5
1975	5	1990	4	2001	3
1976	3	1991	6	2002	2
1977	1	1992	21	2003	4
1980	2	1993	7	2004	2

(1) البطريق، يونس احمد: مرجع سبق ذكره ص50.

(2) 3 www.itdweb.org/vatConferance مارس 2005. وثيقة أعدها خبراء من صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والبنك الدولي بغرض تقديم خلفية عامة للمؤتمر المعني بضريبة القيمة المضافة والذي نظمه الحوار الدولي حول القضايا الضريبية واستضافته الحكومة الإيطالية في مارس 2005 تحت عنوان (ضريبة القيمة المضافة، التجارب والقضايا).

إن عدد الدول التي طبقت ضريبة القيمة المضافة ضمن برامجها 136 دولة وبلغ عددها 21 دولة عام 1992 بسبب انضمام عدد من دول أوروبا الشرقية للاتحاد الأوروبي وإلزامها بتطبيق هذه الضريبة وذلك بعد تفكك الاتحاد السوفييتي السابق.

المبحث الثاني

ضريبة القيمة المضافة وفق الاتفاقية الاقتصادية مع الجانب الآخر

محددات ناتجة عن اتفاقية دولية

انطلقت القيادة السياسية الفلسطينية في اتفاقياتها مع الجانب الآخر بقبول التعايش والتعاون مع الدولة العبرية ككيان سياسي في المنطقة، بل اعتبرتها أقوى حقيقة موجودة بالمنطقة وانه ليس هناك من شيء يمكن أن يهزمها وبالتالي لابد من اغتنام فرصة أن النظام العالمي الجديد والدولة العبرية يريدان حلا سلميا للصراع، وكان للواقعية السياسية المفرطة أن آمنت بإمكانية إقامة علاقات حسن جوار وأقامة تكامل اقتصادي يعود بالفائدة على جميع شعوب المنطقة.

وبموجب الاتفاقية الاقتصادية بين الدولة العبرية ومنظمة التحرير الفلسطينية⁽¹⁾ لا تستطيع السلطة الوطنية الفلسطينية تغيير الكثير من سمات النظام الضريبي اثناء المرحلة الانتقالية، وتشمل هذه معظم الضرائب على البضائع والخدمات والضرائب على الواردات وفي الوقت ذاته فإن الضرائب المستردة من الدولة العبرية لا تغطي الجمارك التي يدفعها الفلسطينيون على البضائع التي يتم استيرادها من باقي دول العالم من قبل مستوردين يهود أو من خلال الدولة العبرية⁽²⁾.

ويستتبع الأيمان بفكرة حرية التجارة الدولية، الأيمان بفكرة الاتحاد الجمركي التي تقوم في العادة بين دول أو كيانات تصبو إلى التكامل الاقتصادي. مما أعطى الجانب الآخر تركيزا قويا على توحيد الضرائب والجمارك كما تعدى ذلك بفرض السياسات الجمركية للطرف الآخر والضرائب غير المباشرة على مناطق الحكم الذاتي.

(1) بروتوكول الاتفاق الاقتصادي الفلسطيني الموقع في باريس بتاريخ 1994/4/29. مادة 3 بند 2.

(2) النقيب، فضل محمد: تقييم اولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة. رام الله: معهد ابحاث الدراسات الاقتصادية. 1996. ص 3.

فعندما تفرض ضريبة القيمة المضافة والرسوم الجمركية على السلع المستوردة او المصدرة فإن هذا سيرفع من تكلفة السلع أو تساوي تكلفتها بين مناطق الحكم الذاتي والدولة العبرية، وإذا كانت السلعة منخفضة السعر في مناطق الحكم الذاتي فأنها سترتفع بفرض الضريبة. أي إذا أراد أهالي فلسطين استيراد سلع من الأردن وكانت تكلفتها اقل فأنها بعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة والرسوم الجمركية وحسب نسبها في الدولة العبرية، سترتفع قيمتها ويصبح وضعها التنافسي مشابه للسلع في الدولة العبرية. مما يعني أن المواطن الفلسطيني سيختار سلع الاحتلال التي اعتاد عليها طيلة فترة الاحتلال اليهودي⁽¹⁾.

لقد نصت الفقرة الأولى من المادة الخامسة من بروتوكولات الاتفاق الاقتصادي على أن " كل من الدولة العبرية والسلطة الفلسطينية ستحدد وتنظم بصورة مستقلة سياساتها الضريبية في امور الضرائب المباشرة وبضمنها ضريبة الدخل على الأفراد والشركات وضرائب الأموال وضرائب البلديات والرسوم". كما نصت الفقرة الأولى من المادة السادسة على انه ستجبي دوائر الضريبة الاحتلالية والفلسطينية ضريبة القيمة المضافة وضريبة المشتريات على الإنتاج المحلي إضافة إلى ضرائب أخرى غير مباشرة في مناطق نفوذها.

وتبدوا تلك البنود لظاهر العين أن السلطة الوطنية الفلسطينية قد سيطرت وبالكامل على الموارد الضريبية وعلى سياسات الضريبة لديها. إن المتعمق في المادة الخامسة والسادسة من البروتوكول يمكن أن يرى ما يلي:

1 _ مازالت الدوائر الضريبية الفلسطينية وحتى كتابة هذه السطور تعتمد على جهاز الكمبيوتر المركزي للدولة العبرية وذلك في ظل التكنولوجيا المتطورة حاليا والتي يتم من خلالها تخزين بيانات جميع المكلفين واستخراجها من جهاز الحاسب، فنرى أن العمل لدى دوائر الضريبة يكون شبه مشلول في الأيام التي يتوقف فيها الحاسب لدى الطرف الاخر عن تزويد البيانات الضريبية للجانب الفلسطيني.

(1) عبد الرزاق، عمر: سليمان، هاني: أبعاد الاتفاق الاقتصادي الفلسطيني، عمان مركز دراسات الشرق الاوسط. ص20.

2 - أعطت الاتفاقية للطرف الفلسطيني الحق في أن يحدد وبشكل مستقل معدلات الجمارك وضريبة المشتريات والرسوم الجمركية والضريبة الإضافية وغيرها من المدفوعات على الكميات المتفق عليها من مستوردات من الخارج بقائمتين هما A1,A2 وعدد السلع بهما لا يتعدى 30 سلعة كما أن القائمة B تشمل على معدات وتجهيزات متعددة ومحددة بدقة لأغراض أعمال التربة والمقالع والبناء وصناعات النسيج ولأعمال المناولة فضلا عن المبردات والمعدات الكهربائية والمنتجات الصيدلانية⁽¹⁾.

وتم الاتفاق على أن الكميات التي يحق للطرف الفلسطيني استيرادها من سلع A1, A2 سوف تحدد في ضوء احتياجات السوق المحلية الفلسطينية، والسؤال الذي يتبادر إلى الذهن هنا هو: كيف يمكن للضريبة أن تحقق أهدافها في ظل هذه التحديدات.

3 - الاستيراد الفلسطيني من كافة السلع الأخرى الغير مذكورة في القوائم A1,A,B سوف تخضع كحد أدنى لمستوى معدلات الجمارك والضرائب والرسوم وغيرها كما هو مطبق في الدولة العبرية. ومن المعروف أن الاستهلاك الفلسطيني يعتمد على أكثر من 92% منه على الاستيراد من خارج فلسطين. ومن هنا نرى كيف تم إلحاق الاقتصاد الفلسطيني وبالتالي الضرائب الفلسطينية بالضرائب الإسرائيلية.

4 - إن تطبيق سياسة الاستيراد في الدولة العبرية في ما يتعلق بالتصنيف والتقييم والإجراءات والترخيص والمواصفات والمراقبة الأمنية باستثناء الكميات المتفق عليها من بضائع القوائم A1,A2 فقط يؤدي إلى إمكانية إلغاء أو تجميد أو إيقاف أي صفقة وعدم الاستفادة من ضريبتها، بالإضافة إلى الضرر الاقتصادي. كما انه لا يمكن ضمان الاعتماد على الجانب الاخر بتقييم الواردات إلى الجانب الفلسطيني بالقيمة الحقيقية لتلك الواردات مما يعطي مجالا قويا للتهرب الضريبي. لان الجانب الإسرائيلي لا يهتم حجم الضريبة التي ستدفع على المستوردات والتي تحول إلى الجانب الفلسطيني.

(1) الشريف، احمد عزت: دراسة في الاتفاقية الاقتصادية الفلسطينية مع الجانب الاخر. بحث غير منشور نابلس: جامعة النجاح. 2001.

5 _ إن غالبية السلع الواردة في القوائم 1,A2 لا تخضع للضريبة في الدولة العبرية ولذلك ليس هناك مجال للتخوف من انه عند عدم فرض الضريبة عليها في فلسطين ستتقل إلى السوق اليهودي.

6 _ يعتمد الجانب الفلسطيني اعتمادا كليا على الجانب الإسرائيلي في ما يتعلق باسترداد الإيرادات الجمركية وضريبة القيمة المضافة على المستوردات الفلسطينية وذلك لعدم احتفاظ الجانب الفلسطيني بمعلومات مفصلة عن البضائع المستوردة.

7 _ إن قناعة التاجر الفلسطيني هي فقط المقياس لمطالبة السلطة الفلسطينية بقيمة ضريبة البيانات الجمركية وضريبة فواتير المقاصة الصادرة من التاجر الاخر. حيث أن الفقرة الرابعة من المادة السادسة تنص على ما يلي: يجتمع ممثلون عن الجانبين مرة كل شهر في اليوم العشرين من كل شهر ليقدم كل جانب قائمة بالفواتير المقدمة إليهم لخصم الضريبة وتصفية ضريبة القيمة المضافة. والمعنى المقصود بالفواتير المقدمة إليهم أي المقدمة من المشتغلين المرخصين.

8 _ نص البند العاشر من المادة السابعة على انه (ستتبادل دائرتا الضريبة لدى الجانبين قوائم الأعمال التجارية المسجلة لديهما وستقدم كل دائرة الوثائق الضرورية إذا تطلب الأمر ذلك بهدف التحقق من الصفقات) ما هي قوائم الأعمال التجارية المطلوبة ؟ ألا يعطي هذا البند الحق للطرف الثاني بطلب أي مستند أو أي معلومة تتعلق بالتجارة الداخلية أو الخارجية.

9 _ حددت الفقرة الثالثة من المادة السادسة " نسبة الضريبة المضافة لدى الطرف الاخر ب17% بينما نسبة ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية ستكون 15 - 16 % ". والملاحظ أن تحديد مستويات تلك النسبة للجانبين بأن تكون متقاربة هو بهدف المحافظة على مستوى الأسعار لدى الجانبين دون الأخذ بالاعتبار مستويات المعيشة لدى الجانبين وطبيعة الاقتصاد لدى الجانبين⁽¹⁾.

(1) بروتوكول الاتفاق الاقتصادي الفلسطيني الموقع في باريس بتاريخ 1994/4/29. مرجع سبق ذكره. فقرة 3 مادة 7.

10 - قامت حكومة الاحتلال بتجميد جميع الأموال التي تقوم بتحصيلها لصالح السلطة الوطنية الفلسطينية وفقا للاتفاقيات الاقتصادية الموقعة بين سلطات الاحتلال ومنظمة التحرير الفلسطينية وذلك اثر اندلاع انتفاضة الأقصى يوم الخميس 2000/9/28 وان أهمية ذلك على الموازنة العامة نتج عنه تقلص الإيرادات وزيادة عبء النفقات وتوزيعها وما يترتب عليه من الحد من قدرة وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية على القيام ببرامجها التطويرية والتنمية، الأمر الذي يرتبط ارتباطا وثيقا بحقوق الإنسان وخاصة ما يتعلق بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية.

والجدول التالي يبين مدى أهمية الضرائب المحولة من الدولة العبرية ومدى تأثيرها على الموازنة العامة⁽¹⁾.

جدول رقم (2): أهمية الضرائب المحولة من الدولة العبرية

البيان	1999	2000	2001
أجمالي الضريبة المحولة من إسرائيل	471	490	490
أجمالي الإيرادات العامة	1136.21	1363.86	1308
النسبة	%41.45	%35	%37.5

الوحدة: مليون دولار

ومن خلال هذا الجدول يتبين مدى التأثير الذي لحق بالموازنة الفلسطينية للسنوات اللاحقة نتيجة حجز الدولة العبرية لأموال الضرائب والرسوم التي تقوم بتحصيلها من المواطنين الفلسطينيين وعدم تحويلها للسلطة الوطنية الفلسطينية.

وإستكمالا لخارطة الطريق من اجل السلام والتي طرحتها الولايات المتحدة بالتعاون مع اللجنة الرباعية عام 2002 فقد طرحت مجموعة اكس (جمعية اكس إن بروفانس في القدس)⁽²⁾

(1) العدد الثامن عشر www.s.s.gov.ps/Arabic/roya/ مجلة رؤية _ مجلة شهرية متخصصة صادرة عن الهيئة العامة للاستعلامات _ السلطة الوطنية الفلسطينية. 2005/8/15.

(2) WWW.PERES-CENTER.ORG 2005/8/15. مجموعة اكس: تأسست من ندوة عقدت في ان بروفانس بفرنسا في تموز عام 2002 وتضم مجموعة اكاديميين يهود وفلسطينيين واعضاء من المؤسسات الرسمية الفلسطينية واليهودية وخاصة وزارات المالية والاقتصاد _ كل يشارك بصفته الشخصية وكذلك خبراء واكاديميين دوليين. وتتلقى دعما من مجموعة من المؤسسات الفرنسية والفلسطينية واليهودية.

في كانون الثاني عام 2004 خارطة الطريق الاقتصادية _ منظور يهودي فلسطيني للوضع النهائي. وما يهم هذا البحث في تلك الخارطة هو القضايا الضريبية التي ظهرت ويمكن ذكر النقاط التالية:

((1) _ توصي المجموعة الطرفين بالتنسيق الحثيث لسياسات الضرائب الغير مباشرة وإدارتها بغرض تفادي التهرب وتحسن الكفاءة في مجال التحصيل وتفادي فرض ضرائب مزدوجة على الدخل وتقليل التهرب الضريبي، سيحسن تنسيق السياسة الضريبية العلاقات الاقتصادية بين الدولتين بشكل عام وعلاقتها التجارية بشكل خاص.

2 _ لاتفاقية منطقة التجارة الحرة آثار واضحة على نظم الضرائب غير المباشرة وتنفيذ كل دولة سياسة جمارك دولية مستقلة ولكنها لن تفرض رسوم جمركية على البضائع التي يكون منشأها الدولة العبرية/ الدولة الفلسطينية (بخلاف بعض الاستثناءات المبينة بموجب اتفاقية منطقة التجارة الحرة).

3 - حتى مع تأسيس الحدود سيظل هناك الإمكانية للتهرب إذا كانت هناك حوافز كامنة، وبغرض التقليل من هذا لابد من تنسيق سياسة الضرائب غير المباشرة بشكل طفيف إذا كان هناك اختلاف بينهما على الإطلاق. يلزم كلا البلدين المشاركة بالمعلومات وعقد مشاورات منتظمة لمكافحة التهرب.

4 - إن إدارة الضرائب غير المباشرة يلزمها تنسيق وثيق كما أن هناك ضرورة لتنسيق إدارة عمل جميع الجمارك على موانئ العبور بالتعاون مع ضباط الضرائب في كلا البلدين لمن يقومون بالتفتيش على البضائع وتحديد الضرائب الغير مباشرة على السلع التي يتم نقلها إلى بلادهم، حتى يتم تحقيق هذا الهدف يجب تحضير بناء المؤسسة لأدارة الضرائب الفلسطينية بحيث يؤسس نظاما مهنيا كفاء لجميع الضرائب الغير مباشرة وعكس ذلك من شأنه أن يسبب عجزا كبيرا في الإيرادات.

5 _ يكون لدولتين مستقلتين وذوي سيادة نظم ضريبة دخل مختلفة ولكن عليهم تفادي الازدواج الضريبي حيث أن هذا من شأنه أن يحد من النشاط الاقتصادي عبر الحدود، في الحالة اليهودية الفلسطينية يمنح العمال الفلسطينيون في الدولة العبرية اعتبارات خاصة.

وحيث أن هؤلاء العمال لا يقيمون في الدولة العبرية ولا يحق لهم التمتع بكافة الخدمات اليهودية العامة والاجتماعية فإن هذه الحالة تستدعي أن تفرض عليهم ضرائب دخل أقل من تلك التي تطبقها على العمال اليهود والأجانب الآخرين، ويجب على الدولة العبرية أن تستمر بإرجاع نسبة كبيرة من ضريبة الدخل التي تجنيها من العمال الفلسطينيين في الدولة العبرية للدولة الفلسطينية.

6_ يولد نظام المقاصة الحالي نحو 60% من الدخل الضريبي الفلسطيني ولا يتطلب هذا النظام إدارة معقدة من قبل السلطة الفلسطينية، في المرحلة التالية من خارطة الطريق من أجل السلام من الضروري أن تكون القدرات الإدارية للضريبة الفلسطينية قد تحسنت لتفادي ضياع الدخل الذي لا تستطيع الموازنة المحلية تحمله، يجب أن تمنح برامج القدرات الإدارية الكافية وأن تكاليف الأعمال في هذه الحالة يمكن أن تكون عالية بالنسبة للدولة الفلسطينية وكذلك للدولة العبرية حيث أنها ستهدد الاستقرار في نظامي الضرائب⁽¹⁾.

إن سرد الباحث للنقاط أعلاه هو لتبيان أنه لن تكون هناك أي استقلالية ضريبية بشقيها ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة في ظل خارطة الطريق من أجل السلام والمطروحة عالمياً حتى بعد قيام الدولة الفلسطينية المستقلة والمعترف بها دولياً.

إن نظرة خاطفة على موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية عام 2002 وبالبالغة حوالي 1440 مليون دولار وموازنة الدولة العبرية لنفس العام وبالبالغة حوالي 60 مليار دولار تبين مدى الفجوة بين اقتصادين ينظر إليهما عالمياً على أنهما متداخلان وتبين كذلك مقدار تبعية الاقتصاد الفلسطيني للاقتصاد اليهودي.

(1) WWW.PERES-CENTER.ORG 2005/8/15، مجموعة أكس: مركز الاقتصاد الاقليمي للتوظيف والشركات الدولية، كلية الاقتصاد التطبيقي، جامعة القانون والاقتصاد والعلوم، أكس، مرسيليا، فرنسا. (الاراء تعبر عن وجهة نظر مجموعة أكس).

الفصل الثالث

ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل من الناحية القانونية والاقتصادية

المبحث الأول

العلاقة القانونية ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل

تعرضت اغلب دساتير الدول في عصرنا الراهن إلى الضريبة مؤكدة أن فرض الضريبة يدخل في السيادة السياسية للدولة وأن فرض أو تعديل أو إلغاء أي ضريبة يجب أن يتم من قبل السلطة التشريعية أو من يقوم مقامها⁽¹⁾.

ونصت المادة 11 من الدستور الأردني على ما يلي:

((لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون، ولا تدخل في بابها أنواع الأجور التي تتقاضاها الخزنة المالية مقابل ما تقوم به دوائر الحكومة من الخدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بأموال، وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية. وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال)).

لم يحدد الدستور الأردني في نوع أو شكل أو طبيعة الضريبة. وخيرا فعل ذلك، فإنه بذلك أعطى مرونة كافية لفرض ضرائب متعددة وعلى أشكال مختلفة. فقامت المملكة الأردنية الهاشمية بفرض قوانين ضرائب متعددة منها على سبيل المثال ضريبة الدخل وضريبة المبيعات وضريبة الجمارك والمكوس. مما أعطى المشرع المجال القانوني الواسع وغير المحدود بنوع واحد من الضرائب. ولكن الدستور الأردني قد وضع ضوابط لإصدار القوانين الضريبية وعلى أي قانون ضريبي الأخذ بها. والأخذ بها هنا له صفة الإلزام وليس صفة الاسترشاد أو المرجعية.

(1) شامية، احمد زهير: الخطيب، خالد:المالية العامة. مرجع سبق ذكره. ص141.

كما نصت المادة 79 من القانون الأساسي الفلسطيني على ما يلي: _ (فرض الضرائب العامة والرسوم وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينة في القانون).

كما نص البند الأول من المادة 82 من القانون الأساسي الفلسطيني على ما يلي:
(1) _ يؤدي إلى الخزينة العامة جميع ما يقبض من الإيرادات بما فيها الضرائب والرسوم ولا يجوز تخصيص أي جزء من أموال الخزينة العامة أو الأنفاق منها لأي غرض مهما كان نوعه إلا وفق ما يقرره القانون). أي أن المادة 79 قد تحدثت عن الضرائب العامة دون تحديد لأي نوع من الضرائب، ويفهم من ذلك أن أي نوع من الضرائب سواء أكانت ضرائب مستقلة عن بعضها أو مجموعة من الضرائب فأنها يجب أن تخضع لقانون خاص بها سواء أكان عند فرض تلك الضرائب أو عند تخصيص أو الأنفاق من أي من تلك الضرائب. أي أن ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل قد تساوت في القاعدة العامة وهي ضرورة وجود قانون ينظمها ويحدد قواعدهما.

وجاء في المادة 113 من مشروع الدستور الفلسطيني ما يلي ((فرض الضرائب وتعديلها أو إلغائها بقانون، وتوردّ الضرائب والرسوم إلى الخزينة العامة ويتم التصرف بها وفقا لأحكام القانون ولا يعفى من أدائها إلا في الأحوال التي يبينها القانون، ويراعى في فرضها والتصرف بها المساواة والعدالة الاجتماعية)).

إن مفهوم المادة 113 من مشروع الدستور ليس بعيدا عن مفهوم المادة 79 من القانون الأساسي إلا أنها وضعت شرطا وهو مراعاة المساواة والعدالة الاجتماعية، فلا يجوز فرض ضرائب لا تحقق ذلك. ولم تكن المادة 113 قطعية أو إلزامية في استحقاق المساواة والعدالة الاجتماعية حين نصت على انه (يراعى في فرضها) وذلك لان مفهومي العدالة والمساواة مفهومان نسبيان ولا يمكن تحقيقهما بشكل مطلق.

كما نصت المادة 37 من دستور 1958 للجمهورية العربية المتحدة على أن أنشاء الضرائب أو تعديلها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أداء الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب إلا في حدود القانون⁽¹⁾.

وصلة القانون الضريبي بالقانون الدستوري تتمثل في أن القواعد الجوهرية لإنشاء الضرائب مقننة في الدستور. فالعدالة الاجتماعية أساس الضرائب ولا يجوز أنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها بغير القانون وكل اتفاق يترتب عليه نقص أو زيادة في هذا التكليف يكون مخالفا للمبادئ الرئيسية الدستورية. وعلى هذا فقانون ضريبة القيمة المضافة وقانون ضريبة الدخل يستمدان جذورهما الأساسية من الدستور⁽²⁾.

إن القانون الضريبي ينشأ التزام على عاتق المكلف بدفع مبلغ الضريبة وهو أحد التزامات القانون العام، وينشأ بإرادة المشرع ويختلف عن الالتزام التعاقدى الذي يتوقف على إرادة المتعاقدين، كما يهدف إلى تحقيق مصلحة عامة بخلاف الالتزام التعاقدى وغيره من الالتزامات الخاصة التي يكون القانون مصدرها فهي لا تهدف إلا لتحقيق مصالح عامة⁽³⁾.

فالقانون الضريبي هو فرع من فروع القانون الإداري، باعتبار أن الإدارة الضريبية هي جزء من التنظيم الإداري للدولة، كما أن العلاقة بين القوانين الضريبية والقانون الإداري هي علاقة وثيقة كونهما يتفرعان من أصل واحد هو القانون العام وينظم كل منهما نشاط الإدارة في مجال معين، ولكن القانون الضريبي يمثل استقلالا تاما عن القانون الإداري وذلك لاختلاف بعض الإجراءات بينهم. فالدين الضريبي لا يعتبر ديناً عادياً، وإنما هي فريضة قانونية لها صفة سيادة تؤدي قصرها. شأنها شأن الخدمة العسكرية، فكل منهما متعلق بسيادة الدولة وسلطانها⁽⁴⁾.

(1) سرور، احمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، القاهرة: مكتبة النهضة الجديدة. 1960. ص59.

(2) عطية، قدرى نقولا، ذاتية القانون الضريبي وأهميته تطبيقاتها، الاسكندرية: مطبعة معهد دون بوسكو. الاسكندرية. 1960. ص19.

(3) سرور، احمد فتحي: مرجع سبق ذكره. ص 13.

(4) عطية، قدرى نقولا: مرجع سبق ذكره. ص 32.

إن مهمة القضاء الضريبي في حالة رفع نزاع هي التحقق من أن الضريبة المتنازع عليها قد تم فرضها وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات السارية المفعول⁽¹⁾.

وتتساوى أمام القضاء جميع القضايا الخاصة بالضرائب سواء أكانت قضايا ضريبة القيمة المضافة أو قضايا ضريبة الدخل إلا ما يتعلق بالحيثيات القانونية التفصيلية لكل منهما.

إن العبارات الواردة في القانون الأساسي ومشروع الدستور الفلسطيني وكذلك الدستور الأردني والمتعلقة بالضرائب قد تحدثت عن الضرائب دون تحديد نوعية الضرائب سواء أكانت ضريبة قيمة مضافة أم ضريبة دخل، وهذا دليل على أن أساس الضريبتين واحد.

(1) موسى، حسن فلاح: مرجع سبق ذكره. ص 23.

المبحث الثاني

العلاقة الاقتصادية بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل

أهداف الضريبة الاقتصادية

تحاول الحكومة أن تحقق عند فرضها للضريبة عدة أهداف في آن واحد. وتختلف هذه الأهداف حسب أولوياتها وحسب طبيعة وحاجة الدولة للأموال التي تجبها عن طريق الضريبة. وتعتبر الأهداف الاقتصادية من أهم هذه الأهداف ويتم ذلك بتحقيق ما يلي:

1_ ضبط استهلاك سلع وخدمات معينة⁽¹⁾: فمثلا عند زيادة الضريبة على السلع المستوردة سيؤدي ذلك إلى ارتفاع أسعار تلك السلع وإذا كانت السلعة تتمتع بمرونة كافية فإن ذلك يؤدي إلى الحد من استهلاكها واستبدالها بسلع مصنعة محلية وأقل سعرا. مما يؤدي إلى توفير العملة الأجنبية التي كانت ستدفع ثمنا للسلع المستوردة. كما يمكن للدولة أن تقوم بتخفيض الضرائب على بعض السلع المنتجة محليا، وذلك بهدف تخفيض سعرها وزيادة استهلاكها شريطة أن يكون الطلب على السلعة مرنا بما فيه الكفاية⁽²⁾.

2_ معالجة الازمات الاقتصادية: تعتبر الضريبة أحد الوسائل في معالجة الازمات الاقتصادية. ففي فترات الازدهار والرواج والتي يزيد فيها الطلب على العرض، تقوم الدولة برفع سعر الضريبة، وذلك لامتصاص هذا التضخم والحد من ارتفاع الأسعار الناتج عن زيادة الطلب أي أن الدولة تقوم بامتصاص جزء من القوة الشرائية المرتفعة وإعادة الاستقرار إلى الاقتصاد

(1) بركات، عبد الكريم صادق: مرجع سبق ذكره. ص 127.

(2) من المعلوم أن مرونة الطلب تتوقف على درجة الحاجة إلى السلعة ودخل الفرد ودرجة الإحلال بين السلعة محل التعامل وغيرها من السلع البديلة ومقدار ما يخصصه المستهلك من دخلة للإنفاق على السلعة والعوامل المؤثرة في سلوك المستهلك، كما تتوقف مرونة العرض على قابلية السلعة للتخزين وقدرة عوامل الإنتاج على الحركة ومعدل ربحية عوامل الانتاج في الاستخدامات المختلفة ودرجة التباين في هذه المعدلات. إذ تؤدي شدة التباين بينها إلى خلق دوافع الحركة والتنقل، والعكس صحيح إذ يؤدي عدم وجود فروق جوهرية في معدلات الربحية إلى ضعف الدافع إلى التنقل. ((عبد الحميد، عبد الفتاح عبد الرحمن: اقتصاديات المالية العامة دراسة نظرية تطبيقية. جامعة الاسكندرية: 1990 ص 279)).

القومي. ويمكن للدولة الاحتفاظ بحصيلة الضرائب والقيام بأنفاقها في أوقات الانكماش أو الكساد مما يؤدي إلى رفع القوة الشرائية وإعادة حالة الاستقرار الاقتصادي.

كما يمكن للدولة إنفاق حصيلة الضرائب على المشروعات الإنتاجية أو البنية التحتية بحيث تؤدي إلى انتعاش حقيقي في الاقتصاد القومي. ومن المعروف أن الناتج القومي هو مجموع السلع والخدمات التي ينتجها المقيمون داخل بلد معين خلال سنة مالية مقومة بالأسعار الجارية، ويقاس مستوى معيشة الفرد بمقدار ما يستطيع الحصول عليه من السلع والخدمات، ومن مصلحة الدولة أن تكون تلك السلع والخدمات حقيقية وبأفضل مستوى ممكن. ولا يتم ذلك إلا من خلال تنظيم الإنتاج معتمدة في ذلك على أحد أهم الوسائل وهو الوسيلة الضريبية. ويستخدم المشرع أحيانا بعض النشاطات الاقتصادية كتشجيع الصناعة الوطنية بفرض الضريبة الجمركية على السلع الأجنبية بصورة مرتفعة لكي تستطيع الصناعة المحلية منافستها.

كما يمكن للمشرع أحيانا تمييز المعاملات الضريبية حسب أشكالها بقصد التشديد على بعضها دون الآخر فمثلا يمكن التشديد على دخل الشركات المساهمة العامة أو الشركات المالية وشركات التأمين وفرض ضرائب عالية عليها، في حين يتم التساهل مع شركات التضامن والمحدودة⁽¹⁾.

3- إعادة توزيع الثروة والدخول بين أفراد المجتمع الواحد. لا نستطيع أن نرى مجتمعا يخلو من أغنياء ومن فقراء بداخله. فما يمكن أن تقوم به الضريبة هو تضيق الفجوة الكبيرة ما بين الأغنياء والفقراء وذلك خوفا من الثورات الاجتماعية، وظهور تعارضات طبقية، وخوفا من اكتساب عادات سيئة كالسرقة وغيرها.

وبذلك فإن زيادة الضريبة على ذوي الدخل المرتفعة والتي تمتاز بفائض كبير بالدخل وإعادة توزيع تلك الضرائب على شكل منح أو هبات أو مشاريع استثمارية سيؤدي إلى تقليص الفوارق الطبقية ويؤدي إلى شعور الفقراء بحصول التغييرات.

(1) القاضي، عبد الحميد: مرجع سبق ذكره. ص 149.

وتتركز السياسة الاقتصادية منذ نهاية الحرب العالمية الثانية في دول غرب أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية والدول الصناعية عموماً في تحسين استغلال الموارد الاقتصادية دون خلق مشاكل التضخم ومشاكل الركود الاقتصادي، أي محاولة تشكيل الاقتصاد القومي قريباً من مستوى التوظيف الكامل للموارد الاقتصادية، وتعتبر مهمة السياسة المالية بصفة عامة والسياسة الضريبية بصفة خاصة هي تخفيض أو رفع مستوى الطلب الكلي على السلع والخدمات في الاقتصاد القومي من أجل الاستغلال الكامل للموارد الاقتصادية⁽¹⁾.

وتتمتاز الضريبة في البلدان النامية بما يلي:

- 1_ ضعف في الحصيلة الضريبية بسبب ضعف الدخل الفردي وانتشار القطاع الزراعي.
- 2_ عدم التوازن في النسب الضريبية ما بين ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة.
- 3- عدم الانسجام في التشريع الضريبي ناتج عن أن أغلب التشريعات ما هي إلا نسخة مشوهة عن التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الرأسمالية.
- 4- العجز في الإدارة الضريبية بسبب عدم وجود كوادر متقدمة في مجال الضرائب⁽²⁾.

آ_ تأثير الضرائب على الأسعار:

تقتطع ضريبة الدخل جزءاً من دخول الأفراد فيضطرون إلى الإنقاص من طلباتهم. وانخفاض الطلب يؤدي إلى أن يميل المستوى العام للأسعار نحو الانخفاض. وأذا ما استخدمت الدولة حصيلة الضرائب في تكوين دخول جديدة ففي هذه الحالة لا يتحقق انخفاض في مستوى الأسعار.

إن الضرائب الغير مباشرة والمفروضة على تداول السلع أو استهلاكها أو على أرباح المستوردين والمنتجين والتجار فأنها ستؤدي إلى ارتفاع الأسعار خاصة إذا ما عمد هؤلاء إلى نقل عبئها على المستهلك.

(1) حجازي، المرسي السيد: مرجع سبق ذكره. ص 38.

(2) الخطيب، خالد شحادة: شامية، احمد زهير: مرجع سبق ذكره. ص 151.

ب_ تأثير الضرائب على الاستهلاك:

وتؤدي الضرائب المباشرة إلى إنقاص الدخل وإلى تقليل الاستهلاك، ولكن الطلب على السلع لا يقل بنفس النسبة بل يتفاوت من سلعة إلى أخرى حسب درجة مرونة الطلب عليها. فالسلع ذات الطلب المرن أي التي يمكن الاستغناء عنها أو إنقاص الكمية المشتراة منها يتأثر استهلاكها بالضرائب أكثر من السلع ذات الطلب غير المرن أي ان درجة تأثير الاستهلاك بالضرائب الغير مباشرة يتوقف على الطبقات التي تصيبها الضريبة فأذا ما انصبت على استهلاك الأغنياء فإن هؤلاء لن يقلصوا من استهلاكهم بل سيقترضون الضريبة من ادخارهم. وإذا ما انصبت الضريبة على استهلاك الطبقات الفقيرة فإن هذه الطبقات تحاول أن تقلل من استهلاك السلع ذات المرونة النسبية سواء أكانت الضريبة على السلعة مباشرة أو على دخل المكلف⁽¹⁾.

ج_ تأثير الضرائب في الإنتاج:

فأذا كانت الضرائب الغير مباشرة تؤدي الى نقص الاستهلاك أو إلى ارتفاع الأسعار، فإن ذلك يؤدي إلى نقص الإنتاج والذي يتم بقصد تلبية طلبات الاستهلاك. كما أن ضرائب الدخل تؤدي إلى نقص في الدخل، وذلك يؤدي إلى نقص في الادخار وقلة رؤوس الأموال وعدم التشجيع على الاستثمار ونقص في الإنتاج. وأخيراً فإن الضريبة قد تؤدي إلى تنقل عناصر الإنتاج بين المهن والصناعات المختلفة، فإن فرض ضريبة مباشرة أو غير مباشرة على مهنة أو صناعة معينة قد يؤدي إلى أن تنتقل رؤوس الأموال من إنتاج تلك السلع أو المهنة إلى سلعة أو مهنة أخرى⁽²⁾.

(1) بشور، عصام: المالية العامة والتشريع الضريبي. دمشق: مطبعة الروضة. 1993. ص 27.

(2) عبد الحميد، عبد الفتاح عبد الرحمن: اقتصاديات المالية العامة. دراسة نظرية تطبيقية. المنصورة: جامعة المنصورة. 1990. ص 299.

د _ تأثير الضرائب في التوزيع:

تؤدي الضرائب الغير مباشرة أن فرضت على استهلاك الأغنياء إلى تقليل الفوارق بين الأغنياء والفقراء مثلها مثل ضريبة الدخل. أما إذا أصابت الضرائب الغير مباشرة الأغنياء والفقراء على حد سواء فأنها تؤدي إلى إساءة توزيع الدخل والثروات⁽¹⁾.

وتبين دراسة سلوك المستهلكين من خلال دورة اقتصادية أن إنفاقهم الاستهلاكي لا يتأثر بالانكماش إلا إذا كان حجم البطالة كبيرا. ويتأثر استهلاك السلع الكمالية أكثر من غيره، وبصفة عامة يعتبر الاستهلاك أقل مرونة من الاستثمار الذي يتأثر كثيرا خلال الدورة الاقتصادية فحصوله الضرائب على الأنفاق تسير حركة الأثمان.

وعليه فأن حصوله ضريبة القيمة المضافة باعتبارها ضرائب على الاستهلاك، لا تتأثر بنفس مستوى حصوله ضريبة الدخل خلال الدورات الاقتصادية. وتشارك الضرائب المباشرة والغير مباشرة في مكافحة التضخم، فالضرائب الغير مباشرة ومنها ضريبة القيمة المضافة تؤدي إلى الحد من الاستهلاك، بسبب ارتفاع الأثمان الذي ينتج عنها، وخاصة إذا ما اقتضت زيادة ضريبة القيمة المضافة على المنتجات التي يؤدي ارتفاع ثمنها إلى امتصاص جزء كبير من القوة الشرائية. كما أن زيادة الضرائب التصاعدية على الدخل لها اثر انكماشى كبير، لأنه يصعب نقل عبئها، ولأنها لا تؤثر كثيرا على الإنتاج كما أنها تطبق على دخول كان معظمها سينتج إلى الأنفاق⁽²⁾.

فارتفاع كلا الضريبتين لهما تأثير انكماشى وذلك إن تم معالجة الآثار الأخرى التي قد ترتبط بهما. كما أن تخفيض الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل) عن طريق زيادة أعباء الحد الأدنى وتخفيض نسب التصاعد الضريبية، وكذلك تخفيض الضرائب الغير مباشرة عن طريق تخفيض نسبة ضريبة القيمة المضافة، كلها تؤدي إلى زيادة الإنفاق، وإلى زيادة القوة الشرائية للأفراد والمشروعات وذلك خلال فترات الركود الاقتصادي.

(1) موسى، حسن فلاح. المالية العامة والنفقات. القاهرة، ص 252، 251.

(2) عتلم، باهر محمد: مرجع سبق ذكره. ص 128_132.

المبحث الثالث

مدى تأثير ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل على دخل المكلف

إن العبء الضريبي (والذي يعرف بأنه إجمالي التحصيلات الضريبية الى الناتج المحلي الاجمالي) للمواطن الفلسطيني مرتفع مقارنة بدول لها مستوى الدخل القومي الفلسطيني نفسه. حيث يدفع المكلف الفلسطيني 17% من مجموع انفاقه ضريبة مضافة، ويفرض أن الشعب الفلسطيني ينفق 85% من دخله فهذا يعني أنه يدفع 14% من دخله كضريبة مضافة وتشكل الضرائب الاخرى مثل ضريبة الدخل وهي ضريبة تصاعدية تتراوح ما بين 5%_20% وضرائب محلية ورسوم وضرائب اخرى حوالي 12% ليصبح مجموع العبء الضريبي لأنواع الضرائب كافة حوالي 27% من الدخل القومي وهي نسبة مرتفعة للمجتمعات النامية خاصة تلك التي تشهد تحولات سياسية واقتصادية والجدول التالي يبين العبء الضريبي على المكلف الفلسطيني كما هو في عام 2001م⁽¹⁾.

جدول رقم (3): العبء الضريبي على المكلف الفلسطيني:

نوع الضريبة	معدل من الدخل
المضافة (بافتراض توفير 15% من الدخل)	14%
ضرائب محلية	1%
جمارك ورسوم الانتاج وضرائب اخرى	6%
الدخل (متوسط شرائح بعد خصم اعفاءات)	6%
المجموع	27%

وقد حققت الايرادات الضريبة خلال الفترة 1995_2000 نمواً سنوياً مقداره 18.8% ويعزى السبب في ذلك الى امتداد صلاحيات السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1996 وعند قياس العبء الضريبي نجد أنه قد ارتفع من 11.1% عام 1995 الى 17.1% عام 2000 وهو أعلى من متوسط العبء الضريبي للبلدان العربية غير الفلسطينية والذي كان يساوي

(1) صبري، نضال رشدي: مرجع سبق ذكره. صفحة 144_155.

14.4% عام 1993 وأيضاً أعلى من متوسط العبء الضريبي للبلدان النامية والذي بلغ 16% لنفس العام، ويؤكد ذلك أن الطاقة الضريبية في الاقتصاد الفلسطيني قد بلغت حدودها العليا⁽¹⁾.

ولم تتجاوز ضريبة الدخل خلال الأعوام 1995_2000 11% من الإيرادات الضريبية وبلغ معدل النمو فيها فقط 10.1%، وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من الضرائب والإيرادات المهمة للسلطة الوطنية الفلسطينية وقد بلغ معدل مساهمتها في السنوات 1995_2000 حوالي 59% من الإيرادات الضريبية وحققت نمواً سنوياً مقداره 12.2% خلال نفس الفترة⁽²⁾.

وتعاني ضريبة القيمة المضافة من ضعف في الوعاء الضريبي والذي بلغ 51.3% من الناتج المحلي الإجمالي في عام 1996 وهذا يعني أن نصف القيمة المضافة تقريباً لاتخضع أو لا يتم جباية ضريبتها ويعود ذلك للأسباب التالية:

1_ صعوبة اخضاع بعض مكونات الناتج المحلي للقياس بسبب اتساع وانتشار السوق غير الرسمية للاقتصاد الفلسطيني.

2_ صغر حجم المنشآت وعملياتها الانتاجية حيث أنها في معظم الحالات لا تصل إلى الحد الأدنى الخاضع للضريبة.

3_ التهرب الضريبي وأسبابه المختلفة.

4_ التسرب في الضريبة لصالح الخزينة الاسرائيلية وذلك لعدم اظهار المكلف الفلسطيني للفاتورة الموحدة (المقاصة) الاسرائيلية للدوائر الفلسطينية وخاصة أنه لا يوجد محفزات على ذلك.

(1) المراقب الاقتصادي: عدد خاص 1999_2000، رام الله: معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية. صفحة 148.

(2) المرجع السابق. صفحة 149.

5_ التهرب الضريبي للمكلف الذي يشتري بضائع من اسرائيل دون الحصول على فواتير موحدة(1).

والجدول التالي يبين انواع الضرائب والنسب السارية عام 2005 في فلسطين

جدول رقم (4): أنواع الضرائب والنسب السارية

النسبة	الضريبة
5_15%	الرواتب: تصاعديّة
5_15%	الناتج من العمل _ رأس المال: تصاعديّة
15%	الشركات المساهمة
16%	ضريبة القيمة المضافة
متعدده حسب المصدر	ضريبة المشتريات
متعدده حسب المصدر	الرسوم الجمركية
	ضريبة على الدخان والمشروبات الروحية
2% من القيمة	رسوم ملكية السيارات
15% من القيمة	رسوم على الخدمات المستورده

كما تتواجد ضرائب أخرى منها ضريبة انتقال ملكية الأراضي والأبنية والعقارات وضريبة المسققات وضريبة المعارف والنفائيات. ومن ذلك تظهر الحاجة الماسة لتوحيد انواع الضرائب. ويعد موضوع الضرائب من اهم الموضوعات التي تنعكس على التطور الاقتصادي، حيث ما زال دور الضريبة في الاقتصاد الفلسطيني يقتصر على تمويل إيرادات الدولة ولا تلعب أي دور اقتصادي او اجتماعي.

(1) المراقب الاقتصادي: عدد خاص 1999_2000. مرجع سبق ذكره. صفحة 150.

المبحث الرابع

ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل في الواقع الفلسطيني

وأثرهما في الموازنة العامة

الموازنة العامة: "خطة مالية تصدر بصك تشريعي تقدر فيها نفقات وإيرادات الدولة وتحديد العلاقة بينهما وتوجيههما نحو تحقيق أهداف معينة خلال فترة زمنية قادمة غالباً ما تكون سنة".

وللخطة معنى مالي يتمثل في التنبؤ بإيرادات ونفقات الدولة عن سنة مالية قادمة كما أن للخطة معنى سياسي يتمثل في استخدام السلطة التشريعية إقرار واعتماد الموازنة كأداة لنقد واختبار عمل السلطة التنفيذية ولإجبار السلطة التنفيذية على اعتماد برنامج سياسي معين وصولاً لتحقيق بعض الأهداف. وللخطة معنى اقتصادي يتمثل في إدارة وتوجيه الاقتصاد القومي وخاصة في أوقات التضخم والانكماش والانتعاش. وللخطة معناً قانوني يتمثل في أن إقرار الموازنة العامة ومرورها في المراحل التي يتم بها إقرار التشريعات الأخرى، مما يعطيها صفة القانون، فهي تمنح الموظف العمومي القدرة القانونية على أن يمارس اختصاصاته من جباية وإنفاق.

وما يهم الباحث هنا هو أثر الإيراد الناتج عن ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة على الموازنة من حيث حجم هذا الإيراد إلى إجمال حجم الإيرادات، وكذلك من حيث الأهمية النوعية لكلا الإيرادين قياساً للإيرادات الأخرى، وكذلك مقدار تأثير كل من الضريبتين وبشكل مستقل على إجمالي إيرادات الموازنة العامة والجدول التالي يبين نسبة وقيمة الإيرادات الضريبية لمجموع الإيرادات المحلية في الموازنة العامة بالمليون دولار.⁽¹⁾

(1) المصدر: قوانين الموازنة العامة. 2001_1997

جدول رقم (5): نسبة الإيرادات الضريبية لمجموع الإيرادات

السنوات	1995	1997	1999	2000	2001
الإيرادات الضريبية	359	502	782	748	509
مجموع الإيرادات	426	647	901	964	581
النسبة	%84	%78	%87	%87	%87

وينظره إلى الجدول نجد أن قيمة الضريبة التي تحصلها السلطة الفلسطينية قد ارتفعت من 359 مليون دولار عام 1995 إلى 748 مليون دولار عام 2000 ووصلت نسبتها إلى 87% من مجموع الإيرادات ويعد هذا الوضع مميّزاً عن العديد من الدول العربية حيث لا تزيد مساهمة الإيرادات الضريبية على ثلث متوسط إيرادات الموازنات الحكومية للدول العربية⁽¹⁾.

(1) صبري، نضال: مرجع سبق ذكره. صفحة 150_151.

الفصل الرابع

ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل من الناحية المالية

المبحث الأول

كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة

قبل البدء بكيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة لا بد من التطرق إلى بعض المفاهيم الأساسية في المحاسبة وفي التدقيق والتي لا يستطيع أي مأمور تقدير ضريبة تجاوزها عند احتساب الضريبة. فعلى مأمور الضريبة أن يكون على علم تام بطبيعة مهنة المكلف، فأرباح القطاع الصناعي تختلف عن أرباح القطاع الزراعي أو التجاري أو المهن الحرة. وعليه أن يكون على علم بمدى تحقيق المكلف لأهدافه الاقتصادية والمالية.

إن ثقة مأمور الضريبة بمصداقية البيانات المالية للمكلف تعتمد على مصداقية المكلف في مسك حسابات أصولية منتظمة خلال السنوات المالية السابقة وكذلك مدى التزام مدقق المنشأة بالمفاهيم الأساسية للتدقيق والتي منها⁽¹⁾:

1_ أن يوضح المدقق أن البيانات المالية الصادرة عن المنشأة عادلة وصادقة وتظهر المركز المالي بدون أي لبس أو تحريف، وأن يكون التحفظ واضحاً في حال وجود أخطاء جوهرية ولها تأثير قوي على البيانات المالية.

2_ أن تظهر البيانات المالية الموضوعية، أي قابليتها للتحقق وبشكل صحيح، فإخفاء أرصدة الذمم أو جزء منها يؤدي إلى عدم إظهار المركز المالي بشكل صحيح وخاصة إذا ما اتبعت نظرية الإثراء، كما أن ذلك سيؤدي إلى إخفاء المبيعات الخاصة بتلك الذمم وبالتالي التهرب الواضح من ضريبة القيمة المضافة.

(1) مطر، محمد عطيه: واخرين، ترجمة. اصول التدقيق. عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. الكويت. 1989.

3_ لابد أن تكون الحسابات قابلة للمقارنة، فالانخفاض الشديد في مجمل المبيعات (إن لم يكن مبررا وبشكل دقيق) هو إخفاء لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.

4_ الملائمة: أي أن يتلاءم المركز المالي للمكلف مع طبيعة مهنته، فمثلا يصعب احتساب قيمة المصروفات اللازمة للمزارع وطرحها من الناتج الزراعي، ويصعب كذلك احتساب قيمة الناتج الزراعي ومقارنته مع متوسط الناتج السنوي المفترض، وذلك لتحديد المركز المالي للمزارع، كما أن أهمية المركز المالي لذوي الدخل المحدود والناتج عن رواتب تكون أقل منها في حال المهن الحرة.

5_ تغليب الجوهر على الشكل في البيانات، فالمنشأة التي تتعامل بعمليات التصنيع يتم التركيز عند احتساب الضريبة المستحقة عليها على الأرباح الناتجة عن عمليات التصنيع دون إهمال الأرباح الناتجة عن العمليات الأخرى.

6_ الأهمية النسبية للبيانات المالية لدى الدوائر الضريبية. فالمنشأة التي تتعامل جزئيا بشراء وبيع بعض الأصناف الفرعية لا يمكن التركيز على الدخل الناتج عن هذه الأصناف بنفس مستوى التركيز على الدخل الناتج عن الصناعة مثلا، كما انه لا يمكن التركيز سواء بضريبة القيمة المضافة أو ضريبة الدخل على المنشآت التي رقم أعمالها بالملايين بنفس المستوى من التركيز على المنشآت التي رقم أعمالها بالآلاف.

7_ مدى الالتزام بأحكام قانون الشركات. فالمكلف التي تظهر بياناته عدم الالتزام بأحكام قانون الشركات، يعد مؤشرا قويا على تهريب عمليات خارج إطار المحاسبة المنتظمة.

8_ مدى استقلالية البيانات المالية ومدى حيادها. أي مدى استقلال مصدر البيانات عن صاحب المنشأة أي أن لا يكون لمصدر لبيانات المالية مصلحة خاصة لدى المكلف بحيث تعطي البيانات انحرافا عن مركزها المالي⁽¹⁾.

(1) مطر، محمد عطية: مرجع سبق ذكره. ص 13.

إن المركز المالي لأي منشأة قد يتفق مع مجموعة المعايير والمفاهيم والأعراف المحاسبية ولكنه قد لا يتفق مع القوانين الضريبية، فقد تتجاوز مصاريف السفر الفعلية وذلك لظروف ومتطلبات عمل المنشأة مصاريف السفر المعترف بها حسب قانون ضريبة الدخل، كما انه يمكن لأي منشأة أن تتعامل بصفقات غير ضريبية مع أشخاص غير مكلفين ضريبياً، وقد لا تكون جميع أعمال المنشأة ضريبية ولكنها تخضع للمفاهيم والمبادئ المحاسبية.

ويتفق غالبية المحاسبين القانونيين على ضرورة صياغة مركز مالي ضريبي مستقل عن المركز المالي المقدم للشرائح الاقتصادية الأخرى. كما أن على مأمور الضريبة أن يأخذ بمفهوم الاستحقاق وليس المفهوم النقدي، ومفهوم الاستحقاق هو أن يتم تسجيل الإيرادات والمصروفات في السجلات المحاسبية عندما يتم اكتسابها أو حدوثها، وليس عند استلام النقدية أو دفعها، ويتم تسجيلها في البيانات المالية في حسابات الأرباح والخسائر بنفس الفترة التي حدثت بها⁽¹⁾.

وقد ينشأ أحياناً تباعد بين الربح الضريبي والربح المحاسبي ولا يجب أن يصل إلى حد المبالغة لأنه يوجد ربط أكيد ما بين الربح الضريبي والربح المحاسبي أي بالدرجة الأولى يجب تحديد الربح المحاسبي حسب المفاهيم والقواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن ثم تعديلها إلى الربح الضريبي.

احتساب ضريبة القيمة المضافة على البيانات الجمركية

وطبقاً لما هو معمول به لدى الدوائر الجمركية فإنه يتم إجراء الخطوات التالية⁽²⁾:

1 _ إذا كانت فاتورة المورد F.O. B يتم إضافة أجور الشحن ورسوم التأمين على قيمة الشحنة حسب فاتورة المورد المعترف بها.

2 - تُعادل قيمة فاتورة المورد ورسوم التأمين وأجور الشحن إلى عملة الميناء الجمركي، ويعتبر المبلغ النهائي هو قيمة البضاعة واصلتها بتلك العملة.

(1) دهمش، نعيم حسين: مرجع سبق ذكره. ص 10.

(2) ممارسة ميدانية لتدقيق بيانات جمركية فعلية.

3 _ تخضع القيمة النهائية المحتسبة في البند الثاني أعلاه للرسوم الجمركية حسب نسبها المقررة بالقانون.

4 _ تحتسب أجور التنزيل من الباخرة أو واسطة النقل إلى ارض الجمارك أو ارض الميناء وذلك حسب الأسعار المقررة في الفاتورة أو حسب الوزن كما هو معتمد في ال PAKING LIST أي قائمة المحتويات المرفقة مع فواتير المورد.

5 _ تجمع أجور تنزيل البضاعة من على ظهر الباخرة مع الرسوم الجمركية وتسجل في البيان الجمركي تحت بند جمارك.

6 _ ومن حاصل جمع قيمة الفاتورة C&F وأجور التنزيل والرسوم الجمركية يتم احتساب قيمة الضريبة المضافة بواقع 16% من إجمالي المبلغ.

7 _ وبذلك يكون المستورد قد دفع أجور التنزيل والرسوم الجمركية تحت بند جمارك، وضريبة القيمة المضافة تحت بند ضريبة القيمة المضافة، ومجموعهم هو القيمة النهائية للبيان الجمركي التي يتم دفعها.

احتساب ضريبة القيمة المضافة في المنشآت التجارية والصناعية

إن من أسباب زيادة حصيللة الضريبة المضافة هو اعتمادها على وعاء ضريبي أوسع مما تعتمد عليه ضريبة الدخل، فكثرة وتنوع الأصناف الاستهلاكية، كما أن تعدد مراحل تداول هذه الأصناف يؤدي إلى تحصيلات أكبر في ضريبة القيمة المضافة. إن تكرار فرض ضريبة القيمة المضافة على سلعة معينة وفي مراحل تداولها المختلفة لا يعني حدوث ازدواج ضريبي وذلك لان ضريبة القيمة المضافة تفرض على القيمة الزائدة للسلعة والناجمة عن الربح أو إعادة التصنيع أو التغليف. ويتم احتسابها باحتساب الفرق ما بين قيمة الضريبة عند بيع السلعة (والتي يشار إليها بأنها ضريبة الصفقات) وقيمة الضريبة عند شرائها أي تكلفة شرائها (والتي يشار إليها بأنها ضريبة المدخلات). وعموماً فأن تطبيق واحتساب ضريبة القيمة المضافة يحتاج إلى مهارة مهنية عالية، الأمر الذي يستلزم ضرورة إرساء ثقافة إمساك السجلات والبرامج

الإلكترونية المحاسبية، ذات الكفاءة الممتازة، والقابلة للرقابة وذلك لدى المكلفين ولدى الدوائر الضريبية.

فلو فرضنا أن مقلعا للحجارة يستعمل أدوات يدوية بسيطة ودون اي نفقات وقام ببيع إنتاجه بمبلغ 10000 دولار وكانت نسبة الضريبة المضافة هي 17%، فإن قيمة الضريبة المضافة تحتسب على القيمة الأصلية للصفقة بدون الضريبة، ومن ثم تحتسب الضريبة على القيمة الأصلية، أي اعتبار ما تم قبضه من قبل المحجر هو قيمة الضريبة المضافة وقيمة الصفقة المتمثلة في أتعاب الصانعين بالمحجر، أي يتم تقسيم مبلغ 10000 على 117% والنتيجة هو القيمة الأصلية للصفقة وهي 8547 دولار أما قيمة الضريبة المضافة هي 8547 مضروبة بـ 17% وتعادل 1453 دولار، ولو كان هذا المحجر هو مصنع وقام باستهلاك مواد ومنتجات ومستلزمات إنتاج وقام بشرائها من منتجين آخرين ولو فرضنا أن قيمة المواد المشتراة مع الضريبة هو مبلغ 5000 دولار فإن المصنع يستطيع خصم ضريبة مبلغ 5000 دولار والبالغ 726 دولار من الضريبة المستحقة عليه وهي مبلغ 1453 دولار ويكون دفعة فقط هو 727 دولار، أما المنتجين الآخرين فعليهم دفع الضريبة المستحقة عليهم على مبلغ 5000 دولار بعد خصم ضريبة المدخلات الخاصة بهذه الصفقة، ويلاحظ أن قيمة مشتريات المصنع بدون الضريبة المضافة هو مبلغ 4273 دولار وان قيمة مبيعات المصنع بدون الضريبة هو 8547 دولار.

والفرق بينهما هو 4273 والضريبة المستحقة على هذا المبلغ 726 دولار ويمكن حسابها كما يلي:

$$5000/117 \text{ ويضرب الناتج بـ } 17$$

وما ينطبق على الصانع ينطبق على تاجر الجملة وتاجر المفرق وتاجر التجزئة عند احتساب ضريبة القيمة المضافة. ولكن أي منشأة بأي حجم لا تتعامل بصفقات انفرادية معزولة

بل لا بد لها من عمليات تجارية وبصفتها مختلفة والجدول التالي يبين العناصر الأساسية لضريبة القيمة المضافة ضمن منشأة تجارية وبحسابات اصولية منتظمة.

جدول رقم (6): ملخص لكشف التقدير الذاتي لقيمة ضريبة القيمة المضافة

قيمة الضريبة المضافة	قيمة الصفقات بدون الضريبة المضافة	قيمة الصفقات متضمنة الضريبة المضافة	البيان: احتساب ضريبة القيمة المضافة عن الفترة من / / إلى / /
			1 _ قيمة صفقات المبيعات الضريبية (صفقات المخرجات)
====	=====		2 _ قيمة صفقات المبيعات الصفرية
====	=====		3 _ قيمة صفقات المبيعات المعفاة
			4 _ يطرح قيمة صفقات البضاعة المرتدة من عملاء المنشأة
			5 _ يطرح خصومات للعملاء لاحقة على استلامهم الفواتير
			6 _ صافي قيمة صفقات المبيعات (المخرجات) ⁽¹⁾
			7 _ صفقات مدخلات_ مشتريات تجارية ضريبية محلية
			8 _ صفقات مدخلات _ مشتريات خارجية _ بيانات جمركية
====	=====		9 _ صفقات مدخلات _ مشتريات تجارية معفاة
			10 _ يطرح مدخلات _ مشتريات مرتجعه للموردين
			11 _ يطرح مدخلات_ مشتريات خصم مكتسب من الموردين
			12 - صافي قيمة المدخلات من المشتريات التجارية

(1) يمثل البند الأول مطروحا منه البند الرابع والبند الخامس

			13 _ قيمة ضريبة المصاريف التشغيلية
			14 - قيمة ضريبة مدخلات المشتريات والمصاريف التشغيلية
			15 _ قيمة مدخلات المصاريف الرأسمالية _ المشتريات الغير تجارية
			16 _ المستحق لدائرة ضريبة القيمة المضافة أو للاسترجاع من دائرة الضريبة المضافة وناتج عن البند رقم 6 مطروحا منه البند رقم 14 والبند رقم 15

فإذا كانت الإشارة بالموجب فإن المبلغ يستحق لدائرة ضريبة القيمة المضافة وإن كانت الإشارة بالسالب فإن المبلغ للأرجاع من دائرة ضريبة القيمة المضافة.

ويتمنى الباحث على دائرة ضريبة القيمة المضافة أن تقوم بتعديل نموذج الكشف الدوري الشهري لأن النموذج الحالي لا يفصل ما بين مدخلات المشتريات التجارية وما بين مدخلات المصاريف التشغيلية كما انه لم يفصل ما بين ضريبة القيمة المضافة الناتجة عن المشتريات التجارية المحلية والناتجة عن الاستيراد / البيانات الجمركية.

المبحث الثاني

كيفية احتساب ضريبة الدخل

قبل البدء بمعرفة كيفية احتساب ضريبة الدخل لا بد من التحقق من الواقعة المنشأة للضريبة والتي يتم من واقعها احتساب الضريبة. وتتحقق الواقعة المنشأة للضريبة بتحقق ما يلي:

1 _ حصول المكلف على الدخل الذي يخضع للضريبة سواء قبضه فعلاً أو وضع تحت تصرفه وقد يكون الدخل حكمي أو افتراضي مقطوعاً في بعض المهن⁽¹⁾.

2 _ بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين. والبيع هنا هو انتقال السلعة أو أداء الخدمة من قبل البائع ويعد بيعاً: _

أ _ إصدار الفاتورة.

ب _ تسليم السلعة أو أداء الخدمة.

ج _ أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء أكان كامل الثمن أو جزء منه وذلك بغض النظر عن أيهما سبق إلى التحقق. ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف بها بأي من التصرفات القانونية. وقد تكون السلعة ناتجة عن التصنيع المحلي أو انتقال من تاجر إلى تاجر آخر أو إلى المستهلك.

3 _ تتحقق الواقعة المنشأة للضريبة على السلع المستوردة بالإفراج عن السلع المستوردة من قبل الدائرة الجمركية بعد دفع الضرائب المستحقة عليها كما في البيان الجمركي.

4 - وتستحق الضريبة على السلع والخدمات في المناطق الحرة عند انتقال السلع من المناطق الحرة إلى الاستهلاك المحلي سواء أكانت هذه السلع هي من السلع المستوردة أو من المنتجة محلياً والمحوّلة إلى السوق الحرة بدون ضرائب أو من السلع المنتجة داخل السوق الحرة.

(1) أبو بكر، محمد: قانون الضريبة العامة على المبيعات. عمان: دار الثقافة. 2002. ص9.

5 _ لا تتحقق الواقعة المنشأة للضريبة عند مرور السلع والخدمات عبر البلاد.

6 _ تتحقق واقعة ولكنها ليست منشأة للضريبة عند صدورها على سلع وخدمات معفاة من ضريبة الدخل أو ضريبة القيمة المضافة. ويترتب على الواقعة المنشأة تحديد نطاق سريان الضريبة من حيث السعر والوعاء وحدود الاعتماد واجراءات التحصيل وكذلك سريان التقادم⁽¹⁾.

والان: لنفرض ان احمد صالح يعمل موظفا لدى وزارة الصحة الفلسطينية وقد تحققت له الرواتب التالية خلال عام 2005:

6000 دينار اردني راتب اساسي.

500 دينار علاوة عائلية.

480 دينار علاوة غلاء معيشة.

240 دينار علاوة ضيافة.

500 دينار علاوة سفريات لغايات العمل.

وقد خصم من راتبه ضريبة دخل 400 دينار خلال عام 2005.

وكان يمتلك سوبر ماركت في وسط المدينة وارصده دفاتره المنتظمة في

2005/12/31 كانت كما يلي:

(1) عرقاوي مصطفى محمد، مرجع سبق ذكره. ص 21.

دائن / شيكل	مدين / شيكل	ارصدة الحسابات التالية
	3000	نقدا في الصندوق
	25000	حسابات بنوك مدينة
100000		تسهيلات ائتمانية بنكية
	12000	شيكات تحت التحصيل مودعة بالبنوك
15000		شيكات صادرة مؤجلة الدفع
	8000	ذمم مدينه غير مدفوعة
8000		ذمم دائنة لموردي بضائع
	750000	مشتريات من الموردين خلال العام بدون ضريبة مضافة
6500		مردودات مشتريات للموردين بدون ضريبة مضافة
2500		خصم مكتسب من الموردين بدون ضريبة مضافة
950000		مبيعات خلال العام بدون ضريبة مضافة
	4500	بضاعة معادة من الزبائن بدون ضريبة مضافة
	3000	خصم تعجيل دفع للزبائن بدون ضريبة مضافة
	50000	قيمة بضاعة المحل في بداية العام
	15000	قيمة الاثاث والديكور
11000		مخصص استهلاك الاثاث والديكور
	100000	شهرة المحل المدفوعة
20000		المستهلك من شهرة المحل الى نهاية عام 2004
1094000	955000	الاجمالي

وكانت مصاريفه كما يلي

45000 شيكل	رواتب واجور عمال وموظفين
20000 شيكل	بدل أيجار المحل السنوي
14000 شيكل	فوائد بنكية وعمولات
50000 شيكل	مصاريف دعاية و اعلان (فواتير ضريبية)
4000 شيكل	استقطاعات ضريبة دخل العمال
6000 شيكل	مصاريف نقل وتوزيع (فواتير ضريبية)
10000 شيكل	تأمين ضد حوادث السرقة
4000 شيكل	تبرعات وزكاة عن المحل للجنة الزكاة موثقة
2400 شيكل	استهلاك كهرباء للمنزل
3000 شيكل	أستهلاك كهرباء للمحل
650 شيكل	مياه للمنزل
2000 شيكل	اشتراقات ومكالمات هاتفية
6000 شيكل	مصاريف حفلة زفاف اخت السيد احمد
16240 شيكل	ضريبة قيمة مضافة مدفوعة
1500 شيكل	مصاريف علاج للعمال
10000 شيكل	مصاريف علاج للسيد احمد
5000 شيكل	اقساط مدرسية
500 شيكل	استهلاك الاثاث والديكور
3000 شيكل	بنزين سيارة استعمال المحل والبيت

قيمة البضاعة حسب جرد نهاية عام 2005 بلغت (سعر بيع) 75000 شيكل

علما بأن السيد احمد قد اشترى شقة بمبلغ 21000 دينار تسدد على اقساط سنوية ولمدة سبع سنوات. كما ان السيد احمد متزوج وله ثلاثة اولاد في المدرسة وواحد بالجامعة ويعيل احدى والديه وزوجته تعمل بمرتب شهري قدره 350 دينار بالشهر في القطاع الخاص وبلغت الرواتب المقبوضة من قبلها بعد الخصمات 4000 دينار. دون ان تقوم بدفع أي ضريبة.

كان السيد احمد قد اشترى 100 هم اتصالات بسعر خمسة دنانير للسهم وارتفعت قيمة السهم الى 14 دينار في نهاية العام.

سعر صرف الدينار 6.5 شيكل للدينار وسعر صرف الدولار 4.6 شيكل للدولار.

الاجابة من الناحية القانونية والمحاسبية:

ولنبدأ بحساب دخله من التجارة:

اجمالي المبيعات	950000 شيكل
يطرح منها بضاعة معادة من الزبائن	4500 شيكل
يطرح خصم تعجيل الدفع	3000 شيكل
صافي المبيعات	= 942500 شيكل
اجمالي المشتريات	750000 شيكل
يطرح مردودات مشتريات من الموردين	6500 شيكل
يطرح خصم مكتسب من الموردين	2500 شيكل
صافي قيمة المشتريات	= 741000 شيكل
بضاعة اول المدة	50000 شيكل
قيمة البضاعة الجاهزة للبيع خلال العام	= 791000 شيكل

75000 شيكل	قيمة البضاعة في نهاية العام
= 716000 شيكل	وعليه فإن تكلفة البضاعة المباعة
226500 شيكل	لذا الدخل الاجمالي من التجارة
	اما مصاريفه على اعماله التجارية فهي كما يلي:
45000 شيكل	رواتب واجور عمال وموظفين
20000 شيكل	بدل ايجار سنوي
14000 شيكل	فوائد بنكية وعمولات
50000 شيكل	مصاريف دعاية و اعلان بدون ضريبة
4000 شيكل	اقتطاعات ضريبة دخل العمال التي لم ترد ضمن الرواتب
6000 شيكل	مصاريف نقل وتوزيع بدون ضريبة
10000 شيكل	تأمين ضد حوادث السرقة
4000 شيكل	تبرعات وزكاة نقدية للجان زكاة معتمدة وموثقة
3000 شيكل	استهلاك كهرباء المحل
2000 شيكل	اشتراقات ومكالمات هاتفية بدون الضريبة
500 شيكل	استهلاك الاثاث والديكور
1500 شيكل	مصاريف علاج للعمال بدون ضريبة
1500 شيكل	50 % من قيمة بنزين السيارة
20000 شيكل	استهلاك شهرة المحل
181500 شيكل	اجمالي المصاريف التي صرفت حصرا وتحديدا في التجارة
= 45000 شيكل	الدخل الصافي من التجارة

8695 دولار	وتعادل
	الدخل من الرواتب والاجور:
6000 دينار	راتب اساسي
500 دينار	علاوة عائلية
480 دينار	علاوة غلاء معيشة
240 دينار	علاوة ضيافة
4000 دينار	راتب الزوجة
11220 دينار	اجمالي قيمة الدخل من الرواتب
	وتعادل 15855 دولار
24550 دولار = 8695 + 15855	الدخل الصافي
	الاعفاءات:
3000 دولار	اعفاء اقامة للمكاف
3000 دولار	اعفاء اقامة للزوجة
2000 دولار	اعفاء الاولاد 4*500
500 دولار	اعفاء الوالد
2500 دولار	اعفاء دراسة جامعية
5000 دولار	اعفاء شراء سكن
2174 دولار	اعفاء مصاريف علاج
17674 دولار	مجموع الاعفاءات
12000 دولار	مجموع الاعفاءات المسموح بها

الدخل الخاضع للضريبة 12000-24550 = 9550 دولار

مجموع ضريبة الدخل المطلوبة (الشريحة الاولى) $10000 * 8\%$ 800 دولار

مجموع ضريبة الدخل المطلوبة (الشريحة الثانية) $2550 * 8\%$ 306 دولار

مجموع الضريبة المدفوعة 400 دينار وتعادل 539 دولار

ضريبة الدخل المطلوب دفعها 567 دولار

ولو اردنا احتساب صافي ارباحه من الاعمال التجارية فإنه يمكن حسابها كما يلي دون الاطلاع على بيانات المشتريات او بيانات المبيعات:

ضريبة القيمة المضافة المدفوعة 16240 شيكل

ضريبة المصاريف المعترف بها والمدعمة مستنديا:

دعاية و اعلان 50000 شيكل

نقل وتوزيع 6000 شيكل

مكالمات هاتفية 2000 شيكل

مصاريف علاج 1500 شيكل

بنزين سيارة 1500 شيكل

الاجمالي 61000 شيكل

ضريبة المصاريف 9760 شيكل

ضريبة الزيادة في قيمة المخزون 4000 شيكل

(75000 - 5000 = 25000 * 16%)

اجمالي ضريبة المدخلات 18750

الربح قبل المصاريف 300000 شيكل 16/30000%

المصاريف التجارية المعترف بها	181500 شيكل
الربح الصافي من الاعمال التجارية	6000 شيكل
اما لو تم اعادة احتساب ضريبة القيمة المضافة لكانت كما يلي:	
ضريبة المدخلات 942500 صافي المبيعات * 16%	150800 شيكل
يطرح ضريبة المخرجات (741000 * 16%)	118560 شيكل
يطرح ضريبة المصاريف المعتمدة	9760 شيكل
صافي ضريبة القيمة المضافة المطلوبه	22480 شيكل
ضريبة القيمة المضافة المدفوعة	16240 شيكل
ضريبة القيمة المضافة المستحقة	6240 شيكل

يلاحظ اختلاف مبلغ ارباحه الصافية عند احتسابها بكلا الحالتين بسبب عدم دفعه كامل ضريبة القيمة المضافة المطلوبة منه.

المبحث الثالث

اثر تراكم ضريبة القيمة المضافة على أسعار السلع والخدمات

المثال التالي يبين كيفية تراكم الضريبة المضافة على السلع والخدمات:

ولنفرض أن منتجاً استورد مواد بمبلغ 1000 دولار وأنه جرت عدة عمليات انتقال للمواد وصولاً إلى المستهلك النهائي. وكل عملية انتقال تمت بتحقيق نسبة ربح مقدارها 10%. فما الذي يحدث وما هو السعر النهائي للمستهلك.

بدأت ضريبة القيمة المضافة بمبلغ 170 دولار دفعها المستورد لدائرة الضريبة مباشرة وحصل المبلغ من الوكيل الأساسي الذي قام بدوره بتحصيلها من تاجر الجملة إلى أن انتهى الأمر بأن تم تحصيلها من المستهلك النهائي.

جدول رقم (7): نسبة الضريبة النهائية على المستهلك

البيع بدون ضريبة	ما يدفع للضريبة	ضريبة البيع	البيع مع الضريبة	الشراء مع الضريبة	ضريبة الشراء	الربح	الشراء بدون ضريبة	المكلف
1100	187	187	1287	1170	170	100	1000	المستورد
1210	18.7	205.7	1415.7	1287	187	110	1100	الوكيل الأساسي
1331	20.5	226.2	1557.3	1415.7	205.7	121	1210	الوكيل الفرعي
1464	22.7	249	1713	1557.3	226.3	133	1331	تاجر الجملة
1610.5	24.8	273.8	1884.3	1713	249	146	1464	تاجر التجزئة
1771	27	301	2072	1884	274	161	1610.5	المشتغل الصغير
			2072					المستهلك النهائي
	301					771		الإجمالي

كما دفع المستورد مبلغ 17 دولار من أرباحه ودفع الوكيل الأساسي 18.7 دولار من أرباحه إلى أن تم دفع مبلغ 131 دولار ضريبة قيمة مضافة ناتجة عن الأرباح، وبذلك تكون دائرة الضريبة قد استلمت ما مجموعه 301 دولار دفعها جميعها المستهلك النهائي عند شرائه السلعة. ففي حين كانت الأرباح الفعلية حسب المثال 771 دولار أي ما يعادل 77% من قيمة السلعة الأساسية وكانت الضريبة 301 دولار أي ما يعادل 30.15% من قيمة السلعة الأساسية.

هذا بافتراض أن نسبة الربح لكل مرحلة من مراحل دورة السلعة هي فقط 10% ولو احتسبت نسبة الربح على أساس 20% لكان تأثير ضريبة القيمة المضافة حوالي 45% على تكلفة الشراء الأولى.

من المعلوم أن المستورد أو المصنع أو التاجر لا يتحمل قيمة الضريبة أعلاه إلا حسب درجة مرونة العرض والطلب على السلع أو الخدمات المفروضة عليها الضريبة. وهنا تكمن أهمية الاختيار بين ضريبة القيمة المضافة ذات المعدل الواحد أو المعدلات المتعددة حيث تؤخذ مجموعة العوامل التي تؤثر في تحديد الأوعية الضريبية.

وتميل معظم الدول إلى ضريبة القيمة المضافة ذات المعدل الواحد وذلك لما تتطلبه المعدلات المتعددة من كفاءات للوحدات الإدارية ومن مهارات فنية عالية.

وكلما ارتفعت قيمة التجارة الداخلية وازداد معدل دوران البضائع والسلع كلما ارتفعت حصة ضريبة القيمة المضافة.

المبحث الرابع

الوصول إلى ضريبة الدخل من واقع ضريبة القيمة المضافة

لدى المؤسسات والمنشآت التجارية

بعد أن تبين في البحث السابق أن نسبة الضريبة المضافة إلى الربح قد بلغت 17% من ربح السلعة عند بيعها من قبل المشاة فإنه يمكننا احتساب الربح الإجمالي.

فلو فرضنا أن صاحب إحدى المنشآت يقوم بشراء البضائع بنفسه دون أن يتحمل أية مصاريف إضافية ودون أن يقوم بأي إضافات على السلع التي سيبيعها ودون أن يتبقى لديه أي مخزون مشتريات من فترة مالية إلى فترة مالية أخرى. وكان قد قام بدفع مبلغ 500 دولار كضريبة قيمة مضافة عن إحدى الفترات المالية فأن مقدار الربح الذي حققه هذا التاجر خلال تلك الفترة هو: _

قيمة المبلغ المدفوع كضريبة مقسوما على 0.17 أي $17/500 * 100 = 2941$ دولار وعليه يجب احتساب ضريبة الدخل على أساس أن الدخل القائم هو 2941 واحتساب ضريبة الدخل على هذا الأساس بعد إجراء الإعفاءات والتزيلات المسموح بها. ولكن الواقع العملي يؤكد أن غالبية المنشآت تكون أعمالها مستمرة لفترات مالية ولديها مخزون سلعي من الفترات المالية السابقة ويتبقى لديها مخزون للفترات المالية القادمة. كما أنها تقوم بصرف نفقات بعضها إنتاجية وبعضها نفقات غير إنتاجية. كما أن نفقاتها تتضمن ضريبة قيمة مضافة وبعض النفقات لا يتم احتساب ضريبة قيمة مضافة عليها.

وللاحتساب الدقيق لا بد من تصنيف حساب ضريبة القيمة المضافة وفقا لما يلي:

1_ ضريبة صافي قيمة المبيعات الضريبية: أي بعد طرح ما تم إرجاعه من المبيعات وما تم خصمه للعملاء بعد تحرير الفواتير لهم.

2_ ضريبة صافي قيمة المشتريات الضريبية: أي بعد طرح ما تم رده من مشتريات المنشأة للموردين وما تم خصمه من المدفوعات للموردين.

3_ ضريبة المصاريف الإيرادية (التشغيلية):

4_ ضريبة المصروفات الرأسمالية:

وباستبعاد ((مؤقتا)) ضريبة المصاريف الرأسمالية والمصاريف الإيرادية يتم تحديد ضريبة القيمة المضافة الناتجة عن عمليات المتاجرة (عمليات البيع والشراء) وبطرح ضريبة المشتريات من ضريبة المبيعات يظهر قيمة الضريبة المضافة المستحقة. أو المطلوب استردادها.

إن ضريبة المخزون المشتري بفواتير ضريبية هي نوع من الأمانة بيد المنشأة تقوم بدفعها لدائرة الضريبة عند بيع المخزون فأن زادت قيمة المخزون في نهاية الفترة المالية عن قيمته في بداية الفترة المالية، فذلك ناتج عن مشتريات خلال الفترة لم يتم بيعها ولم يتم تحقيق ربح منها، واحتساب الدخل لا بد من خصم ضريبة الزيادة في قيمة المخزون أو إضافة ضريبة الانخفاض في قيمة المخزون. إن الناتج الذي سيظهر هو قيمة الضريبة الناتجة عن العمليات التجارية الفعلية خلال الفترة المالية، وبنفس الطريقة أعلاه يتم احتساب الربح القائم أو المجمع. أي أن عوامل تحديد الربح القائم هي ضريبة المبيعات وضريبة المشتريات وضريبة فرق قيمة المخزون ما بين بداية الفترة المالية ونهايتها. وهنا يجب التذكير بأن المشتريات قد تكون في أي مرحلة من مراحل الإنتاج كما أن المبيعات قد تكون في أي مرحلة مراحل الإنتاج أيضا.

وللوصول بدقة أكبر إلى الربح القائم يجب إضافة صفقات البيع المعفاة وصفقات البيع الصفيرية إلى المبيعات كذلك، وإضافة تكلفة صفقات البيع المعفاة لأنه من المفترض أن تكون تلك الصفقات معفاة من ضريبة القيمة المضافة عند شراءها دون الإعفاء من ضريبة الدخل. أما الصفقات الصفيرية فلا يتم إضافة تكلفة تلك الصفقات إلى المشتريات لأنها مضافة أصلا عند الشراء بسبب عدم إعفائها من ضريبة القيمة المضافة. وأذ ما قام مأمور الضريبة باحتساب

الربح القائم فإن احتساب الربح الصافي وهو ما يخضع لضريبة الدخل يتم من خلال احتساب المصاريف الأيرادية الضريبية والتي سجلت في الكشف الدوري، وخصم تلك المصاريف من الربح القائم، أما المصاريف الغير الضريبية فإن على أمور ضريبة الدخل الالتزام نصا وروحا بقانون ضريبة الدخل بحيث يخصم من الأرباح ما هو مثبت ومتحقق منه مستندياً، أو ما يمكن التحقق منه من خلال دائرة ضريبة الدخل كما في استقطاعات الرواتب والأجور وذلك حسب ما يتم تقديمه من كشوف الاستقطاعات من قبل المكلف.

وفي كل الأحوال يقوم مأمور الضريبة بالاعتراف بالمصاريف التي أنفقت حصراً وكليا في سبيل إنتاج الدخل فقط.

ويود الباحث هنا الإشارة إلى انه وضمن معطيات الكشف الدوري الشهري لضريبة القيمة المضافة والمعمول به حالياً لا يمكن الوصول إلى الربح القائم وذلك لدمجه ضريبة المصاريف الأيرادية ضمن ضريبة المدخلات كما انه لم يميز بين الصفقات المعفاة والصفقات الصفرية بل أوردها ضمن بند واحد.

الباب الثاني

القسم التطبيقي

توحيد الدوائر الضريبية وآثاره

الفصل الاول

اثار توحيد الدوائر الضريبية في الاراضي الفلسطينية

المبحث الاول

اللوائح والنماذج المستخدمة لدى الدوائر الضريبية

تعتبر اللوائح من اهم اختصاصات الادارات الضريبية اللازمة لضمان تنفيذ القوانين، وتعد احد عناصر البناء القانوني في الادارة الضريبية بأعتبارها احد عناصر المشروعية.

وقد نصت المادة 49 من قانون ضريبة الدخل رقم 17 اسنة 2004 على ما يلي ((اللى ان تصدر اللوائح المنصوص عليها في هذا القانون: تبقى الانظمة الصادرة استنادا لاحكام قانون ضريبة الدخل رقم 25سنة 1964 والقانون رقم 13 لسنة 1947 سارية المفعول بالقدر الذي لا يتعارض مع أي حكم من احكام هذا القانون شريطة ألا تزيد مدة ذلك السريان عن سنة واحدة من تاريخ العمل بهذا القانون)).

ان الحاجة اصبحت ماسة لمراجعة تلك اللوائح واعادة صياغتها من قبل اختصاصيين بذلك، بما يتفق مع متطلبات الدوائر الضريبية سواء اكانت موحدة او مستقلة. وقد تم ارفاق عدد من النماذج التي تستخدمها دائرة ضريبة الدخل ودائرة ضريبة القيمة المضافة.

ويرى الباحث انه من الضروري تشكيل لجنة خاصة لاعادة بحث وتطوير هذه النماذج خاصة وانه قد مضى اكثر من سنة على صدور القانون والمعلومات المتوفرة انه لم يصدر أي تعميمات معتمدة خاصة بذلك.

ان الاطلاع على بعض تلك النماذج يظهر وبوضوح عدم تناسب تلك النماذج مع التطورات المفترضة كما ان بعضها متوارث من زمن الاحتلال.

وقد قام الباحث بأرفاق بعض تلك النماذج في هذه الدراسة.

المبحث الثاني

المستندات القانونية وشروطها في القوانين الضريبية

أجاز المشرع الأردني في المادة 48/أ/4 لمأمور التقدير أن يدخل محل أي مستخدم (بكسر الدال) ويطلع على القيود والدفاتر والمستندات المتعلقة للعمليات الجارية. كما نصت الفقرة الثانية من المادة 22 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على انه (عند توفر أدلة أو بيانات لدى مأمور التقدير يحق للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطيا أن يجري التحقيق اللازم لتطبيق أحكام هذا القانون على محلات المكلفين وان يدخل إلى مكان العمل لفحص البضائع المخزونة والسجلات والقيود والمستندات الأخرى المتعلقة بالعمل ويجوز له ضبط هذه السجلات والمستندات الضرورية لأغراض تطبيق هذا القانون ولمدة لا تزيد عن ثلاثين يوما تجدد إذا دعت الحاجة لأسباب معقولة بموافقة المدير الخطية). أما الفقرة الأولى من المادة 22 فقد نصت أن (على المكلف أن يحتفظ بسجلات ومستندات مالية منتظمة حسب الأصول والقوانين المرعية ولمدة سبع سنوات في مكان إدارة العمل).

أما المادة 49 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد بينت على انه (إلى أن تصدر الأنظمة المنصوص عليها في هذا القانون: تبقى الأنظمة الصادرة استنادا لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 والقانون رقم 13 لسنة 1947 سارية المفعول بالقدر الذي لا يتعارض مع أي حكم من أحكام هذا القانون شريطة أن لا تزيد مدة ذلك السريان عن سنة واحدة من تاريخ العمل بهذا القانون). وتكمن الخطورة في عدم مسك حسابات منتظمة وعدم التعامل مع مستندات قانونية في اضطرار مأمور الضريبة على القيام بأجراء التقدير الجزافي على المكلف حسب مفهوم الفطنة والدراية. كما أن عدم مسك حسابات منتظمة تؤدي إلى عدم المقدرة في الحصول على معلومات كافية عن نشاط المكلف.

إلا أن مسك الحسابات المنتظمة قد تتخذ كأحد الوسائل المتعمدة في التهرب الضريبي وذلك عن طريق إجراء المعاملات الوهمية داخل المنشأة، وهي تلك المعاملات التي لا تعبر عن حقيقة الحركة المادية لأي من أصول أو التزامات المنشأة وغالبا ما يتم إلغاؤها في فترة مالية

لاحقة، وبذلك تكون قد خدمت فترة مالية سابقة أو عكس ذلك. ويتم التلاعب بهذه المعاملات من واقع مستندات رسمية أو شبه رسمية وذلك من أجل ما يعرف بتزيين المركز المالي. ويكون الهدف من هذه المعاملات التي تستند إلى مستندات المنشأة هو الغش والخداع المقصود والمتعمد لمصلحة المنشأة أو لمصلحة أحد الأطراف بإصدار بيانات مضللة لا تظهر الصورة العادلة والصادقة⁽¹⁾.

وفي ظل انتشار ظاهرة الحاسب الآلي وانتشار البرامج المحاسبية المتطورة، كما انه في ظل توسع التجارة الداخلية والتجارة العالمية وانتشار ظاهرة التجارة الإلكترونية فإن الأمر يستلزم إصدار قانون ينظم عمل تلك البرامج، ويضع قواعد ثابتة لها ويحدد مقدار قانونية وطبيعة وشكل المستندات الصادرة عن الحاسب الإلكتروني وأهميتها لدى الإدارات الضريبية.

(1) مطر، محمد عطية: مرجع سبق ذكره. ص 112.

المبحث الثالث

اثر التوحيد على العدالة الضريبية والربط والتحصيل

يعتبر مفهوم العدالة الضريبية أحد القواعد الأساسية لفرض الضريبة على المواطنين بشكل متساو وحسب دخل كل فرد. ولا يجوز للإدارة الضريبية أن تخل بهذا الهدف أو أن تحابي أحدا على حساب الآخرين أو على حساب الإيرادات العامة، ولا بد من حصر المجتمع الضريبي بهدف الوصول إلى كافة المكلفين دون استثناء وألا فأن ذلك يؤدي إلى عدم مصداقية النظام الضريبي وانهاره.

وبما أن العدالة هي نسبية وليست مطلقة وبالتالي يصعب تحقيقها وبنفس المستوى وبأقصى درجات الدقة على المكلفين. فمن الطبيعي وخاصة في حال عدم وجود تنسيق بين الإدارات الضريبية، وفي ظل عدم اكتمال الوعي الضريبي لدى المكلفين، أن يتواجد عدد من المكلفين المسجلين لدى دوائر ضريبة القيمة المضافة وعدم تسجيل نفس المكلفين في دوائر ضريبة الدخل. مما يؤدي إلى إخضاعهم لضريبة واحدة وعدم إخضاعهم للضريبة الثانية. في حين أن مكلفا نظاميا آخر سيتحمل كلا الضريبتين. وبالتالي انتفى أساس العدالة الضريبة وهو المساواة، خاصة وان بعض المكلفين لا يقومون بالتسجيل لدى الدوائر الضريبية إلا عند حاجتهم إلى مستند أو معاملة مالية من إحدى دوائر الضريبة.

ان عدم النهوض في مستوى الاداء الاداري سبب رئيسي في تردي الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية اذ لا يمكن ان تتحقق التنمية الاقتصادية أو الاجتماعية مع غياب مستوى متقدم من الاداء الاداري (التنمية الادارية) وان الاساس الذي تستند اليه التنمية القومية هو وجود جهاز اداري كفوء ذو تنظيم اداري فعال⁽¹⁾.

إن تشتت المكلفين يؤدي إلى ضعف تحصيل أي من الضريبتين، كما يؤدي إلى فقدان الخزانة العامة لمبالغ ضريبية كان يمكن السيطرة عليها لو كان هناك توحيد للدوائر الضريبية،

(1) عبد الرزاق، عمر: تقييم اداء وزارة المالية الفلسطينية. رام الله: معهد ابحاث الدراسات الاقتصادية(ماس). حزيران 2004. ص39.

أي أن عدم توحيد الدوائر الضريبية يؤدي إلى عدم الوضوح في عدد المكلفين وكذلك عدم الوضوح في مراكزهم المالية ويؤدي إلى تحصيل ضرائب من مكلفين وعدم تحصيلها من مكلفين آخرين.

وكما يظهر من العلاقة المالية ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، هذه العلاقة التي يمكن من خلال احتساب إحدى الضريبتين الوصول إلى الضريبة الأخرى. وبذلك فإن ربط أي من الضريبتين في حال وجود دائرة ضريبة واحدة يؤدي إلى ربط الضريبة الثانية. فتدقيق ضريبة القيمة المضافة واعتمادها من قبل دائرة الضريبة المضافة يجعل إجراءات الربط والتدقيق والتحقق من ضريبة الدخل كلها إجراءات روتينية وليست ذي جهد كبير.

والإدارة الضريبية هي جزء من الإدارة العامة للدولة وتحصل على امتيازات السلطة العامة بهدف تحقيق الصالح العام بالإضافة إلى حصولها على امتيازات خاصة تمكنها من ممارسة دورها العام في التحصيل وفق القوانين الضريبية. وتقوم الدائرة الضريبية بعملية ربط الضريبة من خلال قبول الاقرار الضريبي أو إجراء التعديلات أو التدقيق على بيان المكلف أو من خلال تقدير الدائرة نفسها لإيراد المكلف. إن إنجاز وجمع ذلك من خلال دائرة واحدة أو ما يمكن أن يطلق عليه الخيمة الواحدة والتي تحتوي على تخصصات ذات كفاءة عالية سيعطي نتائج أكثر إيجابية من حالة التشتت الإداري ما بين دائرتين منفصلتين.

كما تقوم الإدارة الضريبية بجباية دين الضريبة والذي يتم بعدة طرق: السلفيات، الحجز من المنبع، التقسيط، الالتزام الشهري، الحجز التحفظي والتنفيذ الجبري). وتقوم الإدارة الضريبية بتنظيم عملية التحصيل الضريبي من خلال فتح ملفات ضريبية لكافة المكلفين ومراقبة عملية دفع المستحقات الضريبية وفق المواعيد وحسب قواعد أسس التشريع الضريبي المعتمد.

والإدارة الضريبية هي المرجعية الإدارية والأساسية لكافة القضايا الضريبية، وهي المسؤولة عن التوضيح لأي غموض يراه المكلف وهي المرجع الأول الذي يرجع إليه المكلف للتظلم، وعنها تصدر كافة الإجراءات الإدارية بخصوص دين الضريبة من الإعلان وحتى

الحجز على أموال المكلف أو من خلال تقديرها هي لإيراد المكلف. وللإدارة الضريبية حق التعامل مع المنازعات الضريبية ولها حق تحريك الدعاوى الضريبية ولها في حالات خاصة إجراء المصالحة الضريبية. كما أن للإدارة الضريبية وظيفة إحصائية تتمثل في تقديم كافة البيانات والمعلومات الخاصة بالإيرادات مما يساهم في الاستقرار والتوجه الاقتصادي وبناء الموازنة العامة. إن وجود جهة واحدة متخصصة قادرة على التعامل مع المعطيات أعلاه ويمكن من قدرة الإدارة الضريبية على الفهم العميق لجميع الامتيازات الخاصة بالإدارة الضريبية.

وقد أعطى القانون الضريبي الإدارة الضريبية حق الاطلاع، أي السلطة التي أعطاها المشرع للإدارة الضريبية كي تطلب بمقتضاها إلى المصالح الحكومية والهيئات العامة وجميع المنشآت على اختلاف أشكالها القانونية وأغراضها أن تقدم لها كل ما تريد الاطلاع عليه من سجلات وأوراق ومستندات وتكون تلك المصالح والهيئات والمنشآت ملزمة بتقديم سجلاتها ومستنداتها وأوراقها إلى موظفي الإدارة الضريبية الذين لهم حق الاطلاع دون الاحتجاج بسريتها⁽¹⁾.

وقد قيد المشرع حق الاطلاع الممنوح للإدارة الضريبية بوجود الحفاظ على سرية البيانات التي يطلع عليها لدى الهيئات المعنية بأن لا يترك أي مجال لهذه الهيئات بالاحتجاج، حين أحاط حق الاطلاع بسياج من الضمانات التي تضمن المحافظة على أسرار المكلفين⁽²⁾.

إن صيانة هذا الحق تستلزم عدم تشتت الإدارات الضريبية وتستلزم وجود إدارة ضريبية واحدة قادرة على الحفاظ على هذا الحق. وخاصة في الأعمال الروتينية والتعقيدات الإدارية التي تتواجد غالبا مع أي سلطة تنفيذية. إن مقومات نجاح أي إدارة ضريبية هو توفر العناصر الفنية والكفاءة العالية والخبرة الواسعة وذات المستوى العالي من التدريب والتأهيل. وكذلك توفر نظام للرقابة يمتاز بسرعة اكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة وفرض العقوبات

(1) فهمي، محمد موسى: عبد الله، سيد لطفى: الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص وتطبيقاتها العملية. 1999. ص 268.

(2) عطية، فوزي نيقولا: مرجع سبق ذكره، ص 145.

لضمان انتظام سير عمل الإدارة. كما أن من أهم مقومات نجاح الإدارة الضريبية هو توفر نظام للأجور يكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور ومكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم وتتناسب مع طبيعة ما يضطلعون به من مسؤولية. إن توفر ذلك في إدارة واحدة يبعد أي تمايز ما بين الإدارات الضريبية، مما يجعل المصدقية كبيرة للإدارة الضريبية وخاصة عند قيامها بعمليات الربط والتحصيل.

وتتنوع مصادر المعلومات لدى الإدارة الضريبية حسب أهمية تلك المعلومات وكذلك حسب قيمتها، فبعض هذه المعلومات يكون له تأثير مباشر على زيادة الدخل وبعضها يكون له تأثير غير مباشر. كما أن بعض هذه المعلومات ذو صلة بضريبة الدخل وبعضها ذو صلة بضريبة القيمة المضافة. إن توحيد دوائر الضريبة سيجلب نفعا كبيرا حيث من الممكن أن تأثير وصول معلومة مهما كانت صغيرة إلى دائرة واحدة تستفيد منها ضريبة الدخل جزئيا وضريبة القيمة المضافة كليا، مما يؤدي إلى التأثير على ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل معا لكونهما ضمن دائرة واحدة. إن لجوء الإدارات الضريبية إلى أساليب التسوية والتفاهم والتصالح مع المكلفين أدت وتؤدي إلى نتائج ذو حدين فمن جهة أدت إلى تحصيل ضرائب كانت شبه معدومة أو مشكوك في تحصيلها وأدى كذلك إلى زيادة حصيلة السلطة الوطنية من الضرائب. ولكنها تؤدي إلى إيجاد تضارب واضح وقوي بين بيانات المكلف في دائرة ضريبة الدخل ودائرة ضريبة القيمة المضافة. إن أساليب التسويات تعتمد على مقدرة المكلفين في الدفاع عن بياناتهم المالية وقوة شخصية المكلف، وكذلك تعتمد على مقدار فطنة ودراية مأمور الضريبة على إثبات مبالغ الضرائب المطالب بها.

فمثلا قامت دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية عام 1995 بأجراء التسويات على ملفات المكلفين العالقة قبل ذلك بأربعة سنوات دون أي انتباه لملفات نفس لمكلفين لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة.

كما قامت الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة في نابلس بتاريخ 2004/5/27 بإعطاء التعليمات بآبداء المرونه مع ملفات المشتغلين الذين تستحق عليهم ديون ناتجة عن

فروقات ضريبية أو فوائد أو غرامات وفروقات ارتباط أو عن قضايا إعلام وتقدير أو عن الانقطاع في تقديم الكشوفات. وهذه السياسة تمثلت في⁽¹⁾:

أ _ موافقة دائرة الضريبة المضافة على مبدأ التقسيط للديون بحيث لا يتجاوز التقسيط نهاية عام 2005.

ب _ يشترط لموافقة دائرة الضريبة المضافة على التقسيط للدفعات والديون المستحقة تقديم ضمانات لمدير الدائرة بما يفيد التزام المشتغل بالتسديد.

ج _ أن يتعهد المشتغل بتقديم كشوف دورية بانتظام من الآن فصاعدا ويلزم بمسك حسابات معتمدة وفق قانون ضريبة القيمة المضافة.

د _ تتعهد دائرة الضريبة المضافة بإلغاء الغرامات والفوائد وفروقات الارتباط لغاية 31/2004/8/

إن الإجراءات أعلاه لم يكن لها أي ارتباط بملفات المكلفين لدى دائرة ضريبة الدخل مما يعطي الانطباع القوي بأن دائرتي الضريبة (المضافة والدخل) تعمل كل منهما بشكل مستقل ودون أي تنسيق فعلي فيما بينهما.

(1) اعلان دائرة ضريبة القيمة المضافة الداخلي عن نتائج اجتماع السيد عامر اباطة، مدير دائرة ضريبة القيمة المضافة، مع المحاسبين ومدققي الحسابات يوم 2005/5/27.

المبحث الرابع

اثر التوحيد على المكلفين

من هم المكلفون القانونيين بدفع ضريبة القيمة المضافة:

أولاً: المنتجون الصناعيون: حيث حلت ضريبة القيمة المضافة بدلا من ضريبة الإنتاج التي يمكن فرضها على المنتجات المحلية الصناعية وما يقصد بالإنتاج الصناعي هو كل مادة يتم تصنيعها، سواء أكان التصنيع استهلاكيا أو تصنيعا إنتاجيا وفي أي مرحلة من مراحل التصنيع البسيطة أو المعقدة.

ثانياً: المستوردون: وهم من يقومون باستيراد المنتجات من الخارج سواء للاستهلاك المحلي أو لإعادة التصنيع. وهنا تضاف ضريبة القيمة المضافة على البيان الجمركي، وتحتسب من واقع البيان الجمركي ويتم دفعها مقرونة بالرسوم الجمركية ورسوم التنزيل والتحميل للبضائع.

ثالثاً: وكلاء التوزيع الرئيسيين: ويتم دفع الضريبة المضافة على القيمة المضافة على كلفة الشراء، أي يتم خصم ضريبة المخرجات من ضريبة المدخلات، وضريبة المدخلات هي الضريبة التي تستحق لدائرة ضريبة القيمة المضافة ويقوم الوكلاء بجمعها من تجار الجملة وتجار التجزئة، أما ضريبة المخرجات فهي التي تخصم من ضريبة المدخلات ويقوم الوكلاء بدفعها للمستوردين والمنتجين الصناعيين.

رابعاً: تجار الجملة وتجار التجزئة: ونقل حجم صفقاتهم عن حجم صفقات وكلاء التوزيع ولهم نفس الدور في التعامل مع ضريبة القيمة المضافة.

خامساً: المشتغل المرخص الصغير: وقد سبق تعريفه.

ولكون الضريبة فريضة فإنه يصعب على أي تشريع ضريبي أن يحقق التوازن ما بين المكلف والإدارة الضريبية، فالعلاقة بينهما هي علاقة الضعيف بالقوي وخاصة في ظل عدم توافر الوعي الضريبي وعدم قناعة المكلف الكافية بأهمية وفائدة الضريبة سواء أكانت ضريبة

دخل أم ضريبة قيمة مضافة، فأن وجود إدارة واحدة تقوم بتحديد هذه العلاقة بصورة أكثر دقة يؤدي إلى زيادة فناعة المكلف بأهمية الضرائب وواقعيتها. إن توحيد الدوائر الضريبية سيؤدي إلى نوع من الترابط ما بين قيمة الضريبة المضافة التي تم تحصيلها مع قيمة ضريبة الدخل التي سيتم تحصيلها، ففرض ضريبة دخل مرتفعة على أحد المكلفين استنادا إلى بيانات مالية وفرض ضريبة قيمة مضافة منخفضة على نفس البيانات دون أي تنسيق ما بين الضريبتين هذا سيجعل المكلف إما عاجزا عن توصيل معلوماته الضريبية لإحدى الدائرتين أو انه قد استطاع التهرب من إحدى الدائرتين، فوجود التناسب والتناسق ما بين قيمة الضريبتين المحصلتين يعطي المكلف نوعا من المصادقية.

وتعتمد الضريبة على عدم فناء الأصل أي بقاء الوعاء الضريبي واستمراره. فوجود دائرة واحدة يؤدي إلى مراعاة مقدرة المكلف بشكل أكثر دقة وعدم تحصيل ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة في آن واحد مما يرهق المكلف ويزيد من الأعباء المالية عليه. إن توحيد قاعدة المعلومات الضريبية عن المكلف تعطي المكلف نوعا من الثقة بأن الإدارة الضريبية تتعامل مع جميع المكلفين بنفس المستوى، مما يعطي نوعا من العدالة الضريبية للمكلف.

ولتوحيد دائرتي الضريبة اثر فعال على الإصلاح الضريبي، لأن الإصلاح الضريبي والتطوير الضريبي هو مطلب لا غنى عنه لأي مكلف، فهو يزيل أهم عقبة في وجهة المكلف، وخاصة إذا تم الإصلاح الإداري بشكل شامل ودقيق. أما إذا ما شعر المكلف بأن هناك مستوى متدن من الإدارات الضريبية فإنه سيلجأ إلى التهرب. كما أن وجود دائرة ضريبية واحدة يؤدي إلى فهم واستيعاب المكلف لحقوق وامتيازات الإدارة الضريبية دون تشتته إلى حقوق وامتيازات كل دائرة بشكل مستقل. فحق الاطلاع وحق التنقيش وحق تقدير المادة الخاضعة للضريبة وحق توقيع الجزاءات وكذلك حق طلب الإجراءات التحفظية كلها يمكن للمكلف أن يتقبلها من دائرة ضريبية واحدة بدلا من فرضها من قبل دائرتين ضريبيتين مختلفتين.

ولتوحيد الإدارة الضريبية اثر كبير على كفاءة الإدارة الضريبية حيث يتم التعامل مع، وتدريب، موظفين يتصفون بالموصفات العلمية والمهنية والأخلاقية والذهنية العالية، باعتبار أن النفقات الإدارية تتركز في إدارة واحدة تكون قادرة على تحقيق ذلك. وان الانتقال إلى هذا الوضع يجعل المكلف اكثر اطمئنانا في التعامل مع موظفين أكفاء. كما أن استعمال جهاز حاسب واحد ومتطور لدى دائرة واحدة بدلا من استعمال اكثر من جهاز وفي عدة دوائر يساعد المكلف على الاطمئنان أن بياناته المالية على درجة اكبر من السرية.

ويمكن للإدارة الضريبية الواحدة تبسيط الإجراءات وتحديد توقيتات زمنية لكل إجراء، مما يسهل على المكلف التعامل مع الإدارة الضريبية وتحسن العلاقة ما بين الإدارة والمكلفين، إن التحرر من القيود البيروقراطية يكون اسهل منه في إدارة واحدة عن إدارتين. إن التوحيد يؤدي إلى معاملة المكلف على أساس معاملة واحدة لجميع أنواع الضرائب، فالحصول على براءة الذمة يمكن أن يتم للضريبتين ومن دائرة واحدة كما انه يمكن التحقق من وضع المكلف في الدائرتين عند طلبه لشهادة خصم مصدر مثلا أو أي شهادة يطلبها المكلف.

وان من الأهداف المهمة للإدارة الضريبية هو زيادة الوعي الضريبي للمكلف وكسر حاجز الخوف الموجود لديه، وهذا يمكن أن يتم من خلال إدارة ضريبية واحدة تتحمل تبعات التعرف على نوعية المكلف وإعطاء انطباع للمكلف بأنه يستطيع إنهاء جميع معاملاته الضريبية وبزيارة واحدة لدائرة الضريبة. إن القوانين الضريبية وبشكل عام لم تتحدث عن حقوق المكلف وبنصوص قانونية صريحة، وإنما تتحدث عن التزامات المكلف وواجباته، ولذا فإنه يقع على عاتق الإدارات الضريبية إصدار النشرات والتعليمات التي تبين صراحة الحقوق الخاصة بالمكلفين، وان توحيد تلك النشرات والتعليمات تساعد المكلف على فهم حقوقه والتزاماته بكل وضوح.

كما أعطت القوانين الضريبية الإدارات الضريبية حق الحجز التحفظي والتنفيذي الذي يمكن الإدارة الضريبية من المحافظة على حقوق الخزنة العامة خشية عليها من الضياع أو الاحتيال. إن تعرض المكلف للتهديد بالحجز التحفظي أو الحجز الفعلي عليه من إحدى الدوائر

الضريبية يربك عمله، ويضعف لديه المقدرة على ضبط بياناته المالية بصورة تتناسب مع أوضاعه الفعلية أمام إدارة الضريبة الأخرى. وقد أعطت التشريعات الضريبية المكلف مجموعة من الحوافز تتمثل في إعفاءات وتسهيلات سواء أكانت قبل دفع الضريبة أو بعدها، فصدور تلك الإعفاءات والتسهيلات من إدارة ضريبية واحدة تشكل أرقام ومبالغ ذات أهمية أمام المكلف، وخاصة إذا صدرت استنادا إلى قانون ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة معا، الأمر الذي يعطي راحة نفسية للمكلف بصدور إعفاءات ذات مبالغ كبيرة في آن واحد بدلا من صدور إعفاءات وبفترات زمنية متباعدة.

وبذلك فإن توحيد الدوائر الضريبية يساعد على الامتثال الطوعي للمكلفين دون حاجة إلى فرض العقوبات أو التهديد بها، كما انه يساعد على الإسراع في البت في المطالبات بالرديات الضريبية وذلك لتوحيد الملف الضريبي، إن التأخير في سداد الرديات الضريبية قد يتساوى لدى المكلف مع رفض تلك الرديات مما يحجمه عن المطالبة بها. إن النفقات التي يمكن توفيرها من توحيد الضرائب يمكن استغلالها في إنشاء برامج فعالة لترشيد وخدمة المكلفين.

ولكن عملية توحيد دوائر ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل قد يكون لها بعض الآثار السلبية ومنها:

1 _ شعور المكلف بأن دائرة الضريبة سيكون لها المقدرة على كشف جميع بياناته المالية وبالتالي زيادة العبء على المكلف، ولكن تلك المشكلة قد يمكن حلها بأجراء مزيد من التوعية الضريبية للمكلف وزيادة شعوره بأن دفع الضريبة سيعود بالنفع على المكلف.

2 _ قد يكون لعملية التوحيد آثار سلبية على بعض الإداريين والموظفين بسبب التضخم الوظيفي أو زيادة العبء على المركز الوظيفي. ولكن بالتخطيط الإداري الممتاز يمكن السيطرة على هذه المشكلة.

3 _ إن توحيد الدوائر الضريبية قد يؤدي إلى توقف في نطاق التوظيف بصورة مؤقتة إلى أن يتم توسيع صلاحيات الدوائر الضريبية وتوسيع دائرة المكلفين لتشمل كل مكلف على ارض الوطن.

المبحث الخامس

اثر التوحيد على الايرادات الضريبية

لم تتجاوز حصة ضريبة الدخل مستوى 11 % من الايرادات الضريبية خلال الفترة من عام 1995 الى عام 2000 ويعود ذلك الى نظام الاعفاءات وقاعدة ضريبة الدخل التي تركز على ضرائب الاجور بدلا من ضرائب الارباح. كما شكلت ضريبة القيمة المضافة الرافد الاهم للايرادات العامة مشكلة 59 % منها كمتوسط للفترة 1995 الى 2000 وكان معدل النمو السنوي فيها يزيد على 12% وتقدر بعض التقارير ان وعاء ضريبة القيمة المضافة يبلغ 51.3% من الناتج المحلي الاجمالي⁽¹⁾.

وفي دراسة على عينة من الملفات الضريبية المسجلة في دائرة ضريبة القيمة المضافة وجد أن 42% من تلك الملفات غير مسجلة في دائرة ضريبة الدخل. وفي نفس الدراسة على عينة من الملفات الضريبية المسجلة في دائرة ضريبة الدخل وجد ان 24.2% من تلك الملفات غير مسجلة في دائرة ضريبة القيمة المضافة⁽²⁾.

وهذا يعني ان 42% من ايرادات ضريبة الدخل قد تم التهرب منها من قبل مكلفين هم اصلا مسجلين لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة وغير مسجلين لدى دائرة ضريبة الدخل. وكذلك فإن 24.2% من إيرادات ضريبة القيمة المضافة قد تم التهرب منها من قبل مكلفين هم مسجلين لدى دائرة ضريبة الدخل وغير مسجلين لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة.

هذا بأفترض ان المسجلين يقومون بتسديد المستحق عليهم بدون أي تهرب.

والجدول التالي يبين ايرادات ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة خلال السنوات

2001 الى 2005.

(1) عبد الرزاق، عمر: هيكل الموازنة العامة الفلسطينية، رام الله: معهد ابحاث الدراسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس). كانون اول 2002. ص27.

(2) السلامين، ياسرغازي فرحات: آثار دمج دائرتي ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة إداريا على الإيرادات والنفقات العامة في الضفة الغربية وقطاع غزة. بحث غير منشور. جامعة القدس 2003. ص57_61.

جدول رقم (8): إيرادات ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة

2005 مقدر	2004 مقدر	2003 فعلي	2002 فعلي	2001 فعلي	
61.8	57.6	39.8	39.9	46.2	ضريبة الدخل
597.3	426.8	379.2	102.7	143.8	ضريبة القيمة المضافة

القيمة: مليون دولار⁽¹⁾

وبتطبيق نسبة الإيراد الفاقد المبينة أعلاه على السنوات أعلاه يتضح ان قيمة الفاقد كانت كما يلي، علما بأنه لم يتم الأخذ بالاعتبار الكم الهائل من المشتغلين في أي من دائرتي الضريبة.

جدول رقم (9): قيمة الفاقد من الضرائب

2005	2004	2003	2002	2001	
14.3	24.19	16.72	16.76	19.4	ضريبة الدخل
144.55	103.28	91.77	24.85	34.8	ضريبة القيمة المضافة
159.38	127.47	108.49	41.61	54.2	أجمالي الفرق

القيمة: مليون دولار

من ذلك يتبين الفرق الهائل في الإيرادات الضريبية إيجابيا في حال توحيد دائرتي ضريبة الدخل ودائرة ضريبة القيمة المضافة.

(1) المصدر: المجلس التشريعي دائرة الشؤون المالية.

المبحث السادس

اثر التوحيد على النفقات العامة

يترتب على اتساع نشاط الدولة وتعدد وظائفها نتيجة التطور الاجتماعي والسياسي خلق العديد من الوزارات والادارات المختلفة للقيام بهذه الخدمات وللإشراف على المشروعات. والمشاهد في الدول المتخلفة ان وظائف الدولة تتطور بطريقة اسرع من تطور الادارة الحكومية، فالادارة الحكومية تميل الى الركود في حين ان وظائف الدولة تتطور بطريقة مستمرة مما يؤدي الى ظهور تعاون واضح بين هذه الادارة الحكومية والاغراض التي تحققها فيزداد عدد موظفيها وترتفع تكاليفها. كذلك فقد لوحظ اتجاه نحو تزايد عدد الموظفين بنسب تفوق كثيرا نسبة تزايد العمل، فتنضخ نفقات الادارة دون ان يقابل ذلك زيادة في كيفية العمل النافع وتحسين في الانتاج، فالمسؤولون عن السلطة يميلون الى زيادة عدد التابعين وان لم تكن حاجة حقيقية لهم. مما يؤدي في النهاية الى اشتراك عدد من الموظفين فيما يمكن ان ينجزه شخص بمفرده من اعمال. فالكل مشغول والكل يعمل رغم عدم تغيير العبء الفعلي للعمل ومع ذلك تتحقق النتائج بعد فترة زمنية اطول وتبديد اكبر للطاقات⁽¹⁾.

وإذا كان لا بد من البيروقراطية فإنه لا بد من اعتماد خصائص البيروقراطية الفعالة والمتمثلة بما يلي⁽²⁾:

- 1 _ تحديد واضح لواجبات ومسؤوليات جميع أفراد الوحدة الإدارية.
- 2 _ تسلسل واضح لجميع المراكز مع تحديد واضح لسير القرارات.
- 3 _ تحديد الواجبات ضمن إطار شامل من القوانين حيث تسجل القرارات وتستخدم لمواجهة الأوضاع المستقبلية.
- 4 _ ترتبط الوظائف بالقرارات وتخضع لاختبار وتدريب منضبطين.

(1) بركات، عبد الكريم صادق: مرجع سبق ذكره. ص 323.

(2) الطراونة، محمد: وآخرون: ترجمة: الادارة الكفوة. عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. 1992. ص 23/3.

إن أحد الأهداف الرئيسية للبيروقراطية هو فصل سلطة الإدارة داخل الوحدة الإدارية، وسلطة الإدارة تكون محدودة بالقيام بالواجبات الرسمية وتحفز عن طريق الإحساس بالواجب وإمكانية التقدم الوظيفي.

ويستفاد من الأدلة المتاحة عن البلدان المتقدمة ان ضريبة القيمة المضافة اقل تكلفة من الضريبة على الدخل، كما ان تكاليف تحصيل الضريبة تقل عندما تكون ضريبة القيمة المضافة بسيطة، حيث ان المعدل الواحد وحد التكاليف المرتفع يؤديان الى انخفاض تكاليف تحصيلها نسبياً⁽¹⁾.

ان توحيد دائرة الضريبة يؤدي الى تخفيض عدد المدراء وعدد الموظفين حيث سيتم التركيز على الكفاءة والتطور التكنولوجي، وكما انه سيؤدي الى توحيد عدة وظائف في وظيفة واحدة كما في حالة التدقيق أو التسجيل أو المسح الميداني وكذلك برامج توعية المكلفين. ان التخلص من حالة تكرار المراكز الوظيفية يؤدي الى تخفيض مؤكد في النفقات الجارية.

(1) [www.itdweb.org/vat conference/](http://www.itdweb.org/vat%20conference/) مرجع سبق ذكره

المبحث السابع

اثر التوحيد على التهرب الضريبي

يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة بالتجاء المكلف إلى وسيلة أو وسائل غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة⁽¹⁾. ويختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي في أن التجنب الضريبي هو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بها، وهذا الشكل قريب من مفهوم التخطيط الضريبي، وهو لا يتضمن أي مخالفة يعاقب عليها القانون. والتجنب الضريبي يمكن أن يكون بلجوء المكلف إلى العمل أو الاستثمار في مجالات لا تخضع للضريبة.

وللتهرب الضريبي أسباب متعددة منها:

الأسباب السياسية: والمتمثلة في عدم شعور المكلف بالرضا من القيادة السياسية والتي هي على رأس السلطة التنفيذية، وهذا الشعور قد يكون ناتج عن المساس بمفهوم المواطنة أو الجنسية، كما في حالة الاحتلال والاستعمار والتبعية السياسية لدولة أخرى، ومن الأسباب السياسية، نوع الحكومة: فقد تخضع الحكومة للقانون وتتصرف طبقاً للأحكام وطبقاً لما ينص عليه من قواعد وإجراءات وقد تكون حكومة استبدادية لا تخضع للقانون ولا تنقيد بأحكامه. وبطبيعة الحال ستؤدي إلى التهرب الضريبي.

وقد يكون ناتج عن اختلاف في وجهة النظر الفقهية والمتمثلة في أحقية تطبيق أحكام الزكاة بدلاً من الضريبة⁽²⁾.

(1) بشور، عصام: مرجع سبق ذكره. ص 322.

(2) الراشد، محمد سلمان الاثقر: أبحاث فقهية في قضايا الزكاة المعاصرة. دمشق: دار النقاش: 1998 ص 636.

ولافتقار الإدارة الضريبية إلى التأييد السياسي الواضح أهمية كبيرة في لجوء المكلف إلى التهرب الضريبي. كما أن للتهرب الضريبي أسباب تشريعية، فالتشريع الضريبي هو عبارة عن جزء من التشريعات التي تحكم سير أمور الدولة وتعمل على تنظيمها وفق قواعد معينة.

والتشريع الضريبي هو أيضا عبارة عن وسيلة مالية تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والإنتاجية، وتوجيه هذه النشاطات وجهة سليمة⁽¹⁾. ومن أجل أن يحافظ الإنسان على أمواله يلجأ إلى التفتيش وتنقيح منظما عن ركافة القوانين التي تسنها الحكومة من أجل إيجاد أي ثغرة بالقانون تمكن المكلف من التخلص من عبء الضريبة والإفلات من ذلك الالتزام.

وتعتبر الإدارة الضريبية هي الإدارة التنفيذية للضريبة المطبقة فكلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة سهلت التهرب الضريبي وهذا يلاحظ في الكثير من البلدان النامية حيث يوجد نقص في الأيدي العاملة الفنية ونقص في الخبرة العملية للعاملين في الإدارة مما يؤدي إلى المغالاة في تقدير الضرائب وتقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية.

فاختيار العناصر الكفؤة والقادرة على التخطيط والتنظيم والقيادة والتوجيه، والتي بدورها توقف أو تحد من التهرب الضريبي وتجميع تلك العناصر في إدارة ضريبية واحدة يكون اسهل مما لو وزعت وشنتت تلك العناصر على اكثر من إدارة ضريبية.

الوضع الضريبي الحالي والمتمثل في وجود دائرتين ضريبيتين يؤدي إلى وجود مكلفين مسجلين في إحدى الدائرتين وغير مسجلين في الدائرة الأخرى. خاصة إذا كان المكلف يحتاج إلى معاملة أو مراجعة من دائرة ضريبة الدخل مثلا فإنه يستطيع الحصول عليها إذا أوفى بالالتزامات المطلوبة لهذه الدائرة، فتستطيع دائرة ضريبة الدخل استيفاء استحقاقاتها من المكلف دونما أي اهتمام بالاستحقاقات المطلوبة لدائرة ضريبة القيمة المضافة. وهذا يعني إمكانية وجود مكلفين يقومون بدفع ضريبة واحدة ولا يقومون بدفع الضريبة الثانية. وبالتالي فإن عملية الربط

(1) الراشد، محمد سلمان: مرجع سبق ذكره. ص 131.

والتوحيد ما بين الضريبتين يؤدي إلى عدم مقدرة المكلفين على التهرب من إحدى الضريبتين ويضع سدا منيعاً أمام الأسباب الإدارية للتهرب الضريبي.

ان تقنيات التهرب الضريبي من ضريبة القيمة المضافة تؤدي أيضاً إلى تهرب آخر من ضريبة الدخل، وذلك نظراً لاعتماد ضريبة الدخل على ضريبة القيمة المضافة في تحديد الدورة المالية السنوية للمكلف⁽¹⁾.

وقد ورد في دراسة لمعهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس) ان الغالبية العظمى تعتقد أن حجم التهرب الضريبي يتجاوز 40% ويعزى الارتفاع في هذه النسبة إلى عدم تقديم خدمات ملموسة والاعتقاد بوجود فساد مالي وزاري وارتفاع نسبة عدم الثقة بالسلطة الفلسطينية وعدم الأستقرار السياسي⁽²⁾.

(1) علوي، طلعت: آلية المقايضة في جباية ضريبة القيمة المضافة. رام الله: وزارة المالية. كانون اول 2002. ص14.
(2) عبد الرزاق، عمر: تقييم اداء وزارة المالية الفلسطينية (ماس). مرجع سبق ذكره. ص 121_125.

المبحث الثامن

اثر التوحيد على تشجيع الاستثمار

ما هو الاستثمار:

إن الدخل بمفهومه الاقتصادي " الفائض الذي يمكن الإنسان الراشد أن يعتبر نفسه قادرا على أنفاقه في فترة زمنية معينة دون أن ينقص من رأس ماله في أول تلك الفترة "(1). ويتوزع الدخل ما بين استهلاك وادخار. والادخار هو ذلك الجزء المستقطع من الدخل بحيث لا ينفق على سلع وخدمات في الوقت الحاضر وإنما يتم إيداعه في البنوك أو يكتنز حيث أن هذا الجزء المدخر سوف يقوم الفرد باستثماره وتحقيق عائد أكبر مما لو ظل مكتنزا.

ولذا فإن الاستثمار هو ذلك الجزء من الدخل المستقطع لاستخدامه في العملية الإنتاجية بهدف تكوين رأس المال.

ويتوقف حجم الاستثمار على حجم الأدخارات، والادخار بدوره له محددات منها:

- 1 _ حجم الدخل: حيث كلما زاد الدخل يزداد الادخار والعكس صحيح.
 - 2 _ الميل للاستهلاك: وكلما كان الميل الحدي للاستهلاك أكبر كلما كان الميل للادخار أقل والعكس صحيح.
 - 3 _ التضخم: فأن ضعفت القوة الشرائية للنقود بشكل مستمر ضعفت الأدخارات تلقائيا وقلت إمكانيات التكون الرأسمالي، لذا لا بد من اتخاذ إجراءات لمعالجة التضخم من خلال السياسة النقدية والسياسة المالية.
 - 4 _ النظام الضريبي: كلما زاد العبء الضريبي انخفضت الأدخارات والعكس صحيح.
- ومن خلال دراسة موضوع الاستثمار يمكن التمييز بين نوعين أساسيين له وهما:

(1) الخطيب، خالد شحاده: شامية، احمد زهير: اسس المالية. مرجع سبق ذكره. ص 165.

1 - الاستثمار الحقيقي (العيني أو الإنتاجي) ويعني الأنفاق على الأصول الإنتاجية أو السلع الاستثمارية الجديدة، والذي يترتب عليه إنتاج إضافي وفرص عمل إضافية وزيادة المخزون من المواد الأولية.

2 - الاستثمار المالي: ونعني به تداول الأدوات الائتمانية وفي مقدمتها الأسهم والسندات والذي لا يترتب على الاستثمار به أي إضافة جديدة عينية إلى إجمالي الاستثمار العيني، بل إن شراء هذه الأسهم والسندات يمكن أن يسهم في تمويل الأنشطة الاستثمارية المختلفة⁽¹⁾.

ولكي يحقق الاستثمار أهدافه لا بد من توافر المناخ الاستثماري الناجح ويمكن تلخيص أهم العوامل التي تؤثر على المناخ الاستثماري وهي:

1 _ الأوضاع السياسية والأمن والاستقرار: لأنهما يخلقان لدى المستثمر شعورا بتوفر فرص جيدة وقاعدة سليمة لأقامة المشروع. وهذا ما يؤثر على البيئة الاستثمارية وحركة رؤوس الأموال والبضائع وحركة رجال الأعمال سواء في الداخل أو على المعابر والحدود.

2 _ البنية التحتية: والمتمثلة في المرافق العامة والموانئ والمطارات والاتصالات والمدن الصناعية والتي تساعد في جذب وإقامة المشاريع الاقتصادية في المجالات المختلفة.

3 _ قانون أو قوانين تشجيع الاستثمار (وهو ما يعرف بالفراغ الضريبي).

وقد فعلت السلطة الوطنية الفلسطينية خيرا عندما أصدرت قانون تشجيع الاستثمار رقم 6 عام 1995 والمعدل بتاريخ 23/4/1998 وذلك بعد إحداث تعديلات هامة في نصوصه بحيث يغدوا أكثر فاعلية وملائمة لتطبيق تلك النصوص على النحو المطلوب وهو خطوة في سبيل بناء الاقتصاد الفلسطيني على أسس سليمة وقوية، رغم ما يعتريه من سلبيات، أهمها تمثلت في المساواة ما بين المستثمر الفلسطيني والمستثمر العربي والمستثمر الأجنبي في كثير من النقاط. وهناك قوانين أخرى لها انعكاس هام على الحركة الاستثمارية إلى جانب قانون

(1) صيام، احمد زكريا: أساسيات الاستثمار العيني والمالي. عمان: دار وائل للنشر. 1999. ص 26.

تشجيع الاستثمار، ومثال ذلك قانون سلطة النقد الذي ينظم عمل المصارف ويضع السياسة النقدية التي تتحكم بسعر الفائدة. أي لا بد للمستثمر أن يعرف الوضع القانوني الذي سيحكم نشاطه ويحدد الأحكام والالتزامات والضمانات التي سيتمتع بها مشروعه.

4 _ القوانين الضريبية:

أ _ ومن المعروف أن ضريبة الدخل هي اقتطاع جزء من أرباح المستثمر وفقا للقوانين. وكلما كان القانون الضريبي مرنا كلما أمكنه التعامل مع الإعفاءات الضريبية. وان وجود اكثر من قانون ضريبي وكل قانون تابع لأدارة ضريبية مختلفة يعطي مؤشرا قويا على صعوبة أو عدم إمكانية الاستثمار، حيث أن المستثمر يتراءى في ذهنه انه يستطيع التعامل مع دائرة ضريبية واحدة وذات اختصاص واحد في حين انه يصعب عليه التعامل مع اكثر من قانون واكثر من دائرة.

ب _ إن وجود اكثر من دائرة ضريبية ولكل منهما لوائح وأنظمة يزيد الأمر تعقيدا على المستثمر فقد يحتاج المستثمر إلى إصدار بيانات مالية خاصة بدائرة ضريبة الدخل، وبيانات مالية خاصة بدائرة ضريبة القيمة المضافة، ويمكن أن لا تتناسب نسب الاستهلاك المطلوبة لدى دوائر ضريبة الدخل مع نسب الاستهلاك المطلوبة لدى دوائر ضريبة القيمة المضافة.

ج _ إن وجود دائرة ضريبية واحدة تتوفر فيها عناصر ذات كفاءة في متابعة وفهم حقيقة المراكز المالية للاستثمارات، التي تخضع للتشريع الضريبي، يساعد على إعطاء صورة اكثر وضوحا لمصدري تلك البيانات ومناقشتها. في حين أن استلام البيانات المالية في اكثر من مركز أدارى وبدون أي تنسيق ما بين المراكز الإدارية يعطي صورة مشوشة وغير دقيقة عن تلك البيانات.

د _ إن تسيير الأعمال الاستثمارية يستلزم عددا من الشهادات التي تتطلبها القوانين والمراسيم. فمثلا الحاجة إلى شهادة خصم مصدر، وشهادة خلو طرف، وفواتير مقاصة وشهادة تسجيل. كل

هذه الشهادات وغيرها تصدر عن دوائر ضريبية مختلفة، مما يربك عمل المستثمر ويشتته خاصة وأن بعض الدوائر تصدر نفس مضمون الشهادات.

لذا، ولأسباب أعلاه، فإن وجود دائرة ضريبية واحدة تسهل عمل الاستثمار وتقوم بتشجيعه بدلا من النظر للضريبة على أنها كابح للاستثمار. وبالأجمال فإن توحيد دائرتي ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة يؤدي إلى التخلص من حالة عدم التعاون والتنسيق ما بين الدوائر الضريبية، والى الانخفاض الحاد في الإجراءات الروتينية والتعقيدات الإدارية التي لا لزوم لها.

الفصل الثاني

توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة ضريبة الدخل

بحث ميداني

الطريقة والإجراءات

* منهج الدراسة

* مجتمع الدراسة

* عينة الدراسة

* أداة الدراسة

* صدق الأداة

* ثبات الأداة

* إجراءات الدراسة

* تصميم الدراسة

* المعالجات الإحصائية

الطريقة والإجراءات

يتضمن هذا الفصل عرضاً لمنهج ومجتمع وعينة وأداة ودلالات الصدق والثبات المستخدمة في هذه الدراسة ومتغيرات وإجراءات الدراسة والمعالجات الإحصائية وفيما يلي بيان ذلك:-.

منهجية الدراسة: استخدم الباحث المنهج الوصفي الميداني وهذا الأسلوب يناسب أغراض الدراسة.

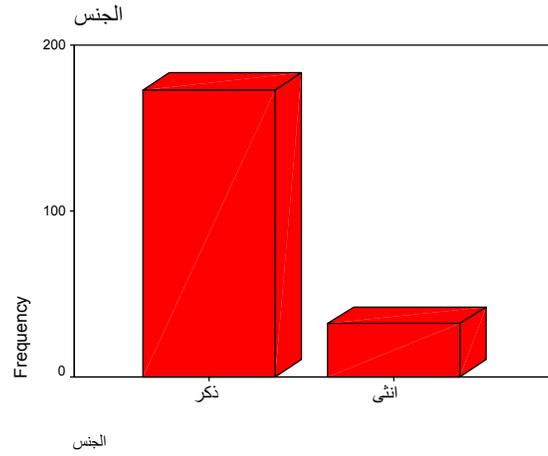
مجتمع الدراسة: تكون مجتمع الدراسة من عدد كبير من موظفي المؤسسات والهيئات وخاصة التي تتعامل بشكل مباشر مع الدوائر الضريبية كما تم توزيع الاستبانة على عدد كبير من موظفي وزارة المالية (الدوائر الضريبية) وقد حرص الباحث على توزيع الاستبانة على جميع المناطق الجغرافية الفلسطينية، فقد تم جمع عدد من الاستبانات من محافظة القدس وكذلك من قطاع غزة والخليل ورام الله وجنين وطولكرم بالإضافة إلى محافظة نابلس.

عينة الدراسة: تكونت عينة الدراسة الحالية من (206) فرداً، وتم اختيارهم بالطريقة التطبيقية العشوائية والجدول والرسوم البيانية التالية تبين توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها.

جدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	العدد	النسبة المئوية%
ذكر	173	84
أنثى	32	15.5
لم يجب	1	0.5
المجموع	206	100

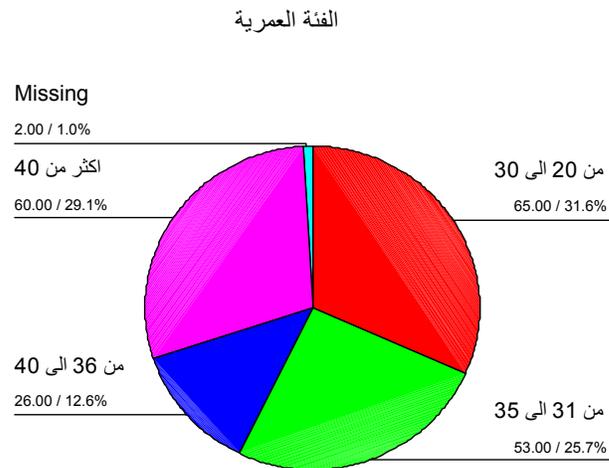
رسم بياني رقم (1): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



جدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية

الفئة العمرية	العدد	النسبة المئوية %
من 20 إلى 30	65	31.6
من 31-35	53	25.7
من 36-40	26	12.6
أكثر من 40	60	29.1
لم يجب	2	1
المجموع	206	100

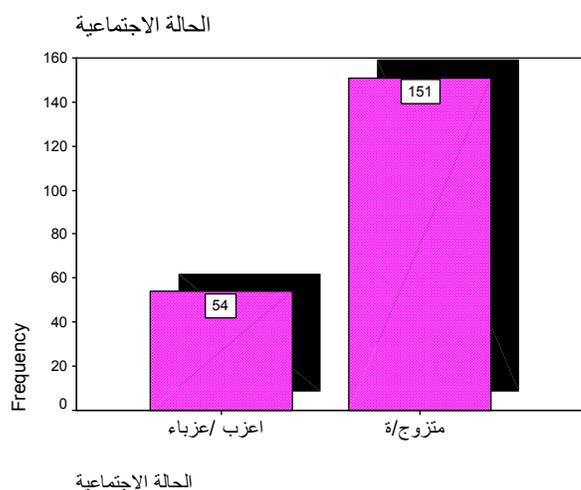
رسم بياني رقم (2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية



جدول رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية

النسبة المئوية%	العدد	الحالة الاجتماعية
26.2	54	أعزب/عزباء
73.3	151	متزوج/ة
0.5	1	لم يجب
100	206	المجموع

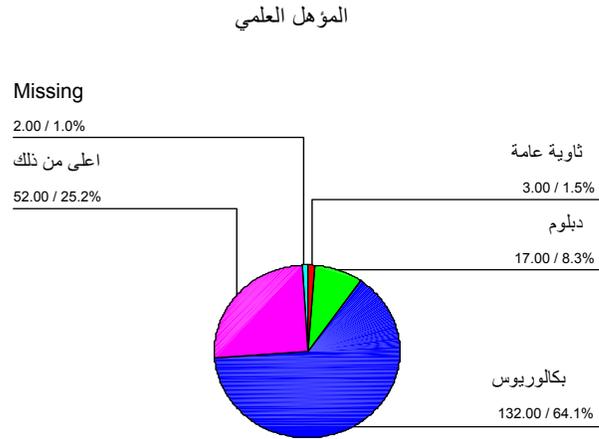
رسم بياني رقم(3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية



جدول رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية%	العدد	المؤهل العلمي
1.5	3	ثانوية عامة
8.3	17	دبلوم
64.1	132	بكالوريوس
25.2	52	أعلى من ذلك
1	2	لم يجب
100	206	المجموع

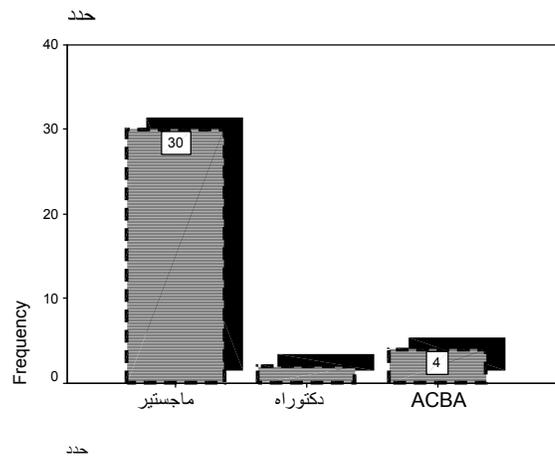
رسم بياني رقم (4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



جدول رقم (14): توزيع عينة الدراسة حسب متغير أعلى من بكالوريوس

المتغير	العدد	النسبة المئوية %
ماجستير	30	14.6
دكتوراه	2	1
ACPA	4	1.9
ادنى من ذلك	170	82.5
المجموع	206	100

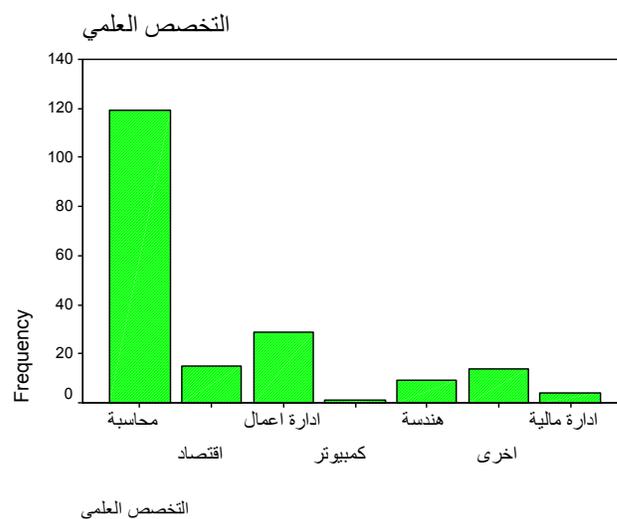
رسم بياني رقم (5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير أعلى من بكالوريوس



جدول رقم (15): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية%	العدد	التخصص العلمي
57.8	119	محاسبة
7.3	15	اقتصاد
14.1	29	إدارة أعمال
0.5	1	كمبيوتر
4.4	9	هندسة
6.8	14	أخرى
1.9	4	ادارة مالية
7.3	15	لم يجب
100	206	المجموع

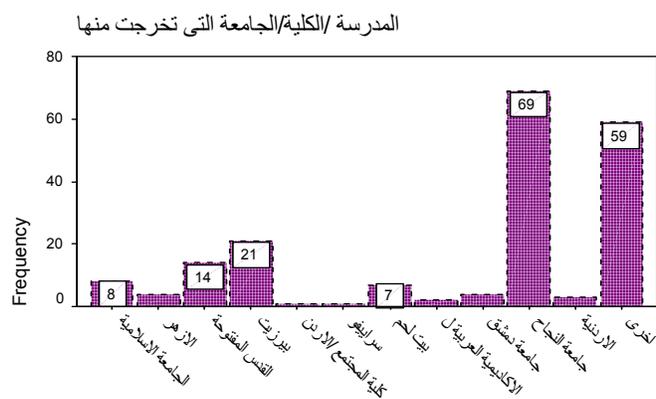
رسم بياني رقم(6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



جدول رقم (16): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المدرسة/الكلية/الجامعة التي تخرج منها

المتغير	العدد	النسبة المئوية %
الجامعة الاسلامية	8	3.9
الأزهر	4	1.9
القدس المفتوحة	14	6.8
بيرزيت	21	10.2
كلية المجتمع الأردني	1	0.5
سراييفو	1	0.5
بيت لحم	7	3.4
الأكاديمية العربية للعلوم المالية القدس	2	1
جامعة دمشق	4	1.9
جامعة النجاح	69	33.5
الأردنية	3	1.5
أخرى	59	28.6
لم يجب	13	6.3
المجموع	206	100

رسم بياني رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير مدرسة/كلية/جامعة



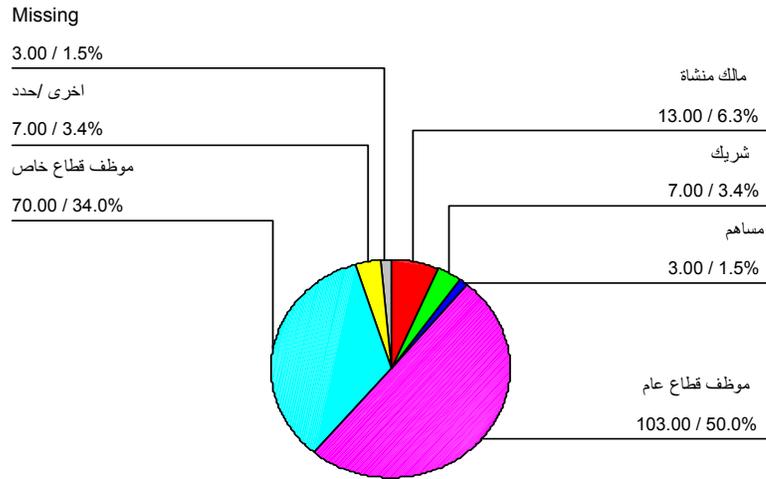
المدرسة /الكلية/الجامعة التي تخرجت منها

جدول رقم (17): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى العملي الحالي

المتغير	العدد	النسبة المئوية %
مالك منشأة	13	6.3
شريك	7	3.4
مساهم	3	1.5
موظف قطاع عام	103	50
موظف قطاع خاص	70	34
أخرى/حدد	7	3.4
لم يجب	3	1.5
المجموع	206	100

رسم بياني رقم (8): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى العلمي

المسمى العملي الحالي

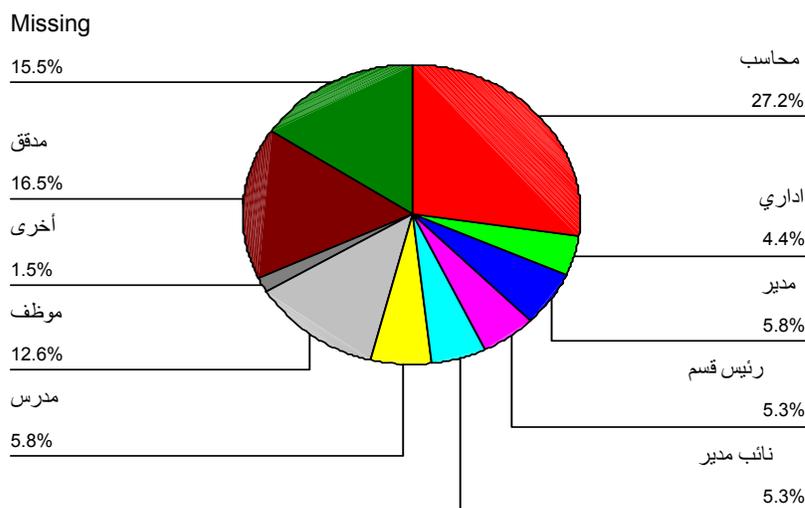


جدول رقم (18): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص الوظيفي

المتغير	العدد	النسبة المئوية %
محاسب	56	27.2
اداري	9	4.4
مدير	12	5.8
رئيس قسم	11	5.3
نائب مدير	11	5.3
مدرس	12	5.8
موظف	26	12.6
اخرى	3	1.5
مدقق	34	16.5
لم يجب	32	15.5
المجموع	206	100

رسم بياني رقم(9): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص الوظيفي

التخصص الوظيفي فئات

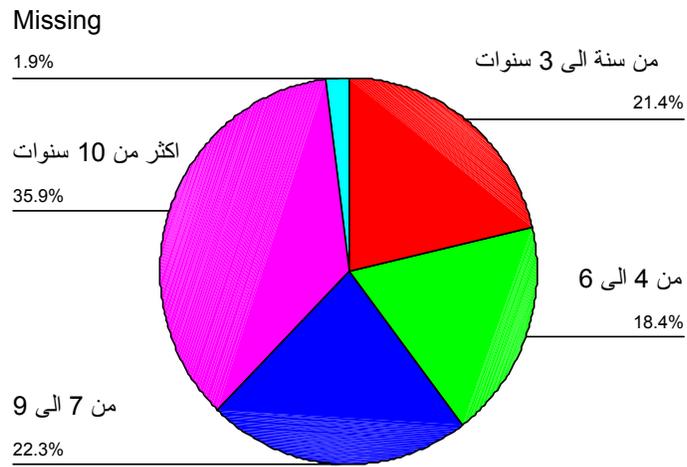


جدول رقم (19): توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي

المتغير	العدد	النسبة المئوية%
من سنة الى 3سنوات	44	21.74
من 4-6سنوات	38	18.4
من 7-9سنوات	46	22.3
أكثر من 10سنوات	74	35.9
لم يجب	4	1.9
المجموع	206	100

رسم بياني رقم(10): توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي

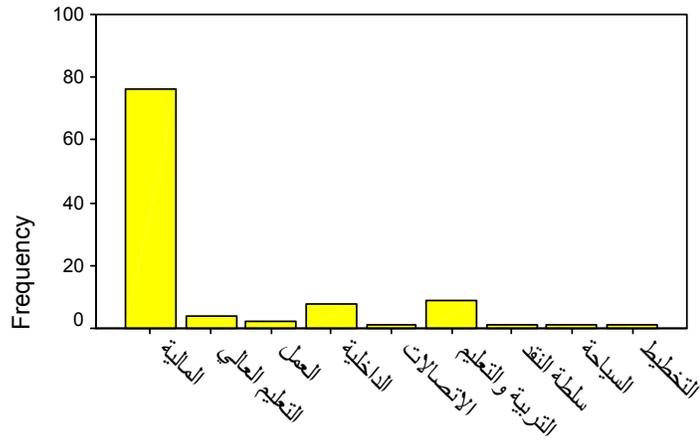


جدول رقم (20): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوزارة التي تعمل بها

المتغير	العدد	النسبة المئوية %
المالية	76	36.9
التعليم العالي	4	1.9
العمل	2	1
الداخلية	8	3.9
الاتصالات	1	0.5
التربية والتعليم	9	4.4
سلطة النقد	1	0.5
السياحة	1	0.5
التخطيط	1	0.5
موظف غير وزاري	103	50
المجموع	206	100

رسم بياني رقم(11): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوزارة

الوزارة التي تعمل بها

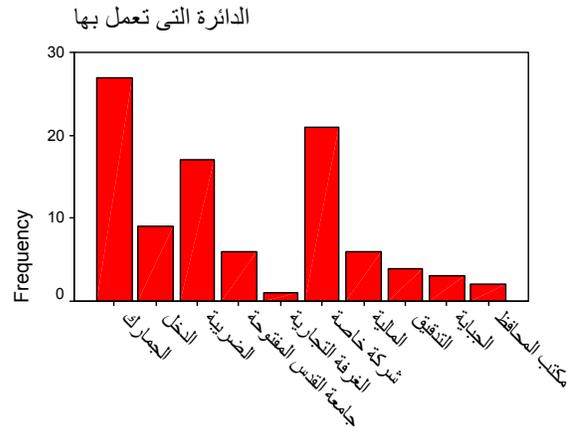


الوزارة التي تعمل بها

جدول رقم (21): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدائرة التي تعمل بها

المتغير	العدد	النسبة المئوية %
الجمارك	27	13.1
الدخل	9	4.4
الضريبة	17	8.3
جامعة القدس المفتوحة	6	2.9
الغرفة التجارية	1	0.5
شركة خاصة	21	10.2
المالية	6	2.9
التدقيق	4	1.9
الجباية	3	1.5
مكتب المحافظ	2	1
لم يرتبط بدائرة	110	53.4
المجموع	206	100

رسم بياني رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدائرة

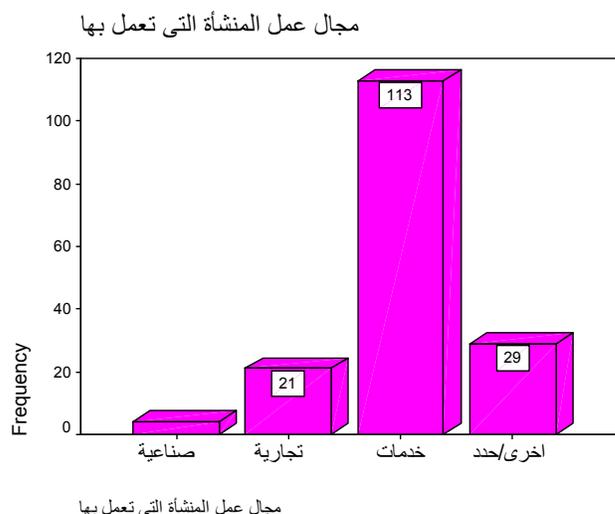


الدائرة التي تعمل بها

جدول رقم (22): توزيع عينة الدراسة حسب متغير مجال عمل المنشأة

المتغير	العدد	النسبة المئوية %
صناعة	4	1.9
تجارة	21	10.2
خدمات	113	54.9
أخرى	29	14.1
لم يجب	39	18.9
المجموع	206	100

رسم بياني رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب متغير مجال عمل المشاة



أداة الدراسة: قام الباحث بوضع أداة الدراسة بما يتفق مع اهداف وفرضيات البحث.

صدق الأداة: تأكد الباحث من صدق الأداة من خلال عرضها على عدد من المحكمين ذوي الخبرة والاختصاص وأشاروا إلى صلاحية أداة الدراسة.

ثبات الأداة: لقد تم استخدام معامل ثبات هذه الدراسة باستخدام معادلة كرونباخ الفا (Chronback Alpha)، وقد بلغت قيمة معامل الثبات (0.89) وهو معامل ثبات جيد يفني باغراض البحث العلمي.

إجراءات الدراسة:

لقد تم إجراء الدراسة وفق الخطوات التالية:-

- إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
- تحديد أفراد عينة الدراسة.
- توزيع الاستبانة.
- تجميع الاستبانة من أفراد العينة وترميزها وإدخالها إلى الحاسوب ومعالجتها إحصائياً باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).
- تفرغ اجابات افراد العينة.
- استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها.

تصميم الدراسة

تضمنت الدراسة المتغيرات التالية:

1- المتغيرات المستقلة:

- الجنس: وله مستويان: (ذكر، أنثى).
- الحالة الاجتماعية: ولها مستويان: (أعزب/عزباء، متزوج/ة).
- الفئة العمرية: ولها أربع مستويات: (من 20-30 سنة/من 31-35 سنة، من 36-40 سنة، أكثر من 40 سنة).
- المؤهل العلمي: وله أربع مستويات: (ثانوية عامة، دبلوم، بكالوريوس، أعلى من ذلك).
- التخصص العلمي: وله سبع مستويات: (محاسبة، اقتصاد، إدارة أعمال، كمبيوتر، هندسة، أخرى، إدارة مالية).

- المسمى العملي الحالي: وله ست مستويات: (مالك منشأة، شريك، مساهم، موظف قطاع عام، موظف قطاع خاص، أخرى).
 - التخصص الوظيفي: وله تسع مستويات: (محاسب، أدارى، مدير، رئيس قسم، نائب مدير، مدرس، موظف، مدقق، أخرى).
 - عدد سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي: ولها أربع مستويات: (من سنة الى 3سنوات، من 4 الى 6، من 7الى 9، أكثر من 10سنوات).
 - الوزارة التي تعمل بها: ولها تسع مستويات: (المالية، التعليم العالي، العمل، الداخلية، الاتصالات، التربية والتعليم، سلطة النقد، السياحة، التخطيط).
 - الدائرة التي تعمل بها: ولها عشرة مستويات: (الجمارك، الدخل، الضريبة، جامعة القدس المفتوحة، الغرفة التجارية، شركة خاصة، المالية، التدقيق، الجباية، مكتب المحافظ).
 - مجال عمل المنشأة: ولها اربع مستويات: (صناعة، خدمات، تجارة، اخرى).
- 2-المتغيرات التابعة: وتشتمل على المتوسطات الحسابية لاستجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة المتعلقة بتوحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة ضريبة الدخل في دائرة واحدة.

المعالجات الإحصائية:

1. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
2. اختبارات لمجموعتين مستقلتين Independent t test.
3. اختبار تحليل التباين الأحادي. One Way Anova.
4. معادلة كرونباخ الفا.

نتائج الدراسة

أولاً: النتائج المتعلقة بسؤال الدراسة.

ثانياً: النتائج المتعلقة باشكاليات البحث الدراسة.

نتائج أسئلة الدراسة:

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على آراء عينة الدراسة في التوجه نحو توحيد دائرة ضريبية القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة كما هدفت الى التعرف على دور متغيرات الدراسة، ولتحقيق هدف الدراسة تم تطوير استبانة وتم التأكد من صدقها ومعامل ثباتها، وبعد عملية جمع الاستبانات تم ترميزها وإدخالها للحاسوب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وفيما يلي نتائج الدراسة تبعا لتسلسل أسئلتها وفرضياتها.

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:

وهي التعرف على امكانية توحيد دائرة ضريبية القيمة المضافة ودائرة ضريبة الدخل في دائرة واحدة وآثار ونتائج التوحيد المتوقعة.؟

وللاجابة على سؤال الدراسة تم استخراج المتوسطات الحسابية والنسب المئوية لفقرات الدراسة ومن ثم ترتيبها تنازلياً وفق المتوسط الحسابي، واعتمد الباحث المستويات الآتية للموافقة:

(100%-80%) كبيرة جداً.

(79.9%-60%) كبيرة.

(59.9%-40%) متوسطة.

(39.9%-20%) قليلة.

(أقل من 20%) قليلة جداً.

والجدول (23) التالي يبين هذه النتائج: الأوساط الحسابية لعلامات بنود الاستبانة.

جدول رقم (23): يمثل الجدول الآتي، الأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات الأستبانة مرتبة تنازليا وفق المتوسط الحسابي.

الرقم	رقمها في الاستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	التقدير
1	17	تقديم الوثائق المطلوبة من المكلف مرة واحدة	3.21	0.66	80%	كبيرة جدا
2	23	توحيد إجراءات التسويات الضريبية	3.16	0.59	79%	كبيرة
3	22	توحيد إجراءات الرقابة و التدقيق	3.16	0.60	79%	كبيرة
4	24	توحيد الاستقصاء الخارجي للبيانات عن المكلفين	3.12	0.58	78%	كبيرة
5	25	تقليل و توحيد النماذج واللوائح المستخدمة لدى الدوائر الضريبية	3.10	0.69	78%	كبيرة
6	5	يسهل على المكلف الحصول على البراءات التي يحتاجها لسير أعماله	3.10	0.67	78%	كبيرة
7	39	توحيد إجراءات الإعفاءات و التسهيلات من الدوائر الضريبية للمكلف	3.09	0.58	77%	كبيرة
8	16	تسهيل إجراءات تسجيل المكلفين	3.09	0.58	77%	كبيرة
9	37	تسهيل عمليات الربط الضريبي وتحديد الضرائب المستحقة على المكلف	3.08	0.54	77%	كبيرة
10	20	تخفيض عدد الموظفين و المديرين و زيادة الموظفين الأكفاء	3.06	0.72	77%	كبيرة
11	38	استفادة اكثر للضريبتين معا من إجراءات الأمن الجمركية والضابطة الجمركية	3.05	0.58	76%	كبيرة
12	42	سهولة ربط الوحدات الإدارية داخل دائرة ضريبية واحدة	3.05	0.67	76%	كبيرة

الرقم	رقمها في الاستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	التقدير
13	30	تخفيض المصاريف التشغيلية	3.04	0.62	76%	كبيرة
14	12	توحيد برامج ترشيد و خدمة المكلفين من قبل الدوائر الضريبية	3.02	0.63	76%	كبيرة
15	1	اتجاه صحيح نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية للضريبة	3.02	0.67	76%	كبيرة
16	19	تحسين كفاءة الإدارات الضريبية	3.01	0.73	75%	كبيرة
17	28	تطوير الهيكل الإداري للدوائر الضريبية	3.01	0.66	75%	كبيرة
18	8	مراعاة مقدرة المكلف و تحديد الضرائب بشكل اكثر دقة	3.00	0.68	75%	كبيرة
19	15	تسهيل إجراءات السداد على المكلفين	2.99	0.70	75%	كبيرة
20	18	مواكبة احتياجات الاقتصاد الفلسطيني	2.96	0.70	74%	كبيرة
21	3	نوع من الإصلاح الضريبي و مطلوب عالميا	2.94	0.78	74%	كبيرة
22	36	سرعة تحصيل كل من ضريبة الدخل و ضريبة القيمة المضافة	2.92	0.60	73%	كبيرة
23	9	فهم المكلف و استيعابه لحقوق و امتيازات الإدارة الضريبية	2.91	0.67	73%	كبيرة
24	14	التوسع الأفقي في عدد المكلفين المسجلين	2.87	0.67	72%	كبيرة
25	2	يساعد على تحقيق العدالة الضريبية	2.84	0.68	71%	كبيرة
26	7	تحقيق التوازن ما بين المكلف والإدارة الضريبية	2.84	0.63	71%	كبيرة
27	13	سرية بيانات المكلف تكون اكثر أمنا	2.84	0.79	71%	كبيرة
28	29	تلاشي المنافسة ما بين الدوائر الضريبية	2.81	0.73	70%	كبيرة

الرقم	رقمها في الاستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	التقدير
29	35	تسريع تحصيل ضريبة الدخل	2.81	0.68	70%	كبيرة
30	27	زيادة عدد المراجعين للموظف الواحد	2.74	0.69	69%	كبيرة
31	33	زيادة إيرادات الضريبتين معا	2.74	0.72	69%	كبيرة
32	10	شعور المكلف بالاطمئنان و زيادة أستثماراته	2.69	0.70	67%	كبيرة
33	11	يساعد على الامتثال الطوعي للمكلفين و التقليل من فرض العقوبات او التهديد بها	2.67	0.70	67%	كبيرة
34	26	يخفف من التهرب من إحدى الضريبتين ويساعد على التهرب من الضريبتين معا	2.63	0.83	66%	كبيرة
35	6	انخفاض في قناعة المكلف بأهمية الضرائب وواقعيتها	2.40	0.77	60%	كبيرة
36	21	مزيد من القيود البيروقراطية	2.33	0.80	58%	متوسطة
37	4	اتجاه غير صحيح نحو النهوض الاقتصادي	2.21	0.78	55%	متوسطة
38	40	إلغاء ضريبة الدخل و دوائرها و الاعتماد فقط على ضريبة القيمة المضافة	2.21	0.77	55%	متوسطة
39	34	انخفاض حصيلة الضريبتين معا	2.19	0.69	55%	متوسطة
40	31	زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة ونقصان ضريبة الدخل	2.19	0.72	55%	متوسطة
41	41	إلغاء ضريبة القيمة المضافة ودوائرها و الاعتماد على ضريبة الدخل	2.11	0.72	53%	متوسطة
42	32	زيادة إيرادات الضريبتين معا	2.11	0.66	53%	متوسطة

كبيره	69%	0.34	2.77	الوسط لتحقيق الأهداف الاقتصادي و زيادة إيرادات الموازنه العامة
كبيره	72%	0.38	2.88	الوسط لأثر توحيد دائرتي ضريبية الدخل و ضريبية القيمة المضافة على المكلف
كبيره	74%	0.34	2.96	الوسط لأثر التوحيد على هيكلية و إجراءات و نفقات الدوائر الضريبية
متوسطة	58%	0.52	2.30	الوسط لتحقيق الأهداف القانونية لعمل الدوائر الضريبية
متوسطة	54%	0.63	2.16	الوسط لمدى أهمية كل من ضريبية القيمة المضافة و ضريبية الدخل
كبيره	71%	0.28	2.82	الوسط الحسابي العام

يتبين من الجدول رقم (23) السابق:

- ان آراء عينة الدراسة في التوجه نحو توحيد دائرة ضريبية القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة بلغ (70.5%) وهي نسبة كبيرة.
- وأن تحقيق الأهداف الاقتصادية و زيادة إيرادات الموازنة العامة بلغ (69.3%) وهي نسبة كبيرة. وهو ما بينته أجوبة الأسئلة (1،2،3،4،18،30،33،34،38).
- وأثر توحيد دائرتي ضريبية الدخل و ضريبية القيمة المضافة على المكلف بلغ (72%) وهي نسبة كبيرة. وهو ما بينته أجوبة الأسئلة (5،6،7،8،9،10،11،13،15،17،39).
- واثر التوحيد على هيكلية و إجراءات و نفقات الدوائر الضريبية بلغ (74%) وهي نسبة كبيرة. وهو ما بينته أجوبة الأسئلة (14،16،19،20،21،22،23،24،25،27،28،29،35،36،37،42).
- ولتحقيق الأهداف القانونية لعمل الدوائر الضريبية بلغ (57.5%) وهي نسبة متوسطة. وهو ما بينته أجوبة الأسئلة (26،31،32).
- ومدى أهمية كل من ضريبية القيمة المضافة و ضريبية الدخل بلغ (54%) وهي نسبة متوسطة. وهو ما بينته أجوبة الأسئلة (40،41).

* من الجدول السابق نلاحظ ان عينة الدراسة تميل بشكل كبير جدا نحو التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة وذلك من اجل تقديم الوثائق المطلوبة من المكلف مرة واحدة وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.21) والنسبة المئوية (80.3%).

* وأظهرت النتائج أن عينة الدراسة تميل بشكل كبير نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة وذلك من اجل:

أولاً: تقليل و توحيد النماذج واللوائح المستخدمة لدى الدوائر الضريبية وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.16) والنسبة المئوية (79%).

ثانياً: من اجل توحيد إجراءات الرقابة والتدقيق وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.16) والنسبة المئوية (79%).

ثالثاً: توحيد الاستقصاء الخارجي للبيانات عن المكلفين والنسبة المئوية (78%).

رابعاً: توحيد إجراءات التسويات الضريبية وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.12) والنسبة المئوية (78%).

خامساً: يسهل على المكلف الحصول على البراءات التي يحتاجها لسير أعماله وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.10) والنسبة المئوية (78%).

سادساً: توحيد إجراءات الإعفاءات والتسهيلات من الدوائر الضريبية للمكلف وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.10) والنسبة المئوية (78%).

سابعاً: تسهيل إجراءات تسجيل المكلفين وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.09) والنسبة المئوية (77%).

ثامنا: تسهيل عمليات الربط الضريبي وتحديد الضرائب المستحقة على المكلف وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.08) والنسبة المئوية (77%).

تاسعا: تخفيض عدد الموظفين والمديرين وزيادة الموظفين لأكفاء وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.06) والنسبة المئوية (77%).

عاشرا: استفادة اكثر للضريبتين معا من إجراءات الأمن الجمركية والضابطة الجمركية وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.05) والنسبة المئوية (76%).

أحد عشر: سهولة ربط الوحدات الإدارية بدخل ضريبية واحدة وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.05) والنسبة المئوية (76%).

اثني عشر: تخفيض المصاريف التشغيلية وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.04) والنسبة المئوية (76%).

ثلاث عشر: توحيد برامج ترشيد و خدمة المكلفين من قبل الدوائر الضريبية وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.02) والنسبة المئوية (76%).

رابع عشر: اتجاه صحيح نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية للضريبة وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.02) والنسبة المئوية (75%).

خامس عشر: تحسين كفاءة الإدارات الضريبية وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.01) والنسبة المئوية (75%).

سادس عشر: تطوير الهيكل الإداري للدوائر الضريبية وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.01) والنسبة المئوية (75%).

سابع عشر: مراعاة مقدرة المكلف و تحديد الضرائب بشكل اكثر دقة وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (3.00) والنسبة المئوية (75%).

ثامن عشر: تسهيل إجراءات السداد على المكلفين وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.99) والنسبة المئوية (75%).

تاسع عشر: مواكبة احتياجات الاقتصاد الفلسطيني وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.96) والنسبة المئوية (74%).

عشرون: نوع من الإصلاح الضريبي ومطلوب عالمياً وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.94) والنسبة المئوية (74%).

واحد وعشرون: سرعة تحصيل كل من ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.92) والنسبة المئوية (73%).

اثنان وعشرون: فهم المكلف و استيعابه لحقوق و امتيازات الادارة الضريبية وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.91) والنسبة المئوية (73%).

ثلاث وعشرون: التوسع الأفقي في عدد المكلفين المسجلين وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.87) والنسبة المئوية (72%).

أربع وعشرون: يساعد على تحقيق العدالة الضريبية وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.84) والنسبة المئوية (71%).

خمس وعشرون: تحقيق التوازن ما بين المكلف والإدارة الضريبية وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.84) والنسبة المئوية (71%).

ست وعشرون: سرية بيانات المكلف تكون أكثر أمناً وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.84) والنسبة المئوية (71%).

سبع وعشرون: تلاشي المنافسة ما بين الدوائر الضريبية وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.81) والنسبة المئوية (70%).

ثمان وعشرون: زيادة عدد المراجعين للموظف الواحد وهذا مايشير له الوسط الحسابي (2.96) والنسبة المئوية (74%).

تسع وعشرون: زيادة إيرادات الضريبتين معا وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.96) والنسبة المئوية (74%).

ثلاثون: شعور المكلف بالاطمئنان وزيادة استثمارات هذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.69) والنسبة المئوية (67%).

واحد وثلاثون: يساعد على الامتثال أطوعي للمكلفين والتقليل من فرض العقوبات أو التهديد بها وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.67) والنسبة المئوية (67%).

اثنان وثلاثون: يخفف من التهرب من إحدى الضريبتين ويساعد على التهرب من الضريبتين معا وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.63) والنسبة المئوية (66%).

ثلاث وثلاثون: انخفاض في قناعة المكلف بأهمية الضرائب وواقعتها وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.40) والنسبة المئوية (60%).

* وبينت النتائج ان عينة الدراسة تميل بشكل متوسط نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة وذلك بسبب:

أولا: مزيد من القيود البيروقراطية وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.33) والنسبة المئوية (58%).

ثانيا: اتجاه غير صحيح نحو النهوض الاقتصادي وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.21) والنسبة المئوية (55%).

ثالثا: إلغاء ضريبة الدخل و دوائرها والاعتماد فقط على ضريبة القيمة المضافة وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.21) والنسبة المئوية (55%).

رابعاً: انخفاض حصيله الضريبتين معا وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.19) والنسبة المئوية (55%).

خامساً: زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة ونقصان ضريبة الدخل وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.19) والنسبة المئوية (55%).

سادساً: إلغاء ضريبة القيمة المضافة ودوائرها والاعتماد على ضريبة الدخل وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.11) والنسبة المئوية (53%).

سابعاً: زيادة إيرادات الضريبتين معا وهذا ما يشير له الوسط الحسابي (2.11) والنسبة المئوية (53%).

الإشكاليات

1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير الجنس.

2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير الحالة الاجتماعية.

3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير العمر.

4- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

5- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير المسمى العلمي.

6- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير التخصص العلمي الحالي.

7- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير التخصص الوظيفي.

8- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير سنوات الخبرة في مجال العمل.

9- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير الوزارة.

10- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير الدائرة.

11- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير مجال عمل المنشأة.

مناقشة الإشكاليات

الإشكالية الأولى:

من أجل دراسة صحة الإشكالية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير الجنس"، قمنا بتطبيق اختبار t-test على علامات الاستبانة،

لفئتي المتغير و هما:ذكر (العدد=173)، أنثى (العدد=32) وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (24) التالي:-

جدول رقم (24): أختبار t-test لمتغير الجنس من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة

الجنس	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T	مستوى المعنوية
ذكر	173	2.81	0.29	203	-0.49	0.623
أنثى	32	2.84	0.21			

يتبين من الجدول رقم (24) السابق، أن مستوى المعنوية يساوي **0.623** وهذه القيمة اكبر من القيمة المحددة في الاشكالية أي 0.05، لذلك فإننا نقبل صحة الاشكالية، ونقول بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير الجنس".

ويتبين من الجدول أيضا أن الوسط الحسابي لعلامات فئة ذكر يساوي (2.81) و لفئة أنثى يساوي (2.84) تدل هاتان القيمتان الى ميل عينة الدراسة نحو الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

الاشكالية الثانية:

من أجل دراسة صحة الاشكالية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير الحالة الاجتماعية"، قمنا بتطبيق اختبار t-test على علامات الاستبانة، لفئتي المتغير و هما:أعزب/عزباء (العدد=54)، متزوج/ة (العدد=151) وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (25) التالي:

جدول رقم (25): اختبار t-test لمتغير الحالة الاجتماعية من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبية القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة

مستوى المعنوية	T	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الحالة الاجتماعية
0.281	1.08	203	0.24	2.85	54	أعزب/عزباء
			0.29	2.80	151	متزوج/ة

يتبين من الجدول رقم (25) السابق، أن مستوى المعنوية يساوي 0.281 وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الاشكالية أي 0.05، لذلك فإننا نقبل صحة الاشكالية، ونقول بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبية القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير الحالة الاجتماعية".

ويتبين من الجدول أيضا أن الوسط الحسابي لعلامات فئة أعزب/عزباء يساوي (2.85) وفئة متزوج/ة يساوي (2.80) تدل هاتان القيمتان المتقاربتان جدا الى ميل عينة الدراسة نحو الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

الاشكالية الثالثة:

من أجل دراسة صحة الاشكالية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبية القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى الى متغير العمر" قمنا بتطبيق اختبار التباين الأحادي One way Anova على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير العمر وهي: من 20-30 سنة (العدد=65)، من 31-35 سنة (العدد=53)، من 36-40 سنة (العدد=26)، أكثر من 40 (العدد=60) وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (26) التالي:

جدول رقم (26): اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير العمر من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة

مستوى المعنوية	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.046	2.71	0.21	3	0.64	المربعات بين الفئات
		0.01	200	15.65	المربعات الداخلية
			203	16.28	المجموع الكلي

يتبين من الجدول رقم (26) إن قيمة مستوى المعنوية = 0.046 وهذه القيمة اصغر من القيمة المحددة في الاشكالية وهي 0.05، و لذلك فإننا نرفض صحة الاشكالية و نقول بأنه " توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى الى متغير العمر "

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة (2.828) وتدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الإجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة. وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات العمر كما هو مبين في ما يلي:

المتغير	الوسط الحسابي
من 20 إلى 30	2.87
من 31 إلى 35	2.85
من 36 إلى 40	2.81
اكثر من 40	2.73

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة من 20 إلى 30 سنة (2.87) وهي تميل إلى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

الاشكالية الرابعة:

من أجل دراسة صحة الاشكالية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى الى متغير المؤهل العلمي "قمنا بتطبيق اختبار التباين الأحادي One way Anova على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير المؤهل العلمي وهي: ثانوية عامة (العدد=3)، دبلوم (العدد=17)، بكالوريوس (العدد=132)، أعلى من ذلك (العدد=52) وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (27) التالي:

جدول رقم (27): اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير المؤهل العلمي من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة

مستوى المعنوية	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.687	0.49	0.004	3	0.12	المربعات بين الفئات
		0.008	200	16.18	المربعات الداخلية
			203	16.30	المجموع الكلي

يتبين من الجدول رقم (27) إن قيمة مستوى المعنوية =0.687 وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الاشكالية وهي 0.05، ولذلك فإننا نقبل صحة الاشكالية ونقول بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى الى متغير المؤهل العلمي".

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة (2.28) وتدل هذه القيمة على وجود

اتجاه نحو الإجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات المؤهل العلمي كما هو مبين في ما يلي:

المتغير	الوسط الحسابي
ثانوية عامة	2.95
دبلوم	2.79
بكالوريوس	2.83
أعلى من ذلك	2.79

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة ثانوية عامة (2.95) وهي تميل إلى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

الاشكالية الخامسة:

من أجل دراسة صحة الاشكالية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير المسمى العلمي "قمنا بتطبيق اختبار التباين الأحادي One way Anova على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير المسمى العلمي وهي: محاسبة (العدد=119)، اقتصاد (العدد=15)، إدارة أعمال (العدد=29)، كمبيوتر (العدد=1) هندسة (العدد=9)، إدارة مالية (العدد=14) أخرى (العدد=14) وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (28) التالي:

جدول رقم (28): اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير المسمى العلمي من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة

مستوى المعنوية	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.990	0.14	0.001	6	0.007	المربعات بين الفئات
		0.008	184	15.25	المربعات الداخلية
			190	15.35	المجموع الكلي

يتبين من الجدول رقم (28) إن قيمة مستوى المعنوية =0.990 وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الاشكالية وهي 0.05، ولذلك فإننا نقبل صحة الاشكالية ونقول بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير المسمى العلمي".

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة (2.28) وتدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الإجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة. وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات المسمى العلمي كما هو مبين في ما يلي:

المتغير	الوسط الحسابي
محاسبة	2.81
اقتصاد	2.78
إدارة أعمال	2.82
كمبيوتر	2.83
هندسة	2.82
أخرى	2.85
إدارة مالية	2.89

نلاحظ أن الأوساط الحسابية كانت متقاربة للفئات وهي تميل إلى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

الاشكالية السادسة:

من أجل دراسة صحة الاشكالية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى الى متغير التخصص العملي الحالي "قمنا بتطبيق اختبار التباين الأحادي One way Anova على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير التخصص العملي الحالي وهي:مالك منشأة (العدد=13)، شريك (العدد=7)، مساهم (العدد=3)، موظف قطاع عام

(العدد=103)، موظف قطاع خاص (العدد=70)، أخرى (العدد=7) وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (29) التالي:

جدول رقم (29): اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير التخصص العملي الحالي من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة

مستوى المعنوية	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.927	0.27	0.002	5	0.11	المربعات بين الفئات
		0.008	197	16.09	المربعات الداخلية
			202	16.20	المجموع الكلي

يتبين من الجدول رقم (29) إن قيمة مستوى المعنوية = 0.927 وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الأشكالية وهي 0.05، ولذلك فإننا نقبل صحة الأشكالية ونقول بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير التخصص العملي الحالي".

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة (2.28) و تدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الإجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات التخصص العملي الحالي كما هو مبين في ما يلي:

المتغير	الوسط الحسابي
مالك منشأة	2.83
شريك	2.89
مساهم	2.78
موظف قطاع عام	2.80
موظف قطاع خاص	2.83
أخرى	2.76

نلاحظ أن الأوساط الحسابية كانت متقاربة للفئات وهي تميل إلى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

الإشكالية السابعة:

من أجل دراسة صحة الإشكالية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير التخصص العملي الحالي" قمنا بتطبيق اختبار التباين الأحادي One way Anova على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير التخصص الوظيفي وهي: محاسب (العدد=56)، اداري (العدد=9)، مدير (العدد=12)، رئيس قسم (العدد=11)، نائب مدير (العدد=11)، مدرس (العدد=12)، موظف (العدد=26)، مدقق (العدد=34)، اخرى (العدد=3) وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (30) التالي:

جدول رقم (30): اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير التخصص الوظيفي من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة

مستوى المعنوية	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.394	1.06	0.009	8	0.72	المربعات بين الفئات
		0.008	165	14.07	المربعات الداخلية
			173	17.79	المجموع الكلي

يتبين من الجدول رقم (30) إن قيمة مستوى المعنوية =0.394 وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الإشكالية وهي 0.05، و لذلك فإننا نقبل صحة الإشكالية و نقول بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير التخصص الوظيفي".

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة (2.28) و تدل هذه القيمة على وجود

اتجاه نحو الإجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات التخصص الوظيفي الحالي كما هو مبين في ما يلي:

المتغير	الوسط الحسابي
محاسب	2.80
اداري	2.69
مدير	2.82
رئيس قسم	2.81
نائب مدير	2.65
مدرس	2.85
موظف	2.91
مدقق	2.83
اخرى	2.92

نلاحظ أن الأوساط الحسابية كانت لفئة أخرى وموظف (2.92) و (2.91) وهي تميل

إلى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

الإشكالية الثامنة:

من أجل دراسة صحة الإشكالية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي" قمنا بتطبيق اختبار التباين الأحادي One way Anova على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير سنوات الخبرة وهي: من سنة إلى 3 (العدد=44)، من 4 إلى 6 (العدد=38)، من 7 إلى 9 (العدد=46)، أكثر من 10 سنوات (العدد=74)، وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (31) التالي:

جدول رقم (31): اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير سنوات الخبرة في العمل من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة

مستوى المعنوية	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.020	3.36	0.26	3	0.79	المربعات بين الفئات
		0.008	198	15.46	المربعات الداخلية
			201	16.24	المجموع الكلي

يتبين من الجدول رقم (31) إن قيمة مستوى المعنوية =0.020 وهذه القيمة اصغر من القيمة المحددة في الاشكالية وهي 0.05، ولذلك فإننا نرفض صحة الاشكالية و نقول بأنه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى الى متغير سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي".

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للاسئلة (2.28) وتدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الاجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة. وكانت الاوساط الحسابية لمتغيرات الخبرة كما هو مبين في ما يلي:

المتغير	الوسط الحسابي
من سنة الى 3سنوات	2.89
من 4 الى 6سنوات	2.91
من 7 الى 9	2.81
أكثر من 10	2.75

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة من 4 إلى 6 سنوات (2.91) وهي تميل إلى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

الاشكالية التاسعة:

من أجل دراسة صحة الاشكالية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى الى متغير الوزارة "قمنا بتطبيق اختبار التباين الأحادي One way Anova على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير الوزارة وهي: المالية (العدد=76)، التعليم العالي (العدد=4)، العمل (العدد=2)، الداخلية (العدد=8)، الاتصالات (العدد=1)، التربية والتعليم (العدد=9)، سلطة النقد (العدد=1)، السياحة (العدد=1)، التخطيط (العدد=1) وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (32) التالي:

جدول رقم (32): اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير الوزارة من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة

مستوى المعنوية	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.989	0.21	0.002	8	0.13	المربعات بين الفئات
		008.	94	7.64	المربعات الداخلية
			102	7.77	المجموع الكلي

يتبين من الجدول رقم (32) إن قيمة مستوى المعنوية =0.989 وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الإحصائية وهي 0.05، ولذلك فإننا نقبل صحة الإحصائية و نقول بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير الوزارة".

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة (2.79) وتدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الإجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات الوزارة كما هو مبين في ما يلي:

المتغير	الوسط الحسابي
المالية	2.77
التعليم العالي	2.85
العمل	2.84
الداخلية	2.83
الاتصالات	2.76
التربية والتعليم	2.87
سلطة النقد	2.81
السياحة	2.93
التخطيط	2.74

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة وزارة السياحة (2.93) وهي تميل الى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

الإشكالية العاشرة:

من أجل دراسة صحة الإشكالية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى الى متغير الدائرة" قمنا بتطبيق اختبار التباين الأحادي One way Anova على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير الدائرة وهي: الجمارك (العدد=27)، الدخل (العدد=9)، الضريبة (العدد=17)، جامعة القدس المفتوحة (العدد=6)، الغرفة التجارية (العدد=1)، شركة خاصة (العدد=21)، المالية (العدد=6)، التدقيق (العدد=4)، الجباية (العدد=3)، مكتب المحافظ (العدد=2) وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (33) التالي:

جدول رقم (33): اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير الدائرة من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة

مستوى المعنوية	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.021	2.33	0.19	9	1.70	المربعات بين الفئات
		0.008	86	6.97	المربعات الداخلية
			95	8.67	المجموع الكلي

يتبين من الجدول رقم (33) إن قيمة مستوى المعنوية = 0.021 وهذه القيمة اصغر من القيمة المحددة في الإشكالية وهي 0.05، ولذلك فإننا نرفض صحة الإشكالية ونقول بأنه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى إلى متغير الدائرة".

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة (2.81) وتدل هذه القيمة على وجود

اتجاه نحو الإجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات الدائرة كما هو مبين في ما يلي:

المتغير	الوسط الحسابي
الجمارك	2.78
الدخل	2.74
الضريبة	2.89
القدس المفتوحة	2.70
الغرفة التجارية	2.59
شركة خاصة	2.92
المالية	2.84
التدقيق	2.28
الجباية	2.83
مكتب المحافظ	2.89

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة شركة خاصة (2.92) وهي تميل إلى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

الاشكالية الحادية عشر:

من أجل دراسة صحة الاشكالية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبة القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى الى متغير مجال عمل المنشأة قمنا بتطبيق اختبار التباين الأحادي One way Anova على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير مجال عمل المنشأة وهي: صناعية (العدد=4)، تجارية (العدد=21)، خدماتية (العدد=113)، أخرى (العدد=29) وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (34) التالي:

جدول رقم (34): اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير مجال عمل المنشأة من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبية القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة

مستوى المعنوية	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.019	3.40	0.27	3	0.81	المربعات بين الفئات
		0.008	163	12.97	المربعات الداخلية
			166	13.78	المجموع الكلي

يتبين من الجدول رقم (34) إن قيمة مستوى المعنوية = 0.019 وهذه القيمة اصغر من القيمة المحددة في الاشكالية وهي 0.05، ولذلك فإننا نرفض صحة الاشكالية ونقول بأنه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، من حيث التوجه نحو توحيد دائرة ضريبية القيمة المضافة ودائرة الدخل في دائرة واحدة تعزى الى متغير مجال عمل المنشأة".

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للاسئلة (2.83) وتدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الاجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات مجال عمل المنشأة كما هو مبين في ما يلي:

المتغير	الوسط الحسابي
صناعية	2.65
تجارية	2.85
خدمات	2.87
أخرى	2.70

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة خدماتية وتجارية (2.87) و (2.85) وهي تميل الى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

تحليل البيانات الخاصة بموضوع البحث

النتائج والتوصيات

- 1 _ توجد علاقة وترايط قوي ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل وهذه العلاقة هي تشريعية ناتجة عن أن اساس الضريبتين هو النصوص القانونية في كل من الدستور والقانون الاساسي، كما ان هذه العلاقة هي اقتصادية، فكلا الضريبتين لهما تأثيرهما على المقدرة المالية للمكلف ولكل من الضريبتين تأثيرهما على الاقتصاد القومي والدخل القومي.
- 2 _ ان الفهم الدقيق والصحيح لكل من ضريبتين القيمة المضافة وضريبة الدخل يؤدي الى التوصيل الى قيمة اي من الضريبتين بأجراءات بسيطة وبشكل دقيق وذلك عند احتساب قيمة الضريبة الاخرى بطرق الاحتماب والتدقيق المتبعة.
- 3 _ توحيد دائرتي ضريبة القيمة المضافة ودائرة ضريبة الدخل في دائرة ضريبة واحدة. وتفعيل دور دائرة الضريبة لكي تكون المرجع الاول والاساسي لايرادات السلطة الوطنية الفلسطينية.
- 4 _ لا يتوفر قانون لضريبة القيمة المضافة مستقل وخاص بالسلطة الوطنية الفلسطينية. ولذا يقترح الباحث توفر نصوص تشريعية مستقلة وخاصة بالسلطة الوطنية الفلسطينية، أي الاسراع في اصدار قانون لضريبة القيمة المضافة.
- 5 _ النصوص الخاصة بنظام ضريبة القيمة المضافة المعمول به حاليا غير متوفرة لدى جميع المكلفين وهي غير مفهومه وغير واضحة وصعبة الفهم.
- 6 _ على ادارة ضريبة القيمة المضافة ان تبادر الى تأسيس نظام ضريبي عصري طبقا لما هو معمول به في الدول المتقدمة ويستجيب لخصوصية المكلف وتحديات الواقع الاقتصادي الفلسطيني في الوقت الراهن في فلسطين.

7 - تقليل الاعتماد على الضرائب المباشرة ومنها ضريبة الدخل وزيادة الاعتماد على الضرائب على الانفاق ومنها ضريبة القيمة المضافة.

8 _ ضرورة تشكيل لجنة خاصة لاعادة بحث وتطوير اللوائح والنماذج الخاصة بالضريبتين معا خاصة وانه قد مضى اكثر من عام على صدور القانون رقم 17 سنة 2004.

آلية تنفيذ التوصية

من خلال تحليل الاستبيان الخاص بتوحيد دائرتي ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل يتبين ان نسبة كبيرة من المستطلعة آراؤهم قد اتجهوا نحو توحيد دائرتي الضريبة. ويرى الباحث انه لاتمام هذا التوحيد لا بد من الاجراءات التالية:

1_ اجراء دراسة شاملة لوضع دائرتي الضريبة الحالية من قبل مختصين وايجاد هيكل اداري يتولى ادارته اختصاصيين بالادارة الضريبية.

2 _ تحديد المراكز الوظيفية في دوائر الضريبة وتحديد صلاحيات ومسؤولية كل مركز وظيفي وكذلك تحديد الحقوق الخاصة بكل مركز وظيفي.

3_ توحيد النماذج الضريبية المتعلقة بتنفيذ الاعمال الادارية لكلا الضريبتين والغاء المتشابه منها واختزال بعضها.

4_ دمج الوثائق والاوراق والبيانات الخاصة بكل ملف في ملف واحد.

5_ ادخال البيانات والمعلومات الخاصة بكل ملف على شبكة الحاسوب مرة واحدة لمنع التضارب في البيانات واعادة برمجة الضريبة بما يتناسب مع الوضع الاداري الجديد الناتج عن عملية التوحيد.

6 _ الانتهاء كلياً من الاعتماد على جهاز الحاسب الاسرائيلي وألبدء بتنفيذ برنامج حاسب فلسطيني يستجيب لأوضاع المكلف الفلسطيني وذلك بتشكيل قسم خاص للحاسوب.

7_ البدء بعملية المسح الميداني لتوسيع القاعدة الضريبية وللحصول على معلومات غير متضاربة عن المكلفين.

8_ البدء في عملية التوحيد في بعض الدوائر الاقليمية وخاصة دائرة الشركات الكبرى لمعرفة الاثار المترتبة على عملية الدمج وتقدير الايجابيات وتقليص السلبيات

قائمة المراجع

- ابو بكر، محمد: **قانون الضريبة العامة على المبيعات**. عمان: دار الثقافة 2002.
- بركات، عبد الكريم صادق: **دراسة في الاقتصاد المالي**. الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة. 1983.
- البطريق، يونس احمد: **النظم الضريبية**. القاهرة: دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع. 1998.
- بشور، عصام: **البطريق، عصام: نور الله، نور الله: التشريع الضريبي**. دمشق: مطبعة الروضة. 1993.
- بشور، عصام: **المالية العامة والتشريع الضريبي**. دمشق: مطبعة الروضة. 1993.
- جامعة القدس المفتوحة: **المالية العامة مقرر رقم (4342)**. نابلس: مطبعة النصر التجارية. 1996.
- جبر، هشام: **سياسة الاحتلال الضرائبية**. المركز الفلسطيني لتعميم المعلومات البديله (بانوراما). القدس: مؤسسة الحق. 1994.
- حجازي، المرسي السيد: **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**. الاسكندرية: دار الجامعة. 1998.
- خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي**. عمان: دار وائل للطباعة والنشر. عمان / الاردن: 1999_2000.
- الخطيب، خالد شحادة: **شامية، احمد زهير: اسس المالية العامة**. عمان: دار وائل للنشر الطبعة الاولى. 2003.

دهمش، نعيم حسن: واخرين: الاطار التنظيمي للمحاسبة. عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. بلا تاريخ.

روزنبرج _ المستشار القضائي. كتاب توجيه. الادارة المدنية لمنطقة يهودا والسامرة. المستشار القضائي. 1992.

ستيفن، مارك: الضرائب في الضفة الغربية المحتلة 1947_1989. مؤسسة الحق. رام الله: 1991.

سرور، احمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية. القاهرة: مكتبة النهضة المصرية. 1960.

شامية، احمد زهير: الخطيب، خالد: المالية العامة. عمان: دار زهران للنشر. 1993.

شهاب، مجدي محمود: الاقتصاد المالي. الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة. 1999.

صبري، نضال رشيد: القطاع العام ضمن الاقتصاد الفلسطيني. رام الله: المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية (مواطن). 2003.

صيام، احمد زكريا: واخرون: اساسيات الاستثمار العيني والمالي، عمان: دار وائل للنشر. 1999.

صيام، احمد زكريا: مبادئ الاستثمار، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 1999.

الطراونة، محمد: واخرون: ترجمة: الادارة الكفوءة. عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. 1992.

عبد الحميد، عبد الفتاح عبد الرحمن: اقتصاديات المالية العامة. دراسة نظرية تطبيقية. المنصورة: جامعة المنصورة. 1990.

عبد الرزاق، عمر: سليمان، هاني: ابعاد الاتفاق الاقتصادي الفلسطيني، عمان: مركز دراسات الشرق الاوسط.1994.

عبد الزاق، عمر: هيكل الموازنة العامة الفلسطينية. رام الله: معهد اجاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس). كانون اول 2002.

: تقييم اداء وزارة المالية الفلسطينية. رام الله: معهد اجاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية. حزيران، 2004.

عتلم، باهر محمد: المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي. القاهرة: مكتبة نهضة الشرق. 1995.

: المالية العامة، ادواتها الفنية وآثارها الاقتصادية. جامعة القاهرة: مكتبة نهضة الشرق. 1995.

عراقوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل. نابلس: 1983.

عطية، قدرى نقولا: ذاتية القانون الضريبي واهمية تطبيقاتها. الاسكندرية: مطبعة معهد دون بوسكو. 1960.

علاونة، عاطف: آثار الحصار العسكري على الفلسطينيين. وقائع ندوة، القدس: اعداد مؤسسة الحق، 193/7/13

: شرعية الضرائب في الاراضي الفلسطينية المحتلة. رام الله: 1992

علاونة، عاطف: جبريل، عودة: السياسات الضريبية الفلسطينية _ تقييم اولي. نابلس: مركز البحوث والدراسات الفلسطينية، سلسلة تقارير الندوات رقم (3).1997.

: السياسات الضريبية الفلسطينية. نابلس: مركز البحوث والدراسات الفلسطينية. 1997.

علوي، طلعت: آلية المقايضة في جباية ضريبة القيمة المضافة. رام الله: وزارة المالية. كانون اول 2002.

فهمي، محمد موسى: عبد الله، سيد لطفي: الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص وتطبيقاتها. 1999

القاضي، عبد الحميد: اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الاسلام. الاسكندرية: مطبعة الرشاد. 1980.

دراسة في الاقتصاد المالي. الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة. 1988.

محمد سلمان الاشقر: ابحاث فقهية في قضايا الزكاة المعاصرة، دمشق: دار الراشد. 1998.

المحاميد، موفق سمور: الطبعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل. عمان: المكتبة القانونية. 2001.

مطر، محمد عطية: واخرين: ترجمة: اصول التدقيق. عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. بلا تاريخ.

موسى، حسن فلاح: قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن وطرق الطعن فيه اداريا وقضائيا. عمان: نقابة المحامين الاردنيين. 1988.

نعوش، صباح: الضرائب في الدول العربية، الدار لبيضاء: المركز الثقافي العربي. 1987.

النقاش، غازي عبد الرزاق: المالية العامة تحليل اسس الاقتصاديات المالية القاهرة: الدار الجامعية. 1997.

النقيب، فضل محمد: تقييم اولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة. رام الله: معهد ابحاث الدراسات الاقتصادية (ماس) 1996.

- الهيبي، عبد الرزاق: المصارف الاسلامية بين النظرية والتطبيق. عمان: دار اسامة. 1998.
- www.katakji.org السقا، مرهف، هل الزكاة ضريبة، 2005/8/20
- www.tashreen.com الضريبة على القيمة المضافة _ الواقع اللبناني وآفاق التطبيق في سورية 2005/9/5.
- http://arabic.pepol.com.cn / 8 / 7 / 2005، اهم طرق التسعير.
- www.itdweb.org /vatconference ، 15-16 مارس 2005.
- www.pinc.gov.ps الاقتصاد الفلسطيني في ظل انتفاضة الاقصى، تاريخ 2005/8/20.
- www.s.s.gov.rs/arabic/roya/ مجلة رؤية_مجلة شهرية صادرة عن الهيئة العامة للاستعلامات _ السلطة الوطنية الفلسطينية 2005/8/15
- www.Perescenter.org 2005/6/15، مجموعة اكس.
- www.alkhaleej.com.qe/eco/sho، تاريخ 2006/9/4.

القوانين والاتفاقيات

- مشروع الدستور الفلسطيني- الديباجة.
- الدستور الاردني.
- القانون الاساسي للسلطة الوطنية الفلسطينية.
- قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 والذي كان معمول به في فلسطين قبل عام 2004.
- قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004.
- نظام بشأن رسوم على منتجات محلية.

قانون الموازنه العامة 1997_2001.

كتاب توجيه، الادارة المدنية لمنطقة يهودا والسامرة. 1992.

قانون تشجيع الاستثمار رقم 1 لسنة 1998.

قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني رقم 6 لسنة 1994 والتعديلات التي طرأت عليه.

بروتوكول الاتفاق الاقتصادي الفلسطيني - الدولة العبرية الموقع في باريس يوم الجمعة
1994/4/29.

الدوريات والابحاث

المراقب الاقتصادي عدد خاص 1999_2000 رام الله: معهد ابحاث السياسات الاقتصادية
الفلسطينية (ماس) كانون اول. 2001.

عدد 11 _ 2004 رام الله: معهد ابحاث الدراسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس).

المراقب الاقتصادي والاجتماعي. رام الله: الربع الاول 2005 (ماس).

المراقب الاقتصادي والاجتماعي. رام الله: الربع الثاني 2005 (ماس).

الشريف، احمد عزت: دراسة في الاتفاقية الاقتصادية الفلسطينية مع الدولة العبرية، نابلس:
جامعة النجاح. 2001.

السلامين، ياسين غازي فرحان: اثار دمج دائرتي ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة اداريا
على الايرادات والنفقات العامة الفلسطينية. جامعة القدس: 2003.

الاعلانات

اعلان مدير عام الجمارك والمكوس _ جريدة القدس يوم 7 / 9 / 2005.

التعليمات الصادرة عن الإدارة العامة للضريبة المضافة يوم 2004/5/27.

تعليمات معدلة بخصوص فواتير المقاصة، جريدة القدس 1996/12/9.

 <p>0522279256</p>		<p>מספר רישיון</p>		<p>מדינת ישראל אגף המכס והמע"מ רשימון על יבוא טובין לארץ מכס/7</p>		<p>חוב</p>	
<p>סוג רשימון 1-רגיל</p>		<p>אוטונומיה</p>					
<p>פרטים כלליים</p>							
מספר יבואן	שם יבואן	מספר יבואן מעביר	שם יבואן מעביר	מספר סוכן	שם סוכן	מספר תיק סוכן	תאריך חישוב מיסים
<p>פרטי המשגור</p>							
מספר מצהר	סוג מזהה מסען	מספר מזהה מסען / סידורי במצהר / רשימון כניס	מספר שטר מסען פנימי	תאריך שטר מסען	תאריך נטר פריקה		
סוג משגור	שם אניה / מטוס	נמל פריקה	שם אתר אחסון מוסר	מספר נוש			
סוג אריות	כמות אריות	אריות במחסן	משקל	מספר מחסן	שם מחסן מקבל		
<p>מרכיבי ערך למכס</p>							
ביטוח	הובלה	עמלה	הרמה לרשימון	CIF ערך	ערך המרה	ערך לצרכי מכס	
<p>תאור טובין</p>							
<p>סימנים ומספרים</p>							
<p>פרטי הטובין</p>							
מס' סוג מס	מס' סכס היטל בטחה	ערך טובין במס"ח	כמות	ארץ מקור / שגור מרכיב	פרט מהותי / תמ"א	שער המס תאור הטובין	סכום לתשלום
89616						0	
<p>מחיר ערך טובין בשיח</p>							
<p>סך יבוא ערך טובין במס"ח</p>							
<p>מס' נדחה</p>							
<p>פירוט המיסים והאגרות</p>							
מס' נדחה	מס' נדחה	מס' נדחה	מס' נדחה	מס' נדחה	מס' נדחה	מס' נדחה	מס' נדחה
<p>הצהרה:</p>							
<p>אני החתום מטה מצהיר בזה כי המסכים שפרטתי ברשימון ובתקציר הרשימון הינם מלאים ונכונים ובהתאם לערופות</p>							
<p>חתימת סוכן המכס, בעל הטובין</p>							
<p>תאריך:</p>							
<p>פרטי התשלום</p>							
<p>מס' חייב לתשלום</p>							
<p>מס' חייב לתשלום</p>							

إلغاء تصاريح

السلطة الفلسطينية
وزارة المالية
دائرة ض.ق.م. والمكوس

تاريخ: 2016-04-17

رقم المكتب: 6358

اسم المشتغل: skip

رقم الملف: 6358

فترة الكشف: skip

مبلغ للإلغاء: 00

تفاصيل:

التاريخ: _____ توقيع الموظف: _____ توقيع فاحص الحسابات: _____ توقيع المدير: _____

إلغاء تحديد/ ضريبة القيمة المضافة

إلغاء دين

السلطة الفلسطينية
وزارة المالية
دائرة ض.ق.م. والمكوس
6400

نموذج ض.ق.م 6400 طبعه أ

اسم المشتغل: _____ مكتب: _____

رقم ملف المشتغل	كود	الدين الملغى من التاريخ	مبلغ الدين الملغى
DUP	SKIP		00

لمجموع بالكلمات: _____

ملاحظات: _____

التاريخ: _____ توقيع الموظف: _____ توقيع فاحص الحسابات: _____ توقيع المدير: _____

إلغاء دين/ ضريبة القيمة المضافة

توجيهات لتعبئة نموذج ض.ق.م رقم 878

تجميع "فواتير ضريبة للمقاصة" عن مشروعات من مشتغلين مسجلين في اسرائيل.

١) هذا النموذج يدخل للكمبيوتر، الرجاء التشديد بالصحة بخط واضح.

ب) إرشادات لصيغة النموذج:

قسم د- تسجيل تفاصيل المشغل التي على اسمه صدرت فاتورة الضريبة للمقاصة.

١. رقم ملف ض.ق.م - رقم المشغل/مؤسسة غير ربحية الذي حصلت عليه عند تسجيلك في ض.ق.م (٩ ارقام).

٢. رمز المنطقة - رقم البلد كما هو مسجل على الكشف الدوري.

٣. عنوان المشغل - العنوان الكامل الذي يتم به عملك.

٤. الاسم - اسم المشغل كما هو مسجل في شهادة المشغل المرخص/ مؤسسة غير ربحية.

٥. العمل - وصف باختصار طبيعة عملك مثل: ملابس، سووماركت، خياط، محامي، صيدليه، مصنع، منشأ، محطة محروقات، مقاول حفريات... الخ.

قسم ب - تسجيل تفاصيل عن مصدر الفاتورة (البايع):

١. رقم المورد - المزم بالضريبة -

رقم المشغل الذي اعطى له على يد سلطة الضرائب الاسرائيلية كما يظهر على فاتورة الضريبة للمقاصة (٩ ارقام).

٢. رقم الفاتورة - رقم فاتورة الضريبة للمقاصة كما يظهر عليها.

٣. تاريخ الفاتورة - التاريخ المسجل على فاتورة الضريبة للمقاصة.

٤. مبلغ الضريبة - مبلغ ض.ق.م المسجل بفاتورة الضريبة للمقاصة بالشيكال الجديد (بدون افورات).

٥. تفاصيل الفاتورة - سجل باختصار التفاصيل المسجلة بفاتورة الضريبة للمقاصة واخر الكود المناسب:

١. مدخلات رأسمالية: أثاث، شاحنة، اجهزة، ماكينات انتاج... الخ. (كود رقم 1)

ب. مدخلات او مشروعات بضائع: ملابس، احذية، منتجات حليب، مشروبات، مواد خام، منتوجات مصانع... الخ. (كود رقم 2)

ج. خدمات - ادارة حسابات، استشارات قانونية، تصليحات، مقاولات... الخ. (كود رقم 3)

قسم ج - الرجاء الانتباه، لانه وفقا لقانون ض.ق.م يحق للمشتغل خصم ضريبة المشروبات اذا توفرت الشروط التالية:

١. الاصل من الفاتورة التي صدرت وفقا للقانون من اجل هذا، (لا تقبل النسخ).

٢. فاتورة الضريبة للمقاصة صدرت على اسمك.

٣. الخصم حصل خلال فترة ستة شهور (٦ شهور) من يوم اصدار فاتورة الضريبة للمقاصة.

٤. يشترط أنه في تاريخ اصدار فاتورة الضريبة للمقاصة أن يكون مسجلا كمشغل في ض.ق.م.

قسم د - يجب ارفاق النسخة الاصلية من فاتورة الضريبة للمقاصة مع هذا الكشف.

قسم ه - لا يجوز ادراج فواتير مشروعات لمشتغلين من سكان الضفة الغربية وقطاع غزة في هذا الكشف واذا طلب منك ذلك يجب

تفصيلهم على نموذج رقم 874 فقط.

دائرة المقاصة المركزية

الادارة العامة

ض.ق.م.

تابع مشتريات مقاصة/ضريبة القيمة المضافة

مكتب تحويل كشف من ملف للمف أو من فترة لفترة
 نموذج 638 طبعة 1

السلطة الفلسطينية
 وزارة المالية
 دائرة الجمارك والمكوس

يجب عدم الإستعمال بتويع
 43.42.41 نف

اسم المكلف المحول

رقم ملف المكلف المحول 9 10 13 14 17 43 45 54
 6380 سنة شهر فترة الكشف الرقم المتسلسل المجموع للدفع 00 00

ب- اسم المكلف المحول له

رقم ملف المكلف المحول له 9 10 13 14 17
 6380 سنة شهر فترة الكشف
 كشف اجمالي 6 كشف دوري عادي 4 كشف مكمل 3

تفاصيل

التاريخ توقيع الموظف توقيع رئيس قسم التدقيق توقيع المدير

تحويل كشف من ملف للمف/الجمارك والمكوس

ض. ق. م
 نموذج ض. ق. م. 6401 طبعة 1

تسجيل دين

السلطة الفلسطينية
 وزارة المالية
 دائرة الجمارك والمكوس
 6401

اسم المشتغل / المكلف مكتب

رقم ملف المشتغل / المكلف 9 10 13 14 15 16 23 24 29 30 37
 6401 كود SKIP العدين من تاريخ سنة شهر يوم مبلغ الدين 00 00 00 00 00 00

المجموع بالتكامل ملاحظات:

تاريخ توقيع الموظف توقيع رئيس قسم التدقيق توقيع المدير

1- الكود (سجل الفود الخاص)
 2- غرامة ناجم عن تقديم كشف
 10- ضريبة معاملات خصمت اكثر من المسجل
 11- تسجيل دين قسري لشخص الرصيد
 12- غرامة / غرق ارباط على الضريبة
 13- غرامة دين من كشف دوري او من دين اخر
 14- غرامة قاربه
 15- استهلاك الاراء
 16- غرامات ض. ق. م.
 17- غرامة / غرق ارباط على غرامة
 18- حذر
 20- تسجيل دين ضريبة نتيجة لتدقيق حسابات

تسجيل دين/ دائرة الجمارك والمكوس

ض ق
م
نموذج ٦٢١ ش



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
دائرة ض. ق. م. والمكوس

تسجيل لغرض ضريبة القيمة المضافة والمكوس

1	9	10	13						
رقم الملف		كود							
14	35	36	57						
العنوان الشارع الرقم		اسم العائلة الاسم الشخصي اسم الأب أو اسم الشركة / الجمعية التعاونية / الخ							
58	61	62	66	67	70	72	74	75	80
رقم البلد	دليل البريد	الفرع الاقتصادي	استخدام شاعم						
1-9	10	13	14-15	16	17	19	20	25	
(DUP)	كود		مكتب	شعبه	المقدمة		رقم التلمون		
26-27	28-29	30	31	34	35	42	43	46	
نوع الملف	SKIP	رمز الفترة	تاريخ افتتاح العمل		رقم السيارة		رمز التحديد		
47	54	55	59	72	74	75	80		
S K I P		S K I P		استخدام شاعم					

ملاحظة :		يجباً هذا القسم للشراكات وفصل الملف (٨/٢) فقط						
1-9	10	13	14	22	23	44	45	47
DUP	كود		رقم هوية الشريك		الاسم		كود	
1	13							
D U P		رقم هوية الشريك		الاسم		كود		
D U P		رقم هوية الشريك		الاسم		كود		
D U P		رقم هوية الشريك		الاسم		كود		

توقيع المسؤول

توقيع محضر المستند

التاريخ

تسجيل لغرض ضريبة القيمة المضافة / ضريبة القيمة المضافة

ض ق
م



السلطة الفلسطينية

وزارة المالية
دائرة الجمارك والمكوس

نموذج 623

تعديل إغلاق ملف مكلف / سيارة بأثر رجعي

إسم المكلف

مكتب

يجب أن يرفق بهذا النموذج تصريح المكلف بعدم النشاط
في الفترة المذكورة وبيان أسبابها.

1	9	10	13
رقم ملف المشتغل			
6 2 3 1			
كود			

14	17
من فترة	

18	21
لغاية فترة	

22	23
ملف حالي	

24	25
ملف جديد	

26	29
رمز الالغاء	

30	37
رقم السيارة للالغاء	

قرار المسؤول

بعد أن قمت بفحص تفاصيل تصريح المشتغل قررت ما يلي :-

توقيع المدير

توقيع رئيس قسم التدقيق

توقيع الموظف

التاريخ

تعديل إغلاق ملف مكلف / سيارة / دائرة الجمارك والمكوس



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
دائرة ضريبة القيمة المضافة والمكوس

قسمة ايداع شيكات

ضريبة المكوس على السجائر
والمشروبات الروحية

لحساب وزارة المالية / ضريبة القيمة المضافة والمكوس

الفرع

رام الله

رقم الحساب

9090 / 650002 - 1 -

الرقم	الساحب	مسحوب على بنك	رقم الشيك	تاريخ الشيك	المبلغ	
					شيكل	اغورة
1						
2						
3						
4						
5						
6						
المجموع الكلي						

ختم البنك

المجموع بالكلمات

اسم المودع وتوقيعه

التاريخ

لاستخدام وزارة المالية - ضريبة القيمة المضافة والمكوس

ملاحظات - رئيس قسم الحسابات

التاريخ

التوقيع

الاسم

قسمة ايداع شيكات / ضريبة القيمة المضافة

توجيهات لتعبئة النموذج ض.ق.م رقم 879
تجميع "فواتير ضريبة للمقاصة" عن مبيعات اصدرت لمشتغلين مسجلين في اسرائيل

1) هذا النموذج يدخل للكمبيوتر، الرجاء التشديد بالتعبئة بخط واضح.

ب) ارشادات لتعبئة النموذج:

قسم د تسجيل تفاصيل المشتغل مصدر الفاتورة (البائع).

1. رقم ملف ض.ق.م - رقم المشتغل الذي حصلت عليه عند تسجيلك في ض.ق.م (9 ارقام).
2. رمز المنطقة - رقم البلد كما هو مسجل على الكشف الدوري.
3. عنوان المشتغل - العنوان الكامل الذي يتم به عملك.
4. الاسم - اسم المشتغل كما هو مسجل في شهادة المشتغل المرخص.
5. العمل - وضع باختصار طبيعة عملك مثل: ملابس، سوپرماركت، خياط، محامي، صيدليه، مصنع، منشأ، محطة محروقات، مقالول حفريات... الخ.

قسم ب - تسجيل تفاصيل المشتري/ متلقي الخدمة:

1. رقم المشتري متلقي الخدمة.
- رقم المشتغل الذي اعطى له على يد سلطة الضرائب الاسرائيلية كما يظهر على فاتورة الضريبة (9 ارقام).
2. رقم الفاتورة - رقم فاتورة الضريبة للمقاصة كما يظهر عليها.
3. تاريخ الفاتورة - التاريخ المسجل على فاتورة الضريبة للمقاصة.
4. مبلغ الضريبة - مبلغ ض.ق.م المسجل بفاتورة الضريبة للمقاصة بالشكل الجديد (بدون محورات).
5. تفاصيل الفاتورة - سجل باختصار التفاصيل المسجلة بفاتورة الضريبة للمقاصة واخر الكود المناسب:
 - ا. صفقات رأسمالية: أثأ، شاحنة، اجهزة، ماكينات انتأج... الخ. (كود رقم 1)
 - ب. صفقات بضائع: ملابس، احذية، منتجات حليب، مشروبات، مواد خام، منتجات مصانع... الخ. (كود رقم 2)
 - ج. خدمات: ادارة حسابات، استشارات قانونية، تصليحات، مقالولات... الخ. (كود رقم 3)

قسم ج - يجب ارفاق النسخة الثالثة من فاتورة الضريبة للمقاصة مع هذا الكشف بعد تسليم المشتري النسخة الاصلية والاولى والاحتفاظ بالنسخة الثانية والاخرة لسجلاتك.

دائرة المقاصة المركزية
الادارة العامة
ض.ق.م.

تابع كشف مبيعات إلى اسرائيل/ ضريبة القيمة المضافة

Palestinian National Authority
Ministry of Finance
V.A.T & Excise Department
Area

بسم الله الرحمن الرحيم



المحلى

السلطة الوطنية الفلسطينية

وزارة المالية

دائرة ضريبة القيمة المضافة والمكوس

منطقة :

معلومات عن المكلف

التاريخ :

رقم الملف :

اسم المكلف :

هوية :

متزوج / أعزب :

نوع العمل المطلوب :

العنوان :

اسماء الشركاء :

هوية :

عنوان :

مكان العمل - ملك / مستأجر :

مخازن اضافية مستأجره :

اسم المؤجر وعنوانه :

سيارة خصوصي للزوج :

سيارات تابعه للعمل :

سياره خصوصي للزوج :

مبيعات محليه مقدره :

الموجودات الثابتة في العمل :

مبيعات خارجية مقدره :

مصاريف تشغيلية :

عدد المستخدمين :

توقيع صاحب العمل :

توقيع المحاسب :

ملاحظات المسؤول :

توقيع مسؤول القسم

ملاحظة : يمكن إصافة أوراق ملحقه لاستكمال بيانات هذا النموذج .

معلومات عن المكلف/ ضريبة القيمة المضافة

ض. ق
م
نموذج 622 ب

تعديل تعديل تفاصيل مشغل



السلطة الفلسطينية
وزارة المالية
دائرة الجمارك والمكوس

اسم المشتغل :														مكتب																									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24																
رقم ملف مشغل									SKIP			فرع اقتصادي			رمز الشهادة		نوع ملف		نوع ملف جديد																				
25 - 28		29 - 36				37 - 44				رقم سيارة للتسجيل		رقم سيارة للإلغاء		54 - 55		56 - 64				65 - 81																			
SKIP										رمز للتسجيل		رمز تغيير		رمز للإلغاء		رقم التليفون		المقدمة		SKIP																			
		45				48				49		50		53																									
		رمز للتسجيل				رمز تغيير		رمز للإلغاء																															
توقيع المدير										توقيع فاحص الحسابات										توقيع الموظف										التاريخ									

تعديل تفاصيل مشغل/الجمارك والمكوس



تاريخ :

اتفاقية (بالشواغل الجديدة)

(01 ، 02 ، 07)

رقم الهوية	تسلسل	اسم العائلة	الاسم الشخصي
اسم الوكيل عن المكلف :			
اسم مأمور التقدير :			

أنا الموقع ادناه أو أقر بهذا/ بأسم موكلتي ، بموجب البيانات والمستندات التي قدمتها بان دخلي الصافي بعد تنزيل الخسائر (ولكن قبل تخفيض التزييلات الشخصية والاعفاء عن علاوة الغلاء) يحدد حسب التفاصيل التالية :

سنة الضريبة					مصدر الدخل
١٩.....	١٩.....	١٩.....	١٩.....	١٩.....	
					دخل صافي من تجارة أو مهنة أو صناعة أو حرفة
					دخل صافي من الإيجارات
					دخل صافي من الخلوات
					دخل صافي من العمولات
					دخل صافي من
					دخل صافي من مصادر أخرى
					إجمالي الدخل
					التزييلات
					صافي الدخل الخاضع
					الضريبة المستحقة

ملاحظات :

أني أعلم بان هذا الاتفاق لا يضم الغرامات او الفوائد التي يجتمل فرضها على هذا التقدير. يسري مفعول هذا الاتفاق بعد موافقة وتوقيع مأمور التقدير عليه واذا لم يصادق بتوقيع مأمور التقدير فاكون غير مربوط من جهتي بشروط هذا الاتفاق.

التاريخ : توقيع مأمور التقدير : توقيع المكلف أو الوكيل :

لاستعمال المكتب

توصيات رئيس لجنة التدقيق او مدير العائرة :

التاريخ : توقيع رئيس لجنة التدقيق او مدير العائرة :

نسخة داخل ملف المكلف
نسخة للمكلف أو الوكيل

نموذج رقم د (0808)

في حالة وجود وعمل يجب ارفاق الوكالة

اتفاقية / ضريبة الدخل



التاريخ: دائرة ضريبة الدخل:

سنوات الضريبة: إشعار تقدير

ملف رقم: (01) , (02) , (07)

إشعار بموجب المادة ٥٦ (١) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ (في مابلي - القانون)

العنوان إسم المكلف

١- وفقاً لأحكام القانون حسب التفاصيل التالية قدرت دخلك الخاضع و الضريبة المطلوبة كالآتي :

الكود	سنة الضريبة	الدخل	الضريبة بالشيكل	الكود	سنة الضريبة	الدخل	الضريبة بالشيكل

(01) حسب المادة ٥٣ (١) (أ) قبلت الكشف المقدم من قبلك و أجريت التقدير على أساسه .

(02) حسب المادة ٥٣ (١) (ب) أجريت التقدير بموافقتك.

(07) حسب المادة ٥٦ (٤) أجريت التقدير بموافقتك و ذلك بعد البحث بإعتراضك بتاريخ

٢- مبالغ الضريبة المذكورة أعلاه لا تشمل الغرامات و الفوائد لغاية إصدار هذا القرار

٣- يتوجب دفع رصيد المبلغ المطلوب بعد تنزيل السلفيات و الخصم بالمصدر ، خلال ١٥ يوماً من تاريخ تسلم هذا الإشعار .

٤- أرجو إعلامك أنه ستقرض غرامات و فوائد كما هو محدد في القانون و تعديلاته على المبالغ التي لا تسدد في مواعيدها .

ملاحظات:

مدير الدائرة:

توقيع المكلف أو وكيله في حالة الإستلام شخصياً:

إسم مأمور التقدير: توقيع: التاريخ:

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Palestinian National Authority
Ministry of Finance
Income Tax General Directorate



المصلحة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
مديرية ضريبة الدخل

اشعار فتح ملف

حضره السيد/ة: المحترم/ة: رقم الملف:
التاريخ:

لقد تم فتح ملف لك في ضريبة دخل من تاريخ وذلك وفقا للمعلومات التي وردتنا :
منك شخصياً من الضريبة الاضافية (الجمرك) مصادر اخرى
على انك تراول مهنة

١ - عليك التوجه الى دائرة ضريبة الدخل في لاناقدتنا بجمع المعلومات وتقديم البيانات اللازمة مثل :

- عقود ايجار واستجار للمبنى / للمكانات .
- صورة من بطاقة الهوية الشخصية .
- صورة من فواتير المشتريات / قائمة المشتريات .
- قائمة جرد البضاعة .

٢ - لقد تقرر ان تكون السلفية لهذا العام مبلغ ش. ج .

٣ - اذا كان لديك عمال او موظفين او مساعدين يتوجب عليك افتتاح ملف اقتطاعات عمال .

٤ - مع نهاية كل عام عليك الالتزام بتقديم الكشف الذاتي عن دخلك الشخصي وكذلك الالتزام بتقديم كشف جرد البضاعة الموجودة مع نهاية كل عام .

مع الاحترام،

مدير دائرة ضريبة الدخل

نموذج رقم ن. د (0202)

إشعار فتح ملف/ ضريبة الدخل

سلفيات مهنة لسنة ٢٠٠٤



السلطة الفلسطينية
وزارة المالية
ضريبة الدخل

R م

001073

في حالة عدم التسليم يرجى إعادة الدفتر الى مكتب ضريبة الدخل في منطقة نابلس

لحضرة المكلف

السادة المكلفون

- ١- يصدر هذا الدفتر حسن سبعة إصدارات وثرة ضريبة الدخل للعام الجديد ٢٠٠٤ .
 - ٢- تلم لك معرفة ضريبة الدخل دفتر تسام للدفعات المقصه عن ضريبة الدخل الخاصة بالسنة لسنة ٢٠٠٤ .
 - ٣- يستد السيلع على ٦ اقساط ابتداء من شباط ٢٠٠٤ ولغاية كانون الاول ٢٠٠٤ .
 - ٤- يحظى من يحدد كامل الدفعات مقدما حسب اموالهم المتصلة على تخفيض حسب النسب الموضحة في الصفحة التالية .
 - ٥- يحتوي الدفتر على قسيمة وسبعة عن كل فترة تسديد ، تعتبر المسحة للخدمة بخاتم التبريد او البلف بمثابة وصل دفع .
 - ٦- للدفعات التي لا تقع في مواعيدها ستحمل فوائد وعرامات وفق القانون .
 - ٧- كل مكلف له حق الاعتراض والتظلم على النتائج المخرجة بموجب اعتراض مرضح اسباب اعتراضه . يتم لفترة ضريبة الدخل في سلطنت حتى موعد الحصاد ٢٠٠٤/٢/٢٩ .
- وتناسب للفترة لعدم قبول اعتراضات السلفيات بعد هذا التاريخ .

مع فائق الاحترام
مدير عام ضريبة الدخل

سلفيات مهنة/ضريبة الدخل



دائرة ضريبة الدخل :

كشف الدخل السنوي

خاص بالشركات العادية
(تضامن ، توصيه بسيطه ، محاصة)

رقم التسجيل لدى مراقب الشركات

رقم الملف

المنته المالية

اسم الشركة

عنوان الشركة

تاريخ اقفال الحسابات / / ١٩

 الشركة تملك حسابات (ترفق الحسابات الختامية وكشف الميزانية) الشركة لا تملك حسابات

رأس المال

عدد المستخدمين

 نوع النشاط الذي تقوم به الشركة ١ صناعي ٢ تجاري ٣ مقاولات ٤ مهن حرة ٥ صرافة ٦ خدمات ٧ أخرى

رقم ملف الانتفاعات

القسم الاول : الدخل

المبلغ بالشيكول

- ١ الدخل الصافي من التجارة او المهنة او الصنعة او الحرفة غير شامل الضريبة الاضافية (منقولا من جدول أ بند ٢٠).
- ٢ الدخل الصافي من العمولات (أنكر تفصيل هذه العمولات في جدول جـ)
- ٣ الدخل من شركات عادية اخرى تصامم بها الشركة (أنكر اسم الشركة ومقدار الدخل في جدول جـ)
- ٤ الدخل الاجمالي من بدلات الإيجار (أنكر اسماء المستأجرين وبدلات الإيجار من كل منهم في جدول جـ)
- ٥ ينزل العصاريف المدفوعة عن المعكرات المؤجرة (رسم المجاري من ضمن المصاريف) (ترفق كشفا)
- ٦ الدخل الصافي من بدلات الإيجار .
- ٧ الدخل من الخلو والمقنحية (أنكر اسم المستفيد في جدول جـ)
- ٨ الدخل الصافي من مصادر أخرى (أنكر تفاصيل هذه المصادر في جدول جـ) وفي بند (١٠)
- ٩ مجموع الدخل الصافي (اجمع البنود من ١ الى ٦)

القسم الثاني : توزيع الربح أو الخسارة على الشركاء (تنقل حصة كل شريك الى القسم الاول بند (٥) من كشف الافراد الخاص به)

رقم ملف الشريك في الدائرة	عنوان الشريك	الاسم الأخير أو العائلة	اسم الجد	اسم الأب	الاسم الاول للشريك	نسبة حصته بالشركة	حصة الشريك في صافي الربح والخسارة بالشيكول

١٠ مذكولات أخرى (فصل)

مصروفات مسموحة بالخصم (فصل)

مجموع مصروفات

كشف الدخل السنوي/ ضريبة الدخل



دائرة ضريبة دخل :

كشف الدخل السنوي للمستخدمين
بمقتضى أحكام القانون
سنة الضريبة ١٩٩

يعبأ هذا الكشف في حالة أن مصدر دخل الزوج أو الزوجة أو كلاهما فقط من راتب حسب المادة (٥ / ١ / ب) ، وفي حال أن لأحدهما مصدر دخل آخر يجب تعبئة وارفاق كشف المهن .

١ - معلومات عن المستخدم :

الاسم الرباعي :	.....
رقم البطاقة الشخصية :	.....
العمل (المهنة ) :	.....
العنوان الدائم :	المدنية : القرية : الشارع :
ص . ب :	تلفون المنزل : تلفون العمل :

ضع اشارة (X) في المربع المطلوب

٢ - معلومات عن الزوج / الزوجة :

هل أنت متزوج / متزوجة ؟	اسم الزوجة / الزوج	رقم الهوية
<input type="checkbox"/> لا	.....	.....
<input type="checkbox"/> نعم	.....	.....
هل زوجتك / زوجك تعمل / يعمل ؟	مكان العمل :	.....
<input type="checkbox"/> لا	.....	.....
<input type="checkbox"/> نعم	.....	.....

٣ - معلومات عن الأولاد :

هل لديك أولاد دون سن العشرين تنفق عليهم ولا يحققون أي دخل .	الاسم	رقم الهوية
<input type="checkbox"/> لا	..... ١	.....
<input type="checkbox"/> نعم	..... ٢	.....
	..... ٣	.....
	..... ٤	.....
	..... ٥	.....

كشف الدخل السنوي/ ضريبة الدخل

٤ - معلومات عن الأولاد الجامعيين :

هل تتفق على أولادك في الجامعة ؟ (ارفق صورة عن قيد التسجيل) .

لا
 نعم

الاسم _____

السنة الدراسية _____
الجامعة _____
رقم الهوية _____

٥ - معلومات عن المعالين:

هل تعيل والديك / أختك (المعيل الوحيد) ؟ (ارفق صورة عن بطاقة هوية المعال) .

لا
 نعم

الاسم _____

تاريخ الولادة _____
رقم الهوية _____

٦ - معلومات عن السكن :

هل انت مستأجر ؟ (ارفق صورة عن عقد الايجار) .

لا
 نعم

اسم المؤجر _____
العنوان _____
الأجرة السنوية _____

تابع كشف الدخل السنوي/ ضريبة الدخل

٧ - احتساب الضريبة:

استعمال المقدر	استعمال لمكلف	اجمالي الدخل من الوظيفة والاستخدام (ارفق شهادة رواتب من قبل المستخدم) بكسر الدال .
		اجمالي رواتب الزوج (تشمل جميع ارباح أو مكاسب الوظيفة)
		اجمالي رواتب الزوجة (تشمل جميع ارباح أو مكاسب الوظيفة)
		١ - مجموع الدخل الاجمالي للزوجين .
		الاعفاءات والتزيلات
		٢ - قيد ٢٠٪ من مجموع الدخل الاجمالي للزوجين في البند ١
		٣ - قيد مبلغ ٤٢٠٠ شيكل اعفاء واقامة سنوية لك .
		٤ - قيد مبلغ ٢٥٢٠ شيكل اعفاء زوجة لا تعمل .
		٥ - قيد مبلغ ٨٤٠ شيكل اعفاء عن كل ولد دون العشرين ولحد أعلى خمسة أولاد .
		٦ - قيد مبلغ ١٢٦٠ شيكل اعفاء معيل لغاية الحد الأعلى معالين .
		٧ - قيد مبلغ نفقات تعليم طالب جامعي أو طالبين بما لا يزيد عن ٤٢٠٠ شيكل لكل طالب .
		٨ - قيد ٥٠٪ من قيمة ايجار السكن السنوي لغاية اجرة ٨٠٠٠ شيكل سنوياً .
		٩ - قيد ٢٥٪ من قيمة ايجار السكن السنوي لهما يزيد عن ٨٠٠٠ شيكل سنوياً .
		١٠ - مجموع الاعفاءات والتزيلات اجمع البنود من ٢-٩ .
		١١ - الدخل الخاضع للضريبة اطرح البند ١٠ من البند ١
		١٢ - الضريبة المستحقة على المبلغ المبين في البند ١١ حسب الشرائح الأصلية للضريبة .
		١٣ - قيد الضريبة المتقطعة من الرواتب والأجور كما في شهادة الرواتب والأجور .
		١٤ - قيد ٥٪ من مبلغ القسط السنوي للتأمين على الحياة أو المساهمة في صندوق التوفير بما لا يزيد عن ١٠٥ شيكل سنوياً .
		١٥ - مجموع التقاص أجمع البندين ١٣-١٤ .
		١٦ - رصيد الضريبة : اطرح البند ١٥ من البند ١٢ (أو الزيادة المدورة) .
		فقط :

اسم وتوقيع المقدر :

تابع كشف الدخل السنوي / ضريبة الدخل

تعليمات تعبئة الكشف السنوي :

- ١ - تأكد بأنك اكملت البنود من ١ - ٦ بشكل شامل .
- ٢ - اذا كنت متزوجاً وزوجتك تعمل ، فيجب اظهار دخلها في البند (٢) ، وبمياً كشف واحد لكلا الزوجين .
- ٣ - اذا كان لديك أبناء دون سن العشرين ويقيمون لديك أو تنفق عليهم أو ليس لديهم مصدر دخل : فدون اسماءهم في البند (٣) ، لتستحق تخفيضاً مقداره ٨٤٠ شيكل لكل ابن ولحد أقصاه (٥) أبناء .
- ٤ - اذا كان لديك أبناء ملتحقون بجامعة خلال العام ويقيمون معك وتنفق عليهم وليس لديهم مصدر دخل فدون اسماءهم في البند (٤) لتستحق تخفيضاً مقداره ٤٢٠٠ شيكل عن كل طالب منهم ، ارفق صورة عن قيد التسجيل .

*

٥ - اذا كان والدك / والدك / اختك يقيمان / يقيم / تقيم معك وأنت المعيل الوحيد لهما / له / لها أو تنفق عليهما / عليه / عليها وليس لهما / له / لها مصدر دخل ، فستستحق تخفيضاً مقداره ١٢٦٠ شيكل لكل منهم . ارفق شهادة مصدقة تثبت انك المعيل الوحيد .

٦ - عليك ابراز البيانات اللازمة للتمتع بالاعفاءات الواردة في البنود (٣ - ٤ - ٥) .

٧ - تستحق تنزيل عن ايجار السكن مقداره ٥٠٪ من قيمة الايجار السنوي ولغاية ٨٠٠٠ شيكل بالاضافة الى ٢٥٪ من قيمة الايجار التي تزيد عن ٨٠٠٠ شيكل سنوياً ، ارفق صورة عن عقد الايجار .

*

تستحق هذه الاعفاءات لمكلف واحد فقط ولا يسمح بازدواج الاستفادة منها .

=====

تصريح :

أصرح بأن جميع المعلومات التي أعلنت عنها في الكشف هي صحيحة ، وأنني مسؤول عن النتائج القانونية الناجمة من الادلاء بتفاصيل كاذبة أو عن اخفاء أو شطب معلومات كما طلب مني في الكشف وسوف أتعرض للعقوبات القانونية عن المخالفات المذكورة أعلاه .

التاريخ :

التوقيع :

تابع كشف الدخل السنوي / ضريبة الدخل

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Palestinian National Authority
Ministry of Finance
Income Tax General Directorate



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
مديرية ضريبة الدخل

مكتب ضريبة الدخل _____ التاريخ _____

ملحق (ب) لنموذج قرار التقدير

رقم الملف _____
اسم المكلف _____
سنة الضريبة _____
اسم المأمور _____
معدل مخزون البضاعة _____
معدل الدوران _____
نسبة الربح المحبوبة للبرح الاقتصادي _____
نسبة الربح الاجمالي من رأس المال العامل _____
الايرادات المصرحة _____
الايرادات المقدرة _____

توقيع مأمور التقدير

لاستعمال رئيس التدقيق / المدير

نموذج رقم 1107 (1107)

ملحق لنموذج قرار التقدير/ ضريبة الدخل

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Palestinian National Authority
Ministry of Finance
Income Tax General Directorate



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
مديرية ضريبة الدخل

الى مكتب ضريبة الدخل : رقمنا :

التاريخ :

الموضوع : تحويل دفعات

نود اعلامكم بأننا قد قمنا بعملية تحويل دفعات بناء على طلبكم بتاريخ

من ملف رقم الى ملف رقم :

كالتالي :

المبلغ	من سنة ضريبة	الى السنة الضريبة
المبلغ	من سنة ضريبة	الى السنة الضريبة
المبلغ	من سنة ضريبة	الى السنة الضريبة
المبلغ	من سنة ضريبة	الى السنة الضريبة
المبلغ	من سنة ضريبة	الى السنة الضريبة

يجب حفظ هذا المستند :

- الأصل : في ملف المكلف المحول منه .
- النسخة ٢ : في ملف المكلف المحول له .
- النسخة ٣ : لدائرة الجباية .
- النسخة ٤ : لقسم الجباية في مكتبكم .

دائرة الجباية
مديرية ضريبة الدخل

رقم النموذج : جباية (٣)

تحويل دفعات / ضريبة الدخل



التاريخ _____ مكتب ضريبة الدخل _____
سنوات الضريبة _____

تقدير باستعمال الفطنة والدراية
ملف رقم 03/04

اشعار بموجب المادة ٥٦ (١) من قانون ضريبة الدخل رقم ٣٥ لسنة ١٩٦٤ (فيما يلي - القانون)

العنوان	اسم المكلف						
1- وفقاً لاحكام القانون الواردة ادناه حددت دخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة كالآتي :							
الكود	سنة الضريبة	الدخل	الضريبة بالشيكيل	الكود	سنة الضريبة	الدخل	الضريبة بالشيكيل

- (03) حسب المادة ٥٣ (١) (ب) من القانون ، قررت ذلك الخاضع للضريبة مستعملا في ذلك فطنتي ودرائتي
- (04) حسب المادة (٥٣) (٢) من القانون قررت ذلك الخاضع للضريبة مستعملا في ذلك فطنتي ودرائتي بسبب عدم تقديم كشفا عن دخلك حسب القانون
- 2- يتوجب عليك دفع رصيد المبلغ المطلوب بعد تنزيل السلفيات والضريبة التي خصصت بالمصدر خلال ١٥ يوما اعتبارا من تاريخ تسلم هذا الأشعار
- 3- في حالة اعتراضك يتوجب عليك دفع رصيد الضريبة غير المختلف عليه بعد تنزيل السلفيات والضريبة التي خصصت بالمصدر كما ذكر اعلاه والتي تبلغ _____ شيقل خلال ١٥ يوما من تاريخ تسلم هذا الأشعار
- 4- مبالغ الضريبة الواردة اعلاه لا تشمل الغرامات والفوائد لغاية اصدار هذا التقدير
- 5- أرجو اعلامك انه ستفرض غرامات وفوائد وفقا لما حدد في القانون وتعديلاته على المبالغ التي لاتسد في مواعيدها
- 6- في حالة اعتراضك على هذا التقرير يجوز لك تقديم اعتراضا خطيا يشمل توضيح البررات خلال ١٥ يوما اعتبارا من تاريخ تسلم هذا الأشعار وليكن معلوما لبيك ان تقديم الاعتراض ليس فيه ما يؤجل عملية الجباية المتعلقة بديون الضريبة غير المختلف عليها
- 7- ملاحظات _____

مدير المكتب

توقيع المكلف أو وكيله في حالة تسليم شخصيا

التاريخ

التوقيع

الاسم

تقدير باستعمال الفطنة والدراية / ضريبة الدخل



التاريخ: دائرة ضريبة الدخل:

تقدير بأمر (09) سنوات الضريبة:

إشعار بموجب المادة ٥٦ (١) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ (في ما يلي - القانون)

إسم المكلف العنوان:

١- بعد النظر في اعتراض بتاريخ / / قررت: ملف رقم: []

٢- قبول جزئي لإعتراضك []

٣- زيادة التقدير []

٤- قبول الاعتراض كاملاً []

في ما يلي التقادير حسب الأمر -

الضريبة بالشيكال	الضريبة بالدخل	سنة الضريبة	الصف	الضريبة بالشيكال	الدخل	سنة الضريبة	الصف

٢- يتوجب دفع الرصيد المتبقي بعد تنزيل السلفيات والضريبة التي خصمت بالمصدر، خلال ١٥ يوماً من تاريخ تسليم هذا الإشعار.

٤- يتبغي عليك دفع رصيد الضريبة غير المختلف عليه و ذلك بعد تنزيل السلفيات والضريبة التي خصمت بالمصدر كما ذكر، البالغ شيقال خلال ١٥ يوماً من تاريخ تسليم هذا الإشعار.

٥- أرجو إعلامك أنه سنقرض غرامات وفوائد لما حدد في القانون والأنظمة الصادرة بموجبه على المبالغ التي لا تسدد في مواعيدها

٦- يجوز لك الاستئناف على قراري هذا أمام لجنة الاعتراض الخاصة بضريبة الدخل خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تسليم هذا الإعلام. لعلمك، ان التوجه الى لجنة الاستئناف ليس فيه ما يؤجل عملية الجباية المتعلقة بديون الضريبة غير المختلف عليها

٧- مبالغ الضريبة آتفة الذكر لا تشمل الغرامات والفوائد لغاية إصدار هذا التقرير

ملاحظات:

مدير الدائرة:

توقيع المكلف أو وكيله في حالة الاستلام شخصياً:

الإسم: التاريخ:

عنوان الدائرة: ص. ب:

تلفون: فاكس:

شودج رقم ن. ٥ (0804)

تقدير بأمر / ضريبة الدخل

بسم الله الرحمن الرحيم

Palestinian National Authority
Ministry of Finance
Income Tax General Directorate



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
مديرية ضريبة الدخل

رقم الملف
تاريخ الفحص
من الساعة لغاية ساعة

تقرير زيارة المحل

١- تفاصيل شخصية

اسم المكلف
اسم المحل
رقم الهوية
رقم الملف في الضريبة
رقم وخصة المهن
عنوان المحل

٢- تفاصيل عن المحل (علم في المكان المناسب)

انتاج
تسويق بالجملة
اخر
المحل ملك
يوجد / لا يوجد عقد ايجار
خدمات
بيع بالفرق
باجار سنوي بمقدار

٣- مستخدمون

عدد المستخدمين الذين لم يتقاضوا اجور

1
2
3
4

عدد المستخدمين الذين يتقاضون اجور
الاسم

مقدار الراتب الشهري
دينار / دولار / شيكل

1
2
3
4
5
6

هل يخصم من اجور العمال ضريبة دخل نعم لا
تم الخصم الاخير عن شهر
رقم ملف الخصميات
وصل رقم من يوم
عنوان الدائرة
التلفون
الفاكس
ص. ب.

د.ن (1201)

تقرير زيارة محل / ضريبة الدخل

٤ - تفاصيل عن العمل

.....

٥ - مسك حسابات

غير ماسك حسابات

ماسك

صندوق مسجل

دفتر مدخولات / مصاريف

قائمة الجرد

اسم المحاسب الذي يحلل المكلف وعنوانه

٦ - سيارات

السيارات التابعة للعمل

رقم السيارة	موديل	نوع السيارة	رقم السيارة	موديل	نوع السيارة
			5		1
			6		2
			7		3
			8		4

السيارات الشخصية

رقم السيارة	موديل	نوع السيارة
		1
		2

٧ - تفاصيل اخرى

.....

٨ - حسابات البنك

اسم البنك رقم حساب العميل

اسم البنك رقم حساب الشخصي

٩ - تفاصيل شخصية

مثلاً هل يوجد له مصادر اخرى كمباني للايجار ، مشاركة اخرى أو مهن اخرى .

.....

تابع تقرير زيارة محل / ضريبة الدخل



دائرة ضريبة الدخل :

عملا باحكام مواد القوانين المعمول بها في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، يتوجب عليك ان تزود مكتب ضريبة الدخل بكشف عن دخلك في السنة المالية
خلال الفترة المحددة قانونيا
وان عدم تقديم هذا الكشف بموعده سيؤدي الى فرض العقوبات

تاريخ تقديم الكشف :

كشفت عن الدخل في السنة المالية التي تبدأ في ١/١ ولغاية ٣١/١٢/

١. معلومات شخصية

اسم العائلة	الاسم الشخصي	اسم الاب	الجد او العمولة	رقم الهوية	عنوان السكن

الوضع العائلي
 اعزب
 متزوج
 ارمل / مطلق
عدد الاولاد قبل سن العشرين : _____

الزوج / الزوجة / ت يعمل / ت
 نعم لا

السيارة التي امتلكها انا او زوجتي
نوع السيارة _____
رقم الرخصة _____

٢. تفاصيل عن محل العمل

نوع العمل	عنوان محل العمل والمهنة	رقم الهاتف + الفاكس	مستخدم عمال	اجور العمال
<input type="checkbox"/> تجارة جملة <input type="checkbox"/> تجارة مفرق <input type="checkbox"/> انتاج <input type="checkbox"/> خدمات <input type="checkbox"/> زراعة القطاع			<input type="checkbox"/> نعم <input type="checkbox"/> لا	مجموع اجور العمال والموظفين خلال السنة رقم ملف الانتظاعات _____

هل تمسك دفاتر ؟	رقم الملف في ضريبة القيمة المضافة :	ملكية مبنى المحل	صنف السيارة	سيارات لدى المحل او المصنع
<input type="checkbox"/> نعم <input type="checkbox"/> لا	_____	<input type="checkbox"/> ملكي <input type="checkbox"/> بالايجار اسم صاحب المبنى _____	_____	رقم الرخصة _____
اسم المحاسب وعنوانه		مبلغ الايجار السنوي بالدينار او الشيكال او الدولار		

اذا اكثر ارفق: قائمة

نموذج رقم ن . د (0001)

كشفت عن الدخل في سنة مالية/ ضريبة الدخل

تفاصيل الدخل

1 - الدخل الصافي من تجارة أو مهنة أو صناعة (مطلوب قائمة مرفقة مع الكشف بذلك)

ب- رواتب _____
ب- اسم المستخدم _____
ب- _____
ج- _____

ج - دخل من الإيجارات عن املاكي .

د - ارباح اخرى (اذكر أي نوع)

المبلغ

(1) (1)
(2) (2)
(3) (3)

مجموع بند د - _____
مجموع الدخل من جميع المصادر - _____

1 - حساب الأرباح في محل العمل : (ملاحظة : يجب تحديد بضاعة آخر المدة حسب سعر التكلفة الأخير) .

المبلغ

1 - إيرادات _____
ب - البضاعة في المحل _____
بضاعة آخر المدة _____
ناقص بضاعة اول المدة _____
نتيجة ب _____
المجموع _____

المصروفات :

مواد خام وبضائع _____
اجرة عمال ورواتب _____
مصروفات اخرى _____
مجموع المصروفات _____ (يطرح من المجموع)
الدخل الصافي من محل العمل _____ (يرحل الى أعلى)

جـرى تحديد قيمة هذه البضاعة حسب : تقدير بموجب دفاتر جرد

تصريح :

أصرح بأن جميع المعلومات التي اعلنت عنها في الكشف هي صحيحة واني مسؤول عن النتائج القانونية الناجمة من الادلاء بتفاصيل كاذبة او عن اخفاء أو شطب معلومات كما طلب مني في الكشف . وسوف اتعرض للعقوبات التي ينص عليها القانون عن المخالفات المذكورة اعلاه .
تنبه : تتم معالجة الكشوفات في الضفة الغربية وتقطاع غزة حسب القانون المعمول به في كل منهما .

توقيع المكلف _____

التاريخ : _____

تابع كشف عن الدخل في سنة مالية/ ضريبة الدخل

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Palestinian National Authority
Ministry of Finance
Income Tax General Directorate



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
مديرية ضريبة الدخل

..... التاريخ: دائرة ضريبة الدخل:

..... اسم مأمور التقدير:

ورقة عمل لاستعمال مأمور التقدير

محضر:

سنة الضريبة:	اسم المكلف:	رقم الملف
--------------	-------------	-----------

نموذج رقم ن.د (1104)

ورقة عمل لاستعمال مأمور الضريبة / ضريبة الدخل

**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

**Value Added Tax and its Relationship
with Income Tax**

**Prepared by
Amer Abdul Aziz Mahmood Musa**

**Supervised by
Dr. Hasan F. Haj Musa
Dr. Gassan Khaled**

*Submitted in Partial Fulfillment of Requirements for the Degree of
Master in Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies at An Najah
National University, Nablus, Palestine.*

2006

**Value Added Tax And it's Relatoinship
with Incom Tax**

Prepared by

Amer Abdul Aziz Mahmood Musa

Supervised by

Dr.Hasan F. Haj Musa

Dr.Gassan Khaled

Abstract

There are authors who consider tax to comprise all ideological, economic and technical elements, that interact with one another to construct a certain tax entity, which works for financing public expenses programs of the state, in addition to raising the level of economic resources and directing them towards the best utilization and accelerating growth rates to alleviate or eliminate problems of instability and realize social justice in national income distribution among individuals of the society, and also imposing national security for all.

On the basis of a deep and realistic study of the needs of any society, that society may consider having any sort of taxes and build its taxing system in accordance with that adopted sort. takes differ in kind according to source being direct, indirect, imposed on money, on persons, income, capital, or expenses.

Taxes may be imposed on one source or be multisided, or they may not be given with tax designation.

Serving citizens and considering their interests needs enough financing ; in fact, it is the autonomous and abundant source in which, foreigners don't help the government and which enables the government, in case it is well utilized, not to concede any part of its sovereignty.

After considering taxes as comprising social solidarity, when distribution of taxes is fair, it becomes necessary to study taxes and their results in producing direct or indirect utility to the society and individuals.

Tax laws are diverse and interused such that the individual citizen (the non-specialist) becomes unable to differentiate easily between one tax and another, hence I preferred to write on this subject trying to discover points of compatibility and incompatibility between value added tax and income tax which are valid in Palestine, especially in the administration and legislative stages including definition and collecting.

Hence, the study matter will be identifying the degree of compatibility between the valid tax laws and their correlation and also investigating the feasibility of existence of various tax departments in light of the correlation between the various taxes, and knowing if one tax department can do all tasks of the departments, particularly in case of amending some tax laws.

The research also adopted the attempt of providing the reader with a complete idea on the application of vat in Palestine regarding the beginning of its collecting, the law according to which it is collected, and the exact possibility of developments of these laws to be more sensitive to tax fairness requirements, the principles upon which these laws were founded and applied, and also the determinates of this tax as implied by the economic agreement between the national Palestinian authority and the Hebrew state.

The importance of this study is related to discovering the relationship between vat and income tax, especially the legislative relationship and determining the possibility of depending on decrees or decisions in imposing vat or the necessity of issuing explicit law imposing

vat in commodities and services and also studying the extent of compatibility between vat and income tax and also investigating the method of determining the due income tax on establishments and companies, i.e. in legal personalities regarding their payment of vat without rereading of the tax file annually, particularly if the file was examined on a monthly basic in the vat departments.

Literature on vat in particular and income tax in general was reviewed, including books on public finance, journals, papers and internet sites. also a field study questionnaire was used for deducing the opinion of tax payers and their understanding of the various kinds of taxes and enquiry about their performance of any imposed tax, and ease of dealing with tax departments in addition to other enquiries concentrating on vat, customs, and excise taxes, and determining if there is a need of imposing vat on commodities and service as is the case with the taxes of customs, excise, taxes and the law of income taxes.

The research confirmed the necessity of unifying the departments of vat and the income tax in one department, activating the role of the tax department to become the fundamental and first reference of revenues of the Palestinian national authority, and also the necessity of availability of independent legislative laws of the PNA i.e. accelerating issuance of a vat law, because the available texts regarding the vat systems, currently, are not available to all taxable persons, in addition to being ambiguous and difficult to understand set during the day of direct occupation.

This can take place through a modern tax laws that responds to the particularity of tax payers and the challenges of the Palestinian reality, current in Palestine, and reducing income tax, and increasing dependence on expenditure taxes including vat.