

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين
وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن
(دراسة مقارنة)

إعداد

مؤيد عبد الرؤوف درويش البسطامي

إشراف

أ.د. طارق الحاج

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

2006

ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين
وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن
(دراسة مقارنة)



[Handwritten signature]

إعداد

مؤيد عبد الرؤوف درويش البسطامي

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 9 / 7 / 2006م واجيزت

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

[Handwritten signature]

مشرفا ورئيسا

1- أ.د طارق الحاج

[Handwritten signature]

ممتحنا خارجيا

2- الدكتور شريف أبو كرش

[Handwritten signature]

ممتحنا داخليا

3- الدكتور محمد شراقة

ب

إهداء

إلى حبيب القلوب، وقرّة العيون، ومن بذكره تنجلي الهموم، سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من ربياني صغيرا وتعهداني كبيرا، ودفعاني إلى طلب العلم، وإلى أحق الناس بحسن صحابتي ومصدر قوتي والذي الغالين رحمهما الله.

إلى أرواح شهداء فلسطين البررة الذين رووا بدمائهم الزكية ثرى أرض الوطن (فلسطين) رحمهما الله جميعا وأسكنهم فسيح جناته.

إلى زوجتي ورفيقة دربي والتي شاركتني هموم الحياة وصبرت معي على شدائد العلم والتحصيل، ووفرت لي الأجواء المناسبة للبحث

فكانت لي نعم المؤازر والمعين.

وإلى أبنائي وفلذات كبدي مرح، فرح، عبدالله، منة الله وفقهم الله وسدد

على درب الخير والفلاح خطاهم.

إلى إخوتي وأخواتي الأحبة وأبنائهم وزوجاتهم وفقهم الله جميعا.

إلى وزارة المالية في سلطتنا الفلسطينية ممثله في

مديرية الجمارك والمكوس والتبغ ممثله

في دائرة الجمارك والمكوس في نابلس.

إلى كل من ساعدني في إتمام هذه الدراسة لتخرج إلى

النور من الأخوة زملاء في العمل والدراسة.

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين حمد الشاكرين على نعمه التي لا تعد ولا تحصى
رب اشرح لي صدري و يسر لي أمري واحلل عقدة من لساني يفقهوا قولي

أتقدم بكل الشكر والتقدير لكل من ساهم في إعداد هذه الدراسة

وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور طارق الحاج

الذي اشرف على رسالتي وساعدني بعلمه لتخرج إلى النور

والى

كافة أعضاء الهيئة التدريسية والذين ايضا قدموا كل المساعدة لي

خلال سنوات الدراسة في برنامج المنازعات الضريبية

في كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
ب	قرار لجنة المناقشة
ت	الإهداء
ث	شكر وتقدير
ج	قائمة المصطلحات
ح	قائمة المحتويات
ذ	قائمة الجداول
ر	قائمة الملاحق
ز	الملخص
1	الفصل التمهيدي
2	المقدمة
4	مشكلة الدراسة
4	أهمية الدراسة
5	أهداف الدراسة
5	منهجية الدراسة
6	محددات الدراسة
7	الفصل الأول: مدخل للنظام الضريبي والضرائب غير المباشرة
10	المبحث الأول: تعريف الضريبة، خصائصها، أهدافها والقواعد الأساسية لفرضها
10	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها
12	المطلب الثاني: أهدافها والقواعد الأساسية لفرضها
	المبحث الثاني: تطور الضرائب والتنظيم الفني لها ومعايير التفرقة بين
15	المباشرة وغير المباشرة منها
15	المطلب الأول: تطور الضرائب
19	المطلب الثاني: التنظيم الفني للضرائب
20	المطلب الثالث: معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة

21	المبحث الثالث: الضرائب المباشرة وغير المباشرة.
21	المطلب الأول: أنواع الضرائب المباشرة
24	المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة.
27	المطلب الثالث: ضريبة القيمة المضافة
35	المطلب الرابع: ضريبة المبيعات في الأردن
42	الفصل الثاني: ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وكافة إجراءاتها
	المبحث الأول: التكاليف بالضريبة المضافة، أحكام التسجيل، مكان الصفقة
42	الكشوفات الدورية وكيفية تعبئتها
42	المطلب الأول: التكاليف بالضريبة المضافة
45	المطلب الثاني: أحكام التسجيل
50	المطلب الثالث: مكان الصفقة
51	المطلب الرابع: الكشوفات الدورية وكيفية تعبئتها
56	المبحث الثاني: آلية التطبيق، المستندات الداخلية، سعر ضريبة القيمة المضافة، خصم المدخلات
56	المطلب الأول: آلية التطبيق
59	المطلب الثاني: المستندات الداخلية
62	المطلب الثالث: سعر ضريبة القيمة المضافة
63	المطلب الرابع: خصم المدخلات
68	المطلب الخامس: فاتورة المقاصة البيانات الجمركية
76	المبحث الثالث: قرار التكاليف "المعارضة والاعتراض"، العقوبات والغرامات ومدى المساهمة في تمويل الموازنة
76	المطلب الأول: قرار التكاليف "المعارضة والاعتراض"
77	المطلب الثاني: العقوبات والغرامات
80	المطلب الثالث: مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة
82	المطلب الرابع: مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في تمويل الإيرادات الضريبية
89	الفصل الثالث: ضريبة المبيعات الأردنية وكافة إجراءاتها
91	المبحث الأول: التكاليف، أحكام التسجيل، مكان الصفقة، الإقرار الضريبي

	وكيفية تعبئته
91	المطلب الأول: التكاليف بضريبة المبيعات الأردنية
93	المطلب الثاني: أحكام التسجيل وإجراءاتها
98	المطلب الثالث: مكان الصفقة
99	المطلب الرابع: الإقرار الضريبي وكيفية تعبئته
102	المبحث الثاني: استحقاق ضريبة المبيعات وتحصيلها، خصم الضريبة، الإعفاءات، أسباب التهرب وطرق المكافحة
102	المطلب الأول: استحقاق الضريبة وتحصيلها.
105	المطلب الثاني: خصم الضريبة وردها
108	المطلب الثالث: الإعفاءات حسب قانون ضريبة المبيعات
110	المطلب الرابع: أسباب التهرب وطرق المكافحة
113	المبحث الثالث: الجرح والعقوبات، المحاكم وأصول المحاكمات التقادم وسقوط الدعوى، والاستفادة من الحد الأقصى لمزايا ضريبة المبيعات الأردنية ومدى مساهمة الإيرادات لضريبة في تمويل الموازنة.
113	المطلب الأول: التبليغ والتنفيذ
114	المطلب الثاني: الجرح والعقوبات
116	المطلب الثالث: المحاكم وأصول المحاكمات
118	المطلب الرابع: التقادم وسقوط الدعوى
119	المطلب الخامس: الاستفادة من الحد الأقصى للقانون
119	المطلب السادس: مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة.
122	المطلب السابع: مدى مساهمة ضريبة المبيعات في تمويل الإيرادات الضريبية.
127	المبحث الرابع: أوجه الشبه بين ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن
127	المطلب الأول: أوجه التشابه
129	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف
134	النتائج

136	التوصيات
137	قائمة المراجع
143	قائمة الملاحق
B	الملخص بالإنجليزية

قائمة الجداول

رقم الصفحة	الجدول
84	جدول رقم (1): هيكل الموازنة العام من سنة 1995 - 1999 / مليون دولار
85	جدول رقم (2): هيكل الموازنة العام للسنوات من سنة 2001 - 2005 / مليون دولار
122	جدول رقم (3): الموازنات الأردنية الفعلية للسنوات من 1995 - 2000
123	جدول رقم (4): الموازنات الأردنية الفعلية للسنوات من 2001 - 2005

قائمة المصطلحات الإجرائية

- فاتورة المقاصة: هي عبارة عن فاتورة ضريبية تحتوي على كافة تفاصيل الفاتورة العادية، وقد تم بدأ العمل بها بعد توقيع اتفاق باريس الاقتصادي وذلك من أجل ضمان التبادل السلعي الصحيح بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي وذلك لتسوية إيرادات ضريبة القيمة المضافة المستحقة من المعاملات المالية بين الجانبين.
- المكلف: عرف نظام ضريبة القيمة المضافة المكلف بأنه هو كل مشغل أو مؤسس مالية
- ضريبة المبيعات: هي عبارة عن نظام ضريبي غير مباشر الهدف منه الحصول على المبالغ الضريبية من المستهلك تم استحداثه في الأردن في العام 1992 وتسويقه تحت مسمى قانون الضريبة العامة على المبيعات وقد بدأ العمل به في العام 1994 تحت الرقم 16 لسنة 1994
- ضريبة القيمة المضافة: هي نظام ضريبي غير مباشر من تصميم فرنسي وتفرض على بيع السلعة والخدمة في كافة المراحل وقد تم استحداثها وفرضها على الفلسطينيين من قبل الاحتلال الإسرائيلي في تموز 1976 وذلك بدون سند قانوني
- اتفاقية باريس الاقتصادية: وهي الاتفاقية الموقعة بين منظمة التحرير الفلسطينية وإسرائيل بتاريخ 29/4/1994 وقد كان تركيزها على النواحي الاقتصادية بين الجانبين وقد اقتصت المادة السادسة من هذه الاتفاقية في الضرائب غير المباشرة.
- الكشف الدوري: خلاصه شهريه لنتيجة أعمال المكلف المرخص سواء لإيراداته الشهرية أو لمدخلاته الشهرية وتحديد نتيجة أعمال هذا الشهر.
- حد التسجيل: وهو عبارة عن الحد الذي يعين بنظام يصدر يقتضى أحكام القانون ويصبح المكلف بالضريبة ملزم بالتسجيل عند بلوغه عند هذا الحد من خلال إيراداته السنوية

- الاداره الضريبية: وهي الدوائر الضريبية في المحافظات والتي تقوم بتنفيذ القانون على المكلفين من ضمان التوريد الصحيح للمبالغ الضريبية
- عبء ضريبة القيمة المضافة: وهو عبارة عن الالتزام الضريبي والذي يقع في النهاية على المستهلك ويتم توريد هذا الالتزام من خلال المكلف الضريبي الذي كان وسيطا في تحصيل هذه المبالغ

ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين
وضريبة المبيعات الأردنية
(دراسة مقارنة)

إعداد

مؤيد عبد الرؤوف درويش البسطامي

إشراف

أ.د طارق الحاج

الملخص

لقد أظهرت هذه الدراسة المقارنة، المعالم الأساسية لكل من نظام ضريبة القيمة المضافة والمطبق في فلسطين وقانون ضريبة المبيعات المطبق في الأردن ولقد استهدفت هذه الدراسة في عرضها الأول تعريف الضرائب وخصائصها وقواعد فرضها والعناصر الأساسية لها وكذلك دراسة أنواع الضرائب والتركيز بإظهار أهم أنواع الضرائب غير المباشرة وهو نظام ضريبة القيمة المضافة والذي يعد من أهم التطورات الضريبية التي شهدتها الخمسون عاما الأخيرة، ففي خمسينيات القرن الماضي لم يكن يسمع بهذه الضريبة أحد خارج فرنسا أما حاليا فهي مطبقة في 136 دولة حيث تسهم عادة بما يقارب ربع الإيرادات الضريبية، ولا يزال عدد البلدان الآخذة في تطبيقها آخذ بالازدياد .

أما ضريبة القيمة المضافة والتي هي أساسا ضريبة ذات وعاء واسع تفرض على المبيعات حتى مرحلة التصنيع النهائي، وقد نشأت في بادئ الأمر لمواجهة الاحتياجات المتكررة والمتزايدة إلى الإيرادات وبذلك تم تطبيقها بداية في فرنسا

وقد أظهرت هذه الدراسة السمات الأساسية لضريبة القيمة المضافة والتي ظهرت من خلال وعائها الواسع وذلك من ناحية فرضها على مراحل الإنتاج مع خصم الضرائب على مدخلات الإنتاج مما يعني انه ورغم إلزام التجار بتحصيل الضريبة على جميع مبيعاتهم فمن حقهم ايضا المطالبة بخصم ما تحملوه من ضرائب على مدخلات إنتاجهم.

وقد تم مقارنة نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين مع نظام ضريبة المبيعات الأردنية من عدة نواحي تم التركيز فيها على مصدر التشريع وأساس فرض هذا القانون وإجراءات التسجيل وكيفية تعبئة الإقرارات الشهرية لهذا النوع من الضرائب

وكذلك تم مقارنة هذه الضرائب من ناحية مدى مساهمتها في الإيرادات العامة والإيرادات المحلية وخاصة مدى مساهمتها في الإيرادات الضريبية وبالتالي مدى مساهمتها في تمويل الموازنة وذلك بدراسة السنوات من سنة 1995-2005 لكل من ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات وتحليل نسب المساهمة بينهما وبالتالي الخروج بنتائج هامة من أهمها:

أهمية ضريبة القيمة المضافة في تمويل الإيرادات في الموازنة حيث تبين مدى المساهمة العامة في تمويل الإيرادات في الموازنة وذلك من خلال الجباية النقدية المحلية أو من خلال الضريبة المضافة المدفوعة عند الاستيراد أو من خلال فاتورة المقاصة وكذلك الأمر بالنسبة لضريبة المبيعات الأردنية والتي هي أيضا ومن خلال تحليل جانب الإيرادات في الموازنة تبين أيضا مدى أهمية هذا النظام بين النظم الضريبية المطبقة في الأردن علما انه قد تم تطبيقه حديثا.

ونظام ضريبة القيمة المضافة والذي قد تم بدء العمل به منذ 1976 من قبل الجانب الإسرائيلي وذلك بدون سند قانوني من خلال فرضه على الشعب الفلسطيني هو نظام قديم ولا يواكب التطورات العصرية وهو نظام احتلالي بحيث لو تم تطبيق نصوصه كاملة من قبل الدوائر الضريبية لكان 95% من المكلفين هم مخالفين بحكم النظام ويجب تطبيق العقوبات القاسية بحقهم والمفروضة أيضا بحكم النظام.

في حين ان نظام ضريبة المبيعات الأردنية هو نظام حديث التطبيق نسبيا، أما آلية عمل هذا النظام فقد تبين من خلال الدراسة التي أجريت ان نظام ضريبة المبيعات هو نظام ضريبة قيمة مضافة يطبق نسبيا مشابهة للنظام المطبق في فلسطين الا انه ومراعاة للأوضاع الاقتصادية فان هذا النظام يطبق نسبة مخفضة للسلع الأساسية إضافة للنسب العامة المتعارف عليها.

وبناء على نتائج هذه الدراسة فإن الباحث يوصي بداية بتشريع قانون جديد لنظام ضريبة القيمة المضافة آخذاً بعين الاعتبار كافة النواحي الاجتماعية والاقتصادية التي تعرض لها المكلّف الفلسطيني وكذلك التفرقة بين السلع الضرورية والسلع الكمالية وكذلك الخدمات من خلال وضع نسب مختلفة للضريبة المضافة لكل صنف من السلع والخدمات.

أما بالنسبة لقانون ضريبة المبيعات فإنه تجدر الإشارة إلى أن هذا القانون قد خضع للتعديل أربع مرات حتى وصل إلى صيغته الحالية والتي يرى الباحث أنها متطورة مع بقاء اسم هذا القانون قانون ضريبة المبيعات مع أن المطبق هو نظام ضريبة القيمة المضافة والمطبق عالمياً.

الفصل التمهيدي

- المقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- منهجية الدراسة
- محددات الدراسة

الفصل التمهيدي

مقدمة

منذ احتلال إسرائيل للضفة الغربية طبقت القوانين الضريبية التي كانت قائمة قبل الاحتلال، وقد قامت بفرض ضريبة القيمة المضافة في المناطق الفلسطينية منذ سنة 1976 وذلك بموجب القانون التنفيذي رقم 31 لسنة 1976 والمتعلق بالرسوم والمكوس على المنتجات المحلية دون الإعلان عن فرضها كضريبة جديدة وذلك من خلال ربط هذه الضريبة بالقانون الأردني رقم 16 لسنة 1964.

وعلى هذا الأساس فالقانون السائد هو قانون الرسوم والمكوس على المنتجات المحلية ويعتبر هذا القانون من ضمن الأوامر العسكرية الصادرة عن جيش الدفاع الإسرائيلي وهو على شكل منشور، وأوامر وتعيينات وبقي هذا القانون كبقية القوانين الأخرى ضمن الأوامر العسكرية الإسرائيلية حتى جاءت الاتفاقية السياسية في واشنطن ومن ثم تبعها الاتفاق الاقتصادي في باريس في سنة 1994.

وبتوقيع هذا الاتفاق اكتسب هذا النظام الشرعية للتطبيق في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية مع إعطاء بعض الصلاحيات لتعديل القيمة المضافة مع بعض القيود وتثبيت بعض القواسم المشتركة بين الطرفين ومثال ذلك ما نصت عليه المادة السادسة من الاتفاق الموقع بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي، "يكون معدل الضريبة المضافة الإسرائيلية 17% وعلى هذا الأساس معدل ضريبة القيمة المضافة المطبق في أراضي السلطة سيكون من 15% - 17%" أي أنها أعطت مجالاً لتعديل النسبة بتخفيضها إلى 2%.

في حين تستطيع السلطة الفلسطينية تعديل الضرائب المباشرة وهذا ما حدث بالنسبة لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني والذي تم إقراره من قبل السلطة الفلسطينية حديثاً ويحمل الرقم 17 لسنة 2004 ليحل محل القانون الأردني رقم 25 لسنة 1964 والذي كان مطبقاً في الضفة الغربية

1964 وقانون ضريبة الدخل المصري والذي كان مطبقا في قطاع غزة والذي يحمل الرقم 13 لسنة 1947

أما ضريبة القيمة المضافة فلا يمكن إلغائها لأنها أساس التبادل التجاري بين السلطة الفلسطينية وإسرائيل. ومع هذا بقيت النسبة المطبقة على الضريبة المضافة هي 17% حتى تم تعديلها من قبل مجلس الوزراء الفلسطيني بتاريخ 07/09/2005 لتصبح نسبة ضريبة القيمة المضافة 16% وتساهم ضريبة القيمة المضافة "Value Added Tax" بنصيب كبير في تمويل الموازنة الفلسطينية وقد بلغت مساهمتها في سنة 2003 مبلغ وقدره 379.07 مليون دولار.

وبسبب اعتماد السلطة الفلسطينية على الحكومة الإسرائيلية في إدارة تحصيل الرسوم الجمركية وضريبة القيمة المضافة، والتي يتم تحصيلها من المكلفين الفلسطينيين الذين يقومون بالشراء من إسرائيل، أدى ذلك إلى تحكم الجانب الإسرائيلي في هذه الإيرادات والتي تشكل ثلثي الإيرادات الضريبية تقريبا، حيث تلجأ إسرائيل إلى حجز هذه المبالغ كوسيلة ضغط على السلطة الفلسطينية. أما ضريبة المبيعات فهي من الضرائب غير المباشرة، والتي تشكل احد أهم مصادر الإيرادات الضريبية في الأردن، وقد فرضت هذه الضريبة لأول مرة بموجب قانون ضريبة المبيعات العامة رقم (6) لسنة 1994، وبدا بتطبيقها في العام 1995 مع انه طرأ عليها العديد من التعديلات وذلك من اجل زيادة الجباية لتشكّل حاليا مصدر رئيس من مصادر إيرادات الدولة في الأردن.

وضريبة المبيعات "Sales Tax" هي ضريبة تفرض على السلع والخدمات، وبالتالي فهي تفرض على الاستهلاك، ورغم ان المشرع الأردني قد استخدم تسمية الضريبة العامة على المبيعات الا ان هذه التسمية قد تكون غير دقيقة، لان ضريبة المبيعات بالمفهوم العلمي تفرض عادة لمرة واحدة عند بيع السلعة أو الخدمة، أما المطبق حاليا في الأردن فهو الأقرب لنظام ضريبة القيمة المضافة المعمول به دوليا. بحيث ان التاجر أو الصانع يدفعها عند الشراء ويستردها من المستهلك أو من الشخص المستفيد من الخدمة أو السلعة وذلك ضمن نسبة مئوية من سعر بيع السلعة أو الخدمة.

مشكلة الدراسة

من خلال دراسة موضوع ضريبة القيمة المضافة في فلسطين، وضريبة المبيعات العامة في الأردن، ان السلطة الفلسطينية غير قادرة على تغيير هذا النظام والذي يطبق على الشعب الفلسطيني منذ ثلاثون عاما، وهي ملزمة حسب بروتوكول اتفاقية باريس الاقتصادية والموقعة في سنة 1994، بعدم تغيير هذا النظام باستثناء تعديل النسبة وهذا النظام لعجزه عن مواكبة التطورات الحديثة لجباية الضرائب ومكافحة التهريب يبقى منقوصا في عدة مجالات، وقد تم مقارنة هذا النظام مع قانون ضريبة المبيعات الأردني والذي تم العمل به حديثا وذلك من اجل توضيح مدى منهجية الحكومة الأردنية في التطبيق، ومدى حرصها على مواكبة الأوضاع الاقتصادية والحاجة لزيادة الإيرادات من اجل الإنفاق ولضمان التوريد الصحيح للمبالغ الضريبية فلقد تم تعديل هذا القانون لعدة مرات وتم ايضا منح العديد من التسهيلات للمكلف والتركيز على العقوبات المالية أكثر من العقوبات المعنوية.

أهمية الدراسة:

ان الضرائب في العصور الحديثة تشكل أحد أهم مصادر الإيرادات في الموازنة العامة، والتي غالبا ما يتم تخصيصها لتغطية أوجه الإنفاق المتزايدة والوفاء بمقتضيات السياسات المالية الحكومية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، ولكون ضريبة القيمة المضافة تشكل احد أهم أنواع الضرائب وذلك لأثرها البالغ في تمويل الإيرادات العامة، ولكونها احد أهم مصادر الإيرادات الضريبية كان لابد من دراسة هذا النظام بشيء من التفصيل من خلال عرض كامل للنصوص القانونية لكل من نظام ضريبة القيمة المضافة وقانون ضريبة المبيعات العامة وبيان اثر كل منهما على الموازنة بشكل تحليلي، علما ان هذه الدراسة المتواضعة من الدراسات النادرة في هذا المجال وذلك اعتمادا على مقارنة النظام المطبق في فلسطين مع قانون ضريبة المبيعات المطبق في الأردن.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على نظام ضريبة القيمة المضافة والذي يعتبر من أهم الأنظمة الضريبية المطبقة في العالم اليوم، مع ان هذا النظام والذي استحدثته السلطات الإسرائيلية ظل ساري المفعول لغاية هذا اليوم وذلك على الرغم من ان السلطة الفلسطينية قد استلمت الصلاحيات الضريبية سنة 1994، الا أنها وبسبب القيود المفروضة عليها لا تستطيع تشريع قانون جديد، ولكون المملكة الأردنية الهاشمية هي الدولة التوأم للشعب الفلسطيني، تم مقارنة قانون ضريبة المبيعات الأردنية وهو القانون الذي يتم تطبيقه حالياً في الأردن لجباية ضريبة المبيعات.

وقد هدفت هذه الدراسة لتحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على نظام ضريبة القيمة المضافة والمعمول به في فلسطين.
2. التعرف على قانون ضريبة المبيعات الأردنية والمطبق في الأردن.
3. التعرف على نواحي الضعف والقوة في كل من النظام والقانون.
4. الخروج بنتائج واقعية وملموسة من خلال مدى المساهمة في تمويل الموازنة لأفضلية التطبيق في فلسطين.

منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة المرجوة تم الاستناد إلى:

- إجراء دراسة تحليلية لنظام ضريبة القيمة المضافة والمطبق في فلسطين وكذلك نفس الدراسة لقانون الضريبة على المبيعات والمعمول به في الأردن وقد اشتملت الدراسة على تشريح القواعد القانونية لكل منهما والإجراءات الإدارية والتنفيذية والمعمول بها من أجل تطبيق هذه القواعد وما آلية كل منهما في توريد المبالغ المحققة للدوائر الضريبية.

• إجراء دراسة تحليلية للموازنات العامة لكل من فلسطين والأردن وذلك لسنوات 1995-2005 لبيان اثر كل من ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات في تمويل الإيرادات العامة.

• تم إجراء مقارنة بين نظام ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن في نهاية هذه الدراسة من اجل الخروج بنتائج دقيقة من خلال التركيز على أوجه الشبه والاختلاف بينهما وذلك من عدة نواحي هامة.

• تم التأكيد على ان النظام المطبق في فلسطين والخاص بضريبة القيمة المضافة هو نظام قديم، تم استحداثه من قبل الجانب الإسرائيلي، وقد تم من خلال نصوصه تطبيق العقوبات القاسية على المكلف والذي كان من الأولى فيه التركيز على كيفية تشجيع المكلف بأداء الضريبة على أحسن وجه بدلا من سياسة العقوبات الرادعة والتي لو تم تطبيقها لكانت نسبة كبيرة من المكلفين في فلسطين من ضمن المخالفين.

محددات الدراسة

تكمن محددات الدراسة في عدم وجود مراجع تتكلم عن نظام ضريبة القيمة المضافة وذلك مع انه قديم النشأة والتطبيق الا انه تم التركيز على النشرات الصادرة من الدوائر الضريبية بخصوص تطبيق هذا النظام.

أما قانون الضريبة العامة على المبيعات ايضا ولحدثة هذا النظام فقد عانى ايضا قلة المراجع إلا أن الباحث قد اعتمد على النشرات الدورية الصادرة من الوزارات المعنية.

الفصل الأول

مدخل للنظام الضريبي والضرائب غير المباشرة

- مقدمة
- المبحث الأول: تعريف الضريبة، خصائصها، أهدافها والقواعد الأساسية لفرضها.
- المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها.
- المطلب الثاني: أهداف الضرائب والقواعد الأساسية لفرضها.
- المبحث الثاني: تطور الضرائب، والتنظيم الفني للضرائب ومعايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.
- المطلب الأول: تطور الضرائب.
- المطلب الثاني: التنظيم الفني للضرائب.
- المطلب الثالث: معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.
- المبحث الثالث: الضرائب المباشرة وغير المباشرة.
- المطلب الأول: الضرائب المباشر.
- المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة.
- المطلب الثالث: ضريبة القيمة المضافة.
- المطلب الرابع: ضريبة المبيعات الأردنية.

الفصل الأول

مدخل للنظام الضريبي والضرائب غير المباشرة

المقدمة

تتولى الإدارات الضريبية في الوطن، تنفيذ السياسات الضريبية المقررة في القوانين والتشريعات الضريبية، بحيث تقوم بتنفيذها ضمن أعلى المستويات وذلك حفاظاً منها على الإيراد العام، وكذلك تعزيز التجاوب الطوعي من قبل المكلفين، ومحاربة التهرب الضريبي، مستندةً على تطوير التشريعات الضريبية وتبسيط الإجراءات وتخفيف الأعباء على المكلفين.

وتعتبر السياسات الضريبية المتبعة من قبل الإدارات الضريبية بشكل عام من أهم أدوات السياسة المالية، التي تعمل على تحقيق كافة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية. وقد كان لذلك الأثر البالغ في اهتمام العديد من الدول بسن التشريعات الضريبية الملائمة، وذلك توفيراً للإيراد اللازم من أجل تحقيق النمو المتكامل والمتقدم ومعالجة المشاكل الاقتصادية والاجتماعية، والعجز المالي في موازنة الدولة.

ومنذ قيام إسرائيل باحتلال الضفة الغربية تسلمت الشؤون المالية فيها وقد قامت باستحداث نظام الرسوم على المنتجات المحلية الأردني رقم 16 لسنة 1963، وقامت بتعديله في تموز عام 1976 في ذلك استناداً إلى الأمر العسكري رقم 658 المتعلق بالرسوم على المنتجات المحلية. وهذا التعديل قد شكل إجراءً مالياً واقتصادياً جديداً بحيث أصبحت الضفة الغربية يستوفى من المكلفين فيها ضريبة على القيمة المضافة إضافة إلى ضريبة الدخل مما فرض هناك وسيلة قمعية جديدة ضد الشعب الفلسطيني، وذلك لأن ما يجنى من ضرائب آنذاك كان يدخل لحساب السلطة الإسرائيلية لتمويل ترسانتها الحربية¹ وبقي الوضع هكذا حتى تولت السلطة الفلسطينية شؤون الضرائب، وتم توقيع اتفاقية باريس الاقتصادية والموقعة في 1994/4/29، حيث بقي

¹ علاونه، عاطف: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة مؤسسة الجيل للطباعة والنشر. رام الله. 1992.

النظام رقم 16 لسنة 1963 وتعديلاته التي تمت في عام 1985 مطبقاً حتى يومنا هذا، ولكن أصبحت إيرادات الضريبة على القيمة المضافة تحول لخزينة السلطة الفلسطينية.

ولا بد من الإشارة أن إيرادات الضرائب غير المباشرة، وخاصة ضريبة القيمة المضافة تشكل مورداً مالياً هاماً في إيرادات السلطة الفلسطينية، وبمعدل يفوق إيرادات ضريبة الدخل بشكل كبير¹.

أما في الأردن فقد تم تطبيق قانون المبيعات رقم 16 لسنة 1994، حيث تعتبر ضريبة المبيعات من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة لما تتميز به من سهولة تطبيقها، مقارنة مع الأنظمة الضريبية الأخرى، ولوفرة حصيلتها فقد بدأ تطبيقها في الأردن منذ عدة سنوات، وذلك أثر الأزمة الاقتصادية والتي عصفت بالملكة الأردنية الهاشمية في نهاية عام 1988 حيث ارتأت الحكومة الأردنية عمل برنامج تصحيح اقتصادي، وإصلاح النظام الضريبي بشكل يتماشى مع المقدرة التكلفة، والقيام بسد الحاجات الضرورية وتحقيق الأهداف الشاملة للحكومة².

¹ أبو كرش، شريف: إدارة المنازعات الضريبية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2004، ص222.

² وزارة المالية الأردنية، دليل ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، الأردن، عمان، 2001، ص8.

المبحث الأول: تعريف الضريبة وأهدافها وخصائصها ومراحل تطورها

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها:

لقد اختلفت وجهة النظر التقليدية للضريبة في الفترات الماضية عنها في الفترات الحالية، حيث كان ينظر إلى الضرائب بأنها المال المقتطع عن طريق السلطة من الفرد، لتغطية النفقات العامة، وقد عرفت بمفهومها التقليدي وذلك حسب تعريف الفقيه الانجليزي جيز (إنها استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل وذلك بقصد تغطية الأعباء العامة).

بينما عرفها الأستاذ ميل وحسب المفهوم الحديث بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية، دون أن يكون هناك نفع خاص، وذلك من أجل تحقيق الدولة لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

ولعل هذا التعريف جاء شاملاً ومفصلاً وقد اتضح منه ما يلي:

1. الأصل في الضريبة أن تكون نقدية. ونعني بذلك انه خلافاً لما كان سائداً في السابق، فالأصل في الضريبة أن تجبى وبشكل نقدي، وذلك لصعوبة جباية الضرائب بشكل عيني وتخزينها. فالضريبة لا تجبى إلا بشكل نقدي ولا بد أن يكون هناك أساس واضح لجبايتها.
2. الأصل في فرض الضريبة أن يتم لتحقيق أهداف محددة، وقد تختلف هذه الأهداف من دولة لأخرى حسب الظروف كل دولة ومن هذه الأهداف أهداف اجتماعية، وأهداف مالية، وأهداف اقتصادية.
3. الأصل في المكلف بأداء الضريبة انه لا ينتظر من أداء الضريبة للدولة أي مردود شخصي فهو يدفع الضريبة بصفته في الجماعة الأساسية، وليس معنى ذلك انه لا يستفيد منها بل يستفيد بقدر ما يستفيد المجتمع وأعضاء المجتمع أيضاً، وبالتالي فليس لها أي نفع خاص به ولا يستطيع تأخير سدادها حتى يحصل على منفعة خاصة.

4. الضريبة تفرض وفقاً لمقدرة المكلفين، أي أن الضريبة تفرض على كل شخص قادراً على الدفع تبعاً لمقدرته المالية فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكليفية وهذا ما يسمى بقاعدة العدالة الضريبية¹.

أما خصائص الضريبة

من خلال التعريفات المقدمة للضريبة، على اعتبار أنها فريضة نقدية يلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكيناً للدولة من القيام بأعبائها العامة وتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية وكذلك من خلال التأثير على المتغيرات المختلفة وتوجيه النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع فالضرائب وبشكل عام تتميز بالخصائص التالية:

1. فريضة إلزامية: تفرض الضريبة جبراً على المكلف دون ترك المجال للقبول بالدفع أم لا، وهذا ما يميزها عن موارد الدولة الأخرى، بحيث أن هذه الصفة للضريبة يتم إقرارها من قبل ممثلي الشعب، وبالتالي فهي إلزامية للجميع ولمن تنطبق عليه التشريعات والقوانين الضريبية، وعنصر الإكراه الضريبي قانوني يصدر عن السلطة التشريعية فالمشرع يضع النظم والإجراءات الخاصة بفرض الضرائب، استناداً إلى سلطة دستورية، لا أثر للعلاقة التعاقدية فيها مقترنة بعقوبات رادعة كفيلة بجعل الضريبة إلزامية مختلفة بذلك عن موارد الدولة الاختيارية الأخرى².

2. الضريبة فريضة مالية: حيث أن الضريبة مبلغ من المال يؤديه المكلف بها، وقد كانت الضريبة سابقاً تؤخذ بشكل عيني، وكذلك في النظام الإسلامي فلقد كانت تستوفي الأعشار من خلال المحاصيل وفي النهاية تفرض الضريبة بهذا الشكل، وهذا الأسلوب هو أكثر عدالة بحيث يمكن أخذ أعباء المكلف الشخصية وكذلك نفقاته، وكذلك هذا الأسلوب هو أفضل لسهولة تحصيل الضريبة اعتماداً عليه وكذلك نفقات جبايتها.

1 صيام، وليد، وآخرون: الضرائب ومحاسبتها، عمان، المكتبة الوطنية، ط3، 2000، ص16.
2 بشور، عصام: المالية العامة والتشريع المالي. دمشق. منشورات جامعة دمشق، 1980، ص163.

3. الضريبة تضامنية: يدفعها المكلف باعتباره عضواً متضامناً في مجتمعه أو موطنه بحيث لا يؤديها اعتماداً على منفعة خاصة، وإنما اعتماداً على حس وطني، وبحكم الانتماء للوطن وبهذا تختلف عن الرسم الذي يؤدي للحصول على خدمة خاصة فقط.

4. الضريبة المسؤول عن تحصيلها الدولة: بحيث ينحصر أمر تحصيل هذه الضريبة فقط بأمر الدولة والمقصود بالدولة هنا هم جميع الأشخاص الاعتباريين الذين أعطاهم القانون هذا الحق فهُم السلطة المركزية، والمؤسسات والوزارات المعنية بذلك.

5. الضريبة نهائية ومباشرة: بحيث يدفعها المكلف بصورة نهائية فلا يحق له استردادها، فهي مشاركة منه في تحمل الأعباء العامة، وهي بهذا تختلف عن القروض العامة والتي من الواجب على الدولة سدادها إلى مستحقيها، وكذلك دفع الفوائد المقدره عنها.

6. أن دفع الضريبة وأدائها في موعدها، هو مثال سيادي للدولة في تحقيق ذاتها بدايةً، وبعدها تحقيق الأهداف المالية في رفق الخزنة بالأموال العامة والإيرادات من أجل النفقات، وكذلك تحقيق الأهداف الاقتصادية من أجل تشجيع بعض القطاعات الإنتاجية الهامة، ومعالجة الركود الاقتصادي وتشجيع الاستثمار والادخار، وتحقيق الأهداف الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الدخل بشكل عادل، ومنع تكفل الثروات بأيدي فئات قليلة ومعالجة أزمة السكن في المجتمع ومعالجة الظواهر الاجتماعية السيئة الأخرى

المطلب الثاني: أهداف الضريبة والقواعد الأساسية لفرضها:

الضريبة وسيلة مالية هامة تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والعسكرية. وهي وسيلة وليست غاية بحد ذاتها. وقد مثلت الضرائب وخلال مراحل طويلة محور الدراسات المالية، وذلك باعتبارها احد أهم مصادر الإيراد للدولة، ولكن مع تطور الحياة وظهور التطورات الاقتصادية الهامة في المجتمعات تعددت الأهداف العامة للضرائب، ولم يخرج النظام الضريبي من تحقيق الأهداف التالية:

1- تمويل نفقات الدولة: فحتى تتمكن الدولة من القيام بواجباتها اتجاه مواطنيها كان لا بد لها من جمع إيرادات مالية، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المنشودة لدى مواطنيها من خلال سد الاحتياجات العامة والقيام بالأعباء العامة.

2- تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة: فللضريبة الأثر البالغ على تحقيق الأهداف الاقتصادية من خلال تشجيع الاستثمار والادخار والبناء والمشاريع الإنتاجية وحل المشاكل الاقتصادية كما ولها الدور الهام في محاربة الكساد والركود التضخم ومن خلال الضرائب فهي تحقق أهدافها الاقتصادية.

3- تحقيق العدالة الاجتماعية للدولة: وذلك من خلال توزيع عادل للثروة ومنع تكتل الثروة بأيدي عدد قليل من أفراد المجتمع، وتوجيه سياسة النسل في الدول فالدول الراغبة في تشجيع النسل تخفض الضرائب أو تمنح إعفاءات كلما زاد عدد أفراد الأسرة والعكس صحيح، وكذلك تحقق العدالة الاجتماعية من خلال تشجيع رؤوس الأموال في الاستثمار في مشاريع تنموية لتحقيق أهداف اجتماعية مثل توفير مساكن لحل مشكلة السكن.

4- رسم السياسات العامة للدولة: فاتجاه كل دولة يختلف من خلال فرض الضرائب أو تعديلها فالدولة الراغبة في الاتجاه نحو الرفاهية للشعب وتحقيق ذاته وتطوير إمكانياته ممكن أن ترسم سياستها في هذه الاتجاه من خلال منح إعفاءات أو تخفيض ضرائب على بعض القطاعات أو بعض النواحي الهامة في هذا الاتجاه، والدولة التي تتجه نحو الأهداف العسكرية وتقوية ترسانتها العسكرية ممكن أن تتجه في فرض الضرائب بهذا الاتجاه، وذلك من أجل جمع أكبر إيراد ممكن.

أما الدولة التي ترغب في تطوير إمكانياتها الاقتصادية ورفع مكانتها بين الدول فتستطيع عمل ذلك من خلال إعفاء ضريبي لبعض المشاريع الاقتصادية، وزيادة الضرائب على بعض

المنتجات المستوردة بهذا الاتجاه والعكس ممكن أن يحصل من أجل فتح الأسواق الأجنبية من خلال فتح الاستثمارات والاتفاقيات الثنائية، ومناطق التجارة الحرة بين البلدان المختلفة¹.

اما القواعد الأساسية لفرض الضرائب:

فمن اجل تحقيق الأهداف العامة للضرائب والوصول إلى الهدف المنشودة فلا بد من وجود بعض القواعد الأساسية، والثابتة والتي تركز عليها الضرائب، وهذه القواعد التي جاء بها آدم سميث هي:

1. العدالة: وذلك بمعنى ان كل مكلف يساهم في تحمل الأعباء العامة حسب مقدرته التكليفية وحسب ما يتناسب مع حجم دخله، فالمواطن الذي يحصل على دخل مرتفع يساهم بشكل اكبر في دفع الضرائب والعكس صحيح و بهذا تحصل المساواة بين أفراد المجتمع.

2. اليقين: وضوح المقدار الضريبي والقواعد الضريبية، ومواعيد التسجيل، والدفع، وكذلك التعرف على الحقوق والواجبات وما هو جديد من ناحية الإعفاءات والغرامات هذا وبشكل عام يؤدي إلى توريد الضريبة للدولة وفق القناعة وكذلك ضمن الالتزام بالقانون الضريبي

3. الملاءمة: من اجل ضمان التوريد الصحيح للضريبة يجب ان تجبى الضريبة في الأوقات والطرق التي تلائم المكلفين وهذا بدوره يؤدي إلى عدم التهرب الضريبي فمثلا الوقت الملائم لجباية الضريبة من الموظف، هو عند استلام راتبه والوقت الملائم لجباية الضريبة من المزارع هو نهاية الموسم أما التاجر فالوقت الملائم لجباية الضريبة منه هو عند بيع البضاعة...الخ. وبالتالي يجب على الدولة مراعاة هذا الأمر بعناية فائقة.

4. الاقتصاد: وهذا يعني التوفير في نفقات الجباية للضريبة وذلك مثل أجور الموظفين أو وسائل والاتصال أو وسائل النقل...الخ فليس من المنطق ان تكون النفقات الخاصة بالجباية أكبر من الإيرادات².

¹ بشور، عصام: المالية العامة والتشريع المالي.. ص162.

المبحث الثاني: تطور الضريبة، التنظيم الفني للضرائب ومعايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

المطلب الأول: تطور الضرائب.

ظهرت الضريبة مع قيام الدول، فهي قديمة قدم تلك الدول، وقد كان الهدف الوحيد من الضرائب هو تحقيق الإيراد اللازم لرفد الخزينة بالمال، وذلك من أجل مواجهة النفقات العامة ولكن مع التطورات المرافقة لتطورات المجتمع وقيام الدول الحديثة تطورت الأهداف التي تفرض الدولة من أجلها الضرائب فأصبحت الضرائب من أدوات توجيه الاقتصاد بهدف إصلاحه وفي النهاية الوصول إلى الأهداف المرجوة. وهذا هو المفهوم الحديث للضريبة، وقد جاء هذا المفهوم عبر تطور الأجيال وحسب المراحل التالية:

1. مرحلة عدم الاستقرار: كان الإنسان يعيش ضمن جماعات منتشرة في بقاع الأرض، ومنتقلة من مكان لآخر، ولم تكن هناك مرافق مشتركة واحتياجات مالية تستلزم فرض الضرائب، حتى أن الأمن والدفاع عن القبيلة كان يقوم بها أفراد القبيلة بدون فرض مبالغ مالية من قبل رئيس القبيلة متحملين الأعباء المالية لوحدهم.

2. مرحلة الاستقرار: بدأت هذه الجماعات في الاستقرار والتمركز في منطقة معينة وذلك على شكل جماعات وظهرت الحاجات المشتركة والمرافق المشتركة والدفاع عن الأمن، وفض الخلافات بين أفراد الجماعة الواحدة والجماعات الأخرى حينئذ اضطر رئيس الجماعة إلى الاستعانة بالهبات والأموال والتبرعات التي يقدمها الموسرون من أبناء جماعته وكذلك العمل التطوعي من أفراد الجماعة.

3. مرحلة الحضارة وظهور الدولة: مع ظهور الدولة وتطورها، وظهور نزعة الناس إلى جمع الأموال وحيازتها وضعف الروابط الاجتماعية بين أفراد الأمة الواحدة، أدى ذلك إلى فرض التكاليف الإلزامية على الأفراد وذلك من خلال حماية الأمن والنظام والقيام بالأعمال

4. الجماعية مثل شق الطرق وبناء الجسور والرسوم التي تجبى على أساس منفعة خاصة يجنبها الأفراد مثل الرخص ورسوم مزاولة الحرف والمهن...الخ.

5. ازدياد مهام الدولة:كثرت احتياجات الحكام العامة والخاصة، ومع نقص الأموال لديهم عمدوا إلى فرض الضرائب على الرعية وجبايتها بكل الوسائل حتى ولو لم تكن هذه الضرائب تحقق منفعة خاصة تعود على الأفراد لقاء ما يدفعونه من أموال، وبذلك أصبحت التكاليف العامة تفرض على المعاملات، والبضائع والسلع باعتبارها ضرائب مباشرة، يدفعها الأفراد بدون ان يكون هناك منفعة شخصية مقابل لها.

6. ظهور مهام الدولة الحديثة: مع تطور الدولة الحديثة وازدياد مهامها والتزاماتها العامة ونفقاتها مع تقدم الحضارة أصبحت عوائد الضرائب غير المباشرة غير كافية لسد نفقاتها فعمدت إلى فرض الضرائب المباشرة، بحيث يدفعها المكلف وذلك على اعتبارها واجبا قوميا ووطنيا وتضامنيا يؤهله بالاشتراك في أعباء الحكم ومنافعه¹.

أما بالنسبة للفكر المالي الاسلامى فهو يأخذ بمفهوم الفرضية المالية للضريبة وقد حددت النصوص الشرعية الواردة فى الكتاب والسنة النظام القانوني لمثل هذه الضرائب، من خلال بيان مقدارها ووعائها وسعرها ونصابها ومصارفها وجبايتها...الخ وقد اشتمل بيت المال فى الإسلام ما يلي من الإيرادات.

أ) الزكاة: حيث تعتبر الزكاة موردا لا ينضب لاحتوائه على الهدف الديني والهدف المالي والاجتماعي والاقتصادي وهي فريضة تعبدية يلتزم الفرد بأدائها وذلك تطهيرا وتزكية وهى حق الله تعالى فى أموال الأغنياء وليست تبرعا وإحسانا أما هدفها المالي فيتحقق إضافة لكونها فريضة تعبدية فهي ايضا فريضة حكومية لتمويل بيت مال المسلمين والفرد مجبر على دفعها وأدائها انطلاقا من استفادته وتمتعته بهذا المال والذي هو فى الأصل مال الله قال تعالى: **(وانفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه)** والزكاة هي أيضا أداة لتوزيع الدخل والثروة بين

1 ياسين، فؤاد: المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2005، ص9.

الأغنياء والفقراء وإحداث التوازن بينهما وهي وسيلة للتضامن الاجتماعي وتكامل أفراد المجتمع الواحد ومساعدة بعضهم البعض وذلك تأسيساً لنظام اجتماعي يقوم على أساس الأخوة والتعاون بين أفراد المجتمع.

(ب) الخراج والجزية والعشور: فالخراج هو ضريبة عينيه على الأراضي الزراعية والتي فتحت صلحا أو قهرا دون النظر إلى شخصية دافعها والجزية هي فريضة مالية تفرض على أهل الذمة وتسقط بإسلام الشخص وتفرض على كل رجل بالغ عاقل مع ظروفه وقدرته الاقتصادية حيث تتغير نسبتها مع يسر المكلف وعسره أما العشور فهي تعتبر من الفرائض المالية التي تفرض على بضائع التجار من أهل الذمة وغير المسلمين.

(ج) الغنائم والفيء والركاز: فالغنائم هي الإيرادات الغير دورية التي كان المسلمون يحصلون عليها من خلال المعارك والحروب ويوزع جزء منها على النفقات العسكرية والحربية والباقي على المسلمين أما الفيء فهو ما كان يحصل عليه المسلمون من غير قتال وعن طريق الهدنة. أما الركاز فهو المال الذي كان يعثر عليه في باطن الأرض كنزاً أو معدناً.

ومن خلال دراسة النظام الإسلامي من ناحية الفروض المالية التي أقرها، نجد أن ما وصل إلينا الآن قد تناوله الإسلام قبلهم بزمان طويل، سواء من حيث الهدف أو من حيث الآلية، فالزكاة لها نصاب وتحصل ممن بلغه، وقد جاءت بعض الأنظمة الضريبية الحديثة بفكرة مماثلة هي حد التسجيل وحيث أن الزكاة تفرض بنسبة مئوية سنوية على رأس المال والأرباح، وفي هذا المعنى فالزكاة تعمل على تشجيع العمل، والذي هو قيمة إسلامية عالية، ولعل أهم ما يوضحها هو أمر الرسول عليه الصلاة والسلام لمن بيده "فسيلة" فنقوم الساعة فليغرسها قبل قيام الساعة. فالنظام المالي الإسلامي قد جاء بعدة مبادئ من خلال الإيراد والإنفاق، ففي جباية الإيرادات كانت تجبى وتدفع الفرائض المالية بشكل يتناسب ويتلاءم مع القدرة المالية للفرد ومع مقدرته الاقتصادية، فقد كان يتم الدفع وفق مبدأ العدالة واليوم تأخذ التشريعات الضريبية بقاعدة جباية الضرائب وفق قاعدة تسمى "قاعدة العدالة الضريبية" والمقصود بها المساواة في مجمل الأعباء ودفعها بشكل يتلاءم مع القدرة المالية للدافع، وكذلك جاءت قاعدة اليقين في دفع الضرائب والتي كانت من

خلال الدين الإسلامي وجاءت قواعد فرض الضريبة لتثبتها وتؤكد عليها، بحيث أن من حق كل فرد في المجتمع أن يكون على دراية وعلم كافي بقواعد فرض الضريبة ومقدارها ونصابها ووقتها، وكذلك جاءت قاعدة الملازمة في الأداء، وهي التي تحدد جباية الضرائب في وقت يتلاءم ويتناسب وظروف المكلف المالية بحيث أن تحديد وعاءها لا يرهق المكلف الضريبي.

وقد أكد الإسلام العظيم على ضرورة الاقتصاد في الإنفاق، بحيث لا يتم صرف نفقات على جباية هذه الضرائب أكثر منها ومن مبلغها.

وفي النهاية فالنظام الإسلامي كان واضحاً ومحددًا من خلال فرض الزكاة والجزية وحدد أهداف صرف هذه الأموال وقد شجع النظام الإسلامي الاستثمار والعمل ومحاربة الاكتناز وحقق التكامل و التضامن الاجتماعي¹.

أما تاريخ الضريبة السياسي في العهد الروماني فقد اتصف أيضاً بضرورة موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها، وقد كانت بريطانيا هي السبابة بهذا العمل في عصر الملك شارل الأول عام 1628م، عندما أصبحت وثيقة إعلان الحقوق التي أوجبت موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل جبايتها ثم تلتها فرنسا أيضاً في ذلك وفي إقرار هذا المبدأ بحيث انتقل إلى باقي الدول². ونتيجة لذلك تطورت المؤسسات الديمقراطية تطور التاريخ الضريبي السياسي وبالتالي أصبح عنصر الإلزام فيها ضرورة وكذلك المساواة أمام القانون بين كل أفراد المجتمع سواء الغني أو الفقير.

أما في العصر الحديث فقد فرضت الضرائب في فلسطين منذ الانتداب البريطاني وكان أول قانون يصدر هو قانون رقم 23 لسنة 1941 والذي بدأ العمل به في بداية أيلول لنفس العام، وعلى هذا الأساس تكون فلسطين من أهم الدول العربية التي فرضت بها ضريبة دخل وأقدمها

¹ فرهود، محمد سعيد: نظام الزكاة وضريبة الدخل، المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، 1996، ص41.

² وزارة المالية اللبنانية، نشرة سلسلة التوعية الضريبية، 2004، ص16.

وقد شمل القانون كافة المكلفين الذين يحصلون على دخل وكذلك الموظفين أي الرواتب والأجور¹.

المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة.

يجب قبل التكليف الضريبي البدء بمجموعة من الإجراءات المتعلقة بتحديد المطرح الضريبي وأنواع الضرائب.

المطرح الضريبي: هو المادة الخاضعة للضريبة وهذا المطرح قد يكون إيراد الشخص أو المال بحد ذاته وقد يكون واحداً أو متعدداً، فالضريبة هي استقطاع نقدي فسواء كان هذا المال دخلاً أم نفقه أم ثروة، واختيار مطرح الضريبة هو جزء مهم من أي دراسة، حيث يتوقف عليه العديد من الصفات منها العدالة والمرونة والوفرة، وهذا الاختيار يرتبط بمجموعة من العوامل هي:

1- الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

2- الضرائب الواحدة والضرائب المتعددة.

3- الضرائب على الأشخاص.

4- الضرائب على الأموال.

5- الضريبة على الدخل والضرائب على رأس المال².

¹ دقة، عبد الرحيم: العدالة الضريبة في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. (رسالة ماجستير غير منشوره) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003، ص12.

² دراز، حامد: مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، ط1، 1990، ص133-134.

المطلب الثالث: معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

حيث أن تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة هو تقسيم قديم في علم المالية، واغلب الكتب تعرضت له بكثير من الشرح والتفصيل ووضعت العديد من المعايير، والتي بقيت دون تحديد واضح لنوعي لضريبة المباشرة وغير المباشرة وتداخل المعايير بعضها مع بعض، وهذه المعايير هي:

أ- المعيار الخاص بطريقة التحصيل: بحيث تكون الضريبة مباشرة عند حصول الدولة عليها من خلال كشوفات أو جداول تدون فيها أسماء الممولين والتزاماتهم الضريبية وتكون غير مباشرة عندما لا يمكن ذلك.

ب- المعيار الخاص بالمادة الخاضعة للضريبة: حيث وبهذا المعيار يتم تحديد الضرائب المباشرة من غير المباشرة على أساس المادة الخاضعة للضريبة فتكون مباشرة عندما تكون مفروضة على عنصر يتميز بالثبات والاستمرارية، وتكون العكس في حال الصفقات العرضية أو المتقطعة بمعنى أن الضريبة المباشرة تصيب الثروة، بينما غير المباشرة فهي تصيب الأعمال المرتبطة بحركة الثروة واستخداماتها

ت- معيار نقل العبء الضريبي: وبناءً على هذا المعيار يتم التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة على أساس نقل العبء الضريبي، بحيث أن من تقع عليه الضريبة يقوم بدفعها، ولا يستطيع نقل عبئها بينما تكون غير مباشرة إذا تمكن دافع الضريبة أو المكلف بدفع الضريبة من نقل عبئها إلى شخص آخر¹.

وفي الخلاصة فلا يوجد معيار واضح للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وعليه يرى علماء المالية بضرورة الجمع بين المعايير الثلاثة لتحديد المباشرة من الضرائب من غير المباشرة².

¹ شامية، احمد: أساس المالية العامة. دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 160.

² شامية، احمد. الخطيب، خالد: أساس المالية العامة، 2003، ص 160-161.

المبحث الثالث: الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

واعتمادا على التنظيم الفني للضرائب فإننا سنتكلم بأنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة-

المطلب الأول: أنواع الضرائب المباشرة:

أولا: الضرائب الموحدة والضرائب المتعددة:

أ)- الضريبة الواحدة أو الموحدة: أول من نادى بفرض ضريبة موحدة هم "الفيزوقراطيون" حيث نادوا بفرض الضريبة فقط على الزراعة، لأن الزراعة هي العمل المنتج الوحيد في تلك العصور وأي ضريبة ستفرض ستنتهي حتماً على الزراعة، إلا أن هذه الضريبة تعرضت لانتقادات شديدة أهمها:

1- تحقق أهداف مالية فقط: وذلك من خلال أن الضرائب بشكل عام لها أهداف وأثار في الاستهلاك والاستثمار والإنتاج والادخار وبالتالي فمن الصعب الحديث عن هذه الأهداف مع ضريبة موحدة.

2- عدم تناسب هذه الضريبة مع الاقتصاد العصري: بحيث لا يوجد مصدر وحيد للثروة في المجتمع بل هناك مصادر مختلفة زراعية، صناعية، تجارية، أي بمعنى آخر ليست الزراعة هي كل الدخل أو مصدر الدخل الوحيد.

3- عدم عدالة هذا النوع من الضرائب: لأن هذه الضرائب لا تأخذ بعين الاعتبار قدرة المكلف على الدفع لأنها تفرض على مادة واحدة فقط وبالتالي يكون الأثر السلبي على المكلف الفقير قبل المكلف الغني.

ب) الضرائب المتعددة: حيث يتم فرض أكثر من ضريبة واحدة على أنواع متعددة من الدخل وهذا الأسلوب أو النظام يختلف درجة تطبيقه باختلاف درجة التطور الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للدولة وللضرائب المتعددة مجموع من المميزات منها:

1- الضرائب المتعددة أكثر مراعاةً لحالة المكلف النفسية: لأن المكلف يدفع الضريبة على أكثر من سلعة أو نشاط أو مطرح ضريبي.

2- اتسام هذا النظام بمرونة أكبر: وهذا المفهوم أو النظام يتناسب مع المفهوم العصري للضريبة وبالتالي اعتماداً على تحقيق الأهداف المنشودة للدولة يتم فرض هذا النوع من الضرائب.

وفي النهاية مساوى الضريبة الموحدة ومحاسن الضريبة المتعددة جعلت الدول أكثر اندفاعاً إلى تبني هذا النظام من الضرائب فهي مفروضة على الدخل أو على الأشخاص أو على رأس المال، أو على الإنفاق حيث لكل دولة منهج معين تتبناه في فرض هذا النوع من الضرائب.

ثانياً: الضرائب على الأشخاص:

والمقصود بالضريبة على الأشخاص هي تلك الضريبة التي تقع على الشخص ذاته، وهي من أقدم الضرائب في التاريخ بحيث كان يطلق عليها الضرائب على الرؤوس.

ثالثاً: الضرائب على الأموال:

حيث أن هذه الضريبة تفرض فقط على المال وهذا المال ممكن أن يكون عقار، أو أصول وقد يكون دخلاً يحققه الفرد نتيجة نشاط تجاري، أو صناعي أو خدمي.

رابعاً: الضريبة على الدخل: ويعرّف الدخل لغوياً بأنه هو كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردود مادي. أما تعريف الدخل اقتصادياً بأنه الفائض الذي يمكن الإنسان الراشد أن يعتبر نفسه قادراً على إنفاقه في فترة زمنية معينة دون أن ينقص من قيمة رأس ماله في أول تلك الفترة¹، وهذا يقودنا إلى نظريتي الإثراء والمصدر في تعريف الدخل.

* مفهوم الدخل حسب نظرية المصدر: هو كل ثروة قابلة للتقويم النقدي ويتم الحصول عليه بصفه دورية وثابتة، وهذا يقودنا إلى نقطة هامة أن من خصائص الدخل وفق هذه النظرية بان

¹ شامية، احمد. الخطيب، خالد: أساس المالية العامة، 2003، ص160.

يكون الدخل دورياً ويتجدد بشكل دوري كالرواتب مثلاً، وكذلك يجب أن يتصف بالثبات أي الديمومة لفترة معينة وعدم انتهائه بمجرد انتهاء مدة قانونية معينة.

* أما مفهوم الدخل وفق نظرية الإثراء: فهو كل زيادة للمقدرة الاقتصادية للممول خلال فترة أياً كان مصدر هذه الزيادة، وذلك بغض النظر عن الدورية والثبات، وعليه فالإثراء العارض يعتبر دخلاً وجب دفع الضريبة عنه¹.

خامساً: الضريبة على رأس المال: الضريبة هنا تفرض على عين المال سواء أنتج أم لم ينتج وسواء كان إنتاجه مستمراً أم طارئاً فالضريبة هنا تفرض على رأس المال في مدة معينة سواء كان هذا المال هو للادخار، أم مستثمر فهي تفرض على الملكية بشكل عام، ولو لم ينتج المال دخلاً مثال ذلك الضريبة على العقارات، ولهذا فهي تتميز بما يلي:

أ- تصيب هذه الضريبة عناصر معطلة من الثروة والتي لا تصيبها ضريبة الدخل مثل الأموال المعطلة كالعقارات، والحلي والمجوهرات.....الخ.

ب- تحث أصحاب هذه الثروات على استثمارها لانعدام استثمارها يؤدي إلى ضياعها وانعدامها.

ج- تعفى هذه الضريبة ذوي الدخل المحدود، والقدرة المالية الضعيفة.

د- تهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع.

إلا أنها قد أصابها أيضاً بعض الانتقاد:

أ- تخفيض القدرة الإنتاجية لأنها تصيب رأس المال.

ب- إضعاف وتخفيض القدرة على الادخار.

ج- إنقاص قيمة رأس المال يؤدي إلى شلل في النواحي الاستثمارية.

¹ جامعة القدس المفتوحة، المالية العامة، الأردن، عمان، 2000، ص66.

د- هجرة رؤوس الأموال والاستثمار في بلدان أكثر أماناً¹.

المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة

الضرائب غير المباشرة ومن أهمها الضريبة على الإنفاق وتعني ما يصرفه الفرد من دخله وذلك في سبيل تمتعه بحياة كريمة إلا أن هذا التعريف يشوبه بعض الغموض من خلال النفقة نفسها، فهل يعتبر المكلف الذي يقوم بشراء سيارة أو بعض الأدوات المنزلية، انفق أموالاً؟ أم هل يعتبر اكتسب رأسماً جديداً بصورة أشياء منقولة؟ ومن هذا الغموض جاء التقسيم لهذه الضرائب إلى عدة أنواع منها:

أ) الضريبة العامة على النفقات والضريبة الفرعية على النفقات إلى ثلاثة أقسام أيضاً هي:

1- الضريبة على رقم الأعمال.

2- الضريبة على الإنتاج.

3- الضريبة على المبيعات أو المشتريات.

1) الضريبة على رقم الأعمال: وهي عبارة عن ما ينفقه المكلف في سبيل القيام بنشاط أي ما ينفقه المكلف عند قيامه بنشاط في أي مرحلة من مراحل الإنتاج أو تداول السلعة حتى الاستهلاك النهائي لها بحيث أنها تصيب جميع ما ينفقه صاحب العمل في سبيل إنتاجه.

وتشتمل هذه الضريبة على كافة أعمال المشتغل والتي يمارسها كالمسرة والعمولة أي أن الضريبة هنا على كافة أرباح المشتغل، وقد تبين أن هذه الضريبة ستؤدي إلى ارتفاع الأسعار وبشكل ملحوظ، وذلك من خلال أنها تفرض لمرات عديدة وفي كل مرحلة مما يؤدي إلى آثار سلبية، وقد تم خفض معدلاتها بشكل ملحوظ إلا أنها أصبحت غير وافر في حصيلتها، وكذلك صعوبة تطبيقها وحاجتها للعديد من الموظفين.

¹ شامية، زهير، الخطيب، خالد: أساس المالية العامة، ص171.

2) الضريبة على الإنتاج: بحيث تصيب الضريبة في هذا النوع السلعة عند إنتاجها فقط، أي في مرحلة السلعة الجاهزة للاستهلاك أو بين مرحلتي الإنتاج والتداول.

إلا أن هذا النوع من الضرائب تم توجيه عدة انتقادات له من خلال تحديد مرحلة الإنتاج أو تحديد المنتج نفسه وحاجتها للعديد من الموظفين، لتحديد مرحلة الإنتاج ومتى يتم فرض الضريبة.

3) الضريبة على المبيعات والمشتريات: وهي محور دراستنا ويتم فرضها في آخر مراحل تداول السلعة أو عند وصولها إلى المستهلك الأخير بحيث يتم بها مسك دفاتر قانونية وصحيحة يتم التسجيل بها لكافة المبيعات والمشتريات.

أما الضرائب الفرعية على النفقات: تنقسم أيضاً إلى ثلاثة أقسام، فيتم فرضها على كل نفقه على حدة وبصورة مستقلة دون النظر إلى مجموع ما ينفقه المكلف وتكون على أنواع منها:

1- الضريبة على الحاجات الضرورية: بحيث وجب أن تكون نسبة هذه الضريبة منخفضة للحد الأدنى، وذلك لأنها هنا تعتبر مفروضة على جميع فئات المكلفين عند شرائهم الحاجات الضرورية، ومن سيئاتها أنها غير عادلة، وكذلك فهي تفرض على الغني والفقير، مما سينعكس حتماً على المشتغل الفقير بشكل ملحوظ أكبر من المشتغل الغني.

2- الضرائب على الحاجات الكمالية: بحيث تكون فقط على السلع الكمالية التي يفتتها أصحاب الثروة والأغنياء ومن عيوبها، صعوبة تحديد السلع الكمالية منها، فهل السلعة الكمالية لدى الفقير هي سلعة كمالية أيضاً لدى الغني وهي كذلك غير وفيرة الحصيلة لأنها لا تصيب كافة السلع بل سلع معينة دون الأخرى، وكذلك ما يعتبر بالأمس كمالياً أصبح اليوم ضرورياً، وهكذا.

3- الضرائب الجمركية: فهذه الضرائب لا تكون إلا على السلع المستوردة من الخارج والتي تجتاز حدود البلد بقصد استهلاكها داخل أراضي الدولة، وهي بهذا الاتجاه لها فوائد عديدة منها أنها رافد مالي هام، وكذلك تنشيط الصناعة المحلية والوطنية، ومنع دخول المنتجات الأجنبية،

وتفرض هذه الضرائب إما بنسبة معينة من قيمة السلعة أو كمبلغ مقطوع على كل وحدة مستوردة أو مصدرة.

مزايا الضرائب على النفقات بشكل عام:

1- وفرة الحصيلة: بحيث أن الجميع ستقع عليه ضرائب لان الجميع يستهلك وينفق أمواله لسد حاجاته ورغباته.

2- ملائمة: فلا يشعر بها المكلف ولا يتقلها وعبئها لكونها تقتطع منه بصورة غير مباشرة.

3- السرعة في التحصيل: لان الفرد باستمرار يستهلك وينفق ماله في سبيل العيش الكريم¹.

مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة

تتميز الضرائب غير المباشرة بما يلي:

أ) حصيلة الضرائب غير المباشرة أكثر مرونة، وذلك اعتماداً على تجاوبها مع ارتفاع وانخفاض الأسعار.

ب) عدم وجود ضغط على المكلف من ناحية أدائها وعدم إحساسه بأعبائها، وذلك لأنها تكون ضمناً مع سعر السلعة.

ج) وفرة الحصيلة، فهي تفرض على كافة السلع سواء الضرورية أو غير الضرورية.

د) حماية الإنتاج المحلي وحماية الصناعة القومية، حيث انه من الممكن استخدام هذه الضرائب في تشكيل الأنماط الاستهلاكية للأفراد من أجل خدمة الأهداف القومية.

عيوب الضرائب غير المباشرة بشكل عام

¹ جامعة القدس المفتوحة، المالية العامة، ط1، 1996، ص336.

أ) تتعارض مع مبدأ العدالة: وذلك لأنها تفرض على الأفراد دون الاهتمام بأية أعباء مالية، ودون النظر للظروف الشخصية للممول فهي تحصل من الأفراد بغض النظر عن دخولهم وثروتهم.

ب) ممكن أن تعيق الإنتاج: وذلك لوجود عنصر الرقابة الحكومية على المنتجات والإنتاج، مما يشعر الجميع بنوع من التذمر والسخط، وذلك اعتماداً على نوع السجلات والدفاتر والرقابة الدورية¹.

المطلب الثالث: الضريبة على القيمة المضافة

تعد ضريبة القيمة المضافة أحدث ابتكار للقرن العشرين وقد تكون تاريخها حديثاً، و ذلك بانتقال الدول من رسوم تستوفي على مجموع المبيعات إلى ضريبة ذات قواعد ثابتة.

وهذا النظام الجديد من الضرائب كان أول ضريبة فرنسية وقد سميت بالضريبة على المدفوعات في عام 1917، وقد كانت آنذاك قد فرضت فقط على مبيعات التجزئة وليست الجملة اما جبايتها فكانت تتم بواسطة إدارة تسجيل وتدفع على شكل طابع مالي وأما نسبتها فقد كانت من 2%- 10%، وعلى هذا الأساس لم تكن النسبة ثابتة لكل الأصناف بل متفرقة بين الأصناف الرئيسية والكمالية، مما أتاح مجالاً واسعاً لدى الممولين للتهرب من أدائها، بحيث كانت الضريبة على المبيعات ذات التسلسل الأسهل تطبيقاً، حيث تصيب الضريبة هنا المنتج أو السلعة عند انتقالها من يد إلى يد وهذا يسمى الضريبة بالتسلسل، ففي حالة صنع أو تجهيز قميص فلو نظرنا إلى المراحل التي يمر بها، لكان الوضع على النحو التالي بين الرسم على خيوط النسيج، والقص، والخياطة، فلكل مرحلة من هذه المراحل ضريبة يتم تقاصها وتحميلها لسعر القميص النهائي، وهكذا، وعلى هذا النحو ومن خلال هذا التحليل لهذه الضريبة نرى ما يلي:

1- الأشخاص الخاضعون لهذه الضريبة هم جميع فئات المجتمع بما فيهم التجار، وأصحاب الحرف والمواطنين العاديين، وأصحاب المهن الحرة.

¹ الغناني، حمدي: اقتصاديات المالية العامة، مصر، القاهرة، 1985، ص146-147.

2- من أهم الأساسيات التي يجب على المدين القانوني للضريبة الاحتفاظ بها هي الدفاتر القانونية المحاسبية الموثقة بالمستندات والإثباتات اللازمة لصافي نشاطاته ونتيجة أعماله.

3- نسبة الضريبة ليست ثابتة بل متدرجة من 2% - 10% فهي في حدها الأعلى للأصناف الكمالية، وهي في حدها الأدنى للأصناف والسلع الضرورية¹.

وتسمى ضريبة القيمة المضافة (V.A.T) Value Added Tax وهي ضريبة تفرض على بيع السلعة والخدمة في كافة المراحل سواء تصنيع، أو إنتاج بحيث تفرض على مدخلات الإنتاج، وكذلك على مخرجات الإنتاج والقيمة المضافة هي الفرق بين عائدات البيع لتلك السلع أو الخدمات ومشترياتها من مدخلات الإنتاج².

وقد استحدثتها إسرائيل في المناطق المحتلة في تموز عام 1976. وذلك استناداً إلى الأمر العسكري رقم 658 والمتعلق بالرسوم على المكوس والمنتجات المحلية، وقد تم إدخال هذه الضريبة من خلال إجراء تعديل على القانون الأردني الخاص آنذاك بالرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963³.

فهذا التعديل قد شكل إجراءً مالياً جديداً، وذلك انه بموجب القانون الأساسي للرسوم قبل التعديل كانت الرسوم تفرض على المنتج ولمرة واحدة فقط، وذلك من خلال إما نسبة مئوية من السعر الإجمالي أو من خلال مبلغ ثابت أو من كليهما، أما بعد التعديل فتكون الضريبة في كافة المراحل وليس لمرة واحدة، وبنسبة ثابتة لكافة المراحل ولكافة الأصناف.

واعتماداً على ذلك أصبحت الضريبة على الإنتاج أو الرسوم على الإنتاج والتي كانت تدفع لمرة واحدة أصبحت ضريبة على القيمة المضافة والتي تدفع لمرات عديدة حتى وصول المنتج للمستهلك النهائي، وذلك من خلال أي إضافة أو قيمة تضاف لهذا المنتج وبناء عليه أصبحت

¹ اوغريه، جورج: الضريبة على القيمة المضافة، دار مجد للنشر، بيروت، 1982، ط1، ص251.

² علاونه، عاطف: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة K ص20.

³ صبري، نضال: محاسبة ضريبة الدخل، عمان، جامعة القدس المفتوحة، سنة1998، ط1، ص46.

الضريبة على القيمة المضافة تفرض على كافة المراحل سواء من خلال الإنتاج، والتصنيع، والتعبئة، والتغليف والبيع لتاجر الجملة، ومن ثم لتاجر المفرق وفي النهاية للمستهلك النهائي¹.

إلا أن فرض الضريبة على القيمة المضافة، وبهذه الصورة من خلال السلطات الإسرائيلية أدى إلى تحطيم المنافسة العربية، حيث كانت الأسعار الفلسطينية قبل الاحتلال الإسرائيلي أدنى من الأسعار الإسرائيلية لكافة المنتجات، ولكن بعد فرض الضريبة على القيمة المضافة عليها ارتفعت الأسعار وبشكل ملحوظ، وهذا الارتفاع أدى إلى تقارب في الأسعار بين الضفة الغربية وإسرائيل مما جعل المنافسة بين المنتجات العربية والمنتجات الإسرائيلية في أدنى مستوياتها، وذلك اعتماداً على جودة المنتج الإسرائيلي، وعرقلته للمنتج الفلسطيني.

أما من ناحية الأهداف المالية: فكان الهدف من فرض الضرائب بشكل عام وضريبة القيمة المضافة في فلسطين بشكل خاص أهداف مالية هي تحطيم الاقتصاد الفلسطيني وحصول إسرائيل وبشكل مباشر على فوائد اقتصادية ومالية وعلى الرغم من عدم توفر إحصائيات رسمية ودقيقة عن الفوائد الاقتصادية والمالية التي جنتها إسرائيل من استمرار احتلالها للضفة الغربية وقطاع غزة إلا أن التقديرات تشير إلى حصول إسرائيل على فوائد مالية واقتصادية باهظة، حيث تقدر هذه الأموال في الفترة ما بين 1968-1985، على شكل ضرائب وجمارك حوالي 220 مليون دولار.

وكان للضريبة على القيمة المضافة والضرائب الأخرى التي فرضت آنذاك الأثر البالغ في تهجير أعداد كبيرة من الفلسطينيين نتيجة للمضايقات، والتي كانت تمارسها إسرائيل على السكان الفلسطينيين.

وفي النهاية وجب التركيز على أن إسرائيل وفي فرضها للضرائب قامت برفع الأسعار وبشكل قوي جداً في الأراضي الفلسطينية، وبالتالي الاتجاه نحو تخفيض الطلب على السلع المحلية

¹ ستيفنز، مارك: الضرائب في الضفة الغربية 1967-1989، مؤسسة الحق، رام الله، 1998، ص 21.

وتوجيه المستهلك والمنتج الفلسطيني إلى السلع الإسرائيلية البديلة وذلك اعتماداً على ما تتمتع به هذه المنتجات من الجودة¹.

وبقي الوضع على ما هو عليه حتى جاء الاتفاق الفلسطيني الإسرائيلي بين منظمة التحرير الفلسطيني وإسرائيل وذلك بتاريخ 1994/4/29، في مجال التعاون التجاري، والعلاقات الاقتصادية، وهو الأهم بين الاتفاقيات المختلفة وقد اعتبر هذا الاتفاق ملحقاً هاماً من الملاحق التابعة للاتفاق السياسي بين الطرفين وقد اختصت المادة السادسة من هذا الاتفاق بالضرائب غير المباشرة وسياسات الاستيراد واشتملت النقاط التالية:

أ) تتمتع السلطة الوطنية الفلسطينية بحرية تحديد الجمارك والمكوس والضرائب على السلعة المستوردة.

ب) تلتزم السلطة بمعدلات الضرائب والرسوم الأخرى التي تفرضها إسرائيل.

ج) تلتزم السلطة بمعدل ضريبة القيمة المضافة والمعتمد في إسرائيل مع قدرتها على تخفيضه بما لا يزيد على نقطتين مئويتين.

د) تفصيل آلية المقاصة للضرائب التي يحصل عليها الطرف الفلسطيني والمستحقة للطرف الإسرائيلي والعكس بالعكس².

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة والتي يستطيع المكلف نقل عبئها منه إلى مشتغل آخر، وهي ليست سنوية بل تدفع فقط عند الشراء أو الحصول على الخدمة وتجبي من قبل الدائرة شهرياً، وحالياً تعتبر ضريبة القيمة المضافة المصدر الرئيسي للدخل في كل الدول الأعضاء في الهيئة الاقتصادية الأوروبية.

¹ علاونة، عاطف: الأمر العسكري 1342 بين تشجيع الاستثمار والمتطلبات الأمنية، دار الأفق، 1992، ص6.

² عبد الرازق، عمر، هاني، سليمان: أبعاد الإنفاق الاقتصادي الفلسطيني الإسرائيلي، مكتبة الرسالة، رام الله، ط1، 1994، ص72 - 73.

وهي لا تعتبر مصروفاً بالنسبة للمكلف بل هي حساب شخصي خاص، حيث أن المكلف مجرد وسيط بين المستهلك الذي يقع عليه عبء الضريبة وبين دائرة ضريبة القيمة المضافة الممثلة للدولة من خلال وزارة المالية¹.

ويختلف نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق لدينا ولدى إسرائيل عن قوانين وأنظمة الدول الأوروبية، حيث تم اعتماد نسبة ضريبة واحدة لجميع السلع والخدمات، وذلك اعتماداً على تبسيط العمل بهذا النظام، وتكون الجباية أكثر فعالية وأكثر تطبيقاً من ناحية المصطلحات القانونية ومنعاً من التهرب من أدائها.

هذا التثبيت على نسبة واحدة جاء لكافة المنتجات والسلع إلا باستثناء واحد وهي سلع وخدمات تكون الضريبة المضافة المفروضة عليها تكون بنسبة صفر مثل التصدير والإنتاج الزراعي².

هذا وتشكل ضريبة القيمة المضافة في فلسطين أكبر الحصص مساهمة في الموازنة العام بحيث تشكل حوالي من 30% من الإيرادات العامة للدولة وما نسبته 50% من الإيرادات المحلية وحوالي 60% من الإيرادات الضريبية

وحتى تاريخ 2005/9/7 كانت نسبة الضريبة على القيمة المضافة تشكل ما نسبته 17% من القيمة المضافة، وبعد ذلك تم تعديل نسبتها إلى 16% وذلك بعد قيام إسرائيل بتخفيض نسبتها إلى 16.5%³، علماً أنها أول ما فرضت كانت نسبتها تشكل 8% بحيث تم رفع النسبة إلى 12% في عام 1977م، ثم 15% في عام 1983م، ثم 18% في عام 1991 ومن بعدها استقرت إلى 17% حتى تم تعديلها مؤخراً⁴.

¹ وزارة المالية اللبنانية، الدليل العام، لسنة 2004.

² نظام المكوس على المنتجات المحلية رقم 16، لسنة 1963م.

³ إعلان مدير عام الجمارك والمكوس- جريدة القدس يوم 2005/9/7.

⁴ صبري، نضال: السياسات الضريبية في فلسطين، معهد الإعلام والسياسات الصحية والتنمية سلسلة أبحاث السياسات رقم 4.

ويجب التأكيد على انه ومنذ تاريخ الاتفاقية الفلسطينية الإسرائيلية الاقتصادية تم تحويل كافة الصلاحيات في مجال الضرائب كاملة بما فيها ضريبة القيمة المضافة إلى السلطة الفلسطينية - ولكن مع بقاء التجارة الخارجية بالنسبة لضريبة القيمة المضافة بيد الجانب الإسرائيلي، وذلك استناداً إلى الاتفاق الفلسطيني والذي ينص على أن يتم تحويل الأموال التي تحصل عليها إسرائيل من المواطنين الفلسطينيين عن طريق المعابر كضريبة مضافة إلى خزينة السلطة الفلسطينية، وكذلك التقاص الحاصل بين ما يتم شراؤه أو بيعه بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي وذلك من خلال فاتورة المقاصة¹.

ونوضح هنا على أن ضريبة القيمة المضافة تفرض في كل مرحلة من مراحل الإنتاج كما أسلفنا سابقاً، وعلى مراحل انتقال السلعة وانتقال ملكيتها من خلال المنتج، وتاجر الجملة وتاجر التجزئة، والمستهلك هو من يتحملها في النهاية، وبالتالي فضريبة القيمة المضافة هي ضريبة متتالية تفرض على كل مرحلة تمر فيها السلعة أو الخدمة²

مثال كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة

لنفترض أن مصنعا ينتج السلعة (×) وأن تكلفة هذه السلع 100 شيكل، عندما يبيعها المصنع إلى تاجر الجملة بنسبة ربح 10 % وبعد إضافة الضريبة المضافة والبالغة (16%) حسب ما هو مطبق في فلسطين فإن قيمة الضريبة تكون على النحو التالي:

$$100 \times 1.10 = 110 \text{ شيكل}$$

$$110 \times 16\% = 17.6 \text{ شيكل قيمة الضريبة المضافة}$$

$$110 + 17.6 = 127.6 \text{ شيكل تكلفة السلعة على تاجر الجملة شامله الضريبة}$$

ولنفترض أن تاجر الجملة يحقق نسبة ربح 10% من التكلفة قبل الضريبة المضافة فإن

$$110 \times 1.10 = 121 \text{ شيكل}$$

¹ برتوكول باريس الاقتصادي والموقع بين منظمة التحرير الفلسطينية وإسرائيل وذلك بتاريخ 1994.

² نظام المكوس على المنتجات المحلية. رقم 16 لسنة 1963.

121 × 16 % = 19.36 شيكل قيمة الضريبة التي يحصلها تاجر الجملة من تاجر التجزئة

121 + 19.36 = 140.36 تكلفة السلعة على تاجر التجزئة مع الضريبة.

ولنفترض أن تاجر التجزئة يحقق نسبة ربح 10% من التكلفة قبل الضريبة فإن

121 × 1.10 = 133.10 شيكل

133.10 × 16 % = 21.296 شيكل الضريبة المضافة

فإن الثمن الذي سوف يدفعه المستهلك النهائي هو 133.10 + 21.296 = 154.396 شيكل أي أن المستهلك سوف يقوم بدفع ضريبة إضافية مبلغ 21.296 شيكل على السلعة التي تكلفتها 100 شيكل في الأصل ولذا فهي ضريبة تراكمية، ولو حسبنا الفرق بين الضريبة عند الإنتاج لوجدنا أن المستهلك يدفع ضريبة زيادة بمقدار 3.696 شيكل (21.296 - 17.6) وأن هذه الزيادة في الضريبة هي عبارة عن ضريبة الأرباح التي حققها كل من المصنع وتاجر الجملة وتاجر التجزئة حتى وصلت إلى المستهلك النهائي. ومما سبق نستنتج أن ضريبة القيمة المضافة وفقاً للتشريعات الضريبية هي ضريبة متتالية تفرض على كل مرحلة تمر فيها هذه السلعة أو الخدمة¹.

وهذا يعد أحد مساوئ هذا النظام من الضريبة فهو لا يفرق بين غني ولا فقير، وكذلك نسبتها واحدة وثابتة على كل الأصناف ولا يوجد تمييز بين تلك السلعة الضرورية أو السلعة الكمالية بالمطلق، فكل سلعة تخضع للضريبة المضافة، إلا ما فرض عليه ضريبة مضافة بنسبة صفر وذلك بموجب هذا النظام مثل الزراعة ومنتجاتها وكذلك التصدير فهذه الأصناف تفرض عليها ضريبة مضافة ولكن بنسبة صفر.

وتفرض الضريبة المضافة على بيع السلع وتقديم الخدمات، وكذلك على المؤسسات المالية بحيث تفرض على مجموع الرواتب التي تدفعها المؤسسة المالية وعلى صافي الأرباح المتحققة، وتفرض أيضاً على الفرق بين سعري البيع والشراء، وذلك عند بيع الأثاث المستعمل أو الخردة،

¹ دائرة الجمارك والمكوس/ نابلس مثال عملي.

وذلك من خلال التأكيد على وجود فاتورة ذاتية للشراء يتم تحديد فيها سعر الشراء وبعد أن يتم البيع يتم اخذ الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء وتحديد الضريبة المضافة¹.

أما مزايا نظام الضريبة على القيمة المضافة فهي على النحو الآتي:

أولاً: المزايا: ان ضريبة القيمة المضافة وكما سبق وهي ابتكار فرنسي قد تم ابتكارها على يد العالم الفرنسي لوريه والذي حقق إنجازا بمرود مادي كبير وذلك من خلال الحصيلة المالية التي حققها للدولة وما تبع ذلك من تطبيق خلال دول العالم لهذا النوع من النظام الضريبي والتي امتازت بما يلي:

1- وفرة الحصيلة وسهولة الجباية، حيث أن هذا القانون قد أكد على أن الإيرادات الضريبة من ضريبة القيمة المضافة اكبر إيراد في موازنة أي دولة تطبق هذا النظام. وكذلك الأمر بالنسبة للسلطة الفلسطينية، ففي عام 2004 شكلت إيرادات ضريبة القيمة المضافة ما قيمته 407.4 مليون شيكل تقريباً ما نسبته 24% من الإيرادات العامة.

وسهولة تحصيلها تكمن في أن جبايتها تكون بشكل شهري فقط وتجبى من الأفراد شخصياً بواسطة كشوفات تكون لديهم حيث يسجلون إيراداتهم ومصاريفهم ويقومون بتسجيل مبلغ الضريبة بحيث يتجهون للبنك مباشرة للدفع.

2- تطبيق مبدأ السجلات الدفترية والمحاسبية وهذا الأمر هو الأكثر ملاءمة وأكثر فعالية من أجل ضبط كافة الإيرادات والمشتريات المتحققة، وبالتالي التصريح عنها ويتم بعد ذلك الإطلاع على هذه السجلات و مراقبة كافة نشاطاته بعد المطابقة.

3- وجود عقوبات قاسية ينص عليها النظام وذلك استناداً إلى وجود بعض الغرامات والمخالفات مثل التأخر في تقديم الكشوفات أو عدم دفع الضريبة في موعدها، وذلك من أجل ضمان التوريد الصحيح والكافي لما تحقق على المكلف من ضريبة. وقد تم في النظام المطبق في فلسطين فرض عقوبات رادعة للمزورين، مثل الحجز والحبس لحين الدفع... الخ من العقوبات.

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963.

4- بساطة الإجراءات من خلال ترك المجال مفتوحاً للمشتغل لتقديم ما يشاء من خلال إيراداته وصفقاته الشهرية، وبالتالي دراستها بعد فترة وإذا كانت مقاربه لما هو مصرح عنه فيتم مطابقة ذلك وعدم استدعاء المكلف، وإذا كان العكس يتم طلب المكلف من اجل الحصول على المعلومات اللازمة لأسباب عدم المطابقة.

5- عدالة التوزيع فالضريبة على القيمة المضافة تقع على الجميع على الغني والفقير وليس فقط على الفقير أو على الغني ولكن من يستهلك أكثر يدفع أكثر وهكذا¹.

المطلب الرابع: ضريبة المبيعات في الأردن.

بدأت الأردن تطبيق الضرائب غير المباشرة في عام 1927م، وتعتبر ضريبة المبيعات الأردنية من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة، وذلك اعتماداً على سهولة تطبيقها مقارنةً مع الأنظمة الضريبية الأخرى، وكذلك وفرة حصيلتها وقد بدأ التفكير بتطبيقها في الأردن منذ عدة سنوات وقد كانت وريثةً لعدة قوانين سبقتها، بحيث كانت الأردن بدايةً تطبق الضريبة على الإنتاج والمكوس، وعلى اثر ما حصل في الأردن من أزمة اقتصادية في العام 1988م وجدت الحكومة الأردنية نفسها أمام مفترق طرق صعب وهو تعديل الوضع الاقتصادي ووضع برنامج تصحيح في نفس العام، بحيث اتخذت قرارات تقضي بإصلاح النظام الضريبي ووضع قوانين ضريبية جديدة من أهمها إصدار قانون الاستهلاك رقم 34 لسنة 1988م، والذي كان بديلاً لقانون ضريبة الإنتاج والمكوس، و تم إخضاع بعض أنواع السلع لهذا النوع من الضرائب، وظل يزداد عدد السلع الخاضعة لهذا النوع من الضرائب إلى أن وصل عدد السلع إلى 106 سلعة وفي النهاية تم فرض ضريبة المبيعات على كافة السلع والخدمات باستثناء ما تم إعفاؤه بموجب القانون.

وبناءً على توصيات البنك الدولي وصندوق النقد الدولي فلقد ارتأت الحكومة الأردنية تطبيق قانون ضريبي غير مباشر جديد، وهو قانون ضريبة القيمة المضافة، باعتباره قانوناً حديثاً وعصرياً ومطبق بالعديد من الدول الأوروبية والعربية، واعتماداً على وفرة الحصيلة والمرونة

¹ الضريبة على القيمة المضافة، الدليل العام: وزارة المالية اللبنانية- الجمهورية اللبنانية، 2004.

التي يتمتع بها، وقد تم استحداثه في العام 1992م وتسويقه تحت مسمى قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني وقد بدأ العمل به في العام 1994م، تحت الرقم 16 لسنة 1994م، وعلى مرحلتين: المرحلة الأولى في 1994/6/1م وشملت المستوردين والصناع والخدمات، والثانية والتي بدأت في 2001/1/1م وشملت الباقي من الفئات.

وتخضع السلع والخدمات في الأردن لثلاثة أنواع من النسب الضريبية والخاصة بضريبة المبيعات العامة وهي إما 16% وإما بنسبة صفر كما هو مطبق حالياً في فلسطين وإما بنسبة 4% لبعض السلع والتي ارتأت الحكومة فرض نسبة خاصة بها (السلع الأساسية والضرورية) وقد الحق القانون الأردني لها مفردات مبين أنواع هذه السلع من خلال ملاحق وجدول خاصة يتم تعديلها بشكل دوري حسب ما تقتضيه الحاجة لذلك¹.

فالضريبة العامة تتم عند قيام شخص ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة العامة، أو عند استيراد سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة العامة من خارج المملكة، أو من المناطق الحرة أو المنطقة الاقتصادية الخاصة وتعتبر جميع عمليات البيع التي تتم داخل المملكة خاضعة إلا إذا كانت معفاة من الضرائب وبنص قانوني، أما المبيعات الخاضعة للضريبة فهي كل عمل تمت ممارسته أو أي عملية بيع أو توريد للسلعة أو تأدية خدمة، وقد تم قبض ثمناً له فهو عملاً خاضعاً للضريبة.

أما نسبة الضريبة على المبيعات فهي وبشكل رئيسي النسبة العامة التي تفرض على مبيعات السلع والخدمات الخاضعة لهذه النسبة والنسبة المنخفضة التي تفرض على مجموعة سلع محددة بقرار صادر عن مجلس الوزراء، وكذلك الضريبة بنسبة صفر، التي تفرض على سلع محددة بجدول خاصة ملحقة للقانون الرئيسي ويتم تعديلها حسب ما يراه مجلس الوزراء الأردني، وفيما يتعلق بالمبيعات المعفاة فهناك جداول خاصة ملحقة بالقانون الرئيسي، ويكون الإعفاء بقرار من مجلس الوزراء الأردني إلا أنه من الممكن أن يكون الإعفاء بقرار خاص بحيث تصبح هذه السلعة معفاة بموجب قرار يصدر من الدائرة أو عن مجلس الوزراء لهذه الغاية

¹ عبيدات، رفعت: ضريبة المبيعات خبرات وحلول، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، ط1، 2001م، ص3.

والتصدير كما هو الحال في فلسطين فهو بنسبة صفر أيضاً وينطبق ذلك على السلع والخدمات في نفس الوقت، وكذلك بيع أي سلع أو خدمات لأي جهة معفاة من الضرائب بموجب الأحكام والتعليمات المنصوص عليها¹.

ويجب التأكيد أن قانون الضريبة العامة على المبيعات قد جاء لتصحيح الوضع الاقتصادي، وذلك كبديل لقانون الضريبة العامة على الاستهلاك، لما خلصت له الدراسات من أن لقانون الضريبة العامة على المبيعات من إيجابيات تجعل الاقتصاد الوطني أكثر انسجاماً وتناغماً مع حركة التغيرات في الاقتصاد الكلي كنسبة العجز في موازنة الدولة مقارنة بالناتج القومي الإجمالي والعلاقة بين المدخرات والاستثمارات أكثر صحة وتلاؤماً، وعلى هذا الأساس جاء قانون الضريبة العامة على المبيعات من أجل توسيع قاعدة المكلفين بدفع الضريبة وتحفيز الإنتاج وتنويعه وقد كان القانون واضحاً بعدم المساس بالعبء الضريبي لذوي الدخل المحدود والمتدني بحيث تبقى ميزانية الأسرة لهذه الشريحة من الدخل بعيدة عن أي تأثير للضريبة عليها، وكذلك تعريض المنتجات الوطنية لروح المنافسة الخارجية ضمن حدود التنافس المتكافئ والقادر على دفع عجلة الإنتاج نحو التقدم والتطوير مع حماية حقيقية للصناعة الوطنية، وكذلك والأهم هو محاولة الاعتماد على الذات وتوفير مصادر تمويل محلية بغية تغطية النفقات الحكومية وتقليص حجم الموازنة.

إن قانون الضريبة العامة على الاستهلاك والمطبق سابقاً كان ينطوي على العديد من السلبات منها ضيق القاعدة الضريبية وعدم تحقيق العدالة الضريبية والازدواج الضريبي على بعض مدخلات الإنتاج وكذلك فرض الضرائب على بعض السلع الأساسية وإعفاء بعض السلع الكمالية والعقوبات التي كانت تطال المكلفين، وكانت تؤدي إما إلى الهجرة وإما إلى الإفلاس وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق قانون ضريبة المبيعات لم يحقق جميع هذه الإيجابيات بالشكل الصحيح والكامل وذلك لانحرافه عن الصيغة التي يعمل بها قانون الضريبة على القيمة المضافة العالمي،

¹ وزارة المالية الأردنية، دليلك في ضريبة المبيعات، 2004، ص 6.

بحيث خضع للتعديل أربع مرات خلال ست سنوات من تطبيقه حتى وصل إلى صيغته المطبقة حالياً¹.

ومن خلال هذا العرض فإن مزايا نظام ضريبة المبيعات هي كما يلي:

1- اعتماد مبدأ رد الضريبة بحيث يتمكن دافع الضريبة من خصم قيمة الضريبة والتي قام بدفعها عند شراء أي مدخلات ضريبية أو مواد خام وذلك في سبيل إنتاج السلعة الخاضعة للضريبة.

2- احتساب الضريبة على المنتج النهائي، بحيث يشكل هذا رقابة ذاتية على دافع الضريبة ولا يزيد الأعباء المالية ويلغي الازدواج الضريبي والذي يعرف بأنه دفع أكثر من ضريبة واحدة في نفس الوقت لسلعة واحدة.

3- تطبيق مبدأ الرقابة الذاتية الدفترية بدلاً من إرهاق الموظفين بالرقابة المباشرة وهذا الأمر هو الأكثر ملاءمة، للاتجاهات الاقتصادية الحديثة والأكثر فعالية فبدلاً من وجود طاقم متخصص من الموظفين يقوم بإجراء فحوصات دورية لدفاتر المكلف بالضريبة وعمل رقابة طارئة وليس رقابة يومية بل تحول الرقابة اليومية إلى المكلف نفسه عن طريق دفاتره الضريبية.

4- تشجيع الصناعة المحلية بزيادة الإنتاج من خلال خصم الضريبة المستوفاة على مدخلات الإنتاج، وتشجيع التصدير من خلال إرجاع مبلغ الضريبة على مدخلات الإنتاج.

5- بساطة الإجراءات والحد من النفقات الإدارية، واعتماداً على مبدأ تصريح المكلف عن إيراداته ومدخلات إنتاجه شخصياً، وهذا أيضاً يعود على المكلف بالثقة الزائدة وإعطاء الحرية التامة للمكلف في التصريح عن إيراداته.

6- تعويض موازنة الدولة بالأموال اللازمة لرفد الخزنة، وذلك من خلال الحصول على هذه الضرائب، لأنه من الممكن حدوث انخفاض في نسبة الاستيراد وزيادة الاعتماد على الإنتاج المحلي، وبالتالي التعويض عن النقص الحاصل من الرسوم الجمركية الهامة².

¹ عبيدات، رفعت: ضريبة المبيعات خبرات وحلول، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، ط1، 2001م، ص22.

² عبيدات، رفعت: ضريبة المبيعات خبرات وحلول، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، ط1، 2001م، ص22.

مثال كيفية احتساب الضريبة العامة على المبيعات الأردنية:

في 2004/1/15 استورد عامر بضاعة بتكلفة بلغ مقدارها مليون دينار وقد بلغت الرسوم الجمركية المستحقة على البضاعة المستوردة 400000 دينار وقام عامر بدفع ضريبة مبيعات بنسبة 16% وقد بلغت الضريبة المدفوعة 224000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية احتساب ضريبة المبيعات في هذه الحالة إذا كانت مبيعات عامر على النحو التالي:

1. الشهر الأول: 600000 دينار

2. الشهر الثاني: 70000 دينار

3. الشهر الثالث: 500000 دينار

4. الشهر الرابع: 750000 دينار

الحل: عند قيام عامر ببيع البضاعة فانه يضيف إلى فاتورة البيع ضريبة مبيعات بنسبة 16% من سعر البيع، وعليه سيقوم بتحصيل المبلغ التالية كضريبة مبيعات:

1. الشهر الأول: $600000 \times 16\% = 96000$ دينار

2. الشهر الثاني $70000 \times 16\% = 112000$ دينار

3. الشهر الثالث: $500000 \times 16\% = 80000$ دينار

4. الشهر الرابع $750000 \times 16\% = 120000$ دينار

المجموع = 408000 دينار

عند قيام عامر بخصم ضريبة المبيعات التي دفعها عند استيراده للبضاعة من قيمة الضريبة المحصلة من قبله عند بيع البضاعة، وعند استرداده لكامل قيمة الضريبة المدفوعة من قبله يبدأ بتوريد المبالغ الزائدة من الضريبة إلى دائرة ضريبة المبيعات وذلك على النحو التالي:

الشهر: مبلغ الضريبة المحصل من عامر: الرصيد المتبقي من الضريبة المدفوعة:

الشهر الاول: 96000 دينار -224000 = 96000 = 128000 دينار

الشهر الثاني: 112000 دينار -128000 = 112000 دينار

الشهر الثالث: 80000 دينار -16000 = 80000 = 640000 دينار

الشهر الرابع: 120000 دينار -64000 = 120000 = 184000 دينار

ويلاحظ من المثال أعلاه ان المكلف يبدأ بالدفع لخزينة الدولة في الشهر الثالث بعد ان يكون قد استرد كامل مبلغ الضريبة التي دفعها بحيث يدفع مبلغ وقدره 54000 دينار ويقوم في الشهر الرابع بدفع مبلغ 12000 دينار ليكون مجموع ما دفعه 174000 دينار¹.

¹ دائرة ضريبة المبيعات، الأردن، عمان، عمارة البرج مثال عملي.

الفصل الثاني

ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وكافة إجراءاتها.

- المبحث الأول: التكليف بالضريبة المضافة، أحكام التسجيل، مكان الصفقة، الكشوفات الدورية وكيفية تعبئتها.
- المطلب الأول: التكليف بالضريبة.
- المطلب الثاني: أحكام التسجيل.
- المطلب الثالث: مكان الصفقة.
- المطلب الرابع: الكشوفات الدورية وكيفية تعبئتها.
- المبحث الثاني: آلية تطبيق ضريبة القيمة المضافة، المستندات الداخلية، سعر ضريبة القيمة المضافة، خصم المدخلات.
- المطلب الأول: آلية التطبيق.
- المطلب الثاني: المستندات الداخلية "الفواتير والإرساليات:
- المطلب الثالث: سعر ضريبة القيمة المضافة.
- المطلب الرابع: خصم المدخلات الضريبية.
- المطلب الخامس: فاتورة المقاصة والبيانات الجمركية.
- المبحث الثالث: قرار التكليف بالضريبة المضافة "المعارضة والاعتراض"، العقوبات والغرامات، مدى المساهمة في تمويل الموازنة.
- المطلب الأول: قرار التكليف بالضريبة المضافة "المعارضة والاعتراض".
- المطلب الثاني: العقوبات والغرامات.
- المطلب الثالث: مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة.
- المطلب الرابع: مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في تمويل الإيرادات الضريبية

الفصل الثاني

ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وكافة إجراءاتها

المبحث الأول: التكليف بالضريبة المضافة، أحكام التسجيل، مكان الصفقة، الكشوفات الدورية وكيفية تعبئتها.

المطلب الأول: التكليف بالضريبة المضافة:

يكتسب تنظيم العلاقة وتوضيحها بين الدولة والمواطن أهمية فائقة في السياسات المعاصرة وبخاصة العلاقة المالية مع المكلفين سواء أكانوا أفراداً أم شركات، وهذه العلاقة يجب أن تتسم بالوضوح التام والشفافية والدقة، مما يتيح للمكلف وبسهولة الإطلاع على القوانين المالية وكيف يصبح من أهم واجباته التسجيل في دوائر ضريبة القيمة المضافة، وبذلك يكون على بيئة قانونية بكيفية تطبيق القوانين المالية والأصول والإجراءات التفصيلية التي يقتضي إتباعها حفاظاً على حقوقه وصوناً لمصالحه.

وعلى هذا الأساس وجب على المكلف بالضريبة تجاوز القاعدة الحقوقية التي تقول بأنه لا عذر لأحد بجهله بالقانون، وبناءً عليه وجب على الإدارة الضريبة ان تكون دائماً في خدمة المواطن وان تقدم له ما استطاعت من المعلومات التي تساعد على القيام بالتزاماته ففي محصلة الأمر ليس في الدولة فريقان يتجاذبان السلطات والمصالح بل فريق واحد يسعى بكل فئاته وبانسجام تام للمساهمة في تقدم المجتمع ورقية في شتى الأبعاد.

وبدايةً نبدأ بالسؤال الذي يطرح نفسه في تعريف المكلف الضريبي وهو هل أنا مكلف؟ أو متى أصبح مكلفاً بالضريبة؟

فهذا السؤال الكبير جداً والذي إن استطعت الإجابة عليه إجابة صحيحة تكون بهذا قد حددت موقفك من الضريبة على القيمة المضافة.

حيث إن الإجابة الصحيحة يجب أن تبنى على فهم دقيق ومعرفة كاملة بقانون ضريبة القيمة المضافة وإجراءاتها، وعرف قانون ضريبة القيمة المضافة اللبناني المكلف الضريبي وذلك في المادة 3 منه بأنه هو كل شخص يمارس نشاطاً، خاضعاً للضريبة سواء كان هذا النشاط بيع بضاعة أو استيراد بضائع أو خدمات¹.

فالمشتغل الضريبي أو المكلف بالضريبي هو كل شخص سواء كان طبيعياً أو اعتبارياً يمارس نشاطاً خدمياً كان أو سلعياً أو مؤسسات مالية مثل البنوك يعتبر مكلفاً ضريبياً.

ونظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين في مجال تحديد المشتغل كان يسعى لتوضيح أن المشتغل أو المكلف هو كل شخص يؤدي خدمة من أجل مقابل مادي أو يبيع بضاعة أو كليهما يعتبر مشتغلاً بمعنى أن الجمعيات التعاونية والمؤسسات الرسمية والغير ربحية تعتبر مشتغلاً.

أما قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لسنة 2004 فلقد عرف المكلف بأنه هو كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس نشاطاً خاضعاً للضريبة*.

وقد عرف نظام ضريبة القيمة المضافة والمطبق في فلسطين المكلف بأنه هو كل مشتغل أو مؤسسة مالية، وقد تم تقسيم المكلفين حسب دوراتهم المالية وذلك حسب النموذج المعتمد من قبل مديرية الجمارك والمكوس² كما يلي:

1- مشتغل مرخص: وهو كل شخص بلغت حصيلة صفقاته السنوية مبلغ وقدره 185000 شيكل، وذلك اعتماداً على نصوص القانون الواضحة وكذلك التعديلات التي طرأت على حصيلة الإيرادات كحد للتسجيل، من خلال الزيادة في حصيلة إيراداته للفترة المالية، والمشتغل أو المكلف المرخص يحق له إصدار فاتورة ضريبية ويحصل أيضاً على شهادة مشتغل اعتماداً على المادة 60 فقره (ب) من النظام، ويحق له خصم المدخلات ضمن إدارته لنظام محاسبي

¹ قانون الضريبة على القيمة المضافة، رقم 7338 لسنة 2002، لبنان، ص 48.

² وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، نموذج تصريح وتعهد.

* قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لسنة 2004.

فعال، وذلك استناداً على نص المادة 34 فقره (أ) وما يتفرع عنها من هذا النظام بخصوص إرجاع المبلغ الزائد عن الإيرادات، من خلال زيادة مدخلات المكلف لفترة مالية غير محددة عن إيراداته لنفس تلك الفترة أما بخصوص المهن الحرة فلا ينطبق عليها شرط الحد الأدنى من المبيعات، فكل مهنة تعتبر مشغلاً مرخصاً وملزمة بإصدار فاتورة ضريبية.

2- مشغل صغير: وهو عبارة عن مشغل مكلف بدفع الضريبة على القيمة المضافة، وذلك إذا كانت حصة إيراداته السنوية بين 44200 شيكل - 185000 شيكل، وهو غير معفى من التصريح عن إيراداته ونفقاته الشهرية من واقع الكشوفات الدورية من النظام، أما المادة 32 في بند(3) فقد حددت من هو المشغل الصغير، من خلال حصة إيراداته السنوية، وكذلك المادة 78 في البند (2) والتي أخضعت المكلف الصغير للتصريح عن إيراداته أو عن مدخلاته من خلال تقديم الكشف الدوري، يحق للمشتغل الصغير ان يخصم ضريبة المشتريات من ضريبة المبيعات، وهو ملزم بإصدار فاتورة صفقه وليست فاتورة ضريبية بمعنى ان المشتري من المشغل الصغير لا يستطيع ان يخصم الضريبة المدفوعة من ضريبة المبيعات المستحقة كون الفاتورة التي حصل عليها ليست فاتورة ضريبية وإنما فاتورة صفقه، أضف ان المشغل الصغير لا يحق له المطالبة باسترجاع رصيد الضريبة المتجمع لدى الدائرة نقداً وأجاز له القانون ان يخصمها من الرصيد المستحق عليه الناشيء من ضريبة المبيعات¹.

3- المشغل المعفى: وهو عبارة عن المشغل الذي تقل حصة إيراداته السنوية عن مبلغ وقدره 44200 شيكل، وهو ملزم بتقديم الكشف الدوري أو التصريح عن إيراداته ومدخلاته للفترة المالية ولكن لا يدفع ضريبة*

وذكرت المادة 100 فقرة (أ) من النظام بان على المؤسسة المالية دفع سلفيات مالية تحت حساب الضريبة على الأرباح المتوقع تحققها بنفس المواعيد الملزمة فيها بدفع الضريبة على الدخل

¹ وزارة المالية، دائرة الجمارك والمكوس، دورة في نظام ضريبة القيمة المضافة، 1994.
^{*} نصت المادة 74 من النظام ان المشغل المعفى من دفع الضريبة يعلن حتى 31 من كانون الثاني في كل سنة عن الدورة المالية لصفقاته في السنة التي مضت طبقاً للنموذج الذي حدده المسؤول.

وذلك وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 وهذه السلفية تكون بنسبة 22% من المبالغ المتوقعة للدفع عن الأرباح خلال السنة¹.

وعليه فالنظام هنا أوضح انه لا يجوز للمؤسسات المالية إصدار فواتير ضريبية مطلقاً ولا يجوز لها خصم ضريبة المدخلات، وذلك اعتماداً على نص المادة الصريح من النظام، لأنها فقط تحاسب على الأرباح والأجور فقط لا غير وليس على حجم صفقات المدخلات. ولا بد من الإشارة إلى أن النظام لم يميز سيارات ومكاتب الأجرة ووسائل النقل المختلفة عن باقي المشتغلين، الا ان السائد في السلطة الوطنية الفلسطينية حددت ضريبة السيارات بشكل مقطوع وفقاً لنوع المركبة وحمولتها وسنة إنتاجها بغض النظر عن ما تجنيه هذه المركبة من إيرادات، وعليه لا يحق لأصحاب المركبات التجارية المسجلة إصدار فواتير ضريبية ولا يحق لهم حسم الضريبة المضافة المدفوعة عن المدخلات².

المطلب الثاني: أحكام التسجيل في الضريبة المضافة:

عندما يقرر شخصاً يبيع سلعا خاضعة للضريبة أو يؤدي خدمات خاضعة للضريبة أو كليهما، عندما يقرر هذا الشخص التسجيل لدى الدائرة سواء كان مجبراً لكونه أصبح مكلفاً أو تم تسجيله تسجيلاً مؤقتاً فان التعليمات الخاصة بالتسجيل والشروط والقواعد قد حددت سلسلة من الإجراءات التي لا بد من وجودها لإتمام عملية التسجيل وهذا ما نصت عليه المادة 56 وبنودها من النظام* وسنوضح الآلية التي يجب ان تتم من خلالها عملية التسجيل:

1. يقوم الشخص أو من ينوب عنه بالحصول على نموذج يسمى نموذج معلومات عن المكلف من الدائرة الضريبية انظر الملحق رقم (1).

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

² وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، تعليمات إدارية سنة 1995.

* ماده "56" يتم تسجيل المكلف بالرسوم المضافة بتعبئة كافة التفاصيل بنموذج تسجيل حدده المسؤول ويقوم بتقديمه له ويكون نموذج التسجيل مشتملاً على التفاصيل التي يرى المسؤول أنها ضرورية لتنفيذ النظام ولأغراض تسجيل مشتغل.

2. يتم تعبئة هذا النموذج حسب الأصول ويتأكد من دقة أي معلومات أو بيانات يضعها على هذا النموذج.

3. يقدم هذا النموذج للدائرة بعد تعبئته بالبيانات المطلوبة إلى الدائرة ويقوم مقدم الطلب أو من ينوب عنه بموجب تفويض خطي بالتوقيع أمام الموظف المختص بالتسجيل كما ويجوز ان يكون الطلب موقعا مسبقا.

أما البيانات الواجب تعبئتها والتي تعد معلومات ضرورية فهي:

• الاسم التجاري ونوع العمل رقم الوثيقة الشخصية ورقم التلفون ونوع العمل والعنوان كاملا

• تصنيف المكلف أو الملف ومكان العمل وهل هو ملك أم إيجار ومبلغ إيجار في حال كان هذا المكان مستأجرا وهل يوجد مخازن إضافية أو سيارات تابعة للعمل وعددها وأنواعها

• مبيعات المكلف المتوقعة هل هي محلية أم خارجية سواء لإسرائيل أم للتصدير وكذلك المشتريات و يتم تعبئة بيان في المصاريف التشغيلية ان وجدت وعدد العمال والنظام المحاسبي وهل هو يدوي أم محو سب ويتم تعبئة اسم المحاسب

• في نهاية هذا النموذج يتم توقيع المكلف أو المفوض بالتوقيع عليه متضمنا إقراره بصحة البيانات الواردة وتعهد من المكلف بإبلاغ الدائرة عن أي تغيير يتم في هذه المعلومات.

• يتم تعبئة هذا النموذج من كافة المشتغلين سواء الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين

وبعدها يقوم المكلف بالتوقيع على نموذج تصريح وتعهد يلتزم به المكلف وذلك حسب المرفق في الملحق رقم (2) بما يلي:

• مسك حسابات رسمية وان يقوم بالتسجيل بالفئة التي تتفق وطبيعة عمله وعدم طباعة أي فواتير الا بتصريح خاص من دائرة ضريبة القيمة المضافة عند مباشرة العمل.

• الامتناع عن التعامل مع أي جهة أو أي مشروع غير مسجل بالضريبة المضافة وتقديم كافة البيانات اللازمة لتوضيح حجم النشاط وتوريد كافة الفواتير التي تخص العمل سواء فواتير المشتريات المحصلة من المكلفين أو فواتير المبيعات الصادرة.

• الالتزام وإحضار كافة فواتير المقاصة سواء المدخلات أم المبيعات وذلك خلال 45 يوماً من تاريخ إصدارها والالتزام بدفع جميع المبالغ المترتبة عليه نتيجة لممارسة النشاط أو الناتجة من أخطاء غير قانونية إضافة إلى الغرامات المرافقة.

أما بخصوص الشركات والشراكات فيتم أيضاً التوقيع على النماذج السابقة لكل شريك أو للشريك المفوض بالتوقيع، ويتم ذكر كافة أسماء الشركاء في هذه البيانات ويجب أن يكون الشريك المفوض بالتوقيع أو المسؤول عن الشركة أو الشراكة مقيماً في فلسطين، وكذلك ملماً بالأنشطة والبيانات المالية للشركة¹. أما المشتغل الذي يعدّ مشتغلاً أجنبياً والذي يمارس نشاطاً في الضفة الغربية وقطاع غزة أوجب القانون عليه تعيين مندوب مقيم بصفة دائمة، وهذا بنص المادة 59 فقره (أ) حيث انه يجب عليه إعلام الدائرة بذلك مع إرفاق موافقة هذا المندوب مع الكتابية في طلب فتح ملف أو التسجيل لدى الدائرة الضريبية، وفي حال التوقف عن تمثيل هذا المشتغل من قبل المندوب يتم إعلام الدائرة خطياً خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ التوقيف*.

وقد نص النظام ايضاً على ان هذا المندوب، الذي ينوب عن المكلف الأجنبي يعتبر هو المكلف بأداء الضريبة في حال مخالفة المكلف الأجنبي للنظام تهرباً من أداء الضريبة.

¹ وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، تعليمات إدارية، 1995.

* نصت المادة 10 من النظام فقره د "مندوب تم تعيينه طبقاً لهذه المادة يكون حكمه كحكم المكلف بالضريبة المضافة لأغراض هذا النظام".

وبعد ذلك يتم إصدار شهادة مشغل مرخص للمكلف وتعني الموافقة على التسجيل لدى الدائرة. وبالتالي يصبح هذا المكلف مسجلاً لدى الدائرة اعتباراً من اليوم الذي تقدم بطلب التسجيل فيه* .

وبعد إصدار الشهادة يتم تحرير نموذج خاص لطباعة فواتير ضريبية متسلسلة وكذلك إرساليات للمشتغل باسمه سواء الشخصي أو التجاري، وذلك حسب رغبته من أجل البدء بالنشاط والعمل، حيث أنه لا يجوز للمكلف بالضريبة طباعة فواتير أو إرساليات إلا بإذن الدائرة وبأرقام تعطى لهم من الدائرة، وذلك منعاً من أجل ضمان توريد المبالغ الضريبية بشكل دقيق بعيداً عن عمليات التزوير والتهرب الضريبي.

هذا وقد أجاز النظام للمسؤول تسجيل من كان مكلفاً بالتسجيل ولم يتقدم للدائرة، وذلك بناءً على ما يصل الدائرة من معلومات ولكن يجب إعلامه بذلك ويسمى هذا التسجيل بموجب المادة (61) من القانون تسجيلاً مؤقتاً موجباً على المكلف الحضور للدائرة للتسجيل فيها، وإرفاق كافة النماذج اللازمة لذلك، أما المادة (62) من النظام فسمحت للإدارة الضريبية تسجيل مشغلاً مرخصاً يمارس عدة أنشطة كمشتغل واحد أو تسجيل المشتغل مع كل نشاط كمشتغلاً مرخصاً بذلك.

وكذلك تسجيل بعض المشتغلين كشركاء وذلك كمشتغل مرخص واحد كما أسلفنا سابقاً وذلك بعد إحضار عقد التأسيس والنظام الداخلي، وقد أجازت المادة 64 فقره (أ) من النظام للمشتغل الصغير والذي لا تتجاوز صفقاته السنوية بين 44200 - 18500 شيكل، ان يتحول كمشتغل مرخص ويعطى شهادة بذلك عند طلبه ولا يجوز إعادة التحويل إلى صغير إلا بعد مرور سنتين على ذلك، أما في حال ثبت ان حصيلة صفقات المكلف السنوية قد انخفضت إلى مستوى المشتغل الصغير خلال سنتين فقد أجازت للمدير أن يبادر بتحويله إلى مشتغل صغير فوراً* .

* نصت المادة 60 "أ" من النظام على ان المشتغل يحصل لدى تسجيله بموجب المادة 56 على شهادة مشغل مرخص..
* المادة 66 من النظام: "إن المشتغل الرخص الذي هبطت الدورة المالية لصفقاته وكانت أقل من المبلغ الملزم بالتسجيل كمشتغل مرخص يقوم المسؤول بتسجيله كمشتغل صغير وذلك بناءً على طلبه".

ولا يعتبر المكلف مسجلاً بالدوائر الضريبية إلا بعد تسجيله في الدائرة بحيث لا يجوز له إصدار أي مستندات داخلية أو خارجية بدون تسجيل لدى الدائرة، وأجاز النظام للمكلف إجراء أي تغييرات في محل عمله أو نشاطاته، وطبيعتها وكذلك إدخال شركاء أو إخراج شركاء....الخ، من التعديلات ولكن اشترط عليه إعلام الدائرة خطياً بذلك¹.

واجبات المكلف بالضريبة بعد التسجيل:

- 1- إصدار فواتير رسمية بكافة مبيعاته وإيراداته، وحسب السعر والكمية الحقيقية دون أي إخلال بهما وعدم طباعتها إلا بإذن رسمي من الدائرة.
- 2- عدم الحصول على أية بضائع أو خدمات دون الحصول على فواتير رسمية وإرساليات ضريبية أيضاً تسمح له المجال الكافي لتنزيلها من ضريبة المبيعات، وذلك تخفيفاً له من الأعباء الضريبية المترتبة على ملفه.
- 3- مراعاة مسك الدفاتر المحاسبية وتنظيم الإجراءات والمستندات القانونية للوقوف على حقيقة الوضع المالي وعن كثب وفوراً خلال أي عملية فحص تتم للمكلف من قبل الإدارة الضريبية.
- 4- مراعاة الالتزام بتعبئة الكشوفات الدورية وبشكل دقيق وصحيح دون أدنى مجال للتلاعب بالضريبة.
- 5- الالتزام التام بالإيفاء بجميع المبالغ المترتبة عليه نتيجة أخطاء غير قانونية أو صفقات أو مدخلات غير مصرح عنها.
- 6- دفع أي غرامات تترتب على سجل المشتغل وكذلك أي فوائد تترتب من قبل الإدارة الضريبة نتيجة عدم الالتزام الصحيح بالعبء الضريبي.

¹ دورة في نظام الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 سنة 1994.

7- الالتزام بالحضور للدائرة حسب ما تراه الإدارة الضريبية وفي أي موعد ترى الإدارة الضريبية ضرورة لذلك¹.

8- الاحتفاظ بكافة السجلات والدفاتر القانونية لمدة عشر سنوات، وذلك اعتماداً على نص المادة 87 فقره (ب) من النظام والتي أوجبت الاحتفاظ بالدفاتر وهذا في حال الإدانة أما في الوضع الطبيعي فيجب الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر القانونية لمدة سبع سنوات*.

9- عدم مخالفة أي قاعدة قانونية من القواعد الأساسية للنظام من خلال تزوير أو تهرب ضريبي بحيث يكون عرضه للمساءلة القانونية، وتوقيع أقصى العقوبات عليه.

10- احترام وعدم إهانة موظفي الإدارة الضريبية في المحافظات وتحمل المسؤولين القانونية في حال مخالفة هذا النظام².

المطلب الثالث: مكان الصفقة

المكان الذي تخضع فيه الصفقات لضريبة القيمة المضافة هو جميع محافظات الوطن بما فيها قطاع غزة، وكذلك الموانئ والمناطق الإسرائيلية أي إن عبء الضريبة يقع في كافة المناطق دون إعفاء أو استثناء منطقة من أخرى. بمعنى ان البيع إلى المناطق الإسرائيلية تخضع للضريبة المضافة ولا تعامل على أنها صفقات لغايات التصدير، وقد عرّف الباب الرابع من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985 مكان الصفقة في المواد 15، 16 بند (1) وبند (2) وأخضع كافة الصفقات التي تتم في المناطق سواء في الضفة الغربية أو غزة للضريبة.

المطلب الرابع: الكشوفات الدورية وكيفية تعبئتها

¹ وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، نموذج تصريح وتعهد، سنة 1995.

* نصت المادة 87 فقره ب من النظام على أن التكاليف يتم خلال خمس سنوات ولكن في حال الإدانة أو المخالفة تكون المدة عشر سنوات".

² الضريبة على القيمة المضافة، دليل التسجيل، الجمهورية اللبنانية، 2001، ص10.

أ) تعريف الكشف الدوري وأنواعه:

وهو عبارة عن خلاصة شهرية لنتيجة أعمال المكلف المرخص سواء لإيراداته الشهرية أو لمدخلاته الشهرية، وتحديد نتيجة أعماله لهذا الشهر، ويكون الكشف الدوري وحسب النموذج المرفق والمعمول به حالياً في الدوائر الضريبية موضحاً به اسم المشتغل كاملاً وعنوانه ومنطقة سكنه، ورقم ملفه الضريبي، والفترة التي تخص الدورة المالية وقد حددت بشهر، أي على المكلف ان يسجل إيراداته ومشترياته الضريبية خلال شهر، وعلى المكلف ان يقدم هذا الكشف خلال خمسة عشر يوماً من الشهر التالي حسب نص المادة 76 فقره (ط)*، ومن الناحية الشكلية للكشف فانه يحتوي على خانة خاصة بمبلغ الصفقات الضريبية ومبلغ الضريبة عليها ومبلغ الصفقات الصفرية، وخانات أخرى مخصصة لضريبة المدخلات المتغيرة وأخرى للثابتة، وقد خصت خانة للنتيجة سواء للدفع أو الإرجاع، وفي نهاية هذا الكشف يتم كتابة اسم المشتغل ووضع ختمه الخاص به وتوقيعه وتوضيح المبلغ كتابة، سواء كان للدفع أو للإرجاع ويجب إحضار المعززات القانونية والتي توضح حقيقة هذا الكشف من خلال إحضار كافة الفواتير سواء مبيعات أو مدخلات، وكشف خاص بها لتدقيقها قبل استلامها من قبل الموظف المسؤول عند الإرجاع فقط¹.

أما الكشف الدوري والذي سيتم دفعه عن طريق البنك، لا يتم فحص معززاته القانونية. والتي توضح نتائج هذه الخلاصات والمسجلة في الكشف الدوري كنتيجة لهذه المعززات والمستندات الثبوتية مثل الفواتير سواء للإيرادات أو المشتريات إلا عند فحص الملف كاملاً في الدوائر الضريبية وهذا حسب المادة 79 فقره (أ) من النظام² وذلك على النحو الآتي.

* أوضحت المادة 76 فقره "ط" ان موعد تقديم الكشف الدوري يجب ان يكون خلال خمسة عشر يوماً بعد انتهاء الفترة التي يقدم الكشف عنها وحتى لو أم يكن هناك أي نشاط يذكر من خلال الإيرادات أو المدخلات، أي ان المكلف ملزم بتقديم تقريره عن نشاطاته للشهر خلال أو خمسة عشر يوماً من الشهر الذي يليه حتى في حالة عدم وجود نشاط خاضع للضريبة.

¹ دورة في نظام ضريبة القيمة المضافة سنة 1994.

² نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

1- كشف دوري للدفع: وهذا الكشف وحسب الملحق المرفق والذي يحمل الرقم (3) يلخص نتيجة أعمال المشتغل لمدة شهر، ويكون للدفع، أي إن حصيلة إيرادات المكلف تزيد عن حصيلة مدخلاته لهذا الشهر، ويتم التعامل حسب المادة 78 وبنودها والمادة 79 وبنودها، مع هذا الكشف من خلال احد أمرين هما إما دفع الكشف الدوري عن طريق البنك، ويتم بتوقيع البنك عليه وختمه على هذا التقرير ونسخته، وهذا دليل على قانونية هذا الكشف، أو يتم تقديمه للدائرة فقط، ويتم ختم هذا الكشف من قبل الموظف المختص في الدوائر حيث يتم خصم المبلغ المستوجب دفعه من الرصيد (للإرجاع) المدور من الشهور السابقة، وهاتين الطريقتين لا تحتاجان إلى معززات قانونية، مثل فواتير أو ما إلى ذلك...الخ.

2- كشف دوري صفري: وهذا الكشف يقدم في الدائرة فقط، من خلال الموظف المختص بذلك، ويكون كنتيجة حتمية لعدم ممارسة هذا المكلف لأي نشاط خلال هذا الشهر، أي لا يوجد لديه أي إيراد قد تحقق انظر الملحق رقم (4).

3- كشف دوري للإرجاع: حيث يوضح هذا الكشف نشاطات المشتغل ويقدم للدائرة من خلال الموظف المختص لذلك، حيث يوضح به كافة مدخلاته الشهرية، مع معززاتها القانونية، ويمكن إن يكون هذا الكشف معبأ به فقط ضريبية مدخلات المشتغل سواء المتغيرة أو الثابتة، مثل الأصول ولا يوجد به إيرادات قد تحققت وممكن إن يكون به أيضاً إيرادات تحققت ولكن بحجم اقل من حجم المدخلات، والتي تم إدراجها في الكشف الدوري، علماً إن لون هذا الكشف يكون باللون الزهري انظر النموذج الملحق رقم (5) بينما الكشوفات السابقة فتكون تحمل اللون الأخضر، وهذه الكشوفات جميعها تكون على نسختين، نسخة للدائرة ونسخة للمكلف تبقى لديه بعد ختمها وتوقيع الموظف أو موظف البنك عليها.

4- كشف مكمل: وقد أوضحت المادة 83 من النظام الكشف المكمل انه عبارة عن الكشف الذي يتم فيه إدراج كافة المعطيات والتي كان من الواجب إدراجها في الكشف الدوري المخصص لها من خلال زيادة حجم الإيرادات أو المدخلات لهذا الشهر وهو أيضاً على نسختين، ويقدم أيضاً للدائرة أو عن طريق البنك ويحمل اللون الأخضر أيضاً.

5- الكشف البديل: وهو عبارة عن الكشف الذي يحل محل أي كشف قد قَدَّم سواء عن طريق الدائرة أو عن طريق البنك، حيث يتم به تعديل المدخلات أو المبيعات، ويجب هنا توضيح سبب التعديل مرفقاً به المعززات القانونية، ويجب توقيع موظف مختص عليه أو مدير الدائرة بعد فحص هذه المعززات، ويكون أيضاً على نسختين ويحمل اللون الأبيض، وبعد فحص هذه المعززات وقناعة المسؤول بذلك، يتم ختم هذا الكشف وإبقاء نسخة في الدائرة وإعطاء المكلف النسخة الثانية، ويجب التأكيد على إن أي مدخلات قانونية مضى عليها عند إصدارها 6 شهور فهي غير قانونية، ولا يجب الاعتراف بها أو إدخالها إلا لأسباب خاصة¹.

ب) كيفية تعبئة الكشوفات الدورية.

يتم تعبئة الكشف الدوري وفق النماذج المعدة لهذا الغرض والذي صمم من قبل وزارة المالية والذي يطبق من خلال الدوائر.

1- الخانة الخاصة برقم ملف المشتغل:

حيث يتم تعبئة رقم الملف الضريبي للمشتغل، إذا كان فرداً بحيث إن رقم الهوية هو نفسه رقم الملف وفي حال تعدد المشتغلين بنفس الملف يكون برقم شركة أو شراكة، ورقم الشركة يتم الحصول عليه من مراقب الشركات ويبدأ بالرقم 5 في حين ان رقم الشراكة يتم الحصول عليه من الدائرة ويبدأ بالرقم 8 فيعياً في هذه الخانة رقم الملف، ويجب تعبئة جميع الخلايا في هذه الخانة وعددها 9 بدقة متناهية.

2- الخانة الخاصة بالصفقات التي بنسبة صفر:

والقاعدة هنا إن المشتغل يقوم بدفع الضريبة على صفقاته الخاضعة للضريبة وبنسبة الضريبة المثبتة ولكن هناك بعض الصفقات التي أخضعها القانون للضريبة بنسبة صفر، وهذه الصفقات هي بموجب المادة 31 وبنودها، مثل الزراعة والتصدير والسياحة...الخ.

¹ المديرية العامة للجمارك والمكوس، تعليمات بشأن تنظيم الكشوفات الدورية، لسنة 1995.

3- الخانة الخاصة بالصفقات الملزمة والتي لا تشمل ضريبة قيمة مضافة:

ويعبأ بها جميع الصفقات التي تمت خلال الفترة المالية بدون الضريبة، حيث إن للضريبة خانة أخرى تخصها ويتم هنا تعبئة الإيرادات فقط بدون الضريبة بعد إخراج الضريبة منها.

4- الخانة الخاصة بالضريبة على الصفقات:

يتم تعبئة الضريبة في هذه الخانة والتي تشكل جزء من حقيقة إيرادات المكلف، والتي كان قد حصلها من قبل المكلف، وهي تشكل حالياً 16% اثر التعديل الذي تم من خلال مديرية الجمارك والمكوس في السلطة الفلسطينية.

5- الخانة الخاصة بضريبة المدخلات- المشتريات أجهزة وأثاث:

ويتم في هذه الخانة تسجيل الضريبة التي تم دفعها عند شراء الأصول الثابتة والتي فقط تخص عمله سواء من خلال مشتريات محلية أو مشتريات من إسرائيل أو من خلال الاستيراد.

6- الخانة الخاصة بضريبة المدخلات- مشتريات أخرى:

وتثبت في هذه الخانة ضريبة المدخلات أو المشتريات التي تخص العملية الإنتاجية، وذلك من ضريبة مشتريات تم شراءها للإنتاج أو لغايات العمل، حيث يتم استخراج الضريبة وتثبيتها في المكان المخصص لها أيضاً.

7- الخانة المخصصة لمبلغ الدفع أو الإرجاع:

عند تثبيت المبالغ السابقة يتم طرح ضريبة الصفقات من ضريبة المدخلات كافة، سواء الثابتة أو المتغيرة، ومن ثم يثبت الفرق على الخانة الأخيرة والمخصصة لذلك، علماً إن هذا الخانة يجب توضيحها بشكل دقيق وواضح وكتابة هذه الخلاصة كتابةً قبل تسليمها للموظف¹

¹ وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، دورة أساسيه في تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة سنة 1994.

المبحث الثاني: آلية تطبيق الضريبة المضافة، المستندات الداخلية، سعر ضريبة القيمة المضافة، خصم المدخلات.

المطلب الأول: آلية التطبيق:

تفرض ضريبة القيمة المضافة على كل عملية في أية مرحلة من مراحل الإنتاج والتسليم، ويكون فرض الضريبة بإدخال الخاضع لها من قيمة البضائع والخدمات التي يسلمها أو يقدمها إلى زبائنه.

وعلى هذا الأساس فليس للضريبة أي اثر سلبي على المكلف لأنه يحق للخاضعين لها ان يقوموا بخصم الضريبة التي دفعت من قبلهم على مشترياتهم من اصل الضريبة المفروضة على مبيعاتهم، وذلك ضمن فترة محددة، و يكون من واجب المكلف بالضريبة الامتثال للنظام ولنتيجة هذا الكشف ويقوم بدفع الفرق بين قيمة ضريبة مدخلاته وضريبة صفقاته الشهرية، إذا كانت ضريبة صفقاته اكبر أو استرجاع الفرق، إذا كانت النتيجة بشكل معاكس. فإذا كانت الضريبة على المدخلات اكبر من الضريبة على الصفقات فالنتيجة قابلة للاسترداد النقدي أو قابلة للترصيد في الدائرة. أما إذا كانت الضريبة على المدخلات والمدفوعة اقل من الضريبة على الصفقات فالنتيجة إن يكون الفرق للدفع، أما عن طريق البنك أو خصم هذا المبلغ من اصل مبلغ مستحق للمكلف "رصيد إرجاع" سابق في الدائرة¹.

أما فيما يخص عملية الاستيراد فيتوجب على كل شخص مسجل أو غير مسجل بالضريبة ولدى الدوائر الضريبية، دفع الضريبة على القيمة المضافة إضافة لأي ضرائب أو جمارك أخرى عند استيراد البضائع أو السلع أو الخدمات، و في كل الأحوال استناداً على نص المادة 34 بند 4 وبند (5) وعلى ذلك يحق له خصم ضريبة القيمة المضافة المدفوعة وذلك بعد ان يتم تقديم هذا البيان الذي يسمى البيان الجمركي للدائرة المختصة وللقسم المختص في دائرة الضريبة على القيمة المضافة، ويصبح هذا البيان يعامل معاملة أي مدخلات قانونية يحق للمكلف تسجيلها في

¹ الضريبة على القيمة المضافة - الدليل العام- الجمهورية اللبنانية، 2004.

كشفه الدوري، ومن خلال الترتيبات الجمركية الفلسطينية يتم تحويل قيمة هذه الضريبة من خلال الجانب الإسرائيلي بعد تحديد اتجاه هذه المستوردات، حيث إن معظم هذه المستوردات تتم من خلال تجار إسرائيليين، و لأسباب اقتصادية، وهذا يؤدي إلى تحويل هذه الضريبة إلى خزينة الجانب الإسرائيلي، ومن ثم يتم تحويل هذه المبالغ لخزينة السلطة الفلسطينية¹.

أما بخصوص عمليات الفحص والتدقيق التي تتم من خلال الإدارات الضريبية لملفات المكلفين فتتم من خلال الإطلاع على نسب الربح الخاصة ودفعاتهم الشهرية فيتم متابعتها ومن ثم طلب حسابات هؤلاء المشتغلين للدائرة والحصول على محاضر إفادة منهم بسبب انخفاض النسب الربحية والدفعات ويتم في النهاية فحص الحسابات كاملة وجرد البضاعة وتدقيق الفواتير والإرساليات وبعدها تتم تحديد نسب الربح الصحيحة ويتم استيفاء مبلغ الفرقيات الضريبية المطلوبة من المكلفين ويعطي المكلف قسائم دفع بالمبالغ المطلوبة منه ويتم دفعها في البنوك التجارية، على ان يتم تحويل هذه المبالغ لخزينة السلطة الفلسطينية.

إلا انه يتم فحص الملفات لعدة أسباب عدا عن انخفاض نسبة الربح أو عدم إحضار فواتير مقاصة بالمشتريات الإسرائيلية وكذلك عدم التصريح عنها أو عدم التصريح عن فواتير ضريبية صادرة من المشتغل كمدخلات وذلك عند تقديمها من قبل المشتري للدائرة لخصمها كضريبة مدخلات قانونية وعدم إحضار البيانات الجمركية والتصريح عنها.

وبالتالي فالأسباب عديدة لفحص الملفات وتدقيقها في الدوائر ولا ننسى أيضا زيارات الموظفين للعديد من المكلفين وعملية الضبط التي تتم للبضاعة المهربة عن الحواجز بدون فاتورة ضريبية محلية أو فاتورة مقاصة أو عدم مطابقة هذه الفواتير للكميات والأسعار السائدة في ذلك الوقت، وبالتالي عمليات التدقيق واسعة النطاق وتتم في كافة المراحل والأوقات والأماكن وحسب مقتضيات القانون من خلال مواده الواردة فيه ويوجد بالدوائر الضريبية العديد من الموظفين فاحصي الحسابات الذين لهم الخبرة التامة في مجال تدقيق الملفات ويتم متابعة هؤلاء الموظفين مهنيا وعلميا من خلال الدورات المعطاة لهم لمواكبة العمل التجاري والصناعي والخدماتي.

¹ الجوهري، منى، الترتيبات الجمركية الفلسطينية الإسرائيلية، ماس، 1995، ص10.

ويعرف التدقيق بأنه طريقه منظمة لاستخدام المصادر المتاحة لنا في نشاط التدقيق وضمن إطار عام من المنطق وبناء المعلومات والإلمام بجميع النواحي المهمة وتحديد مواطن الضعف¹.

ومن أهم واجبات فاحصي الحسابات في دوائر الضريبة على القيمة المضافة هو تنفيذ أحكام النظام بصورة علمية ومنطقية، وبالتالي فالتدقيق وفحص الحسابات لأغراض ضريبة القيمة المضافة يهتم بعدة أمور وأهمها التأكد من صحة الصفقات المصرح بها من قبل المكلف وضمن مفهوم وإطار عام هو حسن النية.

ومن الأهداف الرئيسية لعمل فاحصي الحسابات:

أ- التأكد من حقيقة صفقات المكلف.

ب- تشجيع امتثال المكلف بالنظام الضريبي.

ت- تحقيق العدالة الضريبية.

أما مؤهلات مدقق الحسابات في الضريبة المضافة فهي:-

1. درجة علمية في المحاسبة وفحص الحسابات.
2. المعرفة التامة بالنظام على الرسوم والمنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963.
3. معرفة بنظام إدارة ومسك الحسابات.
4. الأمانة.
5. النزكاء.
6. الصبر.
7. الإخلاص للعمل.
8. الخبرة العلمية والعملية¹

¹ جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، معايير التدقيق الحكومية رام الله، 2002، ط1، ص11.

وذكرت المادة 100 فقرة (أ) من النظام بان على المؤسسة المالية دفع سلفيات مالية تحت حساب الضريبة على الأرباح المتوقع تحققها وذلك بنفس المواعيد الملزمة فيها بدفع الضريبة على الدخل وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 وهذه السلفية تكون بنسبة 22٪ من المبالغ المتوقعة للدفع عن الأرباح خلال السنة² وقد بين النظام انه لا يجوز للمؤسسات المالية إصدار فواتير ضريبية مطلقاً ولا يجوز لها خصم ضريبة المدخلات، وذلك اعتماداً على نص المادة الصريح من النظام، لأنها فقط تحاسب على الأرباح والأجور وليس على حجم صفقات المدخلات.

المطلب الثاني: المستندات الداخلية (الفواتير والإرساليات)

تعتبر الفاتورة الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة أهم ركيزة قانونية في النظام وذلك لأن نظام ضريبة القيمة المضافة يركز على المستندات الداخلية في ضمان التوريد الصحيح والدقيق لمبلغ الضريبة المستحق، والفاتورة الضريبية هي أساس المستندات الداخلية، يجب ان تكون واضحة المعالم وشاملة لكافة البيانات المطلوبة وعلى هذا الأساس فقد ألزمت المادة 10 من النظام المكلف بإصدار فاتورة ضريبية عن بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والفاتورة الضريبية هي وثيقة بيع يصدرها البائع للمشتري وبناء على ما تقدم فان الفاتورة الضريبية يجب ان تحتوي على البيانات التالية.

(1) اسم المشتغل المصدر للفاتورة "بائع السلعة أو الخدمة" بشكل واضح والاسم هنا إما أن يكون شخصياً أو أن يكون بدلاً من الاسم الشخصي الاسم التجاري أو اسم الشركة أو اسم الشراكة.

(2) عبارة مشتغل مرخص بحيث تكون هذه الكلمة أيضاً بشكل واضح مضافاً إليها وبجانباها رقم التسجيل الذي سبق وذكرناه سواء أكان فردياً، شراكة أم شركة.

(3) كلمة فاتورة ضريبية.

¹ وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، دوره في تدقيق وفحص البيانات الضريبية سنة 1995.

² نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

- 4) كلمة أصلية وهذه مطبوعة على النسخة الأولى من الفاتورة.
- 5) مكان للتاريخ بحيث يكتب تاريخ تحرير الفاتورة.
- 6) رقم شهادة الإرسالية وتاريخها باستثناء الحالات التي من الممكن عدم كتابة إرسالية لها أو تحرير إرسالية منها.
- 7) اسم الزبون وعنوانه بشكل واضح.
- 8) وصف للبضاعة في نموذج البيان المعدّ بالفاتورة لذلك.
- 9) الكمية وبشكل واضح.
- 10) ثمن الوحدة الواحدة من الكمية بدون الضريبة.
- 11) مبلغ فاتورة الضريبة الكلي.
- 12) مبلغ الضريبة المضافة ومقدارها.
- 13) مبلغ الفاتورة بعد احتساب الضريبة وجمعها على المبلغ الخاص بالفاتورة.
- 14) توقيع مصدر الفاتورة.

وقد الزم النظام ومن أجل اتخاذ قرار الربط وفرض الضريبة على أساس واضح بإلزام المشتغل بإصدار فاتورة صفقة عن كل صفقة أو جزء من الصفقة، حتى ولو كانت معفاة من رسوم القيمة المضافة، وقد حدد وفي المادة 49 فقرة (أ) موعد إصدار الفاتورة خلال 14 يوماً من ميعاد التكليف بالبيع وهو عبارة عن ميعاد البيع أو تقديم الخدمة، ويجوز كذلك إصدار فاتورة ضريبية محل فاتورة الصفقة وذلك بناءً على طلب المشتري¹.

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

أما فاتورة الصفقة فقد حدد النظام الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية وبشأن تنظيم الدفاتر لمحاسبة في نص المادة (9) منه، حيث نصت على إلزام المكلف بالضريبة المضافة على إصدار فاتورة صفقة فور إتمام عملية البيع وتشتمل أيضاً على اسم المكلف ورقم تسجيله لدى الدائرة والتاريخ، واسم الزبون (المشتري) ووصف البضاعة....الخ، وذلك إلى حد تقارب بين فاتورة الضريبة والصفقة إلا إن الاستثناءات الوحيدة للفروقات التي بين فاتورة الضريبة وفاتورة الصفقة هي كلمة فاتورة ضريبية، والتي تعتبر مستند رسمي، وكذلك قيمة الضريبة، والمبلغ مع الضريبة بل فقط في نهاية فاتورة الصفقة تشتمل على قيمة الفاتورة، وكذلك قيمة المضافة ولا يجوز خصم هذه الفاتورة كمدخلات.

أما شهادة الإرسال فهي عبارة عن مستند داخلي يحرر عند إرسال بضاعة من محل العمل لبضائع تعتبر مخزوناً في محل عمل المكلف بما في ذلك نقل البضائع التي لم يتم بيعها بعد، وذلك سواء في مركبة المكلف أو بمركبة شخص آخر، كما نصت عليه المادة 8 من النظام بشأن تنظيم الدفاتر المحاسبية، ويجب إن تشتمل الإرسالية على كافة البيانات المطلوبة من اسم المشتغل، ورقم تسجيله في الدائرة، وتاريخ الإرسال، و اسم الزبون وعنوانه ووصف البضاعة.

ويجب إصدار الفاتورة الضريبة خلال أربعة عشر يوماً من تحرير الإرسالية، أما بالنسبة للخدمات فيجب إصدار الفاتورة الضريبة خلال سبعة أيام، وذلك عند تسليم الخدمة عند عدم الاستطاعة على فصلها أما عند الاستطاعة على فصلها فيسري التكاليف خلال سبعة أيام على كل جزء منها فقط.

وللتوضيح أيضاً فالإرسالية تحتوي بمجموع عناصرها وأساسها على ما تحتويه الفاتورة الضريبة أيضاً و باستثناء وحيد هو ذكر الضريبة على القيمة المضافة فقط، وذلك على أساس ان يتم تحرير فاتورة ضريبة بالإرسالية، و كما أسلفنا سابقاً إلا انه يوجد أيضاً نوعين من الإرساليات منها الخارجية كالوارد ذكرها سابقاً وهي البضاعة المباعة و يصدر بها فاتورة ضريبة خلال 14 يوماً من تاريخ الإرسالية و الإرسالية الداخلية فهي المستند الداخلي لنقل

البضاعة بين الفروع في الضفة الغربية وقطاع غزة أو بين المركز الرئيسي والفروع أيضاً وليست بضاعة مباعة¹.

المطلب الثالث: سعر ضريبة القيمة المضافة

تفرض الضريبة بنسبتها المعروفة والمصادق عليها في 2005/9/27، بنسبة 16% من قيمة الصفقة، وتفرض الضريبة على القيمة المضافة على بيع البضائع وتقديم الخدمات الخاضعة للضريبة، وتفرض على أي صفقة تتم في الضفة الغربية وقطاع غزة، ضريبة قيمة مضافة بنسبة 16% من قيمة الصفقة².

وتفرض كذلك ضريبة قيمة مضافة على نشاط مؤسسة مالية في الوطن وتفرض الضريبة على نشاط هذه المؤسسة على الأجر والأرباح بنفس النسبة من الأجر والأرباح، أما الخسارة التي كانت للمؤسسة المالية في سنة مالية يمكن تقاصها مقابل الأجر التي دفعت لنفس السنة المالية.

وتفرض ضريبة على الفرق بين سعري الشراء والبيع كما نصت المادة (5) من النظام على بيع الأثاث والأدوات المنزلية المستعملة، بواسطة مكلف يعمل بهذا النشاط فقط، أو بيع مسكوكات أو ميداليات تم شراؤها من شخص غير مسجل في الضريبة، وكذلك بيع المركبات الخاصة والمستعملة، بواسطة مشغل يتعاطى شراء مركبات مستعملة وبيعها عدا ما يستطيع المشغل إن يخصمه نتيجة استيراده أو حصوله على مستندات "فواتير ضريبة عند الشراء".

وفي حال زيادة الضريبة على صفقات معينة يتم تحصيل الفرق في الضريبة من المشتري حيث أجاز النظام وفي نص المادة (6) منه، أن البائع يطلب فرق الضريبة من أجل أدائها في موعدها وفي مبلغها الحقيقي والصحيح، إلا إذا كان هناك أي اتفاق بعكس ذلك*.

¹ وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس دورة في نظام ضريبة القيمة المضافة، سنة 1994.

² إعلان جريدة القدس في عددها الصادر بتاريخ 6-9-2005.

* تنص المادة 5 من النظام على ان الضريبة المفروضة على بيع أثاث وأدوات منزلية مستعملة بواسطة مشغل يتعامل بهذه المبيعات فقط ويشترط ان يكون لديه سجل دفترى خاص وكذلك مبيع مسكوكة أو ميدالية إذا تم شراؤها من

وفي صفقات معينة مثل تقديم خدمة وبيع بضاعة يكون هنا جميعها هي ثمن الصفقة الخاضعة للضريبة، وكذلك نصت المادة (10) من النظام على حكم تبرعات ومساعدات وما أشبه بأنها أيضا تكون في حكم الصفقة ويجب تحرير فاتورة ضريبية بها.

المطلب الرابع: خصم المدخلات الضريبية:

خصم الضريبة يعني ان يقوم الشخص المسجل باحتساب الضريبة المضافة التي قام بدفعها على مشترياته ومستورداته من السلع والخدمات، التي تدخل في مبيعاته سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ثم يقوم بخصم هذه الضريبة من الضريبة المستحقة على مبيعاته فينتج من آلية الخصم هذه فرق سالب او موجب وخصم الضريبة بهذه الصورة هو ركيزة أساسية من ركائز نظام ضريبة القيمة المضافة لأنه هو الذي يؤدي إلى ان يكون استحقاق الضريبة على الجزء الذي لم تدفع عنه ضريبة (قيمة مضافة).

وقد نصت المادة 33 فقره (أ) على انه يتم خصم ضريبة المدخلات والتي تم دفعها سابقاً على إنتاج السلعة المباعة، وبينت المادة 34 وبنودها ما هي المدخلات الوارد خصمها من الصفقات لتحديد قيمة الضريبة المضافة واجبة الدفع وهي على النحو التالي حسب نص المادة.

- ضريبة القيمة المضافة الواردة في فاتورة ضريبية صدرت باسم المشتغل
- ضريبة القيمة المضافة الواردة للمكلف في فاتورة ضريبية والتي بغير اسمه وذلك إذا اثبت بما يقنع المسؤول أنها تخصه وتشكل مدخلات تأسيسية لنشاط المشتغل.
- فاتورة المقاصة الواردة من الجانب الإسرائيلي ولكن يشترط تسجيل هذه الفاتورة قبل القيام بخصمها.
- بيان جمركي وارد من الجانب الإسرائيلي بخصوص بضاعة تخص المكلف من خلال قيام المكلف بشراء بضاعة من الخارج وبالتالي فأى مدخلات بموجب فواتير ضريبية تم

شخص غير مكلف بالضريبة المضافة مشروطة بدفع القيمة بشيك من المشتري خصص لهذا الغرض وأيضا ان يكون لديه سجل دفترى لهذا الغرض وكذلك بيع المركبات المستعملة ايضا.

الحصول عليها لغرض وغايات إنتاج السلعة وبيعها، يحق للمكلف خصمها من الضريبة التي قام بتحصيلها عند بيع السلع أو تقديم الخدمات.

وقد حدد النظام في الفقرة (ب) من نفس المادة إن مدة هذه المدخلات وصلاحياتها القانونية لخصمها كمدخلات ضريبية هي ستة شهور من تاريخ إصدارها¹، وإذا كانت هذه المدخلات كضريبة بلغت حداً أعلى من ضريبة الصفقات يترصده الفرق للمكلف لدى الدائرة ويصبح رصيماً له لا عليه وفي هذه الحالة يجب المطالبة بها نقداً، فكما نصت المادة 35 فقرة (أ) يحق للمكلف الإرجاع النقدي خلال 30 يوماً من تاريخ تقديم الكشف الدوري للدائرة، وذلك على حساب خاص في البنك للمشتغل حيث تطلب شهادة مرفقة مع طلب الإعادة أو طلب الإرجاع النقدي من البنك برقم الحساب، وكذلك ترفق كافة البيانات والفواتير والمستندات الضرورية اللازمة لفحص وتدقيق الملف تدقيقاً شاملاً وصحيحاً، وبعد اتمام الموافقة على الإرجاع ورفع الملف للمديرية العامة للجمارك والضريبة المضافة من أجل إرجاع المبلغ نقداً، وفي حال طلب معلومات إضافية من أجل إجراء عملية التدقيق يتم تمديد المدة إلى 90 يوماً من تاريخ تقديم الكشف الدوري. وبعد انتهاء عملية الفحص يتم إرجاع المبلغ المتجمع للمكلف لدى الدائرة ويشترط عدم تجاوز مدة 180 يوماً لإنهاء فحص الملف وذلك من يوم استلام الكشف الدوري والذي أظهرت نتيجته زيادة ضريبة المدخلات عن ضريبة المبيعات².

وفي حال تبين وأثناء الفحص عدم مطابقة دفاتر المكلف لحقيقة وضع المكلف أو لوضعه الضريبي "انحراف جوهري في دفاتر المشتغل" يتم استيفاء فروقات ضريبية من المكلف من خلال خصم جزء من الرصيد مع إرجاع المبلغ المتبقي أو جميع الرصيد والمرصد للإرجاع ومن الممكن أيضاً تجاوز هذا المبلغ ضمن أسس وقواعد قانونية وبالتالي خصم الرصيد وطلب مبلغ نقدي وذلك لوجود عملية انحراف جوهري أو غش ضريبي أو تحايل قانوني على الإدارة

¹ الخصميات الواردة في البنود السابقة تتم خلال ستة شهور من تاريخ إصدار الفاتورة أو البيان الجمركي وهذا حسب نص المادة 33.

² تنص المادة "35" من النظام انه في حالة ما إذا كانت ضريبة المدخلات تزيد عن ضريبة المبيعات يتم إرجاع الفرق خلال 30 يوماً من تقديم الكشف وفي حال الفحص أو التدقيق خلال 90 يوماً وبشرط عدم تجاوز مدة 180 يوماً من تقديم الكشف وسيحق للمسؤول عدم إرجاع الفرق لمن لا يدير حسابات رسمية حسب القانون.

الضريبية، وقد أجاز القانون عدم إعادة أي رصيد لمن لا يدير دفاتر قانونية أو بشكل يتناقض مع النظام والأنظمة المنبثقة عنه.

وقد أجاز القانون أيضاً احتساب ضريبة مدخلات قانونية حصل عليها المكلف قبل تسجيله وذلك بشرط قناعة المسؤول أنها تمت في مراحل التأسيس¹.

هذا جميعه للمشتغل المرخص، أما المشتغل الصغير وحسب نص المادة 39 وبنودها فلا يمكن له استرداد ضريبة المدخلات نقداً إلا في حالة واحدة وهي تصفية محل عمله فقط ففي هذه الحالة أجاز النظام هذا الإجراء بينما في حالة استمرار النشاط يتم فقط ترصيد المبلغ الزائد عن ضريبة المبيعات والخصم منه شهرياً وقد أجاز النظام لغايات الإرجاع النقدي عند حد معين، حيث أنها عند هذا الحد يتم الإرجاع فقط أما دونه فلا يتم وإنما يتم الترصيد فقط والخصم مباشرة منه، وفي آخر تعميمات من دائرة التدقيق في رام الله حدد المبلغ على انه 4000 دولار، أي إن ما دون هذا المبلغ لا يتم الإرجاع النقدي بالمطلق بينما يتم الخصم من هذا الرصيد، ومما لا شك فيه إن المكلفون يستفيدون من عمليات ترصيد الضريبة التي تتم في الدوائر الضريبية من أجل الحصول على هذه الضريبة نقداً.

وقد درجت العادة في الدوائر الضريبية على ترصيد كشوفات الإرجاع لأكثر من دورة واحدة من أجل المطالبة بالمبلغ نقداً

ويجب التأكيد على إن غالبية المستفيدين من عمليات الإرجاع النقدي أو ترصيد أرصدة إرجاعات لدى الدوائر هم المكلفون، الذين يمارسون مهنة التصدير، لان التصدير وكما ذكر سابقاً وفي نص المادة 31 بند (1) فقره (أ) أجازت أن يكون التصدير بنسبة صفر، وذلك من أجل تشجيع عمليات الإنتاج وجلب العملة الصعبة إضافة للمهن الأخرى مثل الزراعة وغيرها....الخ، وهذا مطبق بكل دول العالم التي تطبق نظام ضريبة القيمة المضافة

2 ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على مشتريات تمت قبل التسجيل يتم الموافقة على إرجاعها ولكن يشترط إثبات ذلك

لغرض إقناع المسئول

وكذلك المشاريع المدعومة من قبل الدول المانحة، حيث تقوم هذه الدول بدعم هذه المشاريع التتموية من خلال أولاً خلق فرص عمل للمكلفين، وثانياً دفع الضريبة على هذه المدخلات مثل مواد البناء، واللوازم الطبية وغيرها¹.

أما عن آلية ترصيد الرصيد المتجمع لدى الإدارة الضريبية وإرجاع المبالغ نقداً، فيتم من خلال تعبئة الكشف الدوري الذي تم ذكره سابقاً، وإرفاق كافة الفواتير والخاصة بالمدخلات به وتقديمها بعد ختم الكشف من مدقق قانوني أو من الإدارة المختصة في العمل، حيث يتم فحص هذه الفواتير أولاً والتأكد من صلاحيتها وقانونيتها لمدة 6 شهور من تاريخ إصدارها وبعدها يتم فحص هذه الفواتير من حيث شموليتها على كافة البيانات المطلوبة والواجبة في هيكل الفاتورة الضريبية مثل الاسم، والتاريخ، وكلمة فاتورة ضريبية، والمبلغ والوصف.... الخ، وبعدها يتم فحص ملف مورد هذه الخدمة وذلك من خلال عمل تدقيق متقاطع بين الملفين من أجل التأكيد على حقيقة هذه الفواتير وقانونيتها ولا يوجد بها أي تزوير، وبعدها يتم ختم هذا الكشف في الدائرة ويعطى المكلف النسخة الثانية فقط بينما تحصل الإدارة الضريبية على النسخة الأولى، وكذلك كشف بالمرفقات من فواتير المدخلات وذلك استكمالاً لإجراءات الفحص في الدائرة، وبعدها يتم إدخال هذا الكشف للكمبيوتر لترصيد مبلغ الإرجاع والأصل أن تبدأ فوراً عملية التدقيق للكشف عن حقيقة وضع المكلف وتصريحه عن كافة إيراداته وفحص سجله لدى الإدارة الضريبية، ومن ثم فحص نسبة ربحه لدى الإدارة الضريبية ومقارنتها مع غيره من الأشخاص ممن لهم نفس الفرع الاقتصادي ونفس النشاط و في حال المطالبة بهذا الرصيد يتم الحصول على محضر إفادة من المشتغل بحقيقة وضعه، وعن أسباب تراكم هذا الرصيد وعن فواتير مدخلاته من أين حصل عليها، ويتم كذلك التأكيد من تصريحه عن فواتير المقاصة I المحصلة من الجانب الإسرائيلي، وكذلك بياناته الجمركية وهل تم التصريح عن مبيعاته من هذه الفواتير والبيانات وهل تم ختم هذه البيانات والتصريح عنها في الدائرة.

¹ تميمات، ومناشير السلطة الفلسطينية، وزارة المالية، لسنة 1999.

وفي حال اقتناع موظف التدقيق بذلك يتم رفع الملف للمدير وكتابة توصياته، وفي حال اقتناع المدير بذلك يتم رفع الملف للإدارة العامة للتدقيق لفحص الملف أيضاً والتأكد من حقيقة وضعه ومعادلات إنتاجه، وكذلك مصروفاته، وبالتالي وفي حال الموافقة يتم صرف هذا المبلغ من خلال المدير العام ووزير المالية مباشرة على حساب المشتغل بالبنك، حيث ينزل الرصيد من الرصيد المدور ويتم تصفيره في الإدارة العامة- رام الله¹.

أما الصفقات بنسبة صفر فهي الإيرادات المتحققة للمكلف والخاضعة للضريبة ولكن بنسبة صفر أي أنها ليست معفاة من الضرائب وعلى هذا الأساس فمن الواضح أن المكلف يجب عليه التصريح عن هذه الإيرادات المحققة بالمقابل أجاز النظام للمكلف بالضريبة ترصيد ضريبة المدخلات الخاصة بهذه الصفقات ومن أهم العمليات الخاضعة للضريبة ولكن بنسبة صفر هي عمليات التصدير والزراعة.

ويعرف التصدير بأنة هو إرسال أو نقل البضائع أو الأموال والخدمات للخارج من اجل استثمار هذه الأموال وذلك بشرط استعمال هذه البضائع المصدرة خارج الوطن²

وقد ذكرت المادة 31 في بنودها موضوع الصفقات الصفرية وباستفاضة تامة وذلك مثل تصدير البضائع كافة أو تصدير الخدمات وكذلك إخضاع خدمات السياحة للضريبة ولكن أن يتم دفع ثمن الخدمة بالعملة الأجنبية بنسبة صفر والمشاريع المدعومة حالياً من الدول المانحة والخضروات والفواكه.

- المطلب الخامس: فاتورة المقاصة "الموحدة" والبيانات الجمركية.

بما أن القيمة المضافة هي القيمة التي يضيفها المكلف بالضريبة على السلعة أو الخدمة التي يقدمها وبناء على نصوص النظام في فرض ضريبة على القيمة المضافة، تفرض هذه الضريبة اما على الصفقات وذلك للمكلف الطبيعي أو يتم فرضها على الرواتب والأجور بالنسبة

¹ تعليمات إدارية، دائرة جمارك ومكوس، نابلس، 1995.

² وزارة المالية اللبنانية الضريبة على القيمة المضافة، الدليل العام، 2002.

للمؤسسات المالية وهذه الصفقات لا يتم إثباتها الا من خلال نظام مستندي دقيق وبناء على ما تقدم ولتحقيق النظام يجب ان يلتزم المكلف بمستندات داخلية يسجل بها عمليات التبادل التجاري وتعتبر الفاتورة الضريبية هي أساس هذه المستندات وقد تقدمنا بشرح عن الفواتير وهيكل عملها وكيفية تنظيمها هذا عن الفاتورة المحلية في حين أن فاتورة المقاصة والتي هي بالأصل فاتورة ضريبية، قد تم استحداثها نتيجة للتداخل والتشابك بين مناطق السلطة الفلسطينية وإسرائيل وسهولة التنقل ونقل البضائع دون الحاجة إلى عبور حدود جعلت من الصعب حصر المشتريات والمبيعات بين هذه المناطق على اثر ذلك تم توقيع الاتفاقية الاقتصادية والموقعة في باريس بين منظمة التحرير الفلسطيني وإسرائيل وذلك بتاريخ 1994/4/29 وقد ركزت المادة السادسة في الاتفاقية على الضرائب غير المباشرة وذكرت في البند (ب) منه على انه سوف يتم تطبيق الإجراءات التالية لتسوية إيرادات ضريبة القيمة المضافة المستحقة من المعاملات المالية بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي من قبل الشركات المسجلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة وهذه الإجراءات هي على النحو التالي:

1. سيتم استخدام فواتير خاصة أعدت خصيصا لهذا الغرض وتسمى فواتير المقاصة "الموحدة"

2. تكون هذه الفواتير مكتوبة إما بالعبرية أو بالعربية أو بالإنجليزية وسوف يتم تعبئتها بأي من هذه اللغات الثلاثة شريطة أن تكون الأرقام باللغة العربية بحيث أن التعاملات بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي تتم وبشكل واضح ففاتورة المقاصة الصادرة من الجانب الفلسطيني عن مبيعات احد المكلفين الفلسطيني لأحد المكلفين الإسرائيلية ويجب أن تكون معلمة بالحرف p من Palestine وعليها شعار السلطة الفلسطينية والفاتورة الصادرة من الجانب الإسرائيلي للجانب الفلسطيني تكون معلمة بالحرف I من Israel وتكون كلتا الفاتورتين معلمة بشكل واضح بنسخها الخمسة على اسم البائع أو مورد الخدمة وكذلك اسم المشتري أو متلقي الخدمة.

3. تكون مدة هذه الفواتير بالنسبة للجانبين لخصمها كمدخلات هي 6 شهور تبدأ من تاريخ الإصدار وهذا حسب ما نصت عليه المادة رقم 34 بند (ب) من النظام وهذا يقودنا إلى أنها تعتبر فواتير ضريبية ولكن بخاصية ودرجة خطورة كبيرة وعالية جدا ويتم لقاءً شهريا بين

ممثلي الطرفين من اجل تقديم كل طرف قائمة بالفواتير المقدمة وذلك لاقتطاع ضريبة القيمة المضافة وتسويتها و تشمل هذه القائمة على التفاصيل المطلوبة فيما يخص كل فاتورة من رقم الشركة المصدرة لها ورقم الشركة المستلمة لها ورقم الفاتورة حيث تطبع الفواتير كاملة في إسرائيل سواء الإسرائيلية أو الفلسطينية وكذلك تاريخ إصدار الفاتورة ومبلغ الفاتورة.

4. يتم تسوية مطالبات الجانبين خلال ستة أيام من تاريخ الاجتماع وذلك بدفع الطرف الأول لطرف الآخر مبلغ الضريبة المتراكم والذي كان نتيجة لهذا التقاص، حيث يذهب هذا المبلغ لخزينة الحكومة في الجانبين وعلى هذا الأساس يتم الاتفاق بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي وعلى ذلك فلا تعتبر هذه الفاتورة فاتورة قانونية إلا إذا تضمنت كافة البيانات المطلوبة منها وكذلك أن يكون متلقي هذه الفاتورة المشتري مشتغلا مرخصا وذلك من اجل خصمها كمدخلات إضافة إلى استرداد الجانب الفلسطيني لضريبتها. حيث أن مشترياتنا كفلسطينيين من المناطق الاسرائيلية تفوق مشتريات الجانب الإسرائيلي من مناطقنا مما أدى إلى ضياع مبالغ طائلة استطاع الجانب الإسرائيلي أن يسلبها اعتمادا على هذا الشرط حيث أنها لا تخصم إلا لدى المشتغلين وليس لدى الأفراد العاديين¹.

وبالعودة إلى هذه الفواتير نرى أن حجم التبادل بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي كبير جدا حيث أن حجم الواردات من إسرائيل تشكل نسبة عالية جدا من حجم النشاط التجاري وذلك على الرغم من تشجيع التصدير إلا انه لا يزال نسبة كبيرة من حجم التبادل التجاري الفلسطيني تتم من خلال إسرائيل ويجب التأكيد على أن حجم التبادل التجاري كبير وكذلك حجم التهرب الضريبي الفلسطيني أيضا كبير جدا من خلال التهرب من تحصيل هذه الفواتير من الجانب الإسرائيلي وذلك بإخفاء مشترياته الحقيقية عن الإدارة الضريبية ومعظم القضايا الضريبية الموجودة حاليا هي قضايا تلاعب بفواتير المقاصة أو تهرب من تحصيل فواتير المقاصة ومن أنواع هذه التلاعب ما يلي:

1. تزييف أرقام الفاتورة.

¹ محاضرة في فاتورة المقاصة، جامعة بيرزيت، لسنة 2000.

2. طباعة الفواتير في مطابع خاصة.

3. بيع الفواتير بنسبة مئوية ربحية معينة دون وجود صفقة حقيقية.

والنوع الأخير والأكثر شيوعاً هي فواتير المقاصة p والتي تم بيعها للإسرائيليين دون تحقق صفقة حقيقية وذلك اعتماداً على نسبة ربح معينة تتراوح بين (3%-5%) مع التفريط بـ 16% الموجودة بالفاتورة أصلاً. في المقابل يقوم التاجر الإسرائيلي بدفع المبلغ المتفق عليه للتاجر الفلسطيني ويخفض بالمقابل من نسبة ربحه وذلك لأنه حصل على فاتورة مدخلات قانونية أما التاجر الفلسطيني الذي أقدم على هذا النوع من التهرب الضريبي فلقد قام بالحصول فقط على النسبة المتفق عليها وفي المقابل قام الجانب الفلسطيني بدفع مبلغ 16% وهي الضريبة لهذه الفاتورة كاملة وهذا أيضاً يؤدي إلى تضخم حجم التبادل التجاري بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي لأنها صفقة وهمية وغير حقيقية.

وعلى هذا الأساس فلقد بلغت خسائر السلطة الفلسطينية للأعوام التالية من خلال فواتير المقاصة المزورة:

عام 1995 21 مليون شيكل تقريباً.

عام 1996 18 مليون شيكل تقريباً.

عام 1997 11 مليون شيكل تقريباً.

نلاحظ من خلال الأرقام المعطاة حجم الانخفاض في حجم التزوير لهذه الفواتير من خلال الإجراءات الدقيقة والأمنية التي اتبعتها السلطة الفلسطينية وتم تعميمها على الدوائر الضريبية وكذلك التدريب الجيد للموظفين على تدقيق وفحص هذه الفواتير بشكل دقيق وكذلك ما تم تفعيله حالياً من خلال دوائر الأمن الجمركي في المحافظات من خلال التفتيش على البضاعة الإسرائيلية والرقابة والمتابعة الدقيقة وفرض أقصى العقوبات على الأشخاص المتهربين من أداء

الضريبة وإحضار البضائع الإسرائيلية بدون فاتورة المقاصة¹. وفي النهاية حقق نظام المقاصة الهدف المقصود، حيث إن الإدارة الضريبية لا تعترف بأية مشتريات ذات منشأ أو مصدر إسرائيلي لا توجد بها فاتورة مقاصة وكذلك الجانب الإسرائيلي ومن أجل عملية ضبط المشتريات من إسرائيل ومكافحة التهرب الضريبي تم إنشاء قوة شرطة خاصة لمتابعة الضرائب غير المباشرة تحت اسم الضابطة الجمركية، حيث تقوم هذه القوة وبالتعاون مع إدارة الضرائب غير المباشرة بالعمل سوياً على مكافحة التهرب الضريبي ويتمثل عمل هذه الوحدة على ضبط عمليات التهريب ومصادرة البضائع والتي لا تحتوي فاتورة مقاصة وفرض الغرامات وكذلك تم إنشاء جهاز خاص بإدارة ضريبة القيمة المضافة تحت اسم وحدة الأمن الجمركي في سنة 2004 إلا أنه تنقصة العديد من الإجراءات والتدريب للكوادر المختصة على أساليب الضبط للبطاعة التي لا تحمل الوثائق الرسمية والمستندات القانونية وعمليات المصادرة وضبط المخالفات واستيفاء الغرامات اللازمة.

هذا وقد جاء قانون الدخل الفلسطيني مشجعاً عند منحه العديد من التزييلات والإعفاءات للمكلفين وكذلك ما تم من تخفيض نسبة الضريبة المضافة من 17% إلى 16%. وذلك من أجل تشجيع المواطنين على عدم التهرب من أدائها لأن العديد من المواطنين كانوا يشكون من كبر حجم الضرائب المتركمة عليهم في حال التصريح عن كافة إيراداتهم ومدخلاتهم والغالب أن مبلغ الإيرادات الضريبية من ضريبة فاتورة المقاصة هو مبلغ كبير حيث يصل إلى حوالي 40 مليون شيكل شهرياً تقريباً.

وبقي أن نذكر أن فواتير المقاصة التي يتم التعامل بها يوجد لها قسم مختص بالدوائر الضريبية وموظفين متخصصين لاستلام فواتير المقاصة الواردة وتسليم فواتير المقاصة الصادرة وكذلك قسم لتدقيق هذه الفواتير والتحقق من حقيقتها وطلب العديد من البيانات قبل تسليمها مثل تعبئتها بالدائرة أو دفع ضريبتها للشخص غير الملتزم وكذلك عدم إعطاء فواتير للأشخاص غير الملتزمين ضريبياً وكذلك يوجد قوائم شهرية تصدر للدوائر بأسماء مشتغلين إسرائيليين مزورين

¹ عيد، باسم، مجلة الرقيب، ع8 "غزة"، لسنة 2000.

وتعتبر فواتيرهم المقاصة غير قانونية وبذلك يتم التعميم على الإدارات الضريبية وكذلك يوجد العديد من الانحرافات التي تركز عليها الإدارة الضريبية من أجل تخفيض حجم فواتير المقاصة الصادرة من الضفة الغربية وقطاع غزة لإسرائيل وعلى نقيض ذلك تقوم بتشجيع المكلفين الذين يحضرون فواتير المقاصة.

ويتم تسجيل هذه الفواتير على نموذج خاص يتم إدخال المبلغ ورقم الفاتورة وكافة تفاصيلها من خلال هذا النموذج من خلال الحاسوب حيث يتم مطالبة الجانب الإسرائيلي بهذه المبالغ وهذه الفواتير الصادرة للجانب الإسرائيلي تسلم من الدائرة شخصياً ولا يمكن طباعتها بالمطلق¹.

أما الهدف من فواتير المقاصة فيتمثل في عدم الاعتراف بالبضائع المنقولة بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي إلا من خلال هذه الفاتورة وذلك بهدف تنظيم العلاقة الاقتصادية وضبط حركة البضائع والسلع والخدمات سواء القادمة للداخل أو الخارجة لإسرائيل وذلك من أجل الوقوف على حقيقة حجم التبادل بين الجانبين وصولاً للهدف المالي الذي يكون على أساس استيفاء المبالغ المستحقة والنتيجة من عملية النقص لهذه الفواتير بين المبالغ الواردة وبين المبالغ الصادرة.

أما البيانات الجمركية فكما يعرف الجميع بأنه ومنذ الاحتلال الإسرائيلي للضفة الغربية وقطاع غزة في سنة 1967 وقيام إسرائيل بالعمل على أحكام سيطرتها على المعابر والحدود وبالتالي استهداف اقتصاديات الشعب الفلسطيني من أجل دعم منتجاتها وتسويقها واغراق الأسواق الفلسطينية بالبضائع الإسرائيلية من خلال سيطرتها على الموانئ الفلسطينية وعلى المعابر والجسور ومع توقيع اتفاق باريس الاقتصادي بتاريخ 1994/4/29 ومن خلال ما جاء في المادة الثالثة عن سياسة الاستيراد التي سنتم بين فلسطين والدول الأخرى بحيث يتم جباية الضرائب على هذه المستوردات من قبل الجانب الإسرائيلي وبالتالي تحويلها للسلطة الفلسطينية الأمر الذي أدى إلى ضياع المبالغ الطائلة على خزانة الدولة² وبالتالي عدم وجود موانئ أو مطارات أو

¹ وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، تعليمات للمكاتب، 1995.

² عبد الرازق عمر، سليمان، هاني، إبعاد الاتفاق الاقتصادي الفلسطيني والإسرائيلي، مركز الدراسات الشرق الأوسط عام 1994.

مستودعات للتخزين وعدم وجود نقاط جمارك على الحدود وإشراف إدارة جمارك فعالة على الحدود. هذا جميعه أدى وبشكل فعال إلى وجود الوسيط الإسرائيلي المنفرد بالتحصيل للبضاعة وتوريدها وكذلك فرض الضرائب الغير مباشرة عليها والجمارك بما يراه مناسباً وتحت حريته التامة¹.

فالأصل أن الجانب الإسرائيلي يصدر البيان الجمركي للمشتغل الفلسطيني الذي بدوره يقوم بتقديمه للإدارة الضريبية التي تعمل على ختمه كمدخلات قانونية وبالتالي يتم التعامل مع البيان الجمركي كأية فاتورة مدخلات تخصم ضريبته من ضريبة المبيعات. وعلى هذا الأساس يقوم الجانب الإسرائيلي شهرياً بتحويل هذه المبالغ التي هي في الأصل (ضريبة إضافية وجمارك إضافة إلى ضريبة شراء) إلى خزينة السلطة الفلسطينية ومن أجل العمل على فحص هذه البيانات وتدقيقها من قبل الإدارة تعكف الدوائر الضريبية كل في منطقتها على دراسة هذه البيانات للإطلاع على مبالغها وأسعار الوحدات المستوردة ومن أجل تحديد المبالغ الضريبية الصحيحة التي كان من المفروض دفعها من المكلف وأسعار البيع للوحدات المستوردة.

وتشكل الإيرادات الجمركية جزء كبير من إيرادات السلطة الفلسطينية وعلى ذلك فقد نصت المادة 34 بند (4) و (5) على أن ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على البيان الجمركي تعتبر ضريبة مدخلات يجب أن تخصم ويتم تنزيلها من مدخلات المشتغل الذي وردت على أسمة ولكن البند (5) من المادة نفسها حدد أنها يجب أن تكون على اسم المشتغل ولغايات عملة وقد بلغت إيرادات السلطة الفلسطينية من الجمارك في سنة 2004 مبلغ وقدره 221.9 مليون دولار أمريكي وقد شكلت الإيرادات الجمركية ما نسبته 30% من الإيرادات الضريبية في المتوسط.

وكذلك يجب التأكيد أن إيرادات البيانات الجمركية تحول لخزينة السلطة الفلسطينية حتى ولو كانت هذه البيانات قد تم استيرادها وبشكل شخصي أي بدون أن يكون المواطن قد قام بالتسجيل بالدوائر الضريبية وهذا عكس فاتورة المقاصة والتي لا يتم تحويل ضريبتها للسلطة إلا بعد التسجيل في دوائر ضريبة القيمة المضافة مما يعني ضياع الكثير من الإيرادات لمواطنين

¹ الجعفري، محمود وآخرون: واقع ومستقبل العلاقات الاقتصادية الفلسطينية الإسرائيلية، مارس 2002.

عاديين يقومون بشراء حاجات شخصية وللاستعمال الشخصي، أما بخصوص البيانات الجمركية والتي تم استيراد البضائع قبل التسجيل بالدوائر الضريبية المعنية فهي أيضا قابلة للخصم بشرط الإثبات بما يقنع المسؤول أن هذه المدخلات قد تمت في مراحل إقامة محل العمل واستخدمت في أقامته وهذا بنص المادة 37 من نظام الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963.

وكذلك حتى ولو لم تصدر باسم المشتغل بل مجرد فنانة المسؤول بخصوصيتها لهذا المشتغل ولمحل عملة لان في الأصل المكلف أو المواطن قد قام بدفع الضريبة على هذا البيانات أو على قيمة البضاعة الموردة للدائرة الضريبية¹.

وقد نصت المادة الثالثة من البروتوكول الاقتصادي على شرح وتوضيح العلاقات الضريبية وسياسة التجارة الخارجية (الاستيراد) وكذلك بينت هذه الفقرة هيمنة الجانب الإسرائيلي على تحديد التعرفة الجمركية والضرائب بشكل عام على الواردات وبينت سيطرة إسرائيل على المعابر وتحكمها في تدفق السلع بين الأسواق الفلسطينية والأسواق العربية، وكذلك العدد الكبير من السلع والتي أوجدت لها نصوص قانونية من الإعفاء من الجمارك اعتمادا على دخول تلك السلع ضمن الدول الملتزمة بمقررات وترتيبات منظمة التجارة العالمية مما انعكس على حرية التجارة بين الضفة وغزة والأسواق العربية المجاورة².

ويجب التأكيد أن البيانات تسجل على نموذج خاص بالدائرة الضريبية وتختتم وتسجل في الدوائر الخاصة بضرريبة القيمة المضافة.

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

² الجعفري، محمود، العارضة، ناصر، السياسات التجارية والمالية الفلسطينية وتأثيرها على العجز في الميزان التجاري، 2002، ص32.

المبحث الثالث: قرار التكاليف بالضريبة المضافة (المعارضة والاعتراض)، العقوبات والغرامات، مدى المساهمة في تمويل الموازنة.

- المطلب الأول: قرار التكاليف بالضريبة المضافة "المعارضة والاعتراض"

نصت المادة 87 بند (5) من النظام أن يتم التكاليف بدفع الضريبة المضافة خلال خمس سنوات من تقديم الكشف الدوري وإذا تمت إدانة المكلف أو تبين وجود مخالفات جوهرية بنية التهرب من دفع الضريبة المضافة المستحقة تكون لمدة خلال 10 سنوات وذلك بعد تقديم الكشف المذكور.

وكذلك في حال عدم تقديم المكلف للكشف الدوري يتم فرض مبلغ يتم تقديره على كافة المكلفين دون استثناء وهذا المبلغ هو 2000 شيكل وذلك عن كل شهر ويتم إدراج هذا المبلغ تحت مسمى تحديد ويلغى تلقائياً عند تقديم الكشوفات الدورية.

وعلى المكلف الذي فرض عليه تحديدات أن يثبت سبب عدم تقديمه للكشوفات بالإضافة إلى تقديم هذه الكشوفات الا انه تفرض عليه غرامات نتيجة التأخير في تقديم هذه الكشوفات ونتيجة للتأخير من الممكن ان يكون قد أضعاف فرصة احتساب ضريبة المدخلات وان هذه المدخلات قد فقدت قانونيتها بعد مرور ستة شهور من الحصول عليها حسب النظام.

ومن خلال عمليات الفحص والتدقيق الذي يتم في الدائرة فالمكلف الذي تم رفض دفاتره واعتبارها غير مقبولة اعتماداً على نص المادة 87 من النظام وبنودها يجوز له تقديم الاعتراض واثبات عدم قانونية هذا الرفض للدفاتر وذلك خلال 60 يوماً من استلام الإعلام به وقد أجاز النظام جواز قيام المسؤول بالدائرة تعديل الكشوفات الدورية حسب نتيجة الفحوصات العملية والتدقيق الذي تم لملف المكلف وذلك بالرجوع لمدة عشر سنوات للخلف ويمكن أيضاً إضافة للاعتراض المقدم للدائرة تقديم معارضة للجنة الاعتراضات المختصة في المديرية العامة للجمارك.

نصت المادة 90 من النظام على أن الإعلان عن قرار بالرسوم وعن تكليف يتم تسليمه للمكلف بالرسوم باليد أو بالبريد المسجل وهذا لا يتناقض مع مسؤولية المكلف الجزائية بعدم تقديم للكشوفات اللاحقة أو لا بأول.

والمكلف الذي يعارض التقدير الذي تم رفض دفاتره لعدم قانونيتها أجاز له النظام وفقاً للمادة 93 فقره (أ) تقديم معارضة كتابة مع توضيح حيثيات هذه المعارضة للمسؤول وذلك خلال 30 يوماً من استلامه لهذا التقرير¹.

وفي حال تم الاتفاق بين المكلف والمسؤول في الدائرة بشأن الضريبة المضافة يتم تعديل التكلفة بناء على ذلك وفي حال عدم حصول اتفاق يكون من صلاحيات المسؤول تثبيت المبلغ أو زيادته أو تخفيضه حسب ما يراه وفق قناعاته وتعتبر ملزمة خلال سنة من يوم تقديمها وذلك في حال عدم اتخاذ أي قرار بهذا الشأن.

أما المادة 94 فقره (أ) فقد نصت على تشكيل لجنة الاعتراضات للنظر في تقديم اعتراض وذلك خلال 30 يوماً من تاريخ استلام الكشف. ويجب على المكلف دفع المبالغ غير المختلف عليها وذلك من أجل ضمان حسن سير المعارضة أو الاعتراض حيث أنهما غير مقبولين في حال عدم دفع هذه المبالغ. ويجب دفع المبالغ المطلوبة والناجمة من المعارضة أو الاعتراض خلال 30 يوماً من اليوم الذي تم الاتفاق عليه وهذا نص المادة 98 من النظام.

المطلب الثاني: العقوبات والغرامات.

وذلك من أجل حث المكلف ومنعه من التلاعب في أداء الضريبة وتوريدها للدائرة في حينها وهي على النحو الآتي:

أولاً: الغرامات والفوائد

بعد تقديم الكشف تفرض غرامات تلقائية على المكلف وهذا يتم تلقائياً بعد إلغاء التحديدات المطلوبة والغرامات تكون من خلال ضرب المبلغ المدفوع بجدول غلاء المعيشة في الفترة

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

المعينة بالإضافة إلى فائدة بنسبة 6% للسنة على المبلغ المحدد وذلك بعد إضافة فريقة قيمة العملة إليه.

وتتم هذه العملية نتيجة التأخير بتقديم الكشف الدوري عن كل يوم بعد التاريخ المحدد لتقديم الكشف الدوري وهو الخامس عشر من الشهر التالي.

ثانياً: الغرامة الإدارية:

ويجوز للمسئول فرض 1% غرامه إدارية عن مبلغ إيراداته للفترة التي يرى المسئول عدم مطابقتها للواقع أو عدم قانونية الدفاتر فيها وبناء على ذلك واستنادا إلى كبر حجم المبلغ المفروض هنا أجاز النظام في المادة 103 الفقرة (ب) للمكلف حق الاعتراض على هذه الغرامة خلال 30 يوماً من تاريخ استلام الإعلان بذلك.¹

ثالثاً: الصلاحيات التنفيذية:

أما بخصوص الصلاحيات التنفيذية للإدارة الضريبية فقد أعطاهما النظام صلاحية واسعة بشأن ضبط عملية تحصيل الضريبة المضافة وذلك من خلال طلب معززات قانونية أو أية ثبوتيات تراها الإدارة الضريبية ضرورية للتأكد من حقيقة الصفقات والمدخلات وكذلك نصت المادة 116 بند (1) من القانون على صلاحية المسئول منع المكلف من مواصلة عمله حتى تقديم هذه الضمانات.

رابعاً: منع إصدار فاتورة

أما المادة 117 بند (أ) فقد أعطت صلاحيات واسعة للإدارة الضريبية بمنع المكلف من إصدار فاتورة ضريبية في حال وجود مخالفات أو تهريب أو تزوير لدى المكلف وذلك بعد إعطائه مدة 30 يوماً قبل المنع من إصدار الفواتير ويحق للمكلف في هذه الحالة الاعتراض على قرار المسئول وذلك خلال 15 يوماً.

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

خامساً: المنع من السفر

أما المادة 119 بند (أ) فقد أعطت المسؤول في الإدارة الضريبية الحق الكامل في منع المكلف من السفر وكذلك الحجز على ممتلكاته لحين إنهاء ملفه ودفع المترتب عليه من ضريبة مضافة.

أما بخصوص العقوبات التي من الممكن فرضها من قبل الإدارة الضريبية، فلقد أقرت المادة 122 فقرة (أ) من النظام على أن المكلف الذي لا يمتثل لأوامر القانون من خلال رفض إعطاء معلومات أو إصدار فاتورة ضريبية أو شهادة إرسال، أو عدم إدارة دفاتر الحسابات بشكل قانوني ومحاسبي أو عدم التسجيل بالدوائر الضريبية، مع علمه بضرورة التسجيل أو قام بإصدار فواتير ضريبية بدون أن يكون صاحب حق في ذلك، أو امتنع عن تقديم الكشف الدوري الذي كان من الواجب عليه تقديمه حسب النظام، أو قام بإصدار فاتورة ضريبية ولم يقم بالمحاسبة عليها بالحبس لمدة عام واحد وغرامة مالية مقدارها 400000 شيكل أو بأربعة أضعاف قيمة المنفعة.

سادساً: الحبس والغرامة معا

تناولت المادة رقم 123 فقره (أ) وبنودها عقوبة الحبس لمدة 3 أعوام مع غرامة مقدارها (1000000) شيكل مع أربعة أضعاف المبلغ المنوي التهرب من دفعه و حسب المبلغ الأكبر أو بالعقوبتين معا وذلك لمن حاول عدم الالتزام وتسديد مبالغ الضريبة المضافة وإخفاء صفقات وإيرادات وخصم مدخلات مع علمه بعدم قانونية هذا الخصم، وقام بنقل بضائع بدون فواتير مع علمه بعدم قانونية هذا التصرف وأجاز هذا البند من النظام منع المكلف من ممارسة النشاط لفترة محددة يراها المسؤول وتم سابقا إضافة الصلاحيات التنفيذية و إدراجها في النظام من اجل حسن تنفيذ النظام وعمل الدوائر الضريبية بشكل جيد¹ وقد أجاز النظام في بنوده الخاصة وجود

¹ نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية.

الغرامة الإدارية على صفقات المشتغل و في حال مخالفة النظام، للتهرب من دفع وأداء الضريبة بشكل صحيح¹.

سابعاً: عقوبة إفشاء الأسرار

المادة 144 فقره (أ) أوضحت سرية البيانات والمعلومات لدى الموظفين الذين يعملون في جهاز الضريبة المضافة وبالتالي فالمادة واضحة جدا في تحديد الحبس لمدة سنة وغرامة 400000 أو بكاتنا العقوبتين. لكل شخص أعطى أو أفشى معلومات لا يفترض الإدلاء بها وبالتالي لا يجوز إفشاء أي معلومة لأي شخص إلا من خلال المسؤول عن ذلك أو في نطاق إجراءات قضائية².

-المطلب الثالث: مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة.

تساهم الإيرادات الضريبية في فلسطين في تمويل الموازنة بشكل عام، والتي تتكون من:

1. إيرادات ضريبة الدخل على الأرباح.
2. إيرادات ضريبة القيمة المضافة سواء على السلع المحلية والخدمات وكذلك ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد وكذلك فواتير المقاصة.
3. إيرادات السلطة الفلسطينية من الجمارك والتي يتم استيفائها على المعابر الإسرائيلية ويتم تحويلها لخزينة السلطة.

4. إيرادات السلطة الفلسطينية من الضرائب الأخرى³.

2 وزارة المالية الفلسطينية، دائرة الجمارك والمكوس، مديرية التخطيط والإحصاء والمعلومات، الضريبة المضافة في سطور، 2001.

² نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية، رقم 5745 لسنة 1985

³ مشروع قانون الموازنة لسنة 2003

وقد بلغت إيرادات السلطة الفلسطينية من الإيرادات الضريبية 357.7 مليون دولار في سنة 1995 بينما بلغت 842.2 مليون دولار في سنة 2005، و نلاحظ ان الإيرادات الضريبية كانت وعلى مدى السنوات الممتدة من عام 1995-2005 قد نمت بشكل مضطرد، ولكن في سنة 2001 انخفضت انخفاضاً ملموساً وظاهراً حيث بلغت الإيرادات الضريبية في هذا العام 199.5 مليون دولار فقط ويعود سبب هذا الانخفاض الحاد إلى ما تقوم به إسرائيل وما زالت من حرب مدمرة ومستمرة على الشعب الفلسطيني وعلى اقتصاده وذلك منذ بدء الانتفاضة المجيدة في 28-09-2000 مما كان له الأثر البالغ على الإيرادات بشكل عام وخاصة الضريبية¹، لكن عادت الإيرادات الضريبية في الارتفاع إلى ان وصلت إلى ما وصلت به لسنة 2005 ويعود السبب في هذا التحسن في الإيرادات الضريبية إلى السياسات الضريبية المتبعة في الدوائر الضريبية من تسهيلات على المكلفين والسياسات المتبعة في محاربة التهرب الضريبي والتسهيلات الممنوحة من خلال الخصم التشجيعي في ضريبة الدخل وقد تبين ذلك من خلال مشاركة الإيرادات الضريبية أو مساهمتها في الإيرادات العامة، ففي عام 1995 كانت نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة ما نسبته 78% في حين وصلت إلى ما نسبته 66% في عام 1996 ارتفعت في العام 1999 إلى ما نسبته 68% من المساهمة العامة للإيرادات الضريبية، إلا أنها عاودت الانخفاض بسبب الاجتياحات المستمرة من قبل جيش الاحتلال الإسرائيلي وتداعيات الانتفاضة وسياسة الاغلاقات المستمرة للأراضي الفلسطينية وقد بلغت في عام 2003 ما نسبته 60% من الإيرادات العامة وكذلك هو الحال بالنسبة إلى الأعوام 2004، 2005 فقد بلغت وعلى التوالي في هذه الأعوام ما نسبته 38%-44% وفي المتوسط فقد بلغت النسبة للسنوات من عام 1995-2005 ما يقارب على نسبة 50% من الإيرادات العامة³. أما مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات المحلية فقد كانت مساهمتها بنسبه مرتفعة خلال سنوات الدراسة، وقد بلغت مساهمتها في سنة 1995 ما نسبته 84% من الإيرادات المحلية و ارتفعت هذه النسبة لتصل في عام 1996. إلى ما نسبته 91% و بقيت على هذا المعدل تقريبا إلى ان وصلنا إلى عام 2001 حيث انخفضت هذه النسبة إلى 69.4% أما في عام 2002 فقد

¹ عبد الرزاق، عمر: هيكل الموازنة العامة الفلسطينية، (ماس) رام الله سنة 2002، ص 27.

³ ابو كرش، شريف: إدارة المزارع الضريبية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، ص. 211.

وصلت النسبة إلى 82% أما في الأعوام 2003، 2004، فقد بقيت نسبة مساهمتها في الإيرادات المحلية بنفس المعدل¹.

المطلب الرابع: مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في تمويل الإيرادات الضريبية:

يعود السبب في ارتفاع الإيرادات الضريبية بشكل عام إلى دور ضريبة القيمة المضافة في تمويل هذه الإيرادات والتي هي جزء مهم من الإيرادات سواء العامة أو المحلية حيث تعتبر ضريبة القيمة المضافة حالياً دخلاً رئيسياً في فلسطين، فقد حققت ضريبة القيمة المضافة تطوراً ملحوظاً خلال السنوات السابقة في نمو الإيرادات أما مساهمتها في تمويل الموازنة، فإنه وكما ذكرنا سابقاً فإن ضريبة القيمة المضافة تقسم إلى قسمين:

1. ضريبة القيمة المضافة التي يتم جبايتها في مناطق السلطة الفلسطينية وتسمى ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي.

2. ضريبة القيمة المضافة التي يتم الحصول عليها من خلال المقاصة مع إسرائيل وضريبة القيمة المضافة والخاصة بالاستيراد فيتم تنفيذها على النحو التالي: فهي إما من خلال فاتورة المقاصة والتي يتم الحصول عليها عند قيام فكرة التبادل السلعي بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي، حيث يقوم الجانب الإسرائيلي بجباية الضريبة على القيمة المضافة من المشتغل الفلسطيني والعكس صحيح ويتم وكما أسلفنا سابقاً عمل تقاص بين الجانبين وبالتالي تحويل الفرق لخزينة السلطة الفلسطينية مقابل رسوم تحصيل بنسبة 3% من المبالغ المحصلة لصالح السلطة الفلسطينية.

أو ضريبة القيمة المضافة والخاصة بالمقاصة عند الاستيراد فهي عبارة عن ضريبة القيمة المضافة التي يدفعها المشتغل الفلسطيني عند قيامه بالاستيراد من الخارج، وذلك عن طريق الموائئ لصالح خزينة السلطة الفلسطينية أيضاً مع رسوم تحصيل بحيث يحصل المشتغل الفلسطيني أيضاً على بيان جمركي مكتوب عليه وباللغة العبرية مستورد خاص بمناطق الحكم

¹ عبد الرزاق، عمر، هيكل الموازنة العامة الفلسطينية، (ماس) رام الله سنة 2002 ص 127.

الذاتي، وهذا البيان يحتوي على وصف كامل بالبضائع المستوردة ونسبة الضرائب عليها وكذلك الجمارك وضريبة الشراء إذا كانت هذه السلع تخضع أم لا.¹

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من أهم روافد الخزانة العامة ومن خلال الجدول رقم (1) والمرفق نلاحظ أن هذه الضريبة قد شكلت رافداً هاماً من روافد الإيرادات الضريبية والعامة بشكل عام. فقد بلغت نسبة مساهمة الضريبة المضافة إلى الإيرادات العامة ما نسبته 33 % وذلك في العام 1995 بحيث ارتفعت النسبة إلى 47 % وذلك في العام 1996 وفي سنة 1997 انخفضت النسبة لتصل إلى 29% وانخفضت في سنة 1998 لتصل إلى 27% وقد عاودت في الارتفاع في السنتين التاليتين 1999 و 2000 لتصل إلى 35% و32% على التوالي، أما في عام 2001 وحسب الجدول رقم (2) فقد انخفضت هذه النسبة إلى 14% وقد عاودت في الارتفاع في سنة 2002 حيث وصلت إلى 23 % وفي عام 2003 وصلت إلى 37% وفي العام 2004- 2005 بلغت النسبة ما يقارب 28%-24%. وقد بلغت نسبة مساهمتها من الإيرادات المحلية في عام 1995 ما نسبته 58%. وفي عام 1998 وصلت النسبة إلى 39% وعاودت في الارتفاع في السنوات اللاحقة لتصل إلى 50% وبقيت ضمن هذا المستوى وهذا يقودنا إلى أن هذه الضريبة وبشقيها الضريبة على القيمة المضافة على الناتج المحلي والضريبة، ومن خلال المقاصة تشكلان الرافد والدور الأساسي في تمويل الموازنة بشكل عام وتؤثر على الإيرادات المحلية بشكل ايجابي ومرتفع².

ويجب أن نؤكد أن السنوات الماضية وما رافقها من تطورات على مستوى الاقتصاد العام ادى إلى ان تكون الضريبة على القيمة المضافة من اهم الإيرادات الضريبية ومن اهم الضرائب غير مباشرة. أما عن مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات الضريبية فقد بلغت نسبة مرتفعة خلال سنوات الدراسة فهي تشكل ما نسبته 60%-70 % من الإيرادات الضريبية وذلك لكل السنوات. ولقد بلغت في سنة 1995 ما نسبته 69 % وارتفعت في العام 1996 لتصل إلى 70% وقد استمرت على هذا المعدل خلال سنوات الدراسة.

¹ عبد الكريم، نصر، موسى، نائل، الموازنة الفلسطينية، سنة 1995-2000، ص 691.

² صبري، نضال، السياسات الضريبية في فلسطين، معهد الإعلام والسياسات الصحية والتنمية، ص 32.

أما فواتير المقاصة وضريبة القيمة المضافة المحصلة فإنها تعتبر أيضا عاملا مؤثرا في تحصيلات ضريبة القيمة المضافة و تشكل إيرادا مهما من إيرادات السلطة الفلسطينية فقد بلغت في العام 1995 ما نسبته 51 % من الضريبة المضافة بشكل كامل وفي العام 1996 بلغت النسبة 52% من الضريبة المضافة وقد حافظت على هذا المستوى خلال سنوات الدراسة وقد ارتفعت في سنة 2002 لتصل إلى 78 % الا أنها بقيت ضمن معدل 50% كمتوسط خلال سنوات الدراسة.

ولا بد من التأكيد على أن ضريبة القيمة المضافة تظهر في بند الموازنة في جانب الإيرادات العامة من خلال ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي وضريبة القيمة المضافة المحولة من الخارج، وكذلك ضريبة الشراء والمكوس على المحروقات والمكوس على السجائر¹.

أما من ناحية إيرادات السلطة الفلسطينية من الجمارك فإننا نرى ان إيرادات السلطة الفلسطينية قد ارتفعت من بداية استلام السلطة لشؤون الضرائب وخلال سنوات الدراسة فبعد ان كانت 59.7 مليون دولار ارتفعت لتصل إلى 109.5 مليون دولار في سنة 1996 والى 148.4 مليون دولار في سنة 1997 وقد قفزت بعدها لتصل إلى 247 مليون في سنة 1998 والى 301.8 مليون في سنة 1999 وبعدها ارتفعت لتصل إلى 325.8 مليون دولار في سنة 2000 الا أنها عادت وانخفضت إلى 8.1 مليون دولار في عام 2001 وذلك بسبب الانتفاضة والاغلاقات الاقتصادية من قبل الجانب الإسرائيلي للمناطق الفلسطينية وما رافقه من ركود اقتصادي في المناطق، وقد عادت إلى الارتفاع في السنوات اللاحقة لتصل إلى 75.4 في العام 2002 وبعدها قفزت لتصل إلى 196.04 مليون دولار في سنة 2003 أما في الأعوام 2004،2005 فقد وصلت إيرادات السلطة من الجمارك مبلغ وقدره 247،212.9 وذلك على التوالي. ونلاحظ ان هذا الارتفاع الملحوظ في إيرادات السلطة من الجمارك قد اثر سلبا على الزيادة المتوقعة في إيرادات السلطة من ضريبة القيمة المضافة والمحولة من الجانب الإسرائيلي من خلال فواتير المقاصة والناتجة من مشتريات المكلفين الفلسطينيين من الجانب الإسرائيلي،

¹ الجعفري، محمود، العارضة، ناصر: السياسات التجارية المالية والفلسطينية وتأثيرها على ميزان العجز التجاري ، 2002، ص16.

مما يؤكد اتجاه المكلفين نحو الاستيراد وبالتالي تعزيز التأكيد على أن النسبة العامة من المجتمع الفلسطيني هو مجتمع مستهلك أكثر من ان يكون مجتمعا منتجا.

ونلاحظ ان مساهمة ضريبة الدخل في تمويل الإيرادات الضريبية كانت منخفضة وذلك لعدة أسباب من أهمها:

1- انخفاض مستوى دخل الغالبية العظمى من السكان الفلسطينيين عن حد الإعفاء المقرر حسب قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 والذي كان مطبقا حتى نهاية سنة 2005 وذلك بعكس الضرائب الغير مباشرة والتي يتم جبايتها من الجميع دون استثناء.

2- عدم توفر أداة جباية قوية وحازمة لدى الجهات الإدارية بحيث يتم تنفيذ القانون من خلالها وذلك اعتمادا على صعوبة إحضار المكلفين لدوائر ضريبة الدخل لعدم حاجة المكلفين للدائرة وهذا أيضا بعكس الضريبة على القيمة المضافة والتي توجب على المكلفين الحضور باستمرار للدائرة لإنهاء معاملاتهم فيها¹

وقد كان من المهم على مشرعينا الفلسطيني وهو يشرع قانون الضريبة على الدخل رقم 17 لسنة 2004 أن يعمل على تشجيع المكلفين، على التصريح عن كافة إيراداتهم الضريبية وكذلك المدخلات الضريبية والتي من أهمها فاتورة المقاصة وذلك لأنها تشكل القدر الأكبر والإيراد الأهم من الإيرادات الضريبية من حيث تمويل الموازنة العامة. ومنح إعفاءات من ضريبة الدخل لمن يحضر هذه الفواتير ولا يقوم بتهربها أو عدم الحصول عليها.

1 معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، المراقب الاقتصادي ع10، 2003، ص60.

جدول رقم (1): هيكل الموازنة العام من سنة 1995-1999 / مليون دولار **

2000	1999	1998	1997	1996	1995	البيان/ السنة
1364	1136	1084	928.8	900.9	750	الإيرادات العامة
963.7	901.3	753.8	647.5	657.2	425	الإيرادات المحلية
847.7	782.2	615.8	502.3	598.4	357.7	الإيرادات الضريبية
440.3	392.7	290.8	267.9	419.5	247.8	مجموع ضريبة القيمة المضافة
221.5	192.5	157	141.6	218.2	126.4	ضريبة القيمة المضافة على المقاصة
325.8	301.8	247	148.4	109.5	59.7	الجمارك
80.2	86.3	75.8	86	59.3	49.5	الضريبة على الدخل
1.4	1.4	2.2	0	10.1	0.07	ضرائب أخرى
116	119.1	138	145.2	58.8	67.3	إيرادات غير ضريبية
400	235	330.1	281.3	243.7	325	منح خارجية
%62	%68	%57	%54	%66	%48	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة
%88	%87	%82	%78	%91	%84	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية
%32	%35	%27	%29	%47	%33	نسبة الضريبة المضافة إلى الإيرادات العامة
%46	%44	%39	%41	%64	%58	نسبة الضريبة المضافة إلى الإيرادات المحلية
%52	%50	%47	%53	%70	%69	نسبة الضريبة المضافة إلى الإيرادات الضريبية
%50	%49	%54	%53	%52	%51	نسبة المقاصة من المضافة

* مصدر سنة 1995: اشتية أسد: التهرب الجمركي وأثره في الإيرادات الجمركية: (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية- نابلس، فلسطين 2005.

* مصدر السنوات من 1996-2000 الخطيب، كمال، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة من 1996-2003 (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية- نابلس، فلسطين 2006.

جدول رقم (2): هيكل الموازنة العام للسنوات من سنة 2001-2005/مليون دولار *

البيان / السنة	2001	2002	2003	2004	2005
				فعلي	مقدر
الإيرادات العامة	1053	750.14	1031.6	1705.2	1921.9
الإيرادات المحلية	287.1	338.24	749.69	805.2	1002.6
الإيرادات الضريبية	199.5	278.64	615.99	656.4	842.2
مجموع ضريبة القيمة المضافة	144.1	175.7	379.07	407.4	534.64
ضريبة القيمة المضافة على المقاصة	70.3	136.8	173.8	236.4	227
الجمارك	8.1	75.4	196.04	221.9	247
الضريبة على الدخل	46.1	26.78	39.87	36.1	59.7
ضرائب أخرى	1.2	0.76	1.01	0	0.86
إيرادات غير ضريبية	87.6	59.6	133.7	148.8	180.4
منح خارجية	765.9	411.9	281.94	900	899.3
نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة	%19	%37	%60	%38	%44
نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية	%69	%82	%82	%82	%84
نسبة الضريبة المضافة إلى الإيرادات العامة	%14	%23	%37	%24	%28
نسبة الضريبة المضافة إلى الإيرادات المحلية	%50	%52	%51	%51	%53
نسبة الضريبة المضافة إلى الإيرادات الضريبية	%52	%63	%62	%62	%63
نسبة المقاصة من المضافة	\$%49	%78	%46	%58	%42

* مصدر السنوات من 2001-2003: الخطيب كمال: دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة للفترة

1996-2003 (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية- نابلس، فلسطين.

* مصدر سنة 2004 مشروع قانون الموازنة العامة لسنة 2005 (مقدر).

* www.Mof.gov.ps مصدر سنة 2005.

الفصل الثالث

ضريبة المبيعات الأردنية وكافة إجراءاتها

- المبحث الأول: التكلفة بضريبة المبيعات، أحكام التسجيل، مكان الصفقة، الإقرار الضريبي وكيفية تعبئته.

- المطلب الأول: التكلفة بضريبة المبيعات

- المطلب الثاني: أحكام التسجيل بضريبة المبيعات.

- المطلب الثالث: مكان الصفقة

- المطلب الرابع: الإقرار الضريبي وكيفية تعبئته.

- المبحث الثاني: استحقاق ضريبة المبيعات وتحصيلها، وخصم الضريبة، الإعفاءات الضريبية وأسباب التهرب وطرق المكافحة.

- المطلب الأول: استحقاق الضريبة وتحصيلها.

- المطلب الثاني: خصم الضريبة وردها.

- المطلب الثالث: الإعفاءات حسب قانون ضريبة المبيعات.

- المطلب الرابع: أسباب التهرب وطرق المكافحة.

- المبحث الثالث: الجرح والعقوبات، المحاكم وأصول المحاكمات، التقادم وسقوط الدعوى والاستفادة من الحد الأقصى للقانون ومدى المساهمة في تمويل الموازنة.

- المطلب الأول: التبليغ والتنفيذ.

- المطلب الثاني: الجرح والعقوبات

- المطب الثالث: المحاكم وأصول المحاكمات
- المطب الرابع: التقادم وسقوط الدعوى.
- المطب الخامس: الاستفادة من الحد الأقصى لميزات القانون.
- المطب السادس: مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة.
- المطب السابع: مدى مساهمة ضريبة المبيعات في تمويل الإيرادات الضريبية.
- المبحث الخامس: أوجه الشبه والاختلاف بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات.
- المطب الأول: أوجه الشبه
- المطب الثاني: أوجه الاختلاف.

الفصل الثالث

ضريبة المبيعات الأردنية وكافة إجراءاتها

المبحث الأول: التكليف، أحكام التسجيل، مكان الصفقة، الإقرار الضريبي وكيفية تعبئته:

المطلب الأول: التكليف بضريبة المبيعات:

تعتبر ضريبة المبيعات من أهم الضرائب غير المباشرة في الأردن، وتشكل احد مصادر الإيرادات الضريبية، وقد فرضت لأول مرة في الأردن بموجب قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة 1994، وبدأ في تطبيقها في العام 1995.

وقد ازدادت إيراداتها بالسنوات الأخيرة و شكلت مصدر رئيسي من مصادر إيرادات الدولة في الأردن، وقد تجاوزت إيرادات ضريبة المبيعات في عام 2003 عن مبلغ "500" مليون دينار¹.

عرفت المادة الثانية من القانون المكلف بأنه أي شخص يستورد أو يبيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو كليهما معاً وفق أحكام هذا القانون وتم تسجيله أو كان ملزماً بالتسجيل².

ولا بد قبل توضيح هذا التعريف من أن نعرج على تعريفين مرتبطين به الأول وهو الشخص حيث عرفته نفس المادة بأنه: "الشخص الطبيعي أو الاعتباري".

ومن هذا التعريف أيضاً يمكننا القول أن المكلف هو أي شخص طبيعي أو اعتباري يستورد أو يبيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو كليهما معاً وتم تسجيله لدى دائرة الضريبة العامة على المبيعات أو كان ملزماً بالتسجيل وفقاً لأحكام القانون.

ولا بد هنا من الإشارة أن الفقرة (ج) من المادة (5) من القانون قد بينت أن أي جهة تقوم بالبيع أو الاستيراد للسلع أو الخدمات أو كليهما تعتبر شخصاً طبيعياً بغض النظر عن صفتها، وهذا

1 www. Sales and income tax. com

² أبو نصار، محمد. المشاعلة، محفوظ: محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، المكتب الوطني، عمان، ط3.

2005. ص 483.

يعني أن الجهات الرسمية والمؤسسات مثل المؤسسة العسكرية أو المدنية، وكذلك المؤسسات التطوعية وغير الربحية مثل الجمعيات الخيرية والأندية وغيرها، كل هذه الجهات تعتبر شخصاً وتخضع للضريبة أن كانت تمارس نشاطاً خاضعاً للضريبة وبلغت الإيرادات حد التسجيل وهي بهذا تتساوى مع الأشخاص والمؤسسات الخاصة¹

وهذا اعتبار منطقي لأنه ينسجم مع أساس الضريبة العامة على المبيعات والتي من أهم ميزاتهما الأساسية الحيادية، بحيث لا نغفل أن تكون مبيعات مطعم تابع لنادي رياضي معفاة من الضريبة على المبيعات في حين تخضع المطاعم الأخرى.

أما المادة (14) في الفقرة (ج) فقد حددت أن اشتراك أكثر من شخص في بيع سلعة معينة وتقديم خدمة معينة خاضعة للضريبة العامة على المبيعات وبلغت إيراداتهم السنوية حد التسجيل يتم اعتبارهم ولغايات التسجيل بالضريبة على المبيعات شخصاً واحداً، وذلك من خلال جمع كافة مبيعاته، وأوجب عليهم التسجيل لدى الدائرة وأعطت له الخيار في التسجيل إما منفرداً أو تحت رقم واحد ومثال عملي على نص هذه المادة في حالة ممارسة نشاطات مكملة لبعضها البعض أي في حالة مثلاً أن يقوم شخصاً بصناعة الأبواب الحديدية ومن ثم يقوم شخصاً آخر معه بتركيب هذه الأبواب فإنه ولغايات حد التسجيل يعتبر هذا العمل وكأنه قد تم من شخص واحد

حد التسجيل: حد التسجيل المقرر، هو عبارة عن الحد الذي يعين بنظام يصدر بمقتضى أحكام هذا القانون ويصبح المكلف بالضريبة ملزماً بالتسجيل عند بلوغ إيراداته السنوية خلال اثني عشر شهراً متتالية عند هذا الحد وفي حال عدم التسجيل يكون مخالفاً لأحكام هذا القانون، ويخضع للعقوبات الواردة في المادة (34) من جرائم التهرب وعقوباتها الواردة في القانون، أما حد التسجيل المقرر وفق آخر تعديل صدر من مجلس الوزراء الأردني وهو:

¹عبيدات، رفعت: مرجع سابق، ص 23.

حد التسجيل للمكلف المستورد هو التسجيل في شبكة المكلفين بالضريبة العامة على المبيعات مهما بلغ حجم استيراده.

1- حد التسجيل للتاجر (10000) دينار

2- حد التسجيل للصانع (60000) دينار

3- حد التسجيل لمؤدي الخدمة (30000) دينار

4- في حال ممارسة أكثر من نشاط من هذه النشاطات السابق ذكرها ففي هذه الحالة يطبق عليه الحد الأدنى لهذه الأنشطة.

ويعرف التاجر: فهو الشخص الذي يقوم بأعمال تجارية وذلك ببيع ما اشتراه من سلع خاضعة للضريبة لأشخاص آخرين دون إدخال أي تصنيع عليها.

أما الصانع فهو عبارة عن الشخص الذي يقوم باستخراج الخامات الطبيعية أو تحويل المادة بوسائل الإنتاج المختلفة إلى منتج جديد وذلك بتغيير شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها بما في ذلك العمليات الكيماوية والخلط والقص والتشكيل والتعبئة والتغليف ويستثنى من ذلك ما يقوم به التاجر من تعبئة عند البيع للمستهلك النهائي. أما مورد الخدمة فهو كل شخص يتولى توريد الخدمة الخاضعة للضريبة أو يقوم بتأديتها.

المطلب الثاني: أحكام التسجيل وإجراءاتها.

أوجب المشرع الأردني على كل مستورد أو تاجر أو صانع أو مقدم خدمة ضرورة التسجيل لدى دائرة الضريبة العامة على المبيعات، وذلك في حال تجاوز إيراداته السنوية الحد المقرر للتسجيل.

وعملية التسجيل تعني أن على الشخص المسجل عند قيامه ببيع بضاعة أو تقديم خدمة تحصل ضريبة المبيعات على فاتورة البيع الصادرة من طرفه للمشتري وبنسبة الضريبة المفروضة

والمقدرة بالقانون، وبعدها يتم تقديم إقرار بالضريبة المحصلة وتوريدها للدائرة في الأوقات التي حددها القانون، وفي حال ممارسة أكثر من نشاط في آن واحد يطبق حد التسجيل الأدنى، وتجمع المبيعات لجميع النشاطات لغايات احتساب الحد الأدنى للتسجيل، وكذلك لغايات حد التسجيل يتم احتساب الإيرادات دون احتساب الضريبة عليها وإضافتها لمجموع الإيرادات، بل يجب أن تكون الإيرادات دون الضريبة حد التسجيل بالضريبة¹.

أما عن موعد قيام الشخص بعملية التسجيل فقد حددت المادة (13) من القانون، أن على الشخص الذي يقوم ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، وجوب التسجيل لدى الدائرة، وذلك من خلال النموذج المختص بذلك والمعد لهذه الغاية، وذلك في حال حلول أي من التواريخ التالية أيهما سبق اعتماداً على نص المادة (13) ببندوها المختلفة من القانون:

1- تاريخ البدء بمزاولة عمل جديد يتعلق ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة في حال تبين أن مبيعاته للأشهر التالية لغاية 12 شهر، قد تجاوزت حد التسجيل والمبينة مسبقاً.

2- نهاية فترة اثنتي عشر شهراً متتالية تبلغ قيمة مبيعات الشخص من السلع والخدمات حد التسجيل.

3- نهاية الفترة احد عشر شهراً متتالية تبين فيها للشخص أن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة قد تبلغ حد التسجيل المعين.

أما البند (ب) من المادة نفسها فلقد أوجبت على المكلف المستورد التسجيل لدى الدائرة بغض النظر عن حجم مبيعاته وحتى الوصول إلى حد التسجيل إلا باستثناء أنها للاستعمال الشخصي فقط مع طلب الإثباتات القانونية لذلك.

وقد أتاحت المادة (د) من القانون للمدير تسجيل أي مكلف لا يرغب فيها بالتسجيل في الموعد المحدد²

¹ أبو نصار، محمد. المشاعلة، محفوظ. الشهبان، فراس: مرجع سابق، 2005. ص486.

² وزارة المالية الأردنية: نشرة الوعي الضريبي بالعدد الخامس سنة 2004

أما المادة (14) من القانون في البند (ب) فقد أجازت للمكلف طلب التسجيل في الدائرة مع عدم بلوغه حد التسجيل وسريان الأحكام الخاصة بالتسجيل واستيفاء الضرائب، وذلك على الرغم من عدم بلوغه حد التسجيل المقرر، وإجراءات التسجيل قد تمت بناء على طلبه.

والمكلف الذي يتقدم بطلب التسجيل وهو غير ملزم بالتسجيل، فهو يتقدم بهذا الطلب ليحصل على الامتيازات التالية:

1- ضريبة المدخلات القابلة للخصم اكبر من ضريبة المبيعات، المكلف هنا لا يستطيع استرداد ضريبة هذه المدخلات إلا بعد التسجيل، وذلك مثل المكلف الذي يقوم بالتصدير، أو لديه مبيعات خاضعة للضريبة بنسبة صفر.

2- حاجة وضرورة المكلف لفواتير مبيعات ضريبة لأنه يتعامل مع زبائن مسجلين بالدوائر المعنية، وفي حال عدم التسجيل لا يكون له الحق في إصدار فواتير ضريبية مطلقاً، وذلك اعتماداً على عدم التسجيل وبالتالي سيضطر المكلف في الحالتين المذكورتين التسجيل لدى الدائرة¹.

وللمدير أيضاً واستناداً لنص المادة (14) من القانون في حال إثبات المكلف انخفاض مبيعاته عن حد التسجيل إعفائه من دفع الضريبة على كافة السلع والخدمات التي بحوزة المشتغل لحظة طلبه الإعفاء، بحيث يتم تقييمها حسب سعر السوق السائد أو الكلفة أيهما اقل، وبالتالي يتم دفع الضريبة اعتماداً على ذلك، ويجب على المكلف دفع الضريبة من خلال الإقرار الضريبي النهائي، وذلك بعد تحرير فاتورة ذاتية لنفسه بالسلع الموجودة لديه لحظة الإعفاء*.

أما بخصوص التعليمات والقواعد الخاصة بالإجراءات المتعلقة بالتسجيل لدى دائرة الضريبة العامة على المبيعات وذلك ليكون التسجيل كاملاً وغير منقوص فان التعليمات الخاصة بالتسجيل

¹ وزارة المالية الأردنية، دليل التسجيل في ضريبة الدخل والمبيعات، سنة 2001.

* تنص المادة المذكورة انه إذا تقدم المكلف بطلب إلغاء تسجيله اعتماداً على انه أصبح غير ملزم بالتسجيل وفق أحكام القانون فالضريبة تستحق على جميع السلع الخاضعة والتي هي بحوزة المكلف ويتم احتساب الضريبة على أساس سعر السلعة السائد في السوق أو سعر الكلفة بتاريخ إلغاء التسجيل أيهما اقل.

والشروط والقواعد الصادرة من دائرة الإعلام التابعة لدائرة المبيعات تبين ماهية هذه الإجراءات والتي أوجبت على المكلف بالضريبة الالتزام بها وتقوم هذه الدائرة بطرح نشرة دورية تتعلق بإجراءات التسجيل وبالتالي وصف الآلية اللازمة للتسجيل وهذه الآلية هي ما يلي:

أولاً: نموذج التسجيل والذي يوجب على المكلف إرفاق وثيقة إثبات شخصية تبين الرقم الوطني، وكذلك وثيقة إثبات شخصية للمالك أو للشخص المفوض بالتوقيع، أو من ينييه خطياً، وصورة مصدقة عن شهادة التسجيل لدى مراقب الشركات إذا كان مسجلاً بموجب قانون الشركات والشخص هنا شخصاً اعتبارياً، وكذلك صورة رقم ضريبة الدخل أن وجدت وبطاقة المستورد.

ثانياً: نموذج التعهد والالتزام والذي يتعهد المكلف من خلاله بإعلام الدائرة خطياً على النموذج المعتمد لديها بأيّة تغييرات تطرأ على البيانات الواردة في طلب التسجيل، وذلك خلال 30 يوماً، من تاريخ حدوث هذه التغييرات الجديدة.

ثالثاً: وتحدد مدة التسجيل وفقاً لما يلي:

أ) بلوغ الشخص حد التسجيل اعتماداً على نص المادة (13) من القانون.

ب) خلال 30 يوماً من تاريخ الوصل المالي الخاص بدفع الضريبة على أول استيراد لسلعة خاضعة للضريبة.

ت) خلال 30 يوماً من تاريخ أول استيراد لخدمة خاضعة للضريبة وفي حالة تعذر تحديد هذا التاريخ تبدأ المدة من تاريخ دفع أو تحويل بدل هذه الخدمة.

رابعاً: ويقدم طلب التسجيل مباشرة إلى المدير ويرفق به كافة البيانات اللازمة وموقعة من المالك الرئيسي لهذا النشاط.

خامساً: يتم تعيين رقم تسجيل للشخص المتقدم بطلب التسجيل تثبت على الشهادة التي تصدر من قبل الدائرة بهذا الخصوص وموقعة من المدير أو من ينوبه على أن توضع في مكان بارز وظاهر للعيان.

سادساً: تتضمن شهادة التسجيل نوع النشاط، اسم مالك النشاط، الاسم التجاري، الرقم التجاري، تاريخ التسجيل، اسم الفرع/ الفروع التابعة للنشاط إن وجدت وترسل هذه الشهادة بواسطة البريد المسجل على العنوان البريدي، والمثبت على طلب التسجيل المقدم للدائرة، ويتم تصديق عدة صور بعدد الفروع من الدائرة¹.

سابعاً: يجوز للمدير تسجيل أي شخص تسجيلاً مؤقتاً في أي من الحالتين:

أ) قيام الشخص بالتسجيل عن طريق الانترنت على أن يقدم الوثائق اللازمة لذلك التسجيل للدائرة خلال أسبوعين.

ب) ضبط مكلف ملزم بالتسجيل ولم يسجل بالضريبة، وذلك لغايات متابعته داخلياً إلى أن تبين ثبوت أو عدم ثبوت التزامه بالتسجيل وفق أحكام القانون².

ثامناً: أما مباشرة استيفاء الضريبة العامة على المبيعات بحيث انه يجب مسك سجلات الضريبة العامة على المبيعات واستيفاء الضريبة من الزبائن من اليوم الذي تم تحديده لدى الدائرة وهو تاريخ شهادة التسجيل الصادرة من الدائرة ولا بد هنا من توضيح مفهوم هام وهو الضريبة العامة على المبيعات، حيث أوضحت المادة (4) من القانون، انه يعد بيعاً لغايات هذا القانون انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة أو توريدها من البائع إلى المشتري لقاء بدل، ويعد بيعاً بحكم القانون استعمال السلعة من قبل المكلف لأغراضه الخاصة، أو تمكينه لغير من ذلك مقابل بدل أو بدون بدل، أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية الناقلة للملكية.

1 قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994

2 وزارة المالية الأردنية. نشرة، سؤال وجواب صادرة من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات سنة 2004

وبقي أن نبين أن المسجل يعتبر مكلفاً وفقاً لأحكام القانون، حتى وإن فقد شروط تكليفه، وذلك ما لم يتم إلغاء هذا التسجيل، ومثال ذلك شخص انخفضت إيراداته دون الحد الخاص بالتسجيل بالضريبة، وذلك بعد التسجيل يبقى مسجلاً بالضريبة إلى أن يقوم هو شخصياً بإلغاء التسجيل بالضريبة، وبيان أسباب هذا الإلغاء واثبات كافة الوقائع القانونية والأدلة التي توضح انخفاض إيراداته ومبيعاته عن حد التسجيل بالضريبة العامة على المبيعات

والمادة (13) من القانون أوضحت في بندها (أ) وفروعه أن بإمكان أي شخص أو مؤسسة أو شركة أو ملكية فردية ويمارسون أعمالاً خاضعة للضريبة أن يتقدم بطلب تسجيل لدى الدائرة، ولكنه يتوجب على جميع المكلفين الخاضعين للضريبة القيام بالتسجيل في الضريبة العامة على المبيعات بشكل إلزامي إذا تجاوزت مبيعاتهم أو إيراداتهم من السلع والخدمات الخاضعة حد التسجيل المقدر خلال اثني عشر شهراً متتالية¹

المطلب الثالث: مكان الصفقة.

إن المكان الذي تطبق فيه ضريبة المبيعات هو المملكة الأردنية الهاشمية جميعها، فهي لا تختص بمحافظة أو منطقة دون الأخرى، وبما في ذلك المدن والأسواق الحرة، فهي تخضع للضريبة على المبيعات، أي تطبق على ما يستورد لها أو يباع داخلها لغايات استعمال الأشخاص المتواجدين فيها، أو لأي غاية لا تتعلق بمزاولة العمل المرخص به داخل تلك المدن والأسواق، أما ما يتم استيراده داخلها لغايات مزاولة العمل المرخص به داخلها فهو لا يخضع للضريبة على المبيعات.

وينطبق الشيء نفسه على البضائع التي تكون في وضع الرسوم المعلقة أي التي تدخل المستودعات التي عرفها قانون الجمارك والتي تكون الرسوم والضرائب فيها بوضع معلق، فجميع ما يتم استهلاكه داخل هذه المستودعات يخضع للضريبة على المبيعات بما في ذلك

¹ قانون الضريبة العامة على المبيعات بند "2" من المادة 14

الخدمات التي تقدمها إدارة هذه المستودعات والمسماة "البوندد" في حين أن البضاعة نفسها تخضع للضريبة عند الإفراج عنها.

وعلى الرغم من عدم تطرق قانون الضريبة العامة على المبيعات إلى موضوع النطاق الضريبي من خلال وضع تعريف ورسم حدود له، إلا أنه يمكن استنباط هذا النطاق من خلال معطيات وتحديات هذا القانون والتي تبينها مواد وفقراته المتعلقة بالإخضاع للضريبة أو عدم الإخضاع.

ويجب الإيضاح أن الضريبة تخضع نشاط المكلف ما دام داخل هذا النطاق لكنها لا تتدخل في نشاطاته التي تجري خارج النطاق، ومثال ذلك لو كان شخصاً يملك مصنعاً لإنتاج سلعة معينة خاضعة في محافظة عمان ومصنعاً آخر ينتج نفس السلعة في المنطقة الحرة في الزرقاء فإن مبيعاته من السلعة التي ينتجها المصنع الموجود في عمان تحتسب لغايات حد التسجيل.

ولا تحتسب مبيعاته التي ينتجها مصنعه المقام في المنطقة الحرة لهذه الغاية طبعاً، إلا إن كانت منتجات هذا المصنع تباع للاستهلاك داخل المنطقة الحرة بالصورة الخاضعة للضريبة والتي تم بيانها¹.

المطلب الرابع: الإقرار الضريبي وكيفية تعبئته.

يتم تعبئة الإقرار الضريبي من خلال الحصول على الإقرار الضريبي من الدائرة المختصة، لضريبة المبيعات العامة، ويقسم الإقرار الضريبي الخاص بالضريبة العامة إلى 6 أجزاء وذلك حسب الملحق رقم (6) هي:

1- الجزء التعريفي: والذي يعرف بالشخص المسجل صاحب الإقرار وعنوانه والفترة التعريفية التي يقدم عنها الإقرار.

2- الجزء المتعلق بالإقرار عن المبيعات والمشتريات الضريبية المتعلقة بهما في تلك الفترة الضريبية.

¹ عبيدات رفعت: مرجع سابق ص. 35.

3- الجزء المتعلق باحتساب الضريبة لتلك الفترة الضريبية.

4- الجزء المتعلق بأرقام فواتير المبيعات في تلك الفترة الضريبية.

5- الجزء المتعلق بأرقام فواتير المشتريات في تلك الفترة الضريبية.

6- الجزء المتعلق بتوقيع الإقرار وإعطائه الصفة القانونية ولكل جزء من هذه الأجزاء خصائص وتعريفات يجب الانتباه لها، فالجزء الخاص بالتعريف يجب أن يشمل اسم الشخص المكلف ورقمه الضريبي، والفترة الضريبية، والمهلة القانونية لتقديم الإقرار والعنوان كاملاً، من خلال رقم الهاتف ورقم الفاكس، والعنوان البريدي والمحافظة والبلد.....الخ.

أما الجزء الخاص بالإقرار المتعلق بفواتير المشتريات والمبيعات والضرائب المتعلقة بهما حيث يتكون هذا الجزء من العديد من الخانات حيث يتم تسجيل الرصيد المدور من الفترة السابقة في احد الخانات والمشتريات المحلية الخاضعة للضريبة العامة والبيانات الجمركية يجب أن توضع أيضاً في احد الخانات، وكذلك البيانات الجمركية والتي تم تأجيل دفع الضريبة عليها اعتماداً على نص المادة (26) فقرة (د) من القانون والتي أجازت ذلك وفي احد الخانات توضع قيمة المشتريات المعفاة وفي الخانات الأخرى توضع قيمة المبيعات المحلية الخاضعة للنسب العامة، وكذلك المبيعات الصفريية والمبيعات المصدرة والمبيعات المحلية المعفاة أيضاً في احد الخانات.

أما الجزء الأخير في هذه الخانة فهو الجزء المتعلق باحتساب الضريبة ويكون من خلال عدة مجالات هي:

أ) اذا كانت ضريبة المبيعات اكبر من ضريبة المشتريات وجب دفع الفرق.

ب) اما اذا كانت ضريبة المبيعات اقل من ضريبة المشتريات يتم ترصيد الفرق للفترة القادمة أو رد هذا الفرق كلياً أو جزئياً.

ت) ضريبة المبيعات = ضريبة المشتريات (من خلال عدم وجود مبيعات أو حركة مشتريات أو تساوي ضريبة المبيعات مع المشتريات عندما يتم ترحيل الإقرار ولا يدفع المكلف أي مبلغ ضريبي ولا يرصد له أي شيء).

ويجب التأكيد على أن الإقرار الخاص بالضريبة العامة على المبيعات يوضح أن للمكلف الحق في الحصول على فرق الضريبة نقداً في حال طلبه ذلك من واقع الإقرار الضريبي المقدم، وسواء كانت هذه المدخلات ناتجة عن مدخلات بضائع مصدرية أو عن ضريبة مدخلات مضى عليها أكثر من 6 شهور.

وبالتالي فالإقرار يجب أن يكون واضحاً ومعياً به كافة البيانات الخاصة بالضريبة وكذلك طلب الاسترداد والذي يكون بنفس نموذج الإقرار الضريبي¹.

¹ وزارة المالية الاردنية، دليل تعبئة الاقرار الدوري سنة 2004

-المبحث الثاني: استحقاق الضريبة وتحصيلها، خصم الضريبة، الاعفاءات، اسباب التهرب وطرق المكافحة

المطلب الأول: استحقاق الضريبة وتحصيلها

لقد حدد القانون مواعيت مختلفة تستحق عندها الضريبة وهذه المواعيت تختلف من الاستيراد الى البيع المحلي وغيرهما أما موعد تحصيل الضريبة فهو شهرا كاملا بعد انتهاء فترة الاستحقاق الضريبي والتي هي شهرين كاملين. إما نسبة الضريبة العامة على المبيعات فهي إما 16% وهي النسبة العامة وإما 4% وهي ما تتعلق ب مواد أساسية يتم إخضاعها لهذه النسبة اعتمادا على قرارات صادرة من مجلس الوزراء ضمن جداول خاصة وإما بنسبة صفر لبعض سلع وخدمات أخرى.

وقد حددت المادة(4) في الفقرة (ب) بند 1+2، انه يخضع للضريبة العامة ما يلي:

1- بيع أي سلعة أو خدمة أو كليهما معاً إلا إذا كان هذا البيع غير خاضع للضريبة أو معفى منها بموجب أحكام القانون.

2- استيراد أي سلعة أو خدمة من الخارج أو من المناطق أو المدن والأسواق الحرة، إلا إذا كان هذا الاستيراد هو شخصياً وللاستعمال الشخصي أو معفى بموجب أحكام هذا القانون.

لقد حدد قانون الضريبة على المبيعات ووفقاً لتعديله الأخير مواعيت مختلفة تستحق عندها الضريبة، وهذه المواعيت تختلف عند الاستيراد عن البيع المحلي وغيرها وتختلف أيضاً من الخدمة إلى السلعة والمواقيت هي:

أولاً في حالة الاستيراد: أن من الأحوال التي أخضعها القانون للضريبة حالة الاستيراد حيث أن القانون قد اخضع أي سلعة أو خدمة للضريبة ما لم تكن هذه السلعة معفاة من الضرائب وتكون الضرائب على الاستيراد وفقاً للكيفية التالية:

أ) السلع المستوردة: حيث تستحق الضريبة العامة على السلع المستوردة الخاضعة في مرحلة التخليص، وذلك حسب النسبة المقررة، وتكون من قبل دائرة الجمارك ويمكن تأجيل دفعها بعد إخراجها من الموانئ والمطارات، وذلك بطلب خطي من صاحب البضاعة وان يكون مسجلاً في الدائرة وان يكون سبب التأجيل في الدفع مبرراً ومقنعاً ولا يمكن تأجيل دفع الضريبة الخاصة.

ب) الخدمات المستوردة: تستحق الضريبة العامة على الخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة عند دفع بدل هذه الخدمة كلياً أو جزئياً وذلك سناً للبند (1) من الفقرة (هـ) من المادة (9) من القانون*

ثانياً: في حالة البيع المحلي عرفت الفقرة (أ) من المادة (14) البيع بأنه انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة أو توريدها من البائع إلى المشتري، لقاء بدل وقد حددت المادة (9) من القانون مواقيت استحقاق الضريبة على بيع السلعة أو الخدمة الخاضعتين للضريبة كما يلي:

بيع السلعة الخاضعة للضريبة العامة: بحيث بينت الفقرة (أ) من المادة (9) من القانون أن الضريبة العامة والخاصة تستحقان عند وقوع أي من الحالات التالية أيهما اسبق:

(1) تسليم السلعة.

(2) إصدار فاتورة ضريبية.

(3) استلام قيمة السلعة كلياً أو جزئياً.

ج) بيع الخدمة الخاضعة للضريبة: وقد بينت المادة (9) فقرة (ب) من قانون الضريبة العامة على المبيعات أن الضريبة على بيع الخدمة تستحق بوقوع واحدة من الحالتين التاليتين أيهما اسبق:

(1) إصدار فاتورة ضريبية.

* نصت المادة 26 من القانون ان على المكلف دفع الضريبة وفق الإقرار المقدم وذلك عند الإفراج عن البضاعة في حال الاستيراد وخلال شهر واحد من تاريخ دفع بدل الخدمة المستوردة أو أي جزء منها.

2) استلام بدل الخدمة كلياً أو جزئياً.¹

ملاحظة:

1- بالنسبة للخدمة المهربة أو المخالفة لأحكام القانون فتستحق عليها ضريبة في حال ضبطها وبيان مخالفتها، وتخضع لفئة الضريبة النافذة في تاريخ وقوع التهرب أو المخالفة.

2- أما بالنسبة للسلع المهربة والمخالفة لأحكام القانون فتستحق عليها ضريبة وقت ضبط الجريمة أو المخالفة.

3- أما بالنسبة للخدمات بشكل عام فالضريبة صحيحة أنها تستحق على الخدمة عند قبضها أو إصدار الفاتورة بها، لكن هذا لا يعني أن يكون إصدار الفاتورة أو توقيته اختيارياً، ذلك انه يتوجب إصدار الفاتورة، أما إصدار الفاتورة الضريبية وتأخير موعدها فغير مسموح به وفقاً لأحكام هذا القانون والتعليمات الصادرة بموجبه².

أما عن تحصيل الضريبة العامة، فلقد حدد القانون وبموجب المادة (16) منه بند (أ) أن الضريبة العامة للمبيعات يجب أن تدفع كل شهرين، تعتبر مدة الشهرين فترة ضريبية واحدة.

وقد أجاز البند (4) من نفس المادة للمدير المسؤول تمديد الفترة الضريبية لتحصيل الضريبة من المسجل على الا تتجاوز بأي حال ستة شهور، ويجب على المكلف بالضريبة تقديم الإقرار في موعده حتى ولو لم يحقق أي مبيعات خلالها سواء كان الإقرار خطياً أو باستخدام معالجة المعلومات أو البيانات، ويجب دفع الضريبة خلال الشهر التالي لاستحقاق الضريبة ولانتهاء الفترة الضريبية.

أما البند (د) من نفس المادة فلقد منح صلاحيات للمدير بان يقدر مبيعات مكلف من السلع والخدمات خلال تلك الفترة، ومقدار الضريبة المستحقة عليها، وذلك في حال عدم تقديم الإقرار الضريبي الخاص به دون الإخلال بأحكام هذا القانون وقد حددت الفقرة (2) من نفس المادة عدم

¹ نصت المادة "9" من القانون استحقاق الضريبة على بيع السلع والخدمات.

² وزارة المالية الأردنية، نشرة سؤال وجواب، مرجع سبق ذكره.

جواز الاعتراض للمكلف على التقدير الصادر من المدير إلا بعد تقديم الإقرار، وخلال مدة لا تتجاوز 60 يوماً من التقدير الصادر من المدير بحيث أن بعدها يصبح تقدير المدير نهائياً، أما إذا تقدم المكلف بالاعتراض خلال المدة وقد تم رفضه فله الحق باللجوء للمحكمة خلال تسعين يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض وللمدير الحق في زيادة قيمة التقدير أو تخفيضه بناءً على ما تقدم أو ورود أي بيانات إضافية على الإقرار.

المطلب الثاني: خصم الضريبة وردّها

خصم الضريبة هو ان يقوم المكلف بالضريبة باحتساب ما قام بدفعه على مشترياته من ضريبة شريطة ان تكون هذه المشتريات قد دخلت في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة وان الضريبة المراد خصمها في هذه الحالة هي عبارة عن الضريبة عن كل ما أضافه البائع على مدخلات إنتاجه بما في ذلك الربح وضريبة المبيعات بهذا المعنى هي من الضرائب غير المباشرة والمكلف يحصل على الضريبة عند بيعه أي سلعة أو خدمة من المشتري ويقوم بطرح الفرق بين ما دفعه وبين ما قام بتحصيله من المشتري والفرق هو إما للدفع من خلال الإقرار أو للإرجاع عن طريق الإقرار ايضاً. ولقد حدد القانون في المادة (19) وينودها أن خصم الضريبة يعني أن يقوم الشخص المسجل باحتساب الضريبة العامة على المبيعات التي قام بدفعها على مشترياته، وما قام بدفعه من ضريبة عند الاستيراد من السلع والخدمات التي تدخل في مبيعاته شريطة أن تكون هذه المبيعات خاضعة للضريبة.¹

وتكون هذه الآلية بتسجيل قيمة ضريبة المدخلات أو المشتريات وخصمها من قيمة ضريبة المبيعات، وبعدها يتم دفع الفرق أو تسجيل الفرق على نحو مشابه جداً لمبدأ فكرة ضريبة القيمة المضافة في فلسطين، وقد أعطت المادة (19) فقره (د) صلاحية لخصم ضريبة المدخلات على المدخلات التي سبق للمكلف تحملها قبل تسجيله بالضريبة شريطة أن تكون هذه البضائع في حوزة المكلف عند التسجيل.

¹ وزارة المالية الأردنية، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات: الدليل العام، سنة 2004

أما شروط خصم الضريبة على المدخلات فهي:

- 1- أن يكون الشخص مسجلاً فيخضم ما يحق له خصمه من ضريبة مدفوعة من قبله بعد تاريخ تسجيله.
- 2- أن يكون الشخص قد قام بالتسجيل فيخضم ما يحق له خصمه من ضريبة سبق وان دفعها قبل تسجيله.
- 3- أن لا يكون قد مضى على دفع الضريبة على هذه المدخلات أكثر من ثلاث سنوات عند تاريخ خصمها.
- 4- لا تخضم أي ضريبة عامة إلا أن تكون قد خصمت في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة.
- 5- أن تكون الضريبة المخصومة معززة بوقائع قانونية وحقيقية ووثائق صحيحة "أي تكون ضمن فواتير قانونية معروفة المصدر ومعبأة بشكل صحيح وان يكون البائع مسجلاً لدى الدوائر الضريبية"¹.

أما رد الضريبة هو من أهم آليات قانون الضريبة العامة على المبيعات، والتي تكون قد دفعت على السلع والخدمات، وذلك في حال عدم المقدرة على استهلاك هذه الضريبة وخصمها من خلال الدائرة أو كانت هذه الضريبة داخلة في إنتاج سلعة مصدرة للخارج، إذا وبالتالي فاسترداد الضريبة يتم في كافة الحالات التي لا يتم استهلاكها خلال 6 شهور، وقد حددت المادة (22) من القانون أن السلع والخدمات المشتراة والمباعة لجهات تكون الضريبة عليها بنسبة صفر مثل القوات المسلحة والأمن العام والمخابرات والدفاع المدني، والمساجد والكنائس، والأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة، والمشاريع التي تتمتع بالإعفاءات بموجب قانون تشجيع الاستثمار، حيث أن هذه المبيعات لهؤلاء الأشخاص والمؤسسات هي خاضعة للضريبة، ولكن بنسبة صفر، وبالتالي يجوز رد ضريبة المدخلات للمكلف فوراً، وخلال 30 يوماً من تاريخ الطلب.

¹ قانون الضريبة العامة على المبيعات العام رقم 6 لسنة 1994.

وقد أعتفت المادة (23) في بنودها العديد من الأشياء من الضريبة العامة مثل العينات للمختبرات شريطة أن تكون كمياتها في حدود متطلبات التحليل، وكذلك الأشياء الشخصية المجردة من أي صفة تجارية كالجوائز، والميداليات، والنياشين، والأمتعة الشخصية والأثاث المستعمل لمن هو قادم من الخارج أو بالشروط المنصوص عليها في قانون الجمارك المعمول به للقادمين للإقامة الدائمة في المملكة.

وقد أجاز القانون رد الضريبة للأشخاص المسجلين بالضريبة وغير المسجلين إذا كانت هذه الضريبة مستوفاة بطريق الخطأ أو على سلع مصدرية للخارج¹.

وبقي أن نوضح أن رد ضريبة يكون من خلال طلب رسمي من المكلف بالضريبة من خلال نموذج يسمى نموذج طلب رد الضريبة للمبيعات للمسجلين، ويتم من خلال هذا النموذج إرفاق كافة البيانات اللازمة للفحص ومرفق مع طلب الرد تعهد عند تحديد مبلغ الرد بأن هذا المبلغ هو حقيقي وأنه قد قام بدفعه وإعطاء الدائرة أي إجراءات قانونية يتم اتخاذها بحقه في حال بيان أي مخالفات أو وقائع غير قانونية وإقرار منه خطياً لأن هذه المبالغ لم تتجاوز مدة 3 سنوات وكذلك مطابقتها للإقرارات المقدمة والدفاتر والسجلات المحاسبية.

ويجب عليه كتابة رقم المبلغ المطلوب رده وبيان سبب الرد لهذه الضريبة من وجهة نظر المكلف وبعدها يتم فحص هذه المعاملة من قبل الأقسام المختصة مثل الحاسوب، والتدقيق ولجان التدقيق، وبعدها يتم رد المبلغ للمكلف على حسابه الخاص عن طريق البنك.

وفي الخلاصة أجاز القانون في المادة (19) منه للمسجل أن يخصم من الضريبة المستحقة على المبيعات ما سبق له أن دفعه من ضريبة على مشترياته ومستورداته التي يستخدمها لإنتاج مبيعاته الخاضعة للضريبة شريطة أن لا تكون هذه الضريبة قد مضى على تأديتها أكثر من 3 سنوات، وأن تكون هذه المشتريات معززه بفواتير رسمية أو بيانات جمركية، وبيان الإيصالات

¹ وزارة المالية الاردنية، الدليل العام، ضريبة الدخل والمبيعات. سنة 2004

المالية المدفوعة من خلال الضريبة على هذه المخلات.و في المادة (20) منه ذكر في بنودها بأنه يجب أن يكون رد الضريبة خلال 3 شهور كأقصى حد من تقديم طلب الرد.

ولقد جاءت آليات خصم ورد الضريبة تلافياً للازدواج الضريبي وللإبقاء على قانون الضريبة العامة على المبيعات كقانون لتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة وهذه الآليات تحقق ذلك من خلال استيفاءها للضريبة على القيمة المضافة فقط دون تكرار¹.

المطلب الثالث: الإعفاءات من ضريبة المبيعات

ذكرت المادة (21) من القانون في بنودها (أ + ب) ما هي الإعفاءات أو السلع الواجب إعفاءها من ضريبة المبيعات، وقد ذكرت المادة نفسها أن مشتريات ومستوردات جلالة الملك سواء من السلع أو الخدمات هي معفاة من ضريبة المبيعات، وكذلك مشتريات السفارات والقنصليات من السلع والخدمات، وذلك للاستعمال الشخصي، ولكن بشرط المعاملة بالمثل، أما الفقرة (4) من البند (أ) فلقد ركزت على مشتريات المنظمات الدولية والإقليمية العاملة في المملكة وموظفيها غير الأردنيين الذين يتمتعون بالصفة الدبلوماسية.

أما المادة (22) من القانون في فقره (أ) وتفريعاتها فلقد ركزت على إعفاء مشتريات القوات المسلحة والأمن العام والمخابرات والدفاع المدني من أسلحة وذخائر ووسائل نقل وقطعها وإطاراتها.

وكذلك ركزت الفقرة (3) فقره (أ) من نفس المادة على قانون تشجيع الاستثمار، وكيف أن السلع والخدمات التي تستورد أو يتم شراؤها محلياً لإقامة أي مشروع أو توسعته، والذي يتمتع بالإعفاءات، وذلك حسب قانون تشجيع الاستثمار، وكذلك مشتريات أو مستوردات المساجد والكنائس ودور الأيتام والمسنين والأندية الرياضية.... الخ.

ففي هذا الاتجاه يتم دفع الضريبة من قبل هؤلاء المذكورين في نص المادة (22) وبعدها يتم رد الضريبة لهم، وذلك خلال مدة 30 يوماً من تاريخ تقديم الطلب وقد حددت المادة (25) بند (أ)

¹ ياسين، فؤاد توفيق: المحاسبة الضريبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2004، ص336 .

أن على المكلف الالتزام بدفع الضريبة عن السلع المعفاة في حالة استعمالها في غير المجال الذي أعفيت من اجله، بحيث يتم متابعة هذه السلعة وكيف يتم استهلاكها لان المهلة القانونية للإعفاء هي خمس سنوات وبعدها تصبح هذه السلعة معفاة فخلال الخمس سنوات وفي حال بيان أي معلومات مغلوبة يتم محاسبة المكلف على هذه السلعة، وذلك حسب قيمة السلعة وفئة الضريبة في ذلك الحين¹.

من الأمور الهامة الواجب على المسجل مراعاتها وفهمها الفترات الضريبية، حيث أن كل إقرار ضريبي يتعلق بفترة زمنية معينة والإقرار الضريبي الخاص بضرريبة المبيعات العامة هي كل شهرين ويجب على المكلف بالضريبة تسديد الضريبة المحققة عن تلك الفترة في نهاية الشهر القادم وفي حال تأخير الدفع عن موعد الاستحقاق تتحقق غرامات التأخير المنصوص عليها في المادة (26) من قانون الضريبة العامة على المبيعات وهذا حسب المادة (16) البند (1). في حين أعطى البند (3) من نفس المادة للمدير العام الصلاحية في تغيير المواعيد بحيث يقوم بتحديد الفترة الضريبية ونهايتها أو تحديد الفترة الضريبية، ولقد أعطى القانون المسجل مهلة لتقديم إقراره الضريبي مدتها شهر تبدأ من اليوم الأول للشهر التالي للفترة الضريبية، وتنتهي باليوم الأخير منه، ويجب على المكلف بالضريبة دفع الضريبة الواجبة والتي أفصح عنها في إقراره المقدم، حيث انه بدون توريد الضريبة يكون هناك غرامات مقدرة مسبقا وهي 4 بالألف عن كل أسبوع تأخير. وذلك حسب نص المادة 32 من القانون.

حيث أن دفع الضريبة يجب أن يكون مقروناً مع الإقرار الضريبي وتقديمه وأي تأخير سوف يرتب على المكلف غرامات، ويتم دفع الضريبة أما نقداً أو بشيك تحويل إلى حساب الضريبة في البنك المعتمد أو بواسطة شيك مسحوب على حساب المسجل لدى أي بنك محلي وتقبل هذه الشيكات إذا كانت لا تزيد قيمتها عن 1000 دينار.

¹ أبو بكر، محمد: قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار الثقافة للنشر، عمان، ط1، 2002، ص36.

ويجب في حال الدفع بواسطة شيكات فحص هذه الشيكات بصورة رئيسية والتأكد أنها محققة للمواصفات البنكية للشيكات المعتمدة والمتداولة وتحرير هذه الشيكات باسم المدير العام للضريبة على المبيعات ويجب وضع الرقم الضريبي للمكلف على ظهر الشيك¹.

المطلب الرابع: أسباب التهرب وطرق مكافحته

يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من الالتزام الضريبي ويقسم إلى التهرب المشروع والتهرب غير مشروع.

التهرب المشروع هو: التخلص من الالتزام الضريبي من خلال استغلال ثغرات في القانون وذلك من أجل تخفيف العبء الضريبي أو عدم دفع ضريبة.

التهرب الغير المشروع: فهو التخلص من الالتزام الضريبي من خلال المخالفات الصريحة للقانون الضريبي المطبق وذلك في سبيل عدم دفع الضريبة²

ان التهرب من الضريبة ظاهرة عالمية لا يخلو منها بلد من بلاد الدنيا، وان اختلف حجمه وانتشاره من بلد لآخر، وتتوعد أشكاله وأدواته، ولعل من أهم أسباب التهرب الضريبي من خلال ضريبة المبيعات ما يلي:

1- غريزة الملكية الخاصة: بحيث أن الناس خلقوا على حب المال ولهذا نجد المكلف بالضريبة يفضل الاحتفاظ بالمال لنفسه على أن يسدده للدولة، ولعدم شعور المكلف بالرابط بين دفع الضريبة والخدمات المقدمة من قبل الدولة.

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

¹ وزارة المالية الأردنية، دليل تعبئة وتقديم الإقرار الضريبي وتسديد الضريبة عن طريق البنوك، 2003.

² الحاج، طارق: المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، ص83، 1999.

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

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

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

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

7- ضعف الثقة بين المكلف وأجهزة الضريبة: أن الثقة تبنى على التفاهم بين المكلف بالضريبة والعاملين عليها، وبعدم وجود الثقة وعدم التجاوب مع وجهات نظر المكلفين بالضريبة يضعف الثقة بين الجانبين¹.

أما الطرق التي انتهجها قانون الضريبة على المبيعات لمحاربة التهرب الضريبي فلقد أوجد قانون الضريبة العديد من النقاط من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي منها:

1- التواصل مع المجتمع الضريبي من خلال الندوات والبرامج والتي عمدت إدارة ضريبة المبيعات إلى تفعيلها بشكل كبير .

2- إلزام المكلفين بمسك السجلات والقيود المحاسبية وإصدار الفواتير الضريبية بحيث صار بإمكان المواطن العادي أن يكون رقيباً على المسجل غير الملتزم إن لم يصدر له فاتورة أو لم يستخدم ماكينة النقد.

¹ عبيدات، رفعت: ضريبة المبيعات. ص304.

3- تجزئة تحصيل الضريبة بمعنى تحصيلها على مراحل من الاستيراد إلى التصنيع إلى تجارة الجملة فالمفروق وهكذا، بحيث أن المتهرب من أداء الضريبة يتهرب من جزء منها وليس جميعها.

4- التطبيق الحازم للقانون: أي عدم وجود تفاوت أو نظرات خاصة في التطبيق لفرد أو جهة بعينها بما يحقق الرضا والشعور بالعدالة.

5- تثبيت نسب الضريبة بحيث أصبحت الضريبة العامة على المبيعات ذات نسبة خاصة فقط ولجميع الأصناف مع وجود ضريبة خاصة لبعض الأصناف.

6- تسهيل الكثير من الإجراءات ومنح المزايا للمتزمين كتأجيل دفع الضريبة على المستوردات وغيرها.

7- وضع العقوبات الصارمة التي قد تصل إلى مثلي الضريبة لمتهرب منها مما يجعل التهرب مغامرة لا تحمد عقباها.

8- الرقابة من الموظفين والمتابعة وذلك لتجسير الهوة بين القانون ونصوصه والإلزام الوطني، والعقلانية في تقديم الإقرار الذاتي وبالتالي تبسيط فهم بنود القانون من خلال الرقابة والمتابعة الميدانية¹.

¹ وزارة المالية الأردنية، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، سؤال وجواب، سنة 2004.

المبحث الرابع: التبليغ والتنفيذ، الجرح والعقوبات، المحاكم وأصول المحاكمات، الاستفادة من ميزات القانون، مدى المساهمة في تمويل الموازنة.

المطلب الاول: التبليغ والتنفيذ:

حيث حددت المادة (48) من القانون إجراءات التبليغ وأوضحت أنها يجب أن تسلم باليد أو أن ترسل بالبريد المسجل على عنوان المكلف البريدي أو بالنشر بالجريدة الرسمية لمدة يومين متتاليين.

نصت المادة (40) في بنودها المختلفة على انه يصدر المدير العام قرارات في تحصيل الغرامات في القضايا المتصالح عليها والتبليغ لأصحاب العلاقة ويجب دفع تلك الغرامات خلال 30 يوماً من تاريخ التبليغ.

يتم تحصيل هذه الأموال وفق المادة (27) والتي تجيز الحصول على هذه الأموال وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية، ويمارس المدير صلاحيات الحاكم الإداري فيها.

أما البند (ج) من نفس المادة فلقد ركز على أن هذه المبالغ تعتبر تعويضاً مدنياً للدائرة ولا تشملها أحكام قوانين العفو العام، يذهب جزء من الغرامات المحصلة يعادل 20% منها لصالح صندوق تحسين ظروف العمل ورفع كفاءة موظفي الدائرة، وتقديم الخدمات لهم من عدة نواحي اجتماعية وصحية وثقافية، والإسكان، وتصرف وتوزع على كافة الموظفين كل حسب عمله وعلى الموظفين المتميزين في أدائهم وعلى كل من يساهم في اكتشاف التهرب من الضريبة أو ضبط السلع المهربة منها¹.

¹ قانون الضريبة على المبيعات، الباب الحادي عشر.

المطلب الثاني: الجرح وعقوباتها

يطلق البعض على الضريبة تعبير العبء الضريبي ذلك أنها تحمل المكلف بتكاليف مالية يرغب الناس بتلافيها كي يحتفظوا بها لأنفسهم، وتنشأ هذه الرغبة عن حاجة أحيانا وعن أنانية وعن حب جامع للمال أحيانا أكثر.

وعلى الرغم من أن الكثير من القوانين التي تعالج الجرائم والعقوبات تربط الفعل بالقصد عندما تجرم شخصاً ما إلا أن قانون الضريبة على المبيعات بقي مقتصرًا على انطباق الفعل على نص الجريمة لتكتمل أركان الجريمة الضريبية، ولقد عدد قانون الضريبة العامة على المبيعات في المادة (32) منه الأفعال التي يعتبرها مخالفات يعاقب عليها بغرامة مالية لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد عن خمسمائة دينار وهذه المخالفات هي:

(أ) التخلف عن تقديم طلب التسجيل لدى الدائرة (أي عدم التسجيل مع بلوغ الحد).

(ب) التخلف عن تقديم الإقرار الضريبي ضمن المواعيد المحددة.

(ت) تقديم إقرار المبيعات منقوص دون المبيعات الحقيقية الخاضعة للضريبة.

(ث) عدم إعلام الدائرة بالتغيرات التي حدثت على البيانات.

(ج) عدم الاستجابة لأي من مذكرات الحضور أو الاشارات أو الطلبات الصادرة خطياً من الدائرة وذلك دون مبرر.

(ح) التصرف في سلع معفاة من الضرائب أو خدمات دون الغرض الذي أعتيت منه هذه السلع.

(خ) خصم الضريبة وردها دون الحد القانوني ودون وجة حق وبصورة مخالفة لأحكام هذا القانون.

(د) خصم الضريبة عن سلع تم الاستفادة منها أو استعمالها في إنتاج سلع أخرى لأغراض شخصية.

ذ) تقديم مستندات أو وثائق أو بيانات غير صحيحة.

ر) عدم تمكين موظفي الدائرة من القيام بواجباتهم أو ممارسة صلاحياتهم في الرقابة والتفتيش وفق أحكام هذا القانون.

هذا وقد أجازت المادة (33) من القانون في بنودها المختلفة جواز الاعتراض على هذه الغرامات لدى الوزير المختص وللوزير الحق في إلغاء أو تخفيض أو تثبيت هذه الغرامات.

وكما للمدير الحق في إجراء المصالحات على هذه الغرامات ودفع نصف هذه الغرامات، وذلك قبل صدور الحكم القطعي من المحكمة وهذا بعد اعتراض المكلف على قرار الوزير والذي أجاز له القانون في نص المادة إما زيادة المبلغ أو إنقاظه أو تثبيته لدى المحكمة المختصة، بحيث للمحكمة الصلاحية التامة في زيادة أو تثبيت أو إنقاص هذه الغرامة.

أما جرائم التهرب من أداء الضريبة وعقوبتها:

فانه يعد تهرباً من الضريبة ارتكاب ما يلي من الأفعال:

أ) التخلف عن تقديم طلب التسجيل لدى الدائرة مدة لا تزيد على 60 يوماً من تاريخ انقضاء المدة المحددة للتسجيل بموجب أحكام المادة (13) من القانون والخاصة بالتسجيل.

ب) إظهار واثبات أي نقص في المبيعات الحقيقية تجاوز نسبة 10% أو خمسة آلاف دينار ايهما اقل.

ت) التصرف في أي من السلع المعفاة في غير موقعها أو غير الغرض الذي أعفيت من اجله.

ث) خصم الضريبة أو ردها بصورة مخالفة لأحكام القانون بحيث يعاقب كل من ارتكب جرائم التهرب من الضريبة بدفع تعويض مدني للدائرة لا يقل عن مثلي مقدار الضريبة، ولا يزيد عن ثلاثة أمثالها وبغرامة جزائية لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد على ألف دينار، وقد أجازت المادة (36) من القانون للوزير أو من يفوضه عقد المصالحة في جرائم التهرب من الضريبة،

وذلك قبل صدور حكم قطعي في الدعوى مقابل دفع الضريبة موضوع القضية، وغرامة بمثابة تعويض مدني يعادل مثل الضريبة ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار.

(ج) ويعاقب كل من يرتكب جرم التهرب من الضريبة بدفع تعويض مدني للدائرة لا يقل عن مثلي مقدار الضريبة ولا يزيد على ثلاثة أمثالها وبغرامة جزائية لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد على ألف دينار، وفي حال تكرار ارتكاب الجرم خلال سنة واحدة فللمحكمة ان تحكم بالحد الأعلى للغرامة أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على ستة اشهر أو بكتا العقوبتين.

(ح) وقد أجاز القانون للوزير أو من يفوضه عقد المصالحة في جرائم التهرب من الضريبة وذلك قبل صدور حكم قطعي في الدعوى مقابل دفع الضريبة وغرامة بمثابة تعويض مدني يعادل مثل الضريبة ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار¹.

المطلب الثالث: المحاكم وأصول المحاكمات

تختص محكمة الجمارك البدائية بالنظر في جميع المخالفات والجرائم المنصوص عليها في هذا القانون، ولها حق توقيف وإخلاء السبيل من هذه الجرائم والنظر في القضايا الحقوقية والخلافات الناجمة عن تطبيق أحكام القانون وتستنأف هذه الأحكام في محكمة الاستئناف الجمركية بحيث أن أحكام هاتين المحكمتين قابله للتمييز بشروط لدى محكمة التمييز².

وقد ذكرت المادة (27) فقرة (أ) من القانون انه في حالة التأخير في دفع الضريبة فعلى الدائرة مطالبة المكلف خلال 30 يوماً من تاريخ التبليغ فإذا تخلف المكلف عن دفعها خلال هذه المدة

¹ قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994.

² عبيدات، رفعت: ضريبة المبيعات. ص 332.

فيتم تحصيلها وفقاً لأحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به، ويمارس المدير جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري وللجنة تحصيل الأموال الأميرية بمقتضى أحكام القانون.

ويعتبر تبليغ المكلف بوجوب دفع الضريبة كافياً لغايات مباشرة المدير في اتخاذ إجراءات الحجز والتنفيذ وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية.

وهذه الشروط على النحو التالي:

أولاً: تختص محكمة الجمارك البدائية في الدعاوى الجزائية من خلال الجرائم المتعلقة بقانون الضريبة العامة على المبيعات بناءً على طلب المدير، وكذلك الخلافات الناجمة عن تطبيق القانون، وذلك بعد دفع المكلف بالضريبة المبالغ التي يقدمها ويعترف أنها صحيحة وواجبة الدفع ويدفع 10% سنوياً كغرامة في حال ثبوت الحكم ضده في هذا الخلاف وانه لم يكن محقاً في ادعائه.

ثانياً: يشترط في الاستئناف في الدعاوى الجزائية تقديم كفالة عدلية تعادل المبالغ المحكومة به وتكون قرارات هذه المحكمة قطعية في القضايا الجزائية، وأما في الدعاوى الحقوقية والقضايا المتعلقة بالخلافات الناجمة عن تطبيق القانون فلا يشترط القانون تقديم كفالة عدلية وتكون قراراتها قطعية في القضايا الحقوقية¹.

أما التمييز في أحكام محاكم الجمارك الاستئنافية: فلقد أجاز القانون تمييز أحكام محاكم الجمارك الاستئنافية في القضايا الحقوقية وذلك ضمن شروط وهي:

1- أن لا يقل المبلغ المحكوم به عن 1000 دينار.

أن يكون المبلغ اقل من 1000 دينار ولكن يكون هناك أحكام أخرى كالسجن فيقبل التمييز إذا كان الخلاف في الأحكام حول نقطة قانونية

¹ الباب الحادي عشر في قانون الضريبة على المبيعات.

المطلب الرابع: التقادم وسقوط الدعوى

لقد حدد القانون مدة تنتهي بمرور إمكانية المطالبة بالضريبة والغرامات كما حدد مدداً تسقط بانتهاؤها دعوى الحق العام وحدد مدداً أخرى تسقط فيها العقوبة المحكومة بها، وقد حددت المادة (43) فقرة (ب) انه يمنع على الدائرة المطالبة بالضرائب والغرامات المستحقة وفق أحكام هذا القانون بانقضاء خمس سنوات منذ تاريخ استحقاقها ما لم يوجد عذر شرعي يحول دون المطالبة خلال تلك المدة.

أما المادة (44) فقرة (أ) فتتص على انه تسقط دعوى الحق العام في الجرائم والمخالفات المنصوص عليها بانقضاء ثلاث سنوات من تاريخ وقوع الفعل، والفقرة (ب) من نفس المادة تنص على سقوط العقوبة المحكومة بها بموجب هذا القانون إذا لم تنفذ بانقضاء خمس سنوات في الحكم الوجيه من تاريخ صدوره وفي الحكم الغيابي من تاريخ تبليغ المحكوم عليه، وقد جاءت الفقرة (ج) من المادة نفسها بعدم سقوط حقوق الدائرة المالية الثابتة بحكم قضائي حتى بانقضاء الزمن.

نجد هنا انه لا يجوز المطالبة بضريبة أو غرامات مضى على استحقاقها أكثر من خمس سنوات، فإذا تمكنت الدائرة رغم مرور هذا الزمن من تحديد المطالبة فلا يجوز لها ذلك، إلا إن كان هناك عذر شرعي ونقدر أن العذر الشرعي يجب أن يكون ظرفاً غير عادياً مثل الحوادث والكوارث والحروب، وهذا بالنسبة للمطالبة أما بالنسبة لدعوى الحق العام، وهي التي تتمثل في الدعاوى الجزائية فانه تسقط بمرور 3 سنوات من تاريخ وقوع الفعل الذي لم تجري ملاحقة بشأنه ولا يعني ذلك سقوط الدعوى الخاصة بالحقوق المدنية للدائرة وهي قيمة الضريبة وقيمة الغرامة التي تمثل تعويضاً مدنياً للدائرة، فإذا صدر الحكم بالعقوبة فان هذه العقوبة تسقط بمضي خمس سنوات من تاريخ تبليغ المحكوم عليه سواءً وجاهي أو غيابي، وما يسقط هنا هو العقوبة

¹ قانون ضريبة المبيعات.

الجزائية، في حين أن العقوبة المدنية لا تسقط لأنها حق مالي للدائرة فلا تسقط بمرور الزمن، ولا تسقط كذلك حقوق الدائرة المالية الثابتة بإقرار المكلف والغرامات التي تمثل تعويضاً مدنياً للدائرة لا تكون مشمولة بأحكام قوانين العفو العام¹.

المطلب الخامس: الاستفادة إلى الحد الأقصى من الميزات التي يمنحها القانون:

1- تأجيل دفع الضريبة على المبيعات عند الاستيراد:

حيث انه وكما ذكر سابقاً من ضمن صلاحيات الإدارة التنفيذية وحسب المادة (19) من القانون إعطاء المكلف الذي مضى على تسجيله في ضريبة المبيعات أكثر من سنة واحدة واطهر التزاماً بأحكام القانون أن يطلب من الدائرة الموافقة على منحه حق إدخال هذه البضائع، وعدم دفع الضريبة إلا عند البيع مع تثبيت هذا الإجراء في الإقرار المقدم وبيان الاستيراد.

2- الشراء من أشخاص ومكلفين لهم ملفات ضريبية وبموجب فواتير ضريبية الأمر الذي يؤهله لخصم ضريبة المدخلات مما ينعكس على تقليل كلفة مدخلات ومستلزمات إنتاجه.

3- عند الشراء المؤجل الدفع يستطيع المكلف خصم هذه الضريبة حتى ولو لم يدفع قيمة هذه الفاتورة بعد لأنها مؤجلة.

4- الغرامات والتي نصت عليها المادة من القانون، والتي تمنح للمكلف الذي لا تتوفر لديه سيولة كافية بتأجيل دفع الكشف لحين توفر السيولة مع الغرامة البالغة 4 بالآلف عن كل أسبوع تأخير في الدفع، وهذا أفضل من التهرب من دفع الضريبة أو تقديم بيانات غير صحيحة في الإقرار².

المطلب السادس: مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة

من المؤكد ان للضريبة أهداف متعددة من أهمها الأهداف المالية، ويظهر الهدف المالي من خلال تمويل موازنة الدولة بالإيرادات اللازمة والدائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة، ومن

¹ قانون الضريبة العامة على المبيعات.

² عبيدات، رفعت، ضريبة المبيعات، خبرات وحلول، ص 123.

هنا نشأت قاعدة وفرة الحصيلة للضرائب. أي اتساع مطرحها بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، مع الاقتصاد قدر المستطاع في نفقات الجباية، من اجل المحافظة الدائمة على ارتفاع الإيراد الضريبي.

ولقد شهدت الساحة الأردنية في الفترة الأخيرة تطورا ملموسا في التشريعات الضريبية من خلال قانون ضريبة الدخل رقم 24 لسنة 1982 والذي اعتمد أسلوب التقدير الذاتي ثم القانون الدائم رقم 57 لسنة 1985 وما رافق ذلك من تعليمات وإرشادات لتوضيح آلية التعامل مع هذا القانون وكذلك التطور الحديث في الانتقال إلى الضرائب غير المباشرة من خلال فرض قانون جديد هو قانون الضريبة على المبيعات رقم 16 لسنة 1994, وتتكون الإيرادات العامة من إيرادات الضرائب المختلفة والإيرادات غير الضريبية وكذلك المنح المالية أما الإيرادات المحلية فتتكون من الإيرادات الضريبية والإيرادات غير الضريبية وتعد الإيرادات الضريبية من أهم إيرادات الدولة في العصر الحديث وتتكون هذه الإيرادات من:

(1) الضريبة على الدخل والأرباح.

(2) الضريبة على المبيعات.

(3) الجمارك.

(4) الضريبة الإضافية.

(5) الضرائب الأخرى¹.

ولقد حققت الإيرادات الضريبية تطورا ملحوظا خلال سنوات الدراسة وذلك من خلال تحليل الموازنات الأردنية فبينما بلغت الإيرادات الضريبية 758.0 مليون دينار وذلك في سنة 1995 ارتفعت في 1996 لتصل إلى 841.10 مليون دينار وقد واصلت هذا الارتفاع في كافة السنوات مع تذبذب بسيط في سنة 1997 الا أنها عادت وأخذت في الارتفاع في سنة 1998

¹ الخطيب, خالد: الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية, دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع, عمان, ط1, 1998 ص23

لتصل إلى 858.0 مليون دينار وفي سنة 1999 وصلت إلى 884.2 مليون دينار وفي سنة 2000 تم تطبيق المرحلة الثانية من ضريبة المبيعات وقد ارتفعت الإيرادات لهذه السنة إلى 961.9 مليون دينار، لتظهر نتائجها بشكل واضح في سنة 2001 بحيث وصلت في هذه السنة إلى 996.4 مليون دينار وعندها واصلت في الارتفاع لتصل إلى 1000.30 مليون في سنة 2002 مليون دينار وفي سنة 2003 وصلت الإيرادات الضريبية مبلغ 1083.2 أما في سنة 2004 فقد بلغت الإيرادات الضريبية 1428.8 مليون دينار وفي السنة النهائية أي في سنة 2005 وصلت الإيرادات الضريبية مبلغ 1765.8 مليون دينار وهذا الارتفاع في الإيرادات الضريبية يعود لعدة أسباب من أهمها توسيع القاعدة الضريبية وكذلك التعديلات التي كانت تطرأ على القانون من خلال إخضاع العديد من السلع للضريبة على المبيعات، وما رافق ذلك من تعديلات ملحقة للقانون الضريبي ولكافة القوانين الضريبية المباشرة والغير مباشرة.

أما عن مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة فلقد بلغت مساهمتها العامة بالمتوسط 50% من الإيرادات العامة مع محافظتها على هذه النسبة خلال سنوات الدراسة مع ان الإيرادات الضريبية كانت في ارتفاع ملحوظ الا ان المنح الخارجية والتي تختص بدعم الموازنة أو منح لدعم المشاريع التطويرية والإنمائية كانت هي أيضا في ارتفاع ملحوظ مما أثر على الإيرادات العامة والتي تعتبر المنح الخارجية بها عنصر أساسي في تمويل الموازنة وقد كانت المنح الخارجية تأخذ في الارتفاع خلال سنوات الدراسة، فبعد ان كانت 182.8 مليون دينار في سنة 1995 وصلت إلى 247 مليون دينار في سنة 1996 وقد ارتفعت في سنة 1997 لتصل إلى 240 مليون دينار في سنة 2000 وقد واصلت في الزيادة لتصل في سنة 2001 إلى 433 مليون دينار وفي سنة 2002 وصلت المنح الخارجية إلى 491.9 مليون دينار وارتفعت أيضا في سنة 2003 لتصل فيها إلى 937.4 مليون دينار، أما في سنة 2004 فقد بلغت المنح الخارجية مبلغ وقدره 811.3 مليون دينار وفي سنة 2005 بلغت الإيرادات الضريبية مبلغ وقدره 500.3 مليون دينار. فالإيرادات العامة كانت تأخذ في الارتفاع سنة بعد سنة، أما عن نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات المحلية، فلقد كانت هي أيضا ترتفع سنة بعد سنة والتي تتكون هي الأخرى من الإيرادات الضريبية والإيرادات غير

الضريبية، فالإيرادات الضريبية قد ارتفعت وكما ذكرنا سابقا لعدة أسباب منها توسيع القاعدة الضريبية أما الإيرادات غير الضريبية فكانت هي الأخرى آخذة في الارتفاع ولكن ليس بنفس وتيرة الإيرادات الضريبية أي بأقل منها، ومن هذه الإيرادات الرسوم والفوائد والتي كانت بارتفاع خلال سنوات الدراسة، أما نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الأردن إلى الإيرادات المحلية فلقد كانت في سنة 1995 ما نسبته 55% من حجم الإيرادات المحلية وقد ارتفعت في سنة 1996 لتصل إلى 59% من حجم الإيرادات المحلية أما في السنوات اللاحقة حتى سنة 1999 فلقد استمرت نسبة المساهمة بنفس المعدل وبعدها ارتفعت لتصل في سنة 2000 إلى 62% من حجم الإيرادات المحلية وفي سنة 2004 وصلت نسبة المساهمة إلى 67% من حجم الإيرادات المحلية وفي سنة 2005 واصلت الارتفاع لتصل إلى ما نسبته 69% من حجم الإيرادات المحلية.

المطلب السابع: مدى مساهمة الضريبة على المبيعات في تمويل الإيرادات بشكل عام:

الضريبة على المبيعات هي ضريبة غير مباشرة استحدثتها الحكومة الأردنية وبدأت في تطبيقها في العام 2004 ولسهولة تحصيل الضرائب غير المباشرة ومرورتها وسرعة تحصيلها فلقد ساهمت وبشكل مباشر في تمويل الإيرادات العامة ولقد بلغت نسبة مساهمتها 17% من الإيرادات العامة وذلك في سنة 1995 لتبدأ في الارتفاع والزيادة في السنوات اللاحقة حيث بلغت 18% في سنة 1996، أما في سنة 1997 فلقد بلغت نسبة المساهمة 20.0% من الإيرادات العامة أما في السنوات 1999/1998 فلقد بقيت نسبة المساهمة ضمن المعدل السابق. أما في سنة 2000 فقد ارتفعت النسبة لتصل إلى 26% وفي السنوات 2002 إلى 2005 بقيت النسبة ضمن معدلها السابق، فنسبة المساهمة العامة لضريبة المبيعات في الإيرادات العامة هي تقريبا نسبة واضحة.

أما نسبة المساهمة العامة لضريبة المبيعات في الإيرادات المحلية فهي أيضا نسبة واضحة.

فبعد ان شكلت هذه النسبة 19% في عام 1995 بدأت في الارتفاع أيضا لتصل إلى ما نسبته 22% وذلك في سنة 1996 وتوالت في الارتفاع لتصل إلى 30% في سنة 2001 وقد ارتفعت

ايضا كنتيجة حتمية لتطبيق المرحلة الثانية من قانون الضريبة على المبيعات لتصل إلى ما نسبته 31% وذلك في سنة 2002 لتأخذ هذه النسبة في الارتفاع لتصل في سنة 2003 الى ما نسبته 36% وكذلك ارتفعت في سنة 2004 لتصل ايضا إلى ما نسبته 38% وهكذا حتى وصلت إلى ما نسبته 40% تقريبا من حجم المساهمة العامة لضريبة المبيعات في الإيرادات المحلية

أما ما تساهم به ضريبة المبيعات من الإيرادات الضريبية فهي نسبة مرتفعة مقارنة بأنواع الضرائب الأخرى ففي حين كانت تشكل ما نسبته 35% في عام 1995 ارتفعت لتصل إلى ما نسبته 37% وذلك في سنة 1996 وبقيت مستمرة بالصعود لتصل إلى ما نسبته 39% في سنة 1997 وبعدها إلى نسبة 41% في سنة 1998 لتقفز إلى ما نسبته 48% في سنة 2000 وذلك اعتمادا على شمولية هذه الضريبة إلى كافة أنواع السلع والخدمات في هذا العام وفي سنة 2001 انتقلت لتصل إلى ما نسبته 50% من نسبة المساهمة العامة وفي سنة 2002 ارتفعت لتصل إلى ما نسبته 51% من نسبة المساهمة العامة للإيرادات الضريبية أما في سنة 2003 ارتفعت ايضا لتصل إلى ما نسبته 55% من نسبة المساهمة العامة وفي سنة 2004 وصلت النسبة إلى 56% وهكذا وصلت في سنة 2005 إلى ما يعادل 58% من نسبة المساهمة العامة في الإيرادات الضريبية

أما ما تساهم به ضريبة الدخل في الإيرادات الضريبية فهو نسبة متدنية مقارنة بضريبة المبيعات وذلك لان معدل الدخل في الأردن منخفض مما يضع النسبة العامة من المكلفين الأردنيين خارج حدود الإخضاع الضريبي

أما نسبة مساهمة ضريبة المبيعات على السلع المستوردة من ضريبة المبيعات العامة أو الشاملة فهي تشكل نسبة عالية جدا وذلك اعتمادا على ان المجتمع الأردني يعتمد ايضا على الاستيراد وكذلك انه مجتمع مستهلك أكثر مما يكون منتج، وتشكل نسبة المساهمة العامة لضريبة المبيعات على السلع المستوردة ما نسبته 51.6% وذلك في سنة 1997 أما نسبة المساهمة العامة في سنة 1998 فلقد بلغت ما نسبته 54.8% أما في سنة 1999 فقد وصلت النسبة إلى 50.3% لترتفع في سنة 2000 لتصل إلى ما نسبته 53.1% وبعده أخذت في الانخفاض كنسبة مساهمة

مع بقاء مبلغ الضريبة على الاستيراد ضمن معدلها العام كإيراد في تمويل الموازنة ولكن شمولية ضريبة المبيعات منذ بداية عام 2000 أدى إلى ارتفاع ضريبة المبيعات على السلع المحلية والخدمات كإيرادات أساسية في تمويل الموازنة وقد وصلت في سنة 2001 الى ما نسبته 45% من نسبة المساهمة العامة وفي سنة 2002 وصلت النسبة العامة 42.0% من نسبة المساهمة العامة وفي سنة 2003 وصلت النسبة إلى 39.0% من نسبة المساهمة العامة وفي سنة 2004 وصلت النسبة إلى 43.9% من نسبة المساهمة العامة لضريبة المبيعات وتصل في نهاية سنة 2005 إلى ما نسبته 48.6% من نسبة المساهمة العامة.

جدول رقم (3): الموازنات الأردنية الفعلية للسنوات من 1995-2000¹

2000	1999	1998	1997	1996	1995	البيان/ السنة
1800.9	1783.8	1699.5	1574.9	1677.1	1571.9	الإيرادات العامة
1560.7	1585.3	1496.5	1369.9	1430.1	1389.1	الإيرادات المحلية
961.9	884.2	858.6	798.5	841.1	758	الإيرادات الضريبية
464.5	372.5	350.3	315.4	310	263.5	مجموع ضريبة المبيعات
246	187.4	192.2	163.4	0	0	ضريبة المبيعات المحولة من الخارج
264.7	279.3	294.3	258.5	279.8	264	الجمارك
161	152.8	139.6	149.7	173.2	152.4	الضريبة على الدخل
16	17.1	17.2	16.9	27.8	30	الضريبة الإضافية
55.7	62.5	57.2	58	50.3	48.1	ضرائب أخرى
598.8	701.1	637.9	571.4	589	631.1	إيرادات غير ضريبية
240.2	198.5	203	205	247	182.8	منح خارجية
%53	%50	%51	%51	%50	%48	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة
%62	%56	%57	%58	%59	%55	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية
%26	%21	%21	%20	%18	%17	نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات العامة
%30	%23	%23	%23	%22	%19	نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات المحلية
%48	%42	%41	%39	%37	%35	نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات الضريبية

¹ مصدر السنوات من سنة 2000-1995 www.mof.gof

جدول رقم (4): الموازنات الأردنية الفعلية للسنوات من 2001-2005¹

2005	2004	2003	2002	2001	البيان / السنة
فعلي أولي	فعلي أولي	فعلي أولي	فعلي	فعلي	
3062.1	2958	2613	2136	2092	الإيرادات العامة
2561.8	2147.2	1675.6	1644.1	1658.6	الإيرادات المحلية
1765.8	1428.8	1083.2	1000.3	996.4	الإيرادات الضريبية
1023.4	825	596.3	510.7	502.7	مجموع ضريبة المبيعات
497.8	362.8	233.8	217	226.3	ضريبة المبيعات المحولة من الخارج
304.9	266.9	209.4	219.8	228.5	الجمارك
283.7	217.9	195.4	196.2	195.4	الضريبة على الدخل
119.9	90.8	60.9	53.8	51.7	ضرائب أخرى
33.9	26.2	21.2	19.8	18.1	الضريبة الإضافية
796	718.4	548.4	570.5	581.6	إيرادات غير ضريبية
500.3	811.3	937.4	491.9	433.4	منح خارجية
%58	%48	%41	%47	%48	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة
%69	%67	%65	%61	%60	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية
%33	%28	%23	%24	%24	نسبة ضريبة مبيعات إلى الإيرادات العامة
%40	%38	%36	%31	%30	نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات المحلية
%58	%56	%55	%51	%50	نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات الضريبية

¹ من 2001-2005 وزارة المالية الأردنية، نشرة مالية حكومية، 2006، المكتبة الوطنية، عمان، 2006، ص50.

المبحث الخامس: أوجه الشبه والاختلاف بين نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن

المطلب الاول: أوجه التشابه

يعتبر كل من نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين وقانون ضريبة المبيعات الأردني من أهم قوانين الضرائب غير المباشرة. ويمتاز كل منهما بسهولة التطبيق مقارنة مع الأنظمة الأخرى. ووفرة الحصيلة حيث تتم جباية ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات الخاصة بشكل شهري.

ويمتاز كل منهما بان نسبة الضريبة المفروضة ثابتة وتطبق على كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة مع استثناء بعض السلع أو الخدمات في القانون الأردني وتخفيض النسبة المفروضة عليها وذلك بقرار من مجلس الوزراء بغض النظر ان كانت كمالية أو ضرورية.

ومن ناحية العبء الضريبي فان المستهلك النهائي هو من يتحمل عبء ضريبة القيمة المضافة وكذلك ضريبة المبيعات ومن حيث الرقابة الشاملة تفرض كل منهما رقابة شاملة على منشآت الأعمال حرصا على عدم التهرب الضريبي.

وقد أجاز كل منهما للمكلف الضريبي القيام بخصم الضريبة على مشترياته الضريبية والتي تخص عمله وأجاز كل من القانون والنظام للمكلف التقدم بطلب استرداد مبلغ الضريبة المدفوعة مقدما عند الشراء والتي تسجل في الدوائر الضريبية كرصيد إعادة.

وقد الزم النظام وكذلك القانون الأردني المكلف بالاحتفاظ بالسجلات والدفاتر الضريبية لمدة معينة بعد تقديم الكشف أو الإقرار الضريبي وان اختلفت المدة الزمنية، فحسب النظام يجب الاحتفاظ بالمستندات مدة سبع سنوات وحسب القانون الأردني خمس سنوات.

وبالنسبة لحد التسجيل وضع كل من النظام والقانون حدا للتسجيل و أجاز لمن هو دون هذا الحد الإعفاء من التسجيل.

شجع كل منهما التصدير بشكل مباشر اعتماداً على جلب العملات الصعبة وكذلك توريد المنتجات المحلية للخارج وفتح الأسواق الخارجية للمنتجات المحلية وقد أجاز فرض الضريبة على السلع والخدمات المصدرة بنسبة صفر وخصم ضريبة المخلات والتي تخص هذه المنتجات واستردادها نقداً.

وبالنسبة للإجراءات الإدارية يمتاز كل منهما بالبساطة وعدم التعقيد وقد ساهمت كل منهما في الإيرادات العامة بشكل ملحوظ حيث ساهمت إيرادات ضريبة المبيعات الأردنية بنسبة كبيرة في الإيرادات العامة

أما من حيث الغرامات والعقوبات فقد فرض كل منهما غرامات وعقوبات على المكلفين في حالات معينة يتم فيها مخالفة القواعد القانونية من حيث تقديم الكشوفات والإقرارات والتأخير في الدفع أو في حالات التهرب من دفع الضريبة المستحقة. وقد أجاز كل منهما للمسؤول مراعاة أمور المكلفين لتوريد مبلغ الضريبة الأصلية للإدارة الضريبية وبالتالي المساعدة في تخفيض الغرامات.

وقد اتفق القانون والنظام على ضرورة ان يقوم المكلف بتبليغ الدائرة الضريبية عند البدء بمزاولة أي نشاط أو تغيير نوع النشاط وعنوان المشتغل، أو أي تغييرات تطرأ على عمله.

ومن خلال التحليل المرافق للنظام والقانون، يتبين أن هدف أي قانون ضريبي هو توريد المبالغ الضريبية المستحقة على المكلفين للدوائر الضريبية بأسرع وقت ممكن بحيث ان الغرامات أو العقوبات الأخرى كان الهدف منها هو وضع القانون موضع التنفيذ والتحذير من التحايل على القانون الضريبي واستغلال أي ثغرة به من أجل عدم توريد المبالغ الضريبية ولذلك أجازت في كل من النظام والقانون المصالحة وذلك بعد ان يتم التزام المكلف بالدين الضريبي المستحق عليه.

كل من النظام والقانون أعطى للدائرة مدة ثلاثة شهور للرد على طلب الإرجاع المقدم من المكلف بالضريبة لدراسة الطلب والرد إما بالإرجاع النقدي أو بتقدير فروقات ضريبية بعد القيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من حقيقة وقانونية هذا الإرجاع.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف

النظام المطبق في فلسطين لجباية الضريبة على القيمة المضافة هو نظام الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 بينما القانون المعمول به حاليا في الأردن لجباية ضريبة المبيعات هو قانون الضريبة على المبيعات الأردني رقم 16 لسنة 1994

وقد تم تطبيق النظام على الرسوم والمنتجات المحلية في فلسطين في العام 1976 وبدون سند قانوني وذلك من خلال ربطها بقانون ضريبة الإنتاج الأردني لتبرير فرضها في الأراضي الفلسطينية، في حين ان قانون ضريبة المبيعات قد تم فرضه بسند قانوني وقد مر بمراحل التشريع القانونية.

أما من حيث تطبيق قانون ضريبة المبيعات الأردنية حاليا فالقانون السابق له كان قانون الضريبة على الاستهلاك رقم 34 لسنة 1988 وهو ايضا بديل لقانون الضريبة على الإنتاج والذي كان مطبقا سابقا الا انه ومن خلال التوصيات المقدمة من البنك الدولي ومن صندوق النقد الدولي والدراسات التي أجرتها الحكومة الأردنية كان هناك تفكير باعتماد نظام الضريبة على القيمة المضافة باعتباره نظاما عصريا وقد تم تسويق القانون الحالي على انه قانون ضريبة على المبيعات مع ان قواعده القانونية ولوائحه المعدلة هي لوائح وقواعد قانون ضريبة القيمة المضافة والمطبقة عالميا.

من ناحية تعديل النظام ومن اجل إخضاع بعض السلع أو الخدمات أو إعفائها من الضريبة أو أية تعديلات هامة فلا يمكن للسلطة الفلسطينية ان تقوم بذلك بسبب القيود المفروضة على تغيير نسب أو أنواع الضرائب غير المباشرة في المرحلة الانتقالية، كما نصت عليها بروتوكولات الشؤون المدنية وملاحقها المتعلقة بالضرائب غير المباشرة في المادة السادسة من اتفاقية باريس

الاقتصادية، حيث ان السلطة الفلسطينية ملزمة بذلك مع إعطائها المجال بتخفيض النسبة المفروضة 2%، فقط بينما أجرت الحكومة الأردنية العديد من التعديلات سعياً منها لزيادة الجباية من المكلفين.

ومن خلال النسب الضريبية نرى ان نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين يطبق نسبة ثابتة وهي إما 16% وإما 0% ويوجد أيضاً بعض الصفقات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة انظر الملحق رقم (7) أما نسبة ضريبة المبيعات فتتقسم إلى ثلاثة أقسام هي النسبة العامة وهذه النسبة هي حالياً 16%، والنسبة المخفضة التي تفرض على مجموعة سلع محددة بقرار صادر من مجلس الوزراء وهذه النسبة هي حالياً 4%، انظر الملحق رقم (8)

وهناك العديد من السلع والخدمات التي أخضعها القانون للضريبة بنسبة 0% وهناك العديد من السلع التي أعفاها قانون الضريبة على المبيعات وذلك استناداً على نص المادة 7 من القانون فقره (ب) من ضريبة المبيعات انظر الجدول رقم (9) المرفق للسلع والخدمات المعفاة.

أما بالنسبة إلى خصم المدخلات فالنظام المطبق في فلسطين قد أجاز للمكلف تأجيل خصم ضريبة المدخلات إلى ستة أشهر من الضريبة المستحقة على المبيعات وذلك من تاريخ الحصول على الفاتورة بينما أجاز القانون الأردني للمكلف تأجيل خصم ضريبة هذه المدخلات إلى ثلاث سنوات اعتباراً من تاريخ الإصدار.

أما الاستيراد فيتم دفع الضريبة المضافة فوراً على البيان الجمركي وذلك عند استلام السلع بغض النظر عن حالة المكلف المالية بينما أجاز القانون للمكلف الأردني تأجيل دفع الضريبة لحين بيعها ولكن بشرط عدم التقدم بخصمها من الضريبة المتحققة كمدخلات على مبيعاته إلا بعد تسديد الضريبة عنها.

ويتم توريد ضريبة القيمة المضافة شهرياً للدوائر الضريبية اعتماداً على تعليمات النظام والتعليمات الواردة من الإدارة الضريبية بينما ضريبة المبيعات العامة فتورد كل شهرين للدوائر الضريبية.

فترة تقديم الكشف الدوري هي خمسة عشر يوماً من تاريخ انتهاء الشهر موضوع الاستحقاق بينما المدة هي شهر كاملاً بالنسبة لضريبة المبيعات الأردنية.

لا يوجد في النظام المطبق في فلسطين أي نص يتحدث عن ضرورة المطالبة بإرجاع مبلغ الإعادة ولم يخضع موضوع المطالبة لأي نص من نصوص النظام بل إن من حق الدائرة فحص مبالغ الإرجاعات وإرجاع المبالغ التي تظهر حقيقة وضع المنشأة ودقة الحسابات بها وذلك بعد تقديم الكشف الدوري، بينما القانون أجاز طلب استرداد مبلغ الإعادة المرصد ولكن بعد مرور ستة شهور من تقديم إقرار الإرجاع.

من ناحية الإقرار والكشف الدوري المقدم للدوائر نرى أن الإقرار الخاص بضريبة المبيعات الأردنية كان شاملاً لكافة البيانات المطلوبة ويستطيع المكلف دون الرجوع للدائرة معرفة المبالغ المدفوعة وكذلك مبالغ الإرجاع وأية بيانات يريدها، بينما الكشوفات الدورية والمطبقة في فلسطين تختص فقط ببيان وضع المنشأة في الشهر المقدم فقط.

أما من ناحية الدفاتر والسجلات القانونية والضريبة فالمكلف ملزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات القانونية لمدة عشر سنوات وهذا ما هو مطبق في فلسطين بينما المكلف الأردني وحسب القانون مجبر بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات القانونية لمدة خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.

بالنسبة لموضوع تقادم الدين الضريبي فالنظام المطبق في فلسطين لا يوجد في نصوصه ما يثبت أن الدين الضريبي من الممكن أن يتقادم بل يتم تحصيل الدين الضريبي استناداً إلى قانون تحصيل الأموال الأميرية بينما القانون الأردني أجاز ذلك إلا إذا كان هناك حكماً قضائياً مسبقاً¹.

¹ تنص المادة (43) من القانون أن الدائرة تمتنع عن المطالبة بالضرائب أو الغرامات المستحقة وفق أحكام هذا القانون وذلك بانقضاء خمس سنوات من تاريخ استحقاقها ما لم يوجد عذر شرعي يحول دون ذلك.

أما من حيث تصنيف المشتغلين ضريبيا فالنظام قد حدد من هو المشتغل وقد تم تقسيم المشتغلين إلى ثلاثة أصناف أو تقسيمات من ناحية الحصيلة المالية أو معدل الدوران بينما القانون الأردني حدد المكلفين من ناحية أخرى هي المهنة وقام بربطها بحجم المبيعات.

النظام المطبق في فلسطين لم يعفي الشخصيات الاعتبارية أو المنظمات الأهلية وأعضاء السلك الدبلوماسي بينما قانون الضريبة على المبيعات اقر وأجاز ذلك بحيث أبقى مشتريات الملك وأعضاء السلك الدبلوماسي وأعضاء المنظمات الدولية والأهلية.

والنظام المطبق في فلسطين جاء خاليا من إجراءات المحاكم وأنهى إجراءات الدين الضريبي والمتنازع عليها لدى لجنة المعارضة في الإدارة الضريبية مع ربط هذا الدين مع قوة تنفيذية للحجز على الأموال أو المنع من السفر أو منع اصدار فاتورة ضريبية.....الخ من الإجراءات لضمان توريد المبالغ الضريبية للدوائر الضريبية ومن ثم يتم تنفيذ هذه الإجراءات من خلال المحاكم النظامية العادية والتي تنفذ الأحكام لمن تثبت في حقه الإدانة الضريبية بينما اقر القانون الأردني وجود محكمة الجمرك الابتدائية ومحكمة الجمرك الإستئنافية وذلك لضمان أيضا توريد المبالغ الضريبية المحققة للدوائر الضريبية.

أما عن مدى مساهمة كل من الضريبة المضافة وضريبة المبيعات في الموازنة العامة، فلقد بلغ متوسط مساهمة الضريبة المضافة من الإيرادات العامة في فلسطين 30% بينما بلغ متوسط مساهمة ضريبة المبيعات من الإيرادات العامة في الأردن 23% وذلك للفترة الممتدة من عام 1995-2005 أما بالنسبة لمساهمتهما في تمويل الإيرادات الضريبية فلقد بلغ متوسط نسبة المساهمة العامة للضريبة المضافة 58% بينما بلغ المتوسط لضريبة المبيعات 47% وذلك لنفس الفترة.

وهذا يبين مدى المساهمة في تمويل الموازنة لكل منهما الا ان الضريبة المضافة ولكونها الأقدم في التطبيق وكذلك الأوسع والتي تحافظ على نسبة ثابتة للقيمة المضافة بعكس ضريبة المبيعات الأحدث في التطبيق والتي أعفت في نصوصها العديد من السلع والخدمات وتطبق نسبتي

مختلفتين حسب السلع وكذلك تطبيقاتها على مراحل أدى بشكل ملحوظ إلى انخفاض المتوسط مع أنها تحافظ على الارتفاع في السنوات اللاحقة للتطبيق.

النتائج

لقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج بالنسبة لنظام ضريبة القيمة المضافة والمطبق في فلسطين وقانون ضريبة المبيعات والمطبق في الأردن:

تم استحداث هذا النظام من قبل الجانب الإسرائيلي في سنة 1976، بناء على قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، لم تستطع السلطة الفلسطينية تعديل هذا النظام اعتماداً على ما تم فرضه من قيود عليها من خلال اتفاق باريس الاقتصادي والموقع بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي. وبالتالي فالنظام المطبق هو نظام قديم لم يتم تعديل أي نص من نصوصه وذلك مراعاة لما يتعرض له المكلف الفلسطيني من ظروف قاسية من عدة نواحي سواء اقتصادية أو مالية أو حتى اجتماعية أما بالنسبة لنصوص هذا القانون والخاصة بالعقوبات فهي قاسية بشكل كبير جداً اعتماداً على المقارنة مع العقوبات المفروضة وفق القانون الأردني.

الهدف الرئيسي لأي قانون ضرائب في العالم هو ضمان التوريد الدقيق والصحيح للمبالغ الضريبية بينما النظام المطبق في فلسطين هو نظام قهري و في حال تم تطبيق نصوصه بكاملها تكون النتيجة انخفاض حاد في حصيله الإيرادات الضريبية لهذا النظام. أما بالنسبة لنظام ضريبة المبيعات المطبق في الأردن فإننا نرى منهجية منتظمة لتطبيق هذا النظام ومراعاة أوضاع المكلفين وعدم التركيز على العقوبات الا للضرورة القصوى حيث ان جميع المخالفات الضريبية يتم استيفاءها نقداً مع العلم ان هذا القانون قد تم تطبيقه على مراحل متعددة وكذلك استند هذا القانون على نسب مختلفة لجباية ضريبة المبيعات وذلك مراعاة لظروف المواطنين بعكس نظام ضريبة القيمة المضافة الذي يعتمد على نسب ثابتة هي 16% من القيمة المضافة دون استثناء.

تم في 29-4-1994 استحداث نظام فاتورة المقاصة "الفاتورة الموحدة" بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي وذلك استناداً إلى اتفاق باريس الاقتصادي وقد اتفق الجانبين على ان الضريبة المدفوعة من قبل أي طرف كان سواء فلسطيني أو إسرائيلي لا يتم الاعتراف بها من قبل الجانب الآخر الا من خلال فاتورة المقاصة وبالتالي لا يتم تحويل أي مبالغ نقدية لأي طرف الا من خلال هذه الفاتورة وقد كان من المآخذ على هذا الموضوع بالذات على ان الضريبة لا يتم

تقاصها إلا من خلال الأشخاص المسجلين بالدوائر الضريبية بحيث ان المستهلك العادي والذي يقوم بالشراء من إسرائيل، لا تستطيع السلطة ان تطالب بمبالغ الضريبة المضافة والمدفوعة من قبله وذلك اعتمادا على نصوص هذا الاتفاق، مع أن هذا الاتفاق قد تم توقيعه في فترة كان المواطن الفلسطيني مستهلكا نشطا للأسواق الإسرائيلية وبالتالي يتم فقدان مبالغ طائلة من جراء هذا الاتفاق.

لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، لا بد من وجود نظام متكامل بين الأفراد في المجتمع وبين الإدارات الضريبية وذلك استنادا على ان عبء ضريبة القيمة المضافة يقع على المستهلك، والتاجر الفلسطيني هو وسيط في نقل هذه الضريبة للإدارات الضريبية وبالتالي وجب تكوين دوائر إعلامية في الدوائر الضريبية لتوجيه المكلف وإرشاده لجميع النواحي الهامة ليتسنى توريد المبالغ الضريبية بسهولة ويسر. والتركيز على جميع الموظفين في الدوائر لإبداء التعاون التام مع المكلف الفلسطيني.

تم تعديل نسبة الضريبة المضافة بتاريخ 7-9-2005 إلى 16% وذلك بناء على التعديل الإسرائيلي والذي تم أيضا إلى 16.5% من القيمة المضافة لكن هذا القرار مع ان به تخفيض للنسبة الا انه قد أربك المكلف الفلسطيني والذي يقوم بالشراء من إسرائيل بواقع 16.5% ضريبة ويقوم بالبيع لمناطق السلطة الفلسطينية بواقع ضريبة بنسبة 16% وبالتالي فالمكلف مضطر دائما بعمل ارجاعات متكررة في الدوائر الضريبية وبناء عليه لو ان القرار الفلسطيني بتخفيض النسبة إلى 16.5% لكان الوضع مريحا لكل من الدوائر والمكلف.

التوصيات:

وعلى ضوء الدراسة التي تمت من خلال مقارنة نظام ضريبة القيمة المضافة والمطبق في فلسطين ونظام ضريبة المبيعات الاردنية يمكن تقديم التوصيات الآتية:

- توفير الأسس القانونية لفرض الضرائب غير المباشرة وخاصة ضريبة القيمة المضافة، وذلك لان النظام المطبق حاليا هو نظام إسرائيلي تم فرضه على المكلف الفلسطيني في سنة 1976 مستمدا شرعيته من خلال اتفاق باريس الاقتصادي والذي تم توقيعه بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي في سنة 1994.
- العمل على تطبيق قرارات إدارية ولوائح الهدف منها فقط ضمان توريد المبالغ الضريبية للإدارة الضريبية وذلك لان الهدف الأساسي لأي نظام ضريبي هو توريد المبالغ الضريبية وليس توقيع اشد العقوبات على المكلف.
- التحرر من بند فاتورة المقاصة الموقع بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي والذي لا يضمن التوريد الكامل لمبالغ الضريبة المضافة استنادا على ان ما يتم تقاصه هو فقط للمكلف الفلسطيني والمسجل في الدوائر الضريبية.
- إعادة هيكلة دوائر ضريبة القيمة المضافة بما يضمن تعزيز مفهوم التعاون بين المكلف الفلسطيني والدوائر الضريبية ونشر الوعي الضريبي بين المواطنين.
- إنشاء دوائر إعلامية بجانب دوائر الضريبة المضافة في كافة المحافظات لتوجيه المكلف وتشجيعه على عدم التهرب من أداء الضريبة أو عدم الالتزام بإحضار فواتير المقاصة وربط هذا الموضوع مع الناحية الدينية والوطنية.
- الاستفادة من نصوص قانون ضريبة المبيعات الأردنية والتي تقر بمفهوم التوازن بين زيادة الجباية النقدية وعدم إرهاق المكلف بالعبء الضريبي.

- استخدام معدلات مختلفة من النسب الضريبية من خلال التمييز بين السلع والخدمات الأساسية وغير الأساسية وذلك من خلال التركيز على البعدين الاجتماعي والاقتصادي.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

علاونه، عاطف: **شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة**، مؤسسة الجيل للطباعة والنشر، 1992م.

أبو كرش، شريف: **إدارة المنازعات الضريبية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2004

صيام، وليد، حسام الدين، خداش، العكشه، وائل: **الضرائب ومحاسبتها**، عمان، المكتبة الوطنية، 2000م.

بشور، عصام: **المالية العامة والتشريع المالي**، دمشق، منشورات جامعة دمشق، 1982م.

الخطيب، خالد، شاميه، زهير: **أساس المالية العامة**، عمان، وائل للنشر والتوزيع 2000.

الحاج، طارق: **المالية العامة**، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999.

ياسين، فؤاد: **المحاسبة الضريبية**، عمان، دار اليازوري، 2005.

فرهود محمد سعيد: **نظام الزكاة وضريبة الدخل**، المملكة السعودية 1996.

دقة، عبد الرحيم: **العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني** (رسالة ماجستير غير منشوره) جامعة النجاح، نابلس/ فلسطين 2003.

دراز، حامد: **مبادئ المالية العامة**، مصر، الإسكندرية للكتاب 1990.

شامية، احمد: **أساس المالية العامة**، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، 2003.

جامعة القدس المفتوحة، **المالية العامة**، الأردن، 2000.

العناني، حمدي: **اقتصاديات المالية العامة**، مصر 1985.

- أوغريه، جورج: **الضريبة على القيمة المضافة**، بيروت، مجد للطباعة والنشر 1982.
- جامعة القدس المفتوحة، **محاسبة ضريبة الدخل**. عمان 1998.
- ستيفنز، مارك: **الضرائب في الضفة الغربية بين 1967-1989**، رام الله، مؤسسة الحق 1998.
- علاونه، عاطف: **الأمر العسكري 1342**، بين تشجيع الاستثمار والمتطلبات الأمنية، رام الله 1992.
- عبد الرزاق، عمر، هاني، سليمان: **أبعاد الاتفاق الاقتصادي الفلسطيني والإسرائيلي**، رام الله، مكتبة الرسالة 1994.
- صبري، نضال: **السياسات الضريبية في فلسطين**، معهد الإعلام والسياسات الصحية والتنمية.
- الخطيب، كمال: **دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين بين 1996-2003** (رسالة ماجستير غير منشوره) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين 2005.
- الجوهري، منى، الترتيبات الجمركية بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي، ماس، 2004.
- الجعفري، محمود وآخرون: **واقع ومستقبل العلاقات الاقتصادية والإسرائيلية**، ماس، 2002.
- الجعفري، محمود، العارضة ناصر: **السياسات التجارية المالية والفلسطينية وتأثيرها على ميزان العجز في الميزان التجاري 2002م**.
- أبو نصار، محمد، المشاعله، محفوظ: **محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق**. عمان، المكتبة الوطنية، 2005.
- أبو بكر، محمد، **قانون الضريبة العامة على المبيعات**. عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2002م.

إشنتيه، أسد: التهرب الجمركي وأثره في الإيرادات الجمركية الفلسطينية (رسالة ماجستير غير منشوره) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين 2005.

الخطيب، خالد: الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية. عمان، دار الحامد، 1998.

عفانه، عدي القطاونه، عادل، الجدع، أحمد: الجديد في المحاسبة الضريبية. عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004م.

عبد الرازق، عمر: هيكل الموازنة الفلسطينية، ماس، رام الله، 2002.

عبد الكريم، نصر، موسى، نائل: الموازنة الفلسطينية بين 1995-2000م.

usaid، معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية، رام الله، 2002م.

ثانيا: القوانين.

قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني رقم 7338 لسنة 2002.

قانون ضريبة المبيعات العامة الأردني رقم 6 لسنة 1994.

نظام ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين رقم 16 لسنة 1963.

نظام ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين رقم 7475 لسنة 1985.

ثالثا: الدوريات

وزارة المالية الأردنية، الدليل العام لضريبة الدخل والمبيعات، 2004.

وزارة المالية اللبنانية، سلسلة التوعية الضريبية، 2004.

وزارة المالية اللبنانية، الدليل العام لضريبة القيمة المضافة، 2004.

وزارة المالية لأردنية، دليلك في ضريبة المبيعات الأردنية، 2004.

وزارة المالية الأردنية، نشرة الوعي الضريبي، 2004.

وزارة المالية الأردنية، سؤال وجواب، 2004.

وزارة المالية الأردنية، دليل تعبئة الإقرار الضريبي، 2004.

وزارة المالية الفلسطينية، الضريبة المضافة في سطور، 2002.

وزارة المالية الأردنية، نشره مالية الحكومة العامة، عمان، 2006.

معهد أبحاث السياسات الاقتصادي الفلسطيني، ماس، المراقب الاقتصادي، ع10، رام الله، 2003.

رابعاً: الوثائق

وزارة المالية الفلسطينية، دوره في نظام الرسوم على المنتجات المحلية، 1994.

وزارة المالية الفلسطينية، دوره في التدقيق للبيانات المقدمة من خلال نظام ضريبة القيمة المضافة. 1995.

وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، تعميمات ومناشير، 1995.

وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، تعليمات إدارية، 1995.

محاضره في جامعة بير زيت، فاتورة المقاصة، 2000.

خامساً: الإعلانات الواردة من الصحف

إعلان مدير عام الجمارك والمكوس بتاريخ 7-9-2005.

سادسا: مواقع الانترنت.

<http://www.Mof.ps.com>

<http://www.Mof.gov.jo.com>

الملاحق

ملحق رقم (1)

Palestinian National Authority
Ministry of Finance
V.A.T. Dept. /



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
دائرة ضريبة القيمة المضافة والكوس /

معلومات عن مكلف

معلومات عن المكلف

الاسم التجاري :	رقم الملف :	تلفون :
نوع العمل :	العمل السابق :	
العنوان :		

معلومات عن العمل / لاستعمال المكلف

تصنيف المكتب :	مكان العمل : ملك / إيجار	مبلغ الإيجار السنوي :
مخازن اضافية : ملك / إيجار	موقع المخازن :	الإيجار السنوي :
سيارات تابعة للعمل :	العدد :	النوع :
مبيعات :	محلية :	خارجية (تصدير) :
مشتريات :	محلية :	خارجية (إستيراد) :
مصاريف تشغيلية :	نوعيتها :	مبلغها :
عدد المستخدمين :	مبلغ الرواتب والاجور :	
النظام الحاسبي :	محواسب <input type="checkbox"/> يدوي <input type="checkbox"/>	اسم البرنامج :
		الدوائر المنظمة : 1 - 2
		3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8
اسم الحساب :		
تصديق المكلف : أقر ان جميع التفاصيل الواردة اعلاه صحيحة ، واتعهد بإبلاغ الدائرة عن أي تغير يتم في هذه المعلومات خلال خمسة عشر يوما بنهاة على المادة (72) من القانون .		
اسم المشتغل او وكيله :	التاريخ :	التوقيع :

لاستعمال الدائرة فقط :

ملاحظات الموظف المسؤول حول :		
1 - حجم العمل ومدى تناسبه مع تصريحات المشتغل :		
2 - النظام الحاسبي :		
3 - وجوب تسجيل المشتغل : مرخص - صغير - ذو صفقات معفاة :		
4 - ملاحظات اخرى :		
اسم الموظف :	التاريخ :	التوقيع :
فوصيات مدير الدائرة :		
التاريخ :	التوقيع :	

ملحق رقم (2)

بسم الله الرحمن الرحيم

Palestinian National Authority
Ministry of Finance
Custom & Excise General Directorate



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
مديرية الجمارك والمكوس / الإدارة العامة

Date : التاريخ :

No. : الرقم :

تصريح وتعهد

أنا الموقع اسمي أدناه وحامل هوية

والذي سجلت كمشتغل تحت رقم بفترة وبتاريخ

أتعهد :

- 1- بمسك حسابات رسمية والتسجيل بالفترة التي تتفق وطبيعة عملي حسب ما جاء بالنظام الخاص بشأن تنظيم الدفاتر المحاسبية من قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 م.
 - 2- أتعهد من تاريخ توقيع هذا التصريح بأن امتنع عن التعامل مع أي جهة أو أي مشروع غير مسجل لدى دوائر ضريبية للتهمة المضافة بمناطق السلطة الوطنية وإيه مناطق أخرى، وفي حالة شراني لأيه مداخلات بدون فاتورة ضريبية لأي سبب من الأسباب أتعهد بتسجيلها ضمن سجلاتي الرسمية وإن ادفع الضريبة الممتحقة عليها عند البيع، وكذلك التصريح عن إيه تغييرات في محل العمل خلال 15 يوم من التغيير.
 - 3- أن أقدم لوكلي المحاسب / المحاسب القانوني أو للدائرة مباشرة جميع فواتير المشتريات التي احصل عليها لأغراض عملي والمبيعات التي أصدرها خلال فترة عملي وذلك ضمن الكشوفات والتقارير والنماذج التي تصدرها دائرة ضريبية القيمة المضافة حسب المواعيد والكيفية المقررة بالقانون.
 - 4- أن التزم بالآفاء بجميع المبالغ المترتبة علي نتيجة أخطاء غير قانونية أو صفقات أو مداخلات لم أصرح عنها بعد فحص الدائرة لحساباتي . بالإضافة إلى ما يترتب عليها من فوائد وغرامات حسب القانون.
 - 5- أن التزم بعدم طباعه إيه فواتير ضريبية إلا بتصريح خاص من دائرة ضريبية القيمة المضافة عند مباشرة العمل.
 - 6- أن اعلم الدائرة في حاله تغيير وكلي المحاسب/المحاسب القانوني أو إجراء أي تعديل قانوني بخصوص ملفي.
 - 7- أن التزم بالتصريح عن الصفقات والمداخلات الخاصة بفواتير المقاصة خلال 45 يوم من تاريخ إصدارها، وإحضارها إلى الدائرة معبته بالنماذج الخاصة بها حسب تعليمات الدائرة، وكذلك بالمحافظة عليها وعدم تحويلها لأي مشتغل آخر مهما كانت الأسباب إلا بتعليمات خطويه من الدائرة.
- وبناء على ما ورد أعلاه أوقع،،،

تحريرا في: الاسم:

شاهد /الوكيل القانوني الاسم

الاسم التوقيع

فئات التسجيل

1- مشتغل مرخص حصيلة صفقاته اكبر من 185000 شيكل.

2- مشتغل صغير حصيلة صفقاته ما بين 44200- 185000 شيكل.

3- مشتغل ذو صفقات معفاة حصيلة صفقاته اقل من 44200 شيكل.

4- مؤسسه غير ربحيه .

5- مؤسسه مالية.

P.O.Box : 795 - Ramallah
Tel. : 02/2407121-5
Fax : 02/2407927 - 2402639

ص.ب : ٧٩٥ - رام الله
هاتف : ٠٢٢٤٠٧١٢١-٥
فاكس : ٠٢/٢٤٠٧٩٢٧ - ٢٤٠٢٦٣٩

ملحق رقم (4)

بلاغ استحقاق - للدفع
הודעת ייבוי - לתשלום

كشف دوري



السلطة الفلسطينية
وزارة المالية دائرة الجمارك والمكوس

رقم المكتب	رقم البلد	عنوان	اسم المشتق	ض. ق. م																		
(1)		634 t																				
رقم الملف المشتق	9	10	13	14	17																	
يجب تقديم الكشف لغاية	شهر	سنة																				
5		4																				
صفقات معفاة او بتسبة صفر 18	27	صفقات ملزمة لا تشمل ض. ق. م	28	37																		
(2)	8-62194-9	<p>تنبيه ليست هذه نسخة كاملة التي اصرح ان جميع التفاصيل غير صحيحة تغير مخالفة للقانون. اعلم ان مبلغ تفاصيل غير صحيحة تغير مخالفة للقانون.</p>																				
رقم الحساب في بنك البريد	اسم الموقع																					
מספר חשבון בנק הדואר	توقيع وختم المشتغل او وكيله																					
	تاريخ																					
<p>الفترة التي يجب تقديم الكشف عنها:</p> <table border="1"> <tr> <td>الضريبة على الصفقات</td> <td>00</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>ضريبة معاملات - مشتريات - عمولة والتداول غير مشمول</td> <td>45</td> <td></td> </tr> <tr> <td>ضريبة معاملات - مشتريات اخرى</td> <td>00</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>ضريبة معاملات - مشتريات اخرى</td> <td>53</td> <td></td> </tr> <tr> <td>الضريبة على الصفقات</td> <td>00</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>الضريبة على الصفقات</td> <td>00</td> <td>100</td> </tr> </table>					الضريبة على الصفقات	00	100	ضريبة معاملات - مشتريات - عمولة والتداول غير مشمول	45		ضريبة معاملات - مشتريات اخرى	00	100	ضريبة معاملات - مشتريات اخرى	53		الضريبة على الصفقات	00	100	الضريبة على الصفقات	00	100
الضريبة على الصفقات	00	100																				
ضريبة معاملات - مشتريات - عمولة والتداول غير مشمول	45																					
ضريبة معاملات - مشتريات اخرى	00	100																				
ضريبة معاملات - مشتريات اخرى	53																					
الضريبة على الصفقات	00	100																				
الضريبة على الصفقات	00	100																				
<p>54 הסכום להשלום 61 مبلغ الدفع مبلغ الدفع بالكلمات</p>																						

ختم البنك
חותמת הבנק
دفع غير نقدي يقبل بتحفظ حتى التسديد

ايصال

منح رقم (5)

للإرجاع

كشف دوري



السلطة الفلسطينية
وزارة المالية دائرة ضريبة القيمة المضافة والمكوس

رقم المكتب										رقم البلد										عنوان										اسم المشتغل										ض. ق. م																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
رقم الملف للمشتغل										شهر										سنة										الفترة التي يجب تقديم كشف عنها										نموذج 634																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
صفقات معفاة او بنسبة صفر										صفقات ملزمة لا تشمل ض.م.م.										الضريبة على الصفقات										الضريبة على مشتريات - امهرة واثاث و اموال غير متغولة										الضريبة على مشتريات - مشتريات اخرى										مبلغ الإرجاع بالكلمات																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																							
5										4																																								مبلغ الإرجاع																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																							
18										27										28										37										38										46										53										54																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																			
1										9										10										13										14										17										19										20										21										22										23										24										25										26										29										30										31										32										33										34										35										36										39										40										41										42										43										44										45										47										48										49										50										51										52										55										56										57										58										59										60										61										62										63										64										65										66										67										68										69										70										71										72										73										74										75										76										77										78										79										80										81										82										83										84										85										86										87										88										89										90										91										92										93										94										95										96										97										98										99										100									

تصريح المشتغل وتوحيه
التي اصرح ان جميع التفاصيل التي بلغت عنها بهذا الكشف صحيحة وكاملة.
اعلم ان تغليغ تفاصيل غير صحيحة تعتبر مخالفة للقانون.

اسم الموقع
توقيع وختم المشتغل او وكيله
تاريخ

ختم استلام

ليس للدفع

ملحق رقم (6)



القرار بالضريبة العامة على المبيعات					
تسلسل	رقم الطلب	رقم الترخيص	رقم الضريبة	الفترة الضريبية	نوع رقم (4)

أثراً داليل تبعية الأقرار والإشادات على فهارس الأقرار - حين البيانات أثناء بخلق واضح ومكرو *

الرقم	التبويب	البيان	الرقم	التبويب	البيان
1		الرمز المدور من الفترة السابقة			
2		المشتريات المحلية الخاصة لتسوية خدمة			
3		المستوردات الأجنبية الخاصة			
4		المستوردات مؤجلة توريد ضريبة			
5		المشتريات والمستوردات الخاصة			
6		المبيعات المحلية الخاصة لتسوية خدمة			
7		المبيعات المحلية الخاصة لتسوية خدمة			
8		المبيعات المستوردة			
9		المبيعات المحلية الخاصة			
10		ضريبة غير قابلة للتخصم (تخصيم مبيعات مطابقة)			
11		حرفة تعديل لصالح المسجل			
12		حرفة تعديل لصالح الدارة			
الخصومات الضريبية المستحقة 13. ضريبة الفوائد (12 + 10 + 6) - (11 + 3 + 2 + 1) - موزعاً على مبلغ المطلوب بواقع 14. ضريبة الفوائد (12 + 10 + 6) - (11 + 3 + 2 + 1) - موزعاً على الفوائد من (12 + 10 + 6) 15. كل تركب بالمستوردة الخاصة من السلع والفوائد المستوردة أو وحدات نعم : عن المبلغ المطلوب استرداداً حسب معدلات الخصم لا : ضلع صفر 16. كل تركب بالمستوردة الضريبة العامة التي منس على تاريخها الأول من سنة ظهور نعم : برجي مواعيد لتسوية الأقرار لا : ضلع صفر 17. الخصومات الرصيد المتداول للفترة السابقة الخاصة بخدمات الفوائد (14 + 15) في حال وجود مواد مستوردة بشرط خاصة واستناداً إلى إقرار السلع الأخرى الخاصة لتسوية الخاصة ولم تصدورها وترتكب في استوردها ضريبة خاصة يجب احتساب مبلغ المطلوب استرداده حسب معادلة التصنيع وتبنيها في هذه الحالة					

الرقم	التبويب	البيان	الرقم	التبويب	البيان
1		البيانات المتعلقة بوقت الشراء			
2		المطابقة التي تشمل على فترة			
3		ضريبة تم عليها خلال الفترة			
4		الضريبة			
5					

أقر أنا الموقر أثناء وقت بطلان المسؤولية بأن المعلومات الواردة في هذا الأقرار صحيحة

الإسم	
الوظيفة	
الإشادات	

- الفترة رقم (1) لها بوضوح ضريبة الخاصة المدور من اقرار الفترة السابقة وجرود صلا بفترة (15)
 - الفترة رقم (2) لها بوضوح ضريبة المشتريات المحلية من السلع الخاصة بفترة الفوائد المستوردة حسب القانون والمشتريات المدور من مسجلين باستثناء فروع ومصروف رقم (4) ضلع صفر
 - الفترة رقم (3) لها بوضوح مستوردات من السلع الخاصة بفترة الفوائد المستوردة حسب القانون وهي سجل وحق ضريبة عنها بموجب وصولات محلية باستثناء فروع ومصروف رقم (4) ضلع صفر
 - الفترة رقم (4) لها بوضوح مشتريات محلية ومستوردة من سلع ومعدات ومخاداة من الضريبة
 - الفترة رقم (5) لها بوضوح مبيعات محلية من السلع والفوائد الخاصة بفترة الضريبة الخاصة بفترة المبيعات والمدور ضريبة المستوردة عليها حسب اصول القانون
 - الفترة رقم (6) لها بوضوح مبيعات محلية من السلع الخاصة بفترة الضريبة المستوردة من القانون والمشتريات المدور من (22)
 - الفترة رقم (7) لها بوضوح السلع المستوردة بوقت سرياً أو حسب التعليمات التي عليها رقم (15) لسنة 1981
 - الفترة رقم (8) لها بوضوح المبيعات المحلية من السلع الخاصة بفترة الضريبة الخاصة بفترة المبيعات المدور من القانون
 - الفترة رقم (9) لها بوضوح ضريبة الخاصة غير قابلة للتخصم من أصل الضريبة التي سجل عليها أو واردة من قاعدت واستندت في عمل سجل بيع سلعاً مستوردة سواء كان البيع حال أو بدون حال مع مواعيد مبيعات التسليم
 - الفترة رقم (10) لها بوضوح ضريبة الخاصة التي تركتب بالمستوردة من خلال الأقرار من غير فروع ومصروف من (15) تحاد
 - الفترة رقم (11) لها بوضوح ضريبة الخاصة التي تركتب بالمستوردة من خلال الأقرار من غير فروع ومصروف من (15) تحاد
- ملاحظة :- لتعبئة الفوائد المتبقية والمزيد من المعلومات انظر دليل تبعية الأقرار

ملحق رقم (7)

الذيل الأول

(المادة ٣١ (أ) (٨) للنظام)

رياس	شابينيون	خيار	قرنيط	جلبيا	بطيخ
ثوم	فلقل	جنود صيني	كرفس	قرع أرضي	فول سوداني
شمر	فول	سلق	لقت	حزيرت	أسبرجوس
فاصولياء	فلقل أحمر	كرفس أمريكي	لوف	حمسيين	يازلام
توت أرضي	فجل	بانديورا	ليمه	خس	بامية
نرة	فجل أحمر	عبريت	لويبا	باننجان	بطاطا
بطاطس	كولورابي	عواش	شمام	خرشوف	جسل
سبانخ	كوسه	أشباب بهارات	منجواد	كرز	جند
		بقونوس		ملفوف	

الذيل الثاني

(المادة ٣١ (أ) (٨) للنظام)

تين شوكي	سيوطه	موز	أنوكانو	
كوكوات	سيوندياس	جوجدان	جوز ملوكي	
كينائي	عنب	جواقة	جوز بيكان	تعديل
كرامبولا	كستناء	جامبوس	كشرة	(رقم ٢٢)
رمان	تين	كرز	كشرة أسبوي	٥٧٤٩
برقوق	تمر	زيتون	توت أسود	
برقوق هندي	تمريلو	سفرجل	أنونا	
استونيا	فيجوا	لونجان	أناناس	
توت شجر	بيتنجا	ليكروم	فوسمون	
تفاح	بيتايا	ليشي	خوخ	
	بايايا	شمش	اكتيندا	
	بيينو	مانجو	بايكر	
	حمضيات على أنواعها وأصنافها.	سكيميا	بائه	
	خيار	ناكتارين	شعونيت (بسي فلورا)	
		سبويلا	لوز بقشرته	

ملحق رقم (8)

جدول السلع الخاضعة للتصنيف العامة

على المبيعات بنسبة ٤ %

الرقم	التصنيف	فصل/بند التعريفية التجزئية المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 2002 / 2 / 28
١	حبوات حبة .	الفصل الأول
٢	لحوم وأضواء وأجزاء مسالمة للأكل .	الفصل الثاني
٣	أصناف أو مزيج أصناف، وأجزاء من لحوم الأسماك . عدا القشريات والرخويات وغيرها من اللافقريات المائية .	الفرد من 03.01 ولغاية ٦.05
٤	الخيار ومنتجات صناعة الأمان، بغير الطيور .	الفصل الرابع عدا البند 04.10
٥	شعير ونباتات حبة، وبصيلات وجذور وما شابهها .	الفصلين 06.01 و 06.02
٦	خضراوات ونباتات وحذور ودرنات صالحة للأكل عدا المجمدة أو المصفاة .	من أصناف الفصل السابع
٧	فواكه وأثمار صالحة للأكل لمعالجة أو مستعدة عدا المجمدة أو المصفاة .	من أصناف الفصل الثامن
٨	قشاني .	09.02
٩	الحبوب .	التصنيف العاشر
١٠	زيتون .	0910.40
١١	منتجات مطبخ عدا (البيض حاملة (نسخ) والخبز والأبوابين وجيوبون الخبثة) .	الفصل (11) عدا البند (11.01) و (11.08) (11.09)
١٢	الأثمار والبقول والنسوي المعدة للذبح وإن كانت محفوظة أو مطبوخة .	12.09
١٣	نباتات وأجزاء بذور وشمار من الأثمار المستعملة أساسا في صناعة المصنوع أو في التصنيع أو في أغراض مماثلة، مطبوخة أو جافة وإن كانت مقطعة أو مكسرة أو مسحوقة .	12.11

الرقم	التصنيف	فصل/بند التعريفية التجزئية المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 2002 / 2 / 28
١٤	فول وحببات (شور) حبوب، خضراء وإن كانت مهيأة، مطبوخة، أو مستعملة، أو بشكل مكشلات .	12.13
١٥	مطبوخة لغني ونباتات (شعير) على وحذور عطرية وفن وكلا ويرسب (فصه) ونبات (مطبوخة) وكرف على وفرن من وكرفه (بنقية) ومنتجات عطرية مماثلة وإن كانت بشكل مكشلات .	12.14
١٦	الدعوز والزيتون اللبانية عدا زيت الزيتون .	الفرد 15.07 لغاية 1517 عدا البند 1601 و 1602 ومن أصناف البند 1604
١٧	محبضات لحوم ومحبضات أسماك عدا الخبثي (كالباز) والذات المحضرة .	17.01
١٨	سكر القصب أو سكر شوندر (بندر) وسكروز نفى كيميائيا بحالتها الصلبة .	1703.10
١٩	المولان (العسل الأسود) لصناعة الخميرة .	من أصناف البند 1902.10
٢٠	عجائن غذائية غير مطبوخة ولا مشوية ولا محضرة بطريقة أخرى (مثل المعكرونة والشعيرية) .	2001
٢١	خضراوات وفواكه وشمار وأجزاء نبات آخر صالحة للأكل محضرة أو محفوظة بالخل أو حامض الخليك .	من أصناف البند 2002.90 و 2005.70
٢٢	زيتون محفوظ بغير الخل أو حامض الخليك .	من أصناف البند 2102
٢٣	الخميرة قطرية .	من أصناف البند 1704.90 و 2103.09
٢٤	العلوة، الطحينية .	من أصناف البند 2501
٢٥	سلح نظام .	

ملحق رقم (9)

الرقم	التصنيف	فصل/بند التعريفية الجمركية المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 2002 / 2 / 28 11.01
٠١	دقيق حنطة (قمح) .	من أصناف البند : 19.05
٠٢	الحديد .	من أصناف البند : 22.01
٠٣	المياه عذبة المعبأة في عوارف سعة خمسة لتر فما دون .	15.09
٠٤	زيت الزيتون .	
٠٥	الأصناف التالية المقدمة من قبل المطاعم غير المصنفة من قبل وزارة الزراعة أو غير المرخصة بتوفير شروط ومتطلبات المطاعم المصنفة مسبقاً التالية (الحمص والتول والفلفل ومشتقاتها والأرز والخضار والمقالي وملحقاتها والمثروبات المساختة والباردة المقدمة مع هذه الأصناف) .	من أصناف البند : 57.03
٠٦	الحصر البلاستيكية .	من أصناف البند : 71.18, 71.07
٠٧	النفوذ الورقية والمعدنية والمسكوكات الورقية والمعدنية القابلة للتداول .	من أصناف البند : 71.08, 71.06
٠٨	الذهب بجميع أشكاله والحلي والمجوهرات من ذهب ومن معادن ثمينة أخرى، وأجزاء والأحجار الكريمة. (لمن وثق كان مشغولاً، ولكن غير مركب ولا منظوم) . (أحجار كريمة وأحجار شبه كريمة وثق كانت مشغولة) . (بقايا وقضبان من ذهب) . (حلي ومجوهرات من معادن ثمينة) . (مصنوعات صياغة وأجزاء من معادن ثمينة) . (مصنوعات أخر من معادن ثمينة) .	71.02 71.03 71.12.91 71.13 71.14 71.15

الرقم	التصنيف	فصل/بند التعريفية الجمركية المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 2002 / 2 / 28
٠٩	السلع المعبأة من قبل البنوك الإسلامية والتي كانت متوافقة من شخص غير مسجل في شبكة الجريدة .	27.16
١٠	الطاقة الكهربائية .	87.03
١١	السيارات المصنفة علبياً باسم لا، ثم تسجلتياً وترخيصياً واستعمالاً مسجلاً بعد الترخيم .	من أصناف البند : 87.03
١٢	السيارات المعدة أدياً خاصة لتفاد باليستين دون الرجلين .	من أصناف البند : 87.05
١٣	سيارات إطفاء الحريق .	من أصناف البند : 88.89
١٤	الطائرات والبلونات والبالونات وأجزاءها وقطع غيرها .	
١٥	السلع المصنعة كيميائية وتبرعات لحساب دور الأيتام وملاجئ، العجزة والمستشفيات والمساجد وصندوق الزكاة ولجان الزكاة والمصحات الخيرية والكشافات وكذلك أي هدايا أو منح بأي حجة أخرى يوافق عليها الوزير بناء على تسميت المدير .	
١٦	السيارات السياحية وغيرها من سيارات السيارة المصنعة لاسم نقل الأشخاص عدا (الدخلة منها في البند (٨٧٠٢) من جداول التعريفية الجمركية) بما في ذلك سيارات السائقين وسيارات السائق المستوردة والمصنعة محلياً ومضى على تاريخ تصنيفها مدة تزيد على خمس سنوات .	
١٧	سيارات نقل عشرة أشخاص أو أكثر بما في ذلك السائق، وعربات سيارة لنقل البضائع، وعربات سيارة للاستعمالات الخاصة والتي مضى على تاريخ تصنيفها (٥) سنوات فاسكتة، والفاصحة للنسود (٧٠٢) أو (٧٠٤) أو (٧٠٥) من جداول التعريفية الجمركية .	
١٨	أجهزة الهاتف الخليوية الخاضعة لبند التعريفية (٨٥٣٥,٢٠١) .	

**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

**Value Added Tax Effective in Palestine and
Sales Tax in Jordan: Comparative Study**

**Prepared by
Mo'ayyed Abdel-Ra'ouf Darweesh el-Bustami**

**Supervised by
Professor Tareq el-Hajj**

*Submitted in Partial Fulfillments of the Requirements for the Degree of
Master of Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, at An-Najah
National University, Nablus, Palestine.*

2006

**Value Added Tax Effective in Palestine and
Sales Tax in Jordan: Comparative Study**
By
Mo'ayyed Abdel-Ra'ouf Darweesh el-Bustami
Advisor
Professor Tareq el-Hajj

Abstract

This comparative study highlighted the basic features of Value Added Tax (VAT) regime, effective in Palestine, and sales tax law applied in Jordan. In the introduction, the study dwelt on definition of taxes, their characteristics, basic elements and rules of imposing them. It also dealt with the types of taxes and highlighted the most important indirect type of taxes: VAT regime. Historically, VAT is considered the most important development in taxation policies in the last fifty years. In the 50s of the 20th century, no one heard, outside France, of such type of taxes. However, at present, VAT is applied in more than 136 countries. The number of countries introducing this type of taxes is on the increase given its significant contribution to public revenues. VAT contributes about one fourth of the tax revenues.

VAT, basically a wide-ranging tax, is levied on sales and services. At the beginning, VAT was introduced to face the then recurrent and burgeoning needs and the urgent need for revenues. To that end, VAT was first applied in France.

This study identified the basic characteristics of VAT imposed on stages of production coupled with tax discount on production inputs. That is, despite obliging tradesmen to collect tax on all their sales, they also have

the right to ask for a discount in return for the tax burden imposed on their production inputs.

A comparison was held between the VAT system effective in Palestine and the sales tax regime applied in Jordan. The focus of the comparison was on source of legislation, the basis of the enforcement of this law, registration procedures and the hows of completing monthly reports for this type of taxes.

These taxes were compared in terms of the extent of their contribution to public revenues, local revenues and particularly the degree of their contribution to tax revenues and accordingly the extent of their (VAT and sales tax) contribution to the financing of the budget between 1995-2005. The researcher conducted an analysis of the percentage of contribution of both.

It was found that the VAT was significant in the financing of the budget. That is, it significantly contributed to the finance of the budget revenues through collection of local cash or through paid-up VAT upon imports or through clearing. The same can be said about the Jordanian sales tax which, through analysis of its share in the budget revenues, was found to be important. This taxation regime in Jordan has proved its effectiveness despite its recent application.

The VAT, introduced by the Israeli military authorities in 1976, has no legality and out-of-date system imposed on the Palestinian people by the use of force. It has failed to keep abreast of development in the system. The

tax departments also failed to apply the full text of the system because 95% of taxpayers are actually tax evaders, according to the system, and therefore, harsh penalties are enforced against them.

In contrast, the Jordanian sales tax system is relatively new. Concerning the mechanism of its work, it was found that the sales tax system is a form of value added tax similar to the one applied in Palestine. However, given the miserable economic situation prevailing in Palestine, this system levies a low percentage on basic goods in addition to the well-known general rates.

In the light of the study findings, the researcher recommends drafting and enacting of a new law for VAT taking into consideration all social and economic conditions which the taxpayer in Palestine is living in. He also recommends making a distinction between basic commodities and luxury goods and services.

Pertaining to the sales tax law, it is worth noting that this law has undergone amendments four times before taking its current form. In this context, the researcher believes that it's a developed system and should keep its name, sales tax law, although what is applied locally and universally is VAT system.