

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين

إعداد

صخر وائل محمود الأحمد

إشراف

الأستاذ الدكتور طارق الحاج

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

2005

ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين



إعداد

صخر وائل محمود الأحمد

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 2005/6/26 وأجيزت

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

- الأستاذ الدكتور طارق الحاج / مشرفاً رئيساً

- الدكتور عطية مصلح / ممتحناً خارجياً

- الدكتور محمد شراقة / عضواً داخلياً

- الدكتور مجيد منصور / عضواً داخلياً

الإهداء

إلى الأكرم منا جميعاً... شهداء الوطن

إلى نبع العطاء والمحبة... مؤسسة الأجيال... أمي الحنوننة

إلى من علمني بجدية الإصرار والتحدي... وأسقاني من حروف مواقف الرجال...

وزرع بداخلي الحرية قولاً وفعلاً... والدي الطيب...

إلى شريكة حياتي... ورفيقة دربي... وصديقتي ومؤنسة وحدتي وزميلتي في

الدراسة ومعينتي في الرسالة... زوجتي الحبيبة... علا...

إلى أعلى ما أهداني الله - والشكر لله وحده- قرّة عيني أبني وائل...

إليهم جميعاً ولكل من وقف معي وبجانبي أهدى إنجازي المتواضع هذا... والعهد أن

أكمل المشوار

الشكر والتقدير

بعد أن وفقني الله عز وجل إلى إتمام هذه الرسالة، لا يسعني إلا أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان إلى مشرفي الفاضل الأستاذ الدكتور طارق الحاج، الذي كان لي الملهم والمعلم، بتوجيهاته النيرة وآرائه المحكمة بالعلم والتجربة والمعرفة، والتي كان لها كبير الأثر في إنجاز هذا العمل.

كما وأتقدم بشكري وتقديري إلى جامعة النجاح الوطنية، والتي رفعتني بشهادتها درجة من درجات العلم، وأخص بالذكر أعضاء الهيئة التدريسية في برنامج المنازعات الضريبية.

وأشكر أيضا لجنة المناقشة الموقرة، الذين شرفوني بمناقشة هذه الرسالة، وكل من حضر المناقشة وتحمل أعباء السفر.

وأتقدم بخالص شكري إلى الصديق المهندس محمد عواد والأسرة مركز مراسيل، الذين جهدوا وسهروا الليالي لطباعة وتدقيق هذه الرسالة، وأخراجها على أفضل وجه.

وأخيراً كل التقدير لكل ن أدى لي الخير بقوله أو عمله

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	قرار لجنة المناقشة
ت	الإهداء
ث	الشكر والتقدير
ج	فهرس المحتويات
ذ	المخلص باللغة العربية
1	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
5	أهمية الدراسة
6	أهداف الدراسة
7	منهجية الدراسة
8	الفصل التمهيدي
43	الفصل الأول: التنظيم الفني للجمارك و المكوس
43	المبحث الأول: المادة الخاضعة للجمارك و المكوس المضافة
43	المطلب الأول: المادة الخاضعة وفقاً لقانون الجمارك و المكوس رقم (1) لسنة 1962
45	المطلب الثاني: المادة الخاضعة وفقاً لنظام (قانون) الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963
48	المبحث الثاني: رسوم الجمارك و المكوس المضافة
49	المطلب الأول: الرسوم وفقاً لقانون الجمارك و المكوس رقم (1) لسنة 1962
50	المطلب الثاني: الرسوم وفقاً لنظام (قانون) الرسوم على المنتجات المحليه رقم (16) لسنة 1963
52	المبحث الثالث: ربط و تحصيل الجمارك و المكوس
53	المطلب الأول: الواقعة المنشئة للضريبة
54	المطلب الثاني: الفواتير الضريبية.
57	المطلب الثالث: الكشف الدوري

65	المطلب الرابع: المعارضة والاعتراض
65	المطلب الخامس: احتساب المكوس والمضافة على المؤسسات المالية
70	المطلب السادس: تحصيل الجمارك والمكوس المضافة
74	الفصل الثاني: انتقال العبء الضريبي
74	المبحث الأول: ظواهر ضريبية
74	المطلب الأول: ظاهرة التجنب الضريبي
74	الفرع الأول: تعريف ظاهرة التجنب الضريبي
76	الفرع الثاني: أسباب التجنب الضريبي غير المشروع
78	الفرع الثالث: طرق مكافحة التجنب الضريبي غير المشروع
79	المطلب الثاني: نقل العبء الضريبي
79	الفرع الأول: تعريف ظاهرة انتقال العبء الضريبي
80	الفرع الثاني: المكلف بالعبء الوظيفي
82	الفرع الثالث: شروط نقل العبء الضريبي
83	المبحث الثاني: صور نقل العبء الضريبي
83	المطلب الأول: النقل المقصود والنقل غير المقصود
84	المطلب الثاني: النقل الكلي والنقل الجزئي
86	المطلب الثالث: النقل إلى الأمام والنقل إلى الخلف
86	المطلب الرابع: التفرقة بين نقل العبء الضريبي وبعض الظواهر المالية الأخرى
91	المبحث الثالث: نظريات نقل العبء الضريبي
91	المطلب الأول: نظرية الفيزوقراط
93	المطلب الثاني: نظرية الانتشار
94	المطلب الثالث: نظرية هوبسون
94	المطلب الرابع: النظرية الحديثة
96	المبحث الرابع: العوامل المؤثرة في نقل العبء الضريبي
96	المطلب الأول: درجة مرونة العرض والطلب
97	المطلب الثاني: طبيعة السوق
100	المطلب الثالث: الظروف الاقتصادية المحيطة بالإنتاج

الفصل الثالث: المشكلات المتعلقة بانتقال عبء الضرائب غير المباشرة وطرق

علاجها

المبحث الأول: تقييم العوامل المؤثرة في نقل عبء الضرائب غير المباشرة في

فلسطين

المطلب الأول: درجة مرونة العرض والطلب

الفرع الأول: درجة مرونة العرض

الفرع الثاني: درجة مرونة الطلب

المطلب الثاني: الفن الضريبي

الفرع الأول: وعاء الضرائب غير المباشرة

الفرع الثاني: مدى عمومية الضرائب غير المباشرة

الفرع الثالث: سعر الضرائب غير المباشرة

المطلب الثالث: طبيعه السوق

المطلب الرابع: طبيعة العلاقات الإقتصادية مع اسرائيل

المبحث الثاني: المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة

المطلب الأول: تسرب الإيرادات الضريبية والجمركية

المطلب الثاني: البروتوكول الإقتصادي

المطلب الثالث: الفاتورة الموحدة (المقاصة)

المطلب الرابع: القوانين والأنظمة الضريبية

المطلب الخامس: ضريبة الشراء

الخاتمة

النتائج

التوصيات

قائمة المراجع

ملخص اللغة الإنجليزية

ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين

اعداد

صخر وائل الأحمد

إشراف

الأستاذ الدكتور طارق الحاج

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على ظاهرة إنتقال عبء الضرائب غير المباشرة كأحدى الظواهر المالية والضريبية، وذلك من خلال القوانين والأنظمة السارية، إضافة الى تناولها البروتوكول الإقتصادي الموقع بين حكومة دولة إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، والتفاهات ذات العلاقة ما بين إسرائيل والسلطة الوطنية الفلسطينية.

كما وتوضح هذه الدراسة الأنواع المختلفة لإنتقال عبء الضرائب والنظريات المتعلقة بهذه الظاهرة والعوامل المؤثرة فيها بصورة عامة وتلك المتعلقة بالحالة الفلسطينية بصورة خاصة، إضافة إلى تقييم تلك العوامل.

وتطرق الباحث من خلال الدراسة إلى الأنواع المختلفة للضرائب وخصائص كل منها، وميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وتناول بصورة تفصيلية أنواع الضرائب غير المباشرة في فلسطين ومدى أهميتها ومساهمتها في الإيرادات العامة للخزينة الفلسطينية.

وهدفت الدراسة الى التعريف بالمكلف الضريبي، وميزت ما بين المكلف القانوني الذي استهدفه المشرع عند سن القوانين والمكلف الإسمي وهو الحامل الفعلي للعبء الضريبي، والظروف المحيطة بعملية نقل العبء الضريبي ما بين المكلفين والشروط الواجب توافرها لاكتمال النقل باحدى صورها.

وقد قام الباحث بمراجعة قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962، ونظام الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963 من خلال الأبواب ذات العلاقة بالدراسة، إضافة

إلى المواد الواردة في البروتوكول الإقتصادي أو ما يعرف باتفاقية باريس، والمتعلقة بالضرائب غير المباشرة وسياسات الإستيراد، ومدى إلتزام الأطراف الموقعة على البروتوكول بما ورد فيه من المواد والأسس والغايات التي فرضتها إسرائيل وما زالت عند صياغة تلك الإتفاقية وتطبيقها.

وهدف الباحث من خلال طرح الدراسة إلى طرح أهم المشكلات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة والتي تواجه السلطة الوطنية الفلسطينية، وركزها في تسرب الإيرادات الضريبية الجمركية وعدم تنفيذ إسرائيل للواجبات والإلتزامات المترتبة عليها وفقاً للبروتوكول الإقتصادي وآلية التعامل مع فاتورة المقاصة، وكذلك المشكلات المتعلقة بالقوانين والأنظمة السارية وعدم وجود قانون جمارك ومكوس فلسطيني، إضافة إلى عدم تفعيل دور القضاء ذو العلاقة بهذه الضرائب، أضف إلى ذلك مشكلة ضريبة الشراء والآلية التي تعاملت من خلالها الجمارك والمكوس الفلسطينية مع تلك المشكلة، وبالتالي أصبحت الخزينة الفلسطينية هي المتحمل الفعلي للأضرار والخسائر الناجمة عن عدم انتقال العبء الضريبي بصورة طبيعية وحقيقية بسبب التهرب الضريبي من جهة وبسبب الممارسات الإسرائيلية وأهمها حجز الأموال من جهة أخرى.

وقد أظهرت النتائج أن ظاهرة إنتقال عبء الضرائب غير المباشرة هي ظاهرة حيوية تعكس بالضرورة الحالة الإقتصادية والقانونية والتشريعية والسياسية والإجتماعية لمحاور النظام الضريبي من سلطة وطنية فلسطينية، بأجهزتها التشريعية والقضائية والتنفيذية، ومكافئين بأنواعهم، وقانون يحكم العلاقة فيما بين تلك الأطراف والمحاور، إلا أنه في الحالة الفلسطينية يظهر وجود طرف آخر يؤثر بصورة سلبية على تلك الظاهرة وهو إسرائيل، والتي تعتبر العلاقة الإقتصادية معها أو من خلالها من أهم العوامل المؤثرة في تلك الظاهرة إضافة إلى كون تلك العلاقة سبباً رئيسياً من أسباب وقوع مشكلات تتعلق بالضرائب غير المباشرة.

وأظهرت النتائج أيضاً وجود تقصير ذاتي فلسطيني في التعامل مع الضرائب غير المباشرة وظاهرة انتقالها، تتمثل في المشرع الضريبي الذي لم يعط الإهتمام اللازم لسن القوانين ذات العلاقة إضافة إلى القضاء الفلسطيني الذي لم يؤهل الكادر القضائي ولا المحاكم المختصة

في الضرائب, كذلك المفاوض الفلسطيني غير الملم بصورة كافية عند توقيعه للإتفاقيات وما ظهر فيها من الثغرات, ناهيك عن المكلفين بأنواعهم والذين لممارستهم غير المشروعة من تهرب ضريبي الأثر السلبي على ظاهرة إنتقال عبء الضرائب غير المباشرة.

ومما سبق خرجت توصيات الدراسة والتي تعكس الحاجة إلى وجود نظام ضريبي يلمس الغايات والأهداف الفلسطينية من وجوده، مدعماً بالقضاء ذي العلاقة لينهي مرحلة الإرث الإحتلالي والثغرات الموجودة في الإتفاقيات والحدود التي فرضتها تلك الإتفاقيات إضافة إلى ذلك نشر الوعي الضريبي ما بين المكلفين وكيفية تعاطيهم مع ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة بصورة تعكس الظروف المحيطة والعوامل المؤثرة وتعزز من الاقتصاد الوطني وليس بالصورة الحالية التي تعكس ميولهم الخاصة من خلال تجنبهم المشروع أو غير المشروع من الالتزام بعبء الدين الضريبي سواءً أتموا عملية نقله أم لم يقوموا بعملية النقل الضريبي أساساً.

مقدمة:

إن ظاهرة انتقال العبء الضريبي مازالت تحظى بإهتمام العاملين والباحثين في مجال الضرائب على المستوى الدولي، ونجدهم يطورون الوسائل والطرق والدراسات التي تمنحهم الدراية وتزيد من معرفتهم حول المكلف الحقيقي الذي سيتحمل عبء الضريبة التي أقرها المشرع، وذلك من أجل تطوير النظام الضريبي بحيث يصل الى درجة مقبولة من العدالة من حيث توزيع الأعباء الضريبية.

فعملية انتقال العبء الضريبي يجب أن تمر بمرحلتين أساسيتين، هما مرحلة التشريع حيث القانون الضريبي الذي من خلاله تتحدد الأوعية الضريبية والمبالغ أو النسب والمعدلات الضريبية المفروضة عليها، ومن هم المكلفين بأدائها، ومن ثم تأتي المرحلة الثانية، وهي مرحلة التنفيذ التي يقوم فيها المكلفون الذين تقع أو تنتقل عليهم الأعباء الضريبية بالوفاء بتلك الالتزامات الضريبية، إما بتحملها أو بنقلها إلى الغير بصورة كلية أو جزئية.

ومن هنا يظهر لدينا نوعان من المكلفين الذين يجب أن نفرق بينهم في عملية إنتقال العبء الضريبي، وهما المكلف الإسمي أو القانوني من جهة، وهو المكلف الذي تفرض عليه الضريبة ويلزمه القانون بأدائها وبالتالي هو المكلف قانونا بالوفاء بها، ومن جهة أخرى، هنالك المكلف الفعلي أو الحقيقي، وهو الذي يتحمل بصفة نهائية العبء الضريبي، وقد يكون المكلف القانوني أو الإسمي هو نفسه المكلف الفعلي، وحينها يمكننا القول بأن العبء الضريبي قد استقر بصورة نهائية على المكلف بها قانونا، أما اذا نجح المكلف الإسمي في نقل العبء الضريبي بصورة قانونية إلى شخص آخر، عندها يمكننا القول بأن ظاهرة نقل العبء الضريبي قد تحققت، وكغيره من الأنظمة الضريبية، عرف القانون الضريبي المعمول به في فلسطين العبء الضريبي وحدد المكلفين به قانوناً وحقيقةً، وكيفية استقراره بصورة نهائية باحدى صور نقل العبء الضريبي والقواعد المتعلقة بعملية نقل ذلك العبء، وخضوع ظاهرة نقل العبء الضريبي إلى عوامل عدة منها الإقتصادية والتشريعية والقانونية والسياسية، وفرق ما بين نقل العبء الضريبي كظاهرة وبعض الظواهر الضريبية والمالية القريبة منه.

مشكلة الدراسة:

تعتبر الإيرادات الضريبية من أهم مصادر الإيرادات للسلطة الوطنية الفلسطينية، وإحدى أهم الأدوات التي من المفترض أن تستخدم لإحداث الآثار المحددة، وتحقيق الأهداف الموضوعية وفقاً لسياساتها الاقتصادية والاجتماعية، وذلك كنتيجة لاستقرار العبء الضريبي على فئات أو قطاعات معينة، أو إعفائهم منه دون غيرهم، فإن إشكالية ميكانيكية نقل عبء الضرائب وما يترتب عليها من الآثار، وتحديد القطاعات التي تستقر الضريبة عندها أو عليها في النهاية لهو على جانب كبير من الأهمية في مجال تخطيط وتوجيه السياسات التي تنتهجها السلطة الوطنية الفلسطينية من خلال سنها للقوانين وعقدها للاتفاقيات ذات الصلة.

وتظهر الإشكالية جلية في مسألة توافق الأعباء الضريبية وقدرات المكلف، وكذلك في المحاولات الدؤوبة للمكلف قانوناً للتخلص من عبئها ونقله إلى الغير مستنداً على الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تعاني منها السلطة الوطنية الفلسطينية، وبالتالي استقرار الضريبة على شخص آخر يكون بمثابة المكلف الحقيقي، وكنتيجة لوجود الإحتلال الإسرائيلي وفرض سياساته وخرقه للاتفاقيات الموقعة مع منظمة التحرير الفلسطينية، وإستغلاله للثغرات الموجودة فيها، فإننا نجد أن السلطة الوطنية الفلسطينية تصبح في بعض الأحيان المكلف الحقيقي بالضريبة فيستقر العبء الضريبي على كاهل الخزينة الفلسطينية، وما ينتج عن ذلك من آثار مدمرة للإقتصاد الوطني الفلسطيني وإنحراف مسارات الإتفاق عن الوجهة المخطط لها.

إن مشكلة الدراسة تثير عدة أسئلة حول ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة،

وهي:

1. ماهي النظريات المتعلقة بهذه الظاهرة؟ وما هو مطبق منها؟
2. ما هي العوامل المؤثرة في هذه الظاهرة؟
3. ما مدى تأثير هذه الظاهرة بالقوانين والأنظمة السارية والمعمول بها؟

4. مامدى تأثير الإتفاقيات والتفاهات الموقعة بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي على هذه الظاهرة؟

5. ما هو دور السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية في التطبيق الأمثل لهذه الظاهرة؟

6. ماهي الوسائل الممكنة والمتاحة من أجل التفعيل السليم لهذه الظاهرة؟

7. أين تكمن المنازعات والمشكلات الضريبية الناجمة عن ظاهرة انتقال العبء الضريبي؟

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تركز على ظاهرة نقل عبء الضرائب غير المباشرة واستقرارها، باعتبار أن الضرائب غير المباشرة تعتبر من أهم الإيرادات العامة وأكثرها مساهمة في الإيرادات الضريبية، ولتسليط الضوء على أنواع الضرائب غير المباشرة وآلية وطرق فرضها وكيفية انتقالها واستقرارها والعوامل المؤثرة في عملية انتقالها، وللتفرقة ما بينها وما بين الظواهر الضريبية والمالية الأخرى.

ولا بد من الإشارة إلى خصوصية الحالة الفلسطينية من حيث القوانين والأنظمة السارية والمعمول بها في الأراضي الفلسطينية، والمحكومة بعلاقة الإتحاد الجمركي مع إسرائيل من كافة جوانبه السياسية والإقتصادية، وفقاً للإتفاقيات والتفاهات الموقعة بين الجانبين، إضافةً إلى التداخل مع السياسات والقوانين الضريبية الإسرائيلية بما فيها من أوعية ونسب ومعدلات ضريبية وجمركية مفروضة، وصور وطرق نقلها وانتقالها وآلية استقرارها بصورة نهائية.

ونظراً لقلّة المراجع الأدبية والدراسات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، فإن هذه الدراسة من الأهمية بحيث أنها ستفيد الدارسين والباحثين الأكاديميين، إضافةً إلى الجهات المختصة وذات العلاقة.

أهداف الدراسة:

- 1- التعريف بمفهوم وخصائص الضريبة وأهدافها المختلفة، وآلية تصنيف الضرائب ومعايير التمييز بينها، والتعرف على أنواع الضرائب غير المباشرة، وشرح ما هو مطبق منها في فلسطين، وما هي معدلات ونسب تلك الضرائب والمراحل التي تفرض عليها، ومدى أهمية إيراداتها بالنسبة للخزينة الفلسطينية ومقارنتها بالإيرادات العامة، إضافةً إلى الرسوم والضرائب الجمركية المفروضة على التجارة الخارجية.
- 2- مناقشة وتحليل القوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، ومدى الحاجة إلى وجود قانون فلسطيني مستقل يلبي طموح وغايات تنمية الإقتصاد الفلسطيني.
- 3- التعرف على آلية تعامل المكلف الضريبي مع الدوائر الضريبية بما يخص الفواتير والكشوف الضريبية بأنواعها، وكيفية تعبئتها وتقديمها إلى دوائر الجمارك والمكوس، إضافةً إلى مراحل المعارضة والإعتراض للطعن في تقدير المسؤول في تلك الدوائر، وآلية ربط وتحصيل الجمارك والمكوس.
- 4- توضيح الآلية المتبعة في التعامل مع المؤسسات المالية في السلطة الوطنية الفلسطينية وإسرائيل من حيث إحتساب المكوس المضافة.
- 5- التعريف بظاهرة انتقال العبء الضريبي وتمييزها عن غيرها من الظواهر الضريبية والمالية، وتحديد المكلف الضريبي، وتمييز المكلف القانوني عن المكلف الإسمي، إضافةً إلى ذلك شرح صور نقل العبء الضريبي والنظريات المتعلقة بهذه الظاهرة والعوامل المؤثرة فيها وتقييم تلك العوامل المؤثرة في الحالة الفلسطينية.
- 6- تناول أهم المشكلات المتعلقة بانتقال عبء الضرائب غير المباشرة ومدى علاقة إسرائيل بحدوث تلك المشاكل وطرق علاجها.

منهجية الدراسة:

حتى يتسنى للباحث عرض مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها المتعلقة بظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة، ولما لهذا الموضوع من أهمية تتبع من الإعتماد الكبير للخزينة الفلسطينية على إيرادات تلك الضرائب، ولحساسية البيانات والاحصاءات المتعلقة بالأنواع المختلفة من الضرائب غير المباشرة، لأن الدراسة تمس السواد الأعظم من أفراد المجتمع الفلسطيني لكونهم مكلفين بصورة أو بأخرى من وجهة نظر التشريع والقانون، وبالرغم من قلة المراجع في هذا المجال الدراسي، و بسبب الظروف الراهنة التي تحد من قدرة الباحث على السفر والتنقل سعياً وراء المعلومة والمصدر، سيعتمد الباحث الأسلوب النظري العلمي باستخدام المراجع العلمية والأدبيات ذات العلاقة، إضافة إلى القوانين والأنظمة السارية والإتفاقيات والتفاهات التي تتصل بموضوع الدراسة.

الفصل التمهيدي

1- مفهوم الضريبة وخصائصها:

تشكل الإيرادات الضريبية في الدول الحديثة الجزء الأكبر من الإيرادات العامة، وتعتبر الضريبة إحدى أهم الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في توجيه النشاطات الاقتصادية في الاتجاه الذي يتوافق مع سياسات وأهداف الدولة.

وقد عرفت الضريبة كمفهوم على مر العصور والانظمة بما يتوافق وخدمة تلك الأنظمة إلا أنه ومع تطور الدولة الحديثة بسياساتها وأدواتها الاقتصادية والمالية، تطور المفهوم الضريبي بأسسه وخصائصه لتخرجه لنا أغلب الأدبيات الضريبية بعناصره الحديثة كما عرفه (ميل) Mehl بأن "الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين وفقاً لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية، وبلا مقابل لقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة"⁽¹⁾.

ومن خلال التعريف السابق نتضح لنا عناصر الضريبة كمفهوم، وتعتبر خصائص الضريبة وهي⁽²⁾:

أولاً : الضريبة تفرض بصورة نقدية: فهي تجبى بصورة نقدية، علماً أنه في العصور القديمة والوسطى كانت تجبى بصورة إما نقدية أو عينية.

ثانياً : الضريبة فريضة جبرية: فالدولة هي الجهة الوحيدة المخولة بفرض الضريبة ويتم ذلك بالقانون وبصفة جبرية، بمعنى أن المكلف ليس حراً في دفعها من عدمه، بل هو ملزم بالدفع وإن امتنع عن ذلك يعتبر متهرباً من الضريبة بنص القانون.

ثالثاً : الضريبة فريضة نهائية: بمعنى أنه لا يستطيع المكلف دافع الضريبة المطالبة باسترجاع المبلغ الضريبي المدفوع مهما كانت الظروف والأحوال.

(1) شامية، أحمد زهير، الخطيب خالد: المالية العامة. ط2. عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1997. ص 131.

(2) الحاج، طارق: المالية العامة، ط1، عمان: دار صنعاء للنشر والتوزيع، 1999. ص 47.

رابعاً : الضريبة تفرض بلا مقابل: فلا يتوقع المكلف دافع الضريبة أن تعود عليه بمنفعة خاصة مباشرة، ولكن المنفعة تعود عليه بشكل غير مباشر بصفته عضواً في المجتمع، وذلك من خلال المنفعة العامة التي تعود على جميع المواطنين.

خامساً: الضريبة لها أهداف: فعندما تفرض الدولة الضرائب، فإنها تضع نصب أعينها أهدافاً محددة، وقد تختلف من دولة لأخرى حسب الظروف التي تعيشها كل دولة منفردة".

2. أهداف الضريبة:

من الناحية التاريخية، كانت الضريبة تحقق غاية وهدفاً واحداً، ألا وهو الهدف المالي، حيث كانت تتبع الفكرة التي تبناها المفكرون في ذلك الوقت والنابعة من مبدأ الحياد، أي حياد الضريبة وعدم تدخلها في الشؤون الاجتماعية والاقتصادية للدولة، أو حتى استخدامها كأداة لتوجيه وتحقيق السياسات العامة، إلا أنه وفي المفهوم الحديث للضريبة، وبعد أن تطورت أركان الدولة الحديثة ومنها أدواتها ووسائلها المالية، كان لابد من تبني مبدأ (الضريبة التدخلية)، حيث اعتبرت للضريبة أهدافاً اجتماعية واقتصادية وسياسية، إضافة إلى أهدافها المالية، وهذه الأهداف هي:

أولاً: الأهداف المالية للضريبة: الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، هو من إحدى غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة (وفرة حصيلة الضرائب)، أي اتساع مطرح الضريبة، بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية⁽¹⁾.

ثانياً: أهداف اجتماعية: في وقتنا الحالي تستطيع الدولة أن تستخدم الضريبة كأداة لمعالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية، وعلى سبيل المثال:

(1) شامية، أحمد زهير، الخطيب، خالد: مرجع سابق، ص 138.

أ. "التحكم في النسل: وهذا إجراء نسبي، إذ تستطيع الدولة أن تحقق السياسة السكانية من خلال الضرائب، فقد نجد بعض الدول خاصة التي تمتلك مساحات شاسعة من الأراضي مثل استراليا والسعودية، وعدد السكان فيها قليل نسبياً ، تتوجه نحو زيادة السكان وتشجيع زيادة المواليد، فقد تحفز ذلك من خلال الضرائب وذلك بتخفيض معدل الضريبة كلما زاد عدد أفراد الأسرة أو بتخفيض الضرائب على الدخل.

أما الدول التي تتوجه نحو تخفيض عدد السكان وتقليل المواليد، مثل الصين، فقد تلجأ إلى زيادة معدل الضريبة كلما زاد عدد أفراد الأسرة، أو زيادة الضرائب على الدخل⁽¹⁾.

ب. "تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية: من خلال إعفاء بعض الهيئات التي تقوم بخدمات اجتماعية معينة من الضرائب⁽²⁾".

ج. "تهدف الضريبة إلى المساهمة في المحافظة على المستوى الغذائي والصحي لأفراد المجتمع، ولتحقيق ذلك تفرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع التي ينتج عنها بعض الأضرار الصحية مثل المشروبات الكحولية والسجائر، وتخفيض سعر الضريبة على سلع الاستهلاك الضروري⁽³⁾".

د. "معالجة أزمة السكن: يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رؤسالم المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة زمنية محددة⁽⁴⁾".

هـ- "تحقيق مبدأ التوازن في توزيع الدخل: تعمل الضريبة على كبح ووقف تفاوتات الدخل بين فئات المجتمع المختلفة، بحيث ترى أن الفقير يدفع على قدر دخله، وتكون

(1) الحاج، طارق: مرجع سابق، ص48.

(2) عبد المولى، السيد: المالية العامة، ط1، القاهرة: دار وهدان للطباعة و النشر، 1975. ص231.

(3) عبد المولى، السيد: مرجع سابق، ص231.

(4) شامية، أحمد زهير، الخطيب، خالد: مرجع سابق، ص 139.

حصيلة ذلك ضئيلة، أما أصحاب الدخول الكبيرة فإنهم يدفعون أكثر، وكلما ارتفعت دخولهم كلما زادت الضريبة على ذلك⁽¹⁾.

ثالثاً: أهداف اقتصادية: إن الحكومات والسلطات في الدول النامية توجه السياسات الضريبية لخدمة أهدافها الاقتصادية، وأهمها رفع الموارد الاقتصادية والإيرادات المالية لملائمة ومواكبة متطلبات التنمية، وإلى جانب ذلك يمكن للضريبة أن تخفف من الأزمات الاقتصادية خاصة الركود والازدهار الإقتصاديين.

"فيما يتعلق بالركود الاقتصادي، فهو الحالة التي تتخفف فيها القوة الشرائية للأفراد والمؤسسات وبالتالي ينخفض الاستهلاك مما يتبعه مباشرةً تكديس البضائع والسلع المنتجة، فعلى الدولة والحال كذلك أن تزيد من الدخل المعد للإنفاق لزيادة القوة الشرائية وزيادة الاستهلاك والمبيعات، وذلك بتخفيض الضرائب أو إلغائها على السلع الأساسية مثل الطحين والخبز والسكر.. الخ. إلى جانب تخفيض ضريبة الدخل في أجزائها الأولى وزيادة الإعفاءات الضريبية التي ينص عليها القانون الضريبي.

أما فيما يتعلق بالازدهار الاقتصادي، فهو الحالة التي يزيد فيها الطلب على السلع والخدمات بسبب ارتفاع الدخل، فعلى الدولة أن تتبع بعض الاجراءات التي من شأنها أن تقلل من الدخل ومن القوة الشرائية للأفراد، وبالتالي يقل الطلب على السلع والخدمات وذلك من خلال زيادة الضرائب على الدخل خاصة في أجزائه الأولى وتخفيض أو إلغاء الدعم الحكومي، مما يقلل من الدخل المعد للإنفاق وبالتالي المقدر على الشراء⁽²⁾.

كذلك تستخدم الضريبة كوسيلة لدعم الإنتاج، ويتركز هذا الاستخدام في الدول النامية التي تحاول دعم وتشجيع بعض القطاعات الاقتصادية، حسب خصوصية الدولة الاقتصادية، فمن الدول التي تركز دعمها للقطاع الصناعي وأخرى للقطاع الزراعي وغيرها في قطاعات أخرى

(1) مركز المشاريع الاقتصادية النسوية ومركز بيسان للبحوث والإنماء، الضرائب والتسجيل في المشروع الصغير، رام الله، 1998.

(2) الحاج، طارق: مرجع سابق، ص 50.

مثل السياحي أو الخدماتي، ويكون مثل هذا التشجيع عن طريق دعم المشاريع الإستثمارية من خلال الإعفاءات الضريبية، "ومن جهة أخرى، تستخدم الضريبة كأداة لحماية الإقتصاد الوطني للدولة من خلال دعم وتشجيع المنتجات المحلية وإعفاؤها ضريبياً بصورة جزئية أو كلية، حسبما تترأى الدولة، في مقابل المنتجات والسلع الأجنبية.

إن من أهم الأهداف الاقتصادية هو استقطاب رؤوس الأموال العربية والأجنبية وتشجيع الإستثمار⁽¹⁾، ولذلك نجد أن المجلس التشريعي الفلسطيني أولى اهتمامه في سن قانون تشجيع الإستثمار، لما لهذا القانون من أهمية ونفع تعود على الإقتصاد الوطني، إن الإعفاءات من الضرائب مثل "إعفاء الدخل الزراعي قد يؤدي إلى الإستثمار في الزراعة والصناعة وغيرها، ونتيجة لذلك ينتج:

- خلق فرص عمل جديدة.

- زيادة الإنتاج المحلي.

- وقف أو تقليل تداول السلع المشابهة وفي ذلك توفير لموارد الوطن المالية.

- خلق فرص جديدة للتصدير.

- استقطاب رؤوس المال العربية والأجنبية.

- نقل المهارات والخبرات والعلوم والتكنولوجيا بأحدث صورها⁽²⁾.

مما سبق نتضح لنا ماهية أهداف الضريبة المختلفة، ولكن مع خصوصية الحالة

الفلسطينية، كان لا بد أن تكون لسياستها الضريبية غايات وأهداف خاصة، ومنها⁽³⁾:

أولاً: معالجة مخلفات الاحتلال في المجال الضريبي والذي تمثل في:

(1) مركز المشاريع الاقتصادية النسوية ومركز بيسان للبحوث والانماء: مرجع سابق. ص 12.

(2) مركز المشاريع الاقتصادية النسوية ومركز بيسان للبحوث والانماء: مرجع سابق، ص 12.

(3) علاونة، عاطف: السياسة الضريبية الفلسطينية. رام الله: وزارة المالية، 1997. ص 49.

أ- تكوين عداء متأصل بين الدوائر الضريبية من جهة والمكلف من جهة ثانية.

ب- معالجة المفات الضريبية العالقة والمحولة إلى المحاكم العسكرية.

ج- تحطيم وتشويه الوعي الضريبي لدى المواطنين الفلسطينيين.

ثانياً: تحقيق إيرادات كافية لتغطية وتمويل النفقات الجارية للسلطة الفلسطينية والضرورية لمعالجة التشوهات المترتبة عن الاحتلال وضمان تطور ونمو الاقتصاد والمجتمع الفلسطيني.

ثالثاً: عدم زيادة العبء الضريبي على المنتج الفلسطيني على المنتج الفلسطيني، مما يشكل عائقاً أمام النمو والتطور الاقتصادي، وذلك عن طريق فرض سياسة ضريبية منسجمة مع طبيعة المرحلة الاقتصادية والسياسية.

رابعاً: أن لا يمس وضع المستهلك النهائي، أي ألا تؤدي الضرائب المفروضة في الاقتصاد والمجتمع الفلسطيني إلى تخفيض مستويات معيشة المستهلك الفلسطيني في الوقت الحاضر، بل العمل على رفع هذا المستوى بنسبة معقولة ومقبولة".

3- تصنيف الضرائب ومعايير التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة:

"إن عملية تصنيف الضرائب هي من الأمور التي لطالما شغلت الباحثين في المجال الضريبي، لتلائم ظروف وحالة الدولة التي يعاصرونها، ليطوروا النظام الإقتصادي جاهدين في إنجاح النظام المالي لأي من تلك الدول في مختلف العصور، واضعين نصب أعينهم صالح الدولة وصالح المواطنين، مع الموازنة بين هاتين المصلحتين عند تشريع القوانين والأنظمة الخاصة والمتعلقة بالنظام الضريبي، مراعين القواعد الضريبية التي وضعها المفكر آدم سميث، والتي تعتبر عند الفكر التقليدي دستور الضرائب ويسمونها أحياناً (إعلان حقوق الممول)، وهذه المبادئ هي العدالة، اليقين، الملائمة، والاقتصاد في النفقات"⁽¹⁾.

(1) هويدى، عبد الجليل: المالية العامة، ط2. القاهرة: دار الفكر العربي، 1983. ص 207.

وتتطوي مسألة التصنيف الضريبي على عدة أمور تتعلق بتحديد الوعاء الضريبي بدايةً، والذي يسمى أيضاً المطرح الضريبي، أي المادة الخاضعة للضريبة، ان اختيار مطرح الضريبة مهم جداً في دراسة أي نظام ضريبي، وعليه لابد من تحديد نوع الضرائب التي ستفرض على المكلفين، والتي صنفتها الأدبيات كالتالي:

أولاً: الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال.

ثانياً: الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة.

ثالثاً: الضرائب على رأس المال (الثروة) والضرائب على الدخل.

رابعاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

وسنأتي على شرح كلٍّ منها، مع التركيز على موضوع البحث، وهو الضرائب غير المباشرة.

أولاً: الضريبة على الأشخاص (الأفراد) والضريبة على الأموال:

ويقصد بالضريبة على الأفراد تلك الضرائب التي يكون مطرحها الضريبي (وعاؤها) هو الفرد بعينه، دون الاهتمام بأملكه أو مقدار أمواله وثروته، "وتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة، وبصرف النظر عن امتلاكهم للثروة، ولذا فهي تعرف بضريبة الرؤوس أو (بالفردة)"، وقد تفرض هذه الضريبة على جميع الأشخاص دون تمييز، أو على بعض الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط خاصة (كالذكور الذين يبلغون سنّاً معيناً)، وقد تفرض على الأسرة باعتبارها وحدة اجتماعية، وقد عرف التاريخ المالي للمجتمعات الضريبة على الأشخاص منذ قديم الزمان، فعرفت عند الرومان وعند العرب، كما عرفت مصر حتى أواخر القرن التاسع عشر⁽¹⁾.

وقسمت الضريبة على الأفراد إلى نوعين:

(1) عبد المولى، السيد: مرجع سابق، ص 236.

أ- الضرائب المدرجة على الأفراد: "ومن خلال هذا النظام الضريبي يقسم المجتمع إلى طبقات على أساس اجتماعي أو اقتصادي، ومن ثم يوزع الأفراد على هذه الطبقات، وتفرض الضريبة على كل فرد بناءً على الطبقة التي ينتمي إليها، فالمبلغ الضريبي إذاً يختلف باختلاف الطبقات ويوحّد على أفراد الطبقة الواحدة،" وقد انتشرت الضريبة المدرجة على الأفراد مع تقدم المجتمعات وظهور الفوارق الاقتصادية بين الأفراد، ومن أهم أمثلتها الضريبة التي فرضتها فرنسا على الأسر عام 1695، حيث قسمت المجتمع إلى اثنين وعشرين فئة اجتماعية، وفرضت على كل منها ضريبة خاصة، كذلك الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث تم تقسيم المجتمع إلى أربعة أقسام هم الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية، والطبقات الأخرى. وقد فرضت ضريبة خاصة بكل طبقة من الطبقات الثلاث الأولى مع إعفاء الطبقات الأخرى؛ وأخيراً عرفت مصر هذا النوع من الضرائب، ففي عام 1875 صدر مرسوم قسّم الأهالي إلى ثلاثة طبقات يدفع الفرد من الطبقة الأولى (45) قرشاً، ومن الثانية (40) قرشاً، ومن الثالثة (30) قرشاً، وقد ألغيت هذه الضريبة في عام 1880⁽¹⁾.

ب- الضريبة الموحدة على الأفراد: "بمعنى أن كل فرد من الأفراد الخاضعين للضريبة يلتزم بدفع نفس المبلغ، ومع تقدم المجتمعات وظهور الفروق الاقتصادية بين الأفراد ظهرت عدم عدالة الضريبة الموحدة على الأفراد، لأنها كانت تتطلب دفع مبالغ متساوية من أفراد يتفاوتون في المقدرة التكاليفية، يضاف إلى ذلك أن حصيلتها كانت بسيطة، لأن سعرها كان معتدلاً حتى يتمكن الفقراء من دفعها"⁽²⁾.

"أما الضرائب على الأموال فتصيب ما يملكه الشخص، وتمتاز بعدالتها لأنها تصيب حجم الأموال التي يملكها المكلف، فالأموال القليلة تكون الضريبة عليها قليلة، والأموال الوفيرة

(1) المحجوب، رفعت: المالية العامة، ج 2. القاهرة: دار النهضة العربية. 1971. ص 53.

(2) عبد المولى، السيد: مرجع سابق، ص 237.

تكون الضرائب عليها كثيرة، ويعيب عليها البعض صعوبة حصر أموال الشخص لاحتساب الضريبة وإمكانية التهرب الضريبي⁽¹⁾.

ثانياً: الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة:

يعتبر الطبيعيون من أوائل من اعتقدوا بفكرة الضريبة الواحدة، وأساس إعتقادهم هو قناعتهم بنظرية (الأرض هي المصدر الوحيد للإنتاج)، "حيث أن الأرض هي الأصل في مصدر الثروات، وبالتالي لن يكون هناك داعي لملاحقة ثروات الأفراد الأخرى، لأنها متحققة من مصدرها وهي الأرض، وبالتالي لن تلاحق أي طبقة أخرى إلا في حالات خاصة تتعلق بالثروات الاجتماعية، وتفسير ذلك أن فرض الضريبة على دخول الطبقات الأخرى سوف يؤدي إلى رفع ائتمان الخدمات التي تؤديها هذه الطبقات إلى طبقة كبار الملاك بمقدار الضريبة، وهو ما يعني أن الضريبة تقتطع في النهاية من الناتج الصافي أي من دخل الملاك الزراعيين.

لقد تعددت الاتجاهات في اختيار المادة الخاضعة للضريبة، فإضافة إلى ما ذكرناه سابقاً، نجد أن الكاتب الأمريكي هنري جورج نادى في سنة 1879 بفرض ضريبة واحدة على الزيادة في قيمة الأراضي، وسمي آنذاك بالريع العقاري، مبرراً ذلك باتساع المناطق المأهولة بالسكان وما يتبعه من انتشار للعمران وبالتالي زيادة الحاجة والطلب على الأراضي مما يزيد ويرفع من قيمتها⁽²⁾.

ويرى بعض المفكرين أن الضريبة يجب أن تفرض فقط على الدخل العام للفرد، ويرى آخرون بأن الضريبة الواحدة يجب أن تفرض على رأس المال من أراضي ومناجم ومشاعل وغيرها.

مما سبق يظهر لنا المدى والكم في الأفكار حول المادة الخاضعة للضريبة الواحدة، وصعوبة الاختيار من بينها كوعاء ضريبي، مما دفع بالأخذ بالضرائب المتعددة.

(1) الحاج، طارق: مرجع سابق، ص 55.

(2) عبد المولى، السيد: مرجع سابق، ص 240.

"إن الضرائب المتعددة تعني أن يتم التفريق بين أنواع القطاعات الاقتصادية المتنوعة، وفرض ضريبة تلائم كل قطاع على حدة، وقد واجهت فكرة الضرائب المتعددة مشاكل عديدة عند تطبيقها لاختلاف الأنظمة الاقتصادية للدول التي طبقت فكرتها، فمن الدول من كانت تتبع النظام الراسمالي وأخرى من كانت تتبع النظام الاشتراكي، وأيضاً منها من كان يطبق النظام المختلط، لكنها في النهاية اتفقت النظم المالية المعاصرة على أن الضريبة تفرض لا على الأموال دون الأشخاص، بل على مختلف مكوناتها وفي مختلف مراحل دورتها"⁽¹⁾.

ثالثاً: الضرائب على رأس المال (الثروة) والضرائب على الدخل:

من المهم التفرقة بين الضرائب التي تفرض على رأس المال، والتي فرضت استثنائياً في بعض الأنظمة الاقتصادية لتلائم غايات الدولة السياسية، والضرائب التي تفرض على جزء من الدخل؛ فقد عرفت أدبيات المالية رأس المال بأنه مجموع الأموال النقدية والعقارية التي يمتلكها شخص ما في لحظة معينة، أما الدخل فيعرف بأنه مجموع الأموال الناتجة خلال فتره معينة وتقدر غالباً بسنة، وبالتالي فإن رأس المال يختلف في مفهومه عن الدخل كمفهوم من حيث المدة.

"ويشمل رأس المال كل ما هو نقدي وعيني والأموال التي لا تدر دخلاً والخدمات، كما تشمل الأموال المادية والمعنوية كالاسم والشهرة وغيرها، وقد أتجه الكثير من العلماء بعد انتشار المبادئ الاشتراكية خلال القرن الماضي إلى تأييد فرض الضريبة على رؤوس الأموال لتقليل الفوارق بين الطبقات والحد من ارتفاع رؤوس الأموال في الوقت الذي يوجد فيه أفراد من الشعب يعيشون حد الكفاف، فإذا اقترنت هذه الضريبة بإعفاء الطبقات الفقيرة من المجتمع و تخفيف الضرائب على الطبقات المتوسطة فإنها تؤدي إلى عدالة بين أفراد الشعب"⁽²⁾.

"إلا أن معظم الأنظمة في الدول المتقدمة والنامية تحاول التقليل من التفاوت بين الطبقات عن طريق فرض ضريبة الدخل، حيث أن الفكر المالي للمجتمعات المعاصرة شهد اهتماماً

(1) عبد المولى، السيد: مرجع سابق، ص243.

(2) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق، ص221.

متامياً في اعتبار الدخل هو الأساس في فرض الضريبة وظهر ذلك في النصف الأول من القرن العشرين، حيث انتقل وعاء الضريبة من الثروة (رأس المال) إلى الدخل حيث أصبح الدخل هو الأساس كقاعد والثروة (رأس المال) هو الاستثناء⁽¹⁾.

رابعاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

ذكر الباحث سابقاً التصنيفات المختلفة للضرائب، وعرض منها ما يفرض على الدخل والثروة (رأس المال) تحت يد المكلف، وهما ثابتان يقال عنهما ضرائب مباشرة، وتعرف الضرائب المباشرة بأنها تلك "الضرائب التي تقتطع مباشرة من دخل أو رأس مال المكلف، وتتصب مباشرة على ذات الثروة، وأشهر أنواعها الضرائب على الدخل، والضرائب على رأس المال"⁽²⁾.

"أما الضرائب غير المباشرة فتفرض على التصرفات التي يقوم بها المكلفون، كالإنفاق والتداول، أو الحصول على منفعة، ولقد تم تعريفها في أدبيات المالية على أنها الضرائب التي تفرض بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة - الدخل ورأس المال - وليس على وجود الثروة، ومنها ما يفرض على الإنفاق أو الإستهلاك أو التداول كاستيراد البضائع، ومن أنواعها ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات"⁽³⁾.

ويعتبر تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة ذو أهمية كبيرة بالنسبة للدول من النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فمع اختلاف النظام الاقتصادي الذي تتبعه الدولة، يختلف التركيز وأهمية أي من الضرائب المباشرة أو غير المباشرة، "فالدول الرأسمالية المتقدمة تتجه إلى غلبة الضرائب المباشرة حتى تخفف من ثقل عبء الضرائب غير المباشرة على الطبقات الفقيرة من المجتمع، أما الدول النامية، فمن واجبها زيادة التكوينات الرأسمالية للإسراع بالتنمية الاقتصادية، ولذلك فهي تزيد من الضرائب غير المباشرة، أما الدول الاشتراكية، فنظراً

(1) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق، ص 221.

(2) عناية، غازي: المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1. عمان: دار البيارق، 1988. ص 107.

(3) مركز المشاريع الاقتصادية النسوية ومركز بيسان للبحوث والانماء، مرجع سابق. ص 9.

لأن الدولة تمتلك جميع وسائل الإنتاج، فإنها تتجه إلى الضرائب غير المباشرة فتعتمد عليها في تمويل الميزانية⁽¹⁾."

وهناك عدة ملاحظات على الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في عملية تتبعها لثروة المكلف، وهي:

أ. إن ما يفسر دراسة الباحث لنوعي الضرائب، المباشرة وغير المباشرة، ناتج عن أهمية الاختيار بين نوعين أو طريقتين لتتبع ثروة المكلف من ناحية ضريبية، فإما أن يكون الوعاء الضريبي هو وجود الثروة أو يكون تداولها ما يفرض عليه العبء الضريبي.

ب. إن غاية كل طريقة من الضرائب المباشرة وطريقة الضرائب غير المباشرة هو تتبع ثروة المكلف، ولكنهما يختلفان في وسيلة التتبع، ففي الطريقة الأولى يتم التتبع لثروة المكلف وهي تحت يده، أما في طريقة الضرائب غير المباشرة فيتم تتبعها من خلال تداولها.

ج. تختلف الأسس الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي تفرض من خلالها كل من الضريبتين، ولكل من الطريقتين أسلوبها الخاص في تحديدها من ناحية المطرح الضريبي كذلك في سعرها وطريقة ربطها وتحصيلها والإعفاء منها، وصولاً لاختلاف الآثار المترتبة عليها من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

"وبالرغم من شيوع تصنيف الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة، واعتماد الشراح عليها لترتيب بعض النتائج الهامة المتصلة بكفاءة وعدالة النظام الضريبي، إلا أن هؤلاء لا يتفقون على معيار واحد للتمييز بينهما، فبعضهم يعتمد في هذا الصدد على المعيار الإداري وآخرون على المعيار الإقتصادي وغيرهم يعتمدون على المعيار الفني⁽²⁾"، ومعايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة حسبما اتفق عليها كتاب المالية هي:

أ. المعيار الإداري.

(1) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق. ص 244.

(2) تكلا، شريف رمسيس: الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة. القاهرة: دار الفكر العربي، 1978-1979. ص 146.

ب. المعيار الاقتصادي.

ت. المعيار الفني.

وفيما يلي شرح المعايير السابقة:

أ. المعيار الإداري:

ويعرف هذا المعيار أيضاً بمعيار (طريقة التحصيل)، حيث أنه يتم التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على أساس التحصيل وطرق الجباية، فالضرائب المباشرة وغير المباشرة تتميز عن بعضها من خلال المعايير الإدارية ومنها الجهة التي تقوم بتحصيل وجباية الضريبة، كذلك طريقة تحصيل هذه الضريبة.

"فقد رأى البعض أن يفرق بين هذين النوعين من الضرائب وفقاً للطريقة التي يتم بها تحصيل هذه الضريبة، فإن كان تحصيل الضريبة يتم عن طريق إصدار كشف اسمي للممول (المكلف) يحمل اسم الورد ومبلغ الضرائب المستحقة عليه، كانت هذه الضريبة مباشرة تنصب على ممول محدد وتخاطبه بإسمه مباشرة، وإذا كان تحصيل الضريبة يتم بطريقة أخرى لاتستدعي إصدار هذا الورد الإسمي، عُدت ضريبة غير مباشرة⁽¹⁾".

وهذا يعني أنه تبعاً لهذا المعيار، يتم تحصيل وجباية الضرائب من مكلفين ضريبيين معروفين بصورة مسبقة لدى الإدارة الضريبية حيث يكونوا مسجلين، وبالتالي تحسب الضرائب المباشرة وفق الجداول بأسماء أولئك المكلفين الموجودة على أجهزة حاسوب الدائرة الضريبية ذات العلاقة أو السجلات، أو الدوريات، أو الكشوفات، التي تحوي أسماء المكلفين بدفع الضرائب المباشرة ومنها ضرائب الدخل ورأس المال، كما تسجل فيها أخبار الأموال الخاضعة وأسعارها ومواعيد التحصيل أو الجباية، وكيفية جبايتها والإجراءات والأسس والأحكام القانونية الضريبية.

(1) دراز، حامد عبد المجيد: مبادئ المالية العامة. الاسكندرية: مركز الاسكندرية للكتاب، 2000. ص 133.

"وأما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فهي لا تجبى بناءً على تلك الجداول والسجلات، وإنما بناءً على حصول الوقائع المؤدية قانوناً إلى فرضها وجبايتها، كواقعة الإنتاج بالنسبة لضريبة الإنتاج، وكواقعة الإستهلاك بالنسبة لضريبة الإستهلاك، وكواقعة التداول بالنسبة لضريبة التداول، وكواقعة التسجيل بالنسبة لضريبة التسجيل، وكواقعة اجتياز الحدود بالنسبة للضريبة الجمركية"⁽¹⁾.

لكن المعايير الإدارية قد تختلف من بلد لآخر، وذلك لاختلاف الجهات التي تقوم بتحصيل تلك الضرائب، وقد يكون الاختلاف في طريقة الجباية، فالمعايير الإدارية التي يعتمد عليها الكتاب في فرنسا وإنجلترا في التفرقة بين هذين النوعين من الضرائب هي:

1. في فرنسا ينصرف المعيار الإداري الذي يعتمد عليه في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى كون الضريبة تجبى بناءً على جداول إسمية، وهي ما تعرف أيضاً (بالأوراد)، ويقصد بهذه الجداول الاسمية السجلات التي تضعها دائرة المالية مقدماً، والتي يقيد بها اسم الممول والمادة المفروضة عليها الضريبة، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كانت لاتجبى بناءً على هذه الجداول الاسمية، وكانت تجبى بمناسبة بعض الوقائع، أو التصرفات، و مثل ذلك إنتاج أو إستهلاك بعض السلع.

2. في إنجلترا تعتبر الإدارة المالية الضريبة مباشرة إذا تم ربطها بناءً على اتصال مباشر بين الممول والإدارة المالية، ومثل ذلك الضريبة على الدخل العام، أو إذا تم تحصيلها من الممول بواسطة هيئة رسمية، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان ربطها لا يتطلب اتصالاً مباشراً بين الممول والإدارة المالية، وكانت تقوم بتحصيلها جهات غير رسمية⁽²⁾.

ويأخذ الباحث على المعيار الإداري ما يلي:

1. إن العديد من الضرائب التي تعتبر ضرائب مباشرة، عُدت على وفق هذا المعيار من الضرائب غير المباشرة، فالضرائب على الأجور والرواتب يتم ربطها وتحصيلها من المنبع

(1) عناية، غازي: مرجع سابق. ص108.

(2) المحجوب، رفعت: المالية العامة. القاهرة: دار النهضة العربية، 1979. ص231.

(الحجز من المنبع)، ولا يصدر بها ورد باسم المكلف ذاته، أي أنه لا يوجد اتصال مباشر بين الأجير أو الموظف أو العامل والإدارة الضريبية، وإنما عن طريق طرف ثالث، قد يكون في غالب الأحيان رب العمل. والسؤال هنا هل أصبحت هذه الضريبة من الضرائب غير المباشرة.

2. كما بنيت هذه الضرائب على أسس علمية، يجب أن تكون الأسس والمعايير للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة مبنية على أسس وبراهين علمية، وليس كما هو الحال في المعيار الإداري حيث التمييز بين نوعي الضرائب مبني على أساس الجباية أو التحصيل، الذي قد يختلف أسلوب وطريقة الجباية من بلد إلى آخر ومن نظام إلى آخر.

ويخلص الباحث إلى نتيجة أن المعيار الإداري قد يصلح في بعض الدول أو لبعض الحالات أو الأنواع من الضرائب، لكن يعيبه الكثير خصوصاً أنه لا يركز على أسس علمية أو تشريعية.

ب. المعيار الإقتصادي:

"ويتعلق هذا المعيار بما يسمى بنقل العبء الضريبي أو ما يسمى أيضاً (براجعية الضريبة)، ويقصد براجعية الضريبة الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، إذ ليس من الضروري أن يكون الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية هو الشخص الملتزم قانوناً بأدائها"⁽¹⁾.

"وفقاً لهذا المعيار تتميز الضرائب المباشرة عن الضرائب غير المباشرة بإمكانية نقل عبئها، فإذا استطاع المكلف الأصلي نقل العبء الضريبي المترتب عليه إلى غيره، سميت عندئذ بضريبة غير مباشرة، أما الضرائب المباشرة، فهي بناءً على المعيار الاقتصادي، تلك الضرائب التي يستقر عبئها على المكلف قانوناً بدفع الضريبة، أي أن المدين يعجز عن نقل عبئها للغير"⁽²⁾.

(1) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 233.

(2) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 147.

ومثال الضرائب المباشرة بناءً على المعيار الاقتصادي، الضرائب على الأجور والرواتب، فالمكلف يتحملها بذاته ولا يمكنه تحميلها أو نقلها للغير، أما الضرائب غير المباشرة، فمثالها ضريبة الشراء التي يدفعها المستورد مع ما يدفعه من جمارك، فإنه يستطيع نقل عبئها وتحميلها لمشتري السلعة التي فرضت عليها الضرائب بالرغم من كون المستورد هو المكلف الرسمي بدفعها.

"ويمكن أن نأخذ معيار الراجعة بمعنيين، أولهما الراجعة الفعلية، وتبعاً لهذا المعنى تكون الضريبة مباشرة إذا تمكن الملتزم بها قانوناً من نقل عبئها فعلاً إلى غيره، وينصرف المعنى الثاني للراجعة إلى الراجعة في قصد المشرع لا إلى الراجعة الفعلية، وبناءً على هذا المعنى تكون الضريبة مباشرة إذا انصرف قصد المشرع إلى نقل عبئها من الملتزم بها إلى غيره"⁽¹⁾

و يأخذ الباحث على المعيار الاقتصادي مايلي:

1- عدم وضوح الأسس التي اعتمد عليها المعيار الاقتصادي، علماً بأن ظاهرة انتقال العبء الضريبي من الظواهر الضريبية المعقدة، فالأساس العلمي لظاهرة نقل العبء قد يختلف في ظروف معينة عن الأسس العلمية للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بناءً على المعيار الاقتصادي.

2- إن المعيار الاقتصادي قد يعجز في إثبات كون بعض الضرائب مباشرة، ومثال ذلك في حال قامت إدارة شركة معينة باقتطاع جزء من رواتب موظفيها لصالح ضريبة الدخل في حال الحجز من المنبع، أي أن الإدارة هي الوسيط مابين الموظف أو العامل وإدارة الضريبة، فهل في هذه الحالة تصبح ضريبة الدخل وفق المعيار الاقتصادي، من الضرائب غير المباشرة؟. وفي مثال آخر في حال كان الاقتصاد المحلي يعاني من الركود، وبالتالي قيام المستورد بتحمل جزء من الضرائب الجمركية، وأنه لم ينقل كامل عبء الضرائب الجمركية المفروضة على سلعة معينة على كاهل المشتري، فهل هذا يعني أن الضرائب الجمركية أصبحت ضرائب

(1) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص234.

مباشرة؟. أم أن جزءاً منها هو من الضرائب المباشرة والجزء الآخر الذي استطاع المستورد نقل عبئه على المشتري هو من الضرائب غير المباشرة؟. علماً بأن الضرائب الجمركية بكافة أنواعها، يعتبرها الفكر المالي من الضرائب غير المباشرة.

ويخلص الباحث إلى كون المعيار الاقتصادي المتعلق بنقل العبء الضريبي بعيد عن الدقة العلمية، ولا يأخذ بالأسس القانونية التي وضعها المشرع بقدر تأثيرها بعوامل أخرى متعددة منها الاقتصادي والاجتماعي.

ج. المعيار الفني:

"ويعد أكثر هذه المعايير وضوحاً وشمولاً وأقربها إلى الدقة العلمية - وإن كان أقلها انتشاراً- ذلك المعيار الذي يفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من حيث وصولها إلى وعاء الضريبة"⁽¹⁾، ويستند المعيار الفني أو ما يطلق عليه بعض الكتاب المعيار المالي، في التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على مدى ثبات المدة الخاضعة للضريبة، "فتبعاً لهذا المعيار، تعتبر الضرائب مباشرة إذا فرضت على مواد وأوعية ومراكز وعناصر وأموال تتسم بالثبات والاستمرار لمدد طويلة، كالأموال العقارية من عمارات ومباني وأراضي وكالمهن والحرف والوظائف وغيرها"⁽²⁾، ومن مثال هذه الضرائب، الضرائب على الدخل وضريبة الأملاك.

"في حين تعتبر الضرائب غير مباشرة إذا فرضت على وقائع وعناصر عرضية غير ثابتة، وغير مستمرة. ومثالها الضرائب على الاستهلاك، والإنفاق، والتداول، والتسجيل، والاستيراد، فهذه العناصر تكثر أحياناً، وتقل أحياناً، بل تنعدم في أحيان أخرى"⁽³⁾، ويستند الباحث فيما يأخذه على المعيار الفني في التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ما اتفق عليه كتاب المالية في كون هذا المعيار، وبالرغم مما يتميز به من منطق

(1) دراز، حامد عبد المجيد: مرجع سابق. ص 136.

(2) عناية، غازي: مرجع سابق. ص 111.

(3) عناية، غازي: مرجع سابق. ص 111.

سليم لأنه يفرق بين نوعي الضرائب على أساس طبيعة وعاء كل منهما، يعجز عن إعطاء الوصف الدقيق والصحيح لبعض أنواع الضرائب، ومثال ذلك ضريبة التركات، فهل يمكن اعتبارها ضريبة مباشرة لأنها تصيب أوعية ثابتة، ومستمرة لأن انتقال التركات بسبب الوفاة هو حدث يومي ومستمر؟. أم تعتبر ضريبة التركات من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على المورث الواحد فقط مرة واحدة، وذلك عندما يموت؟

ويرى الباحث بعد شرح المعايير الثلاثة، بأن أيّاً من تلك المعايير لا يمكنه التمييز والتفرقة بين أنواع الضرائب من حيث تصنيفها إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، إذا ما استخدم ذلك المعيار أو طبق لوحده، لذلك، يرى الباحث بأن عملية التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة يجب أن تعتمد على المعايير الثلاثة مجتمعة لا منفردة.

4. أنواع الضرائب غير المباشرة:

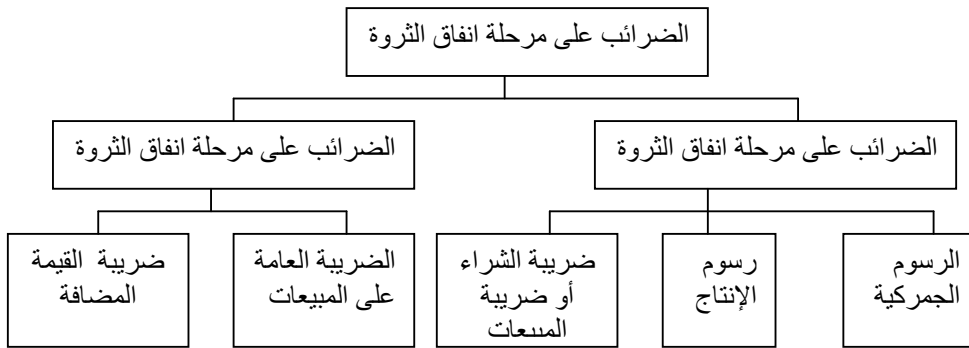
"وهي تلك الضرائب التي تفرض على واقعة إنفاق الدخل واستخدامه والتصرف بالثروة وتداولها، فلذلك هي أما تأخذ شكل الضرائب على الاستهلاك أو شكل الضرائب على التداول"⁽¹⁾, ويتضح من مفهوم الضرائب غير المباشرة بأنها تفرض أما على مرحلة انتقال الثروة أو مرحلة إنفاق الدخل أو الثروة.

ففي مرحلة انتقال الثروة، تفرض الضرائب على واقعة انتقال الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الأموال محلاً لها، ومثال ذلك تداول الأموال غير المنقولة (العقارات) عن طريق الشراء والبيع أو بعض التصرفات بالأموال المنقولة. فجميع التصرفات القانونية للأفراد من بيع وإيجار وهبات ووصايا، والتي تؤدي إلى انتقال الأموال والثروة من شخص إلى آخر تخضع لضريبة تسمى الضريبة على التداول، ويدخل في إطار هذه الضريبة رسوم التسجيل، الرسوم القضائية، رسوم الطوابع، والرسوم على عمليات السوق المالي.

(1) القيسي، أعدد حمود: المالية والتشريع الضريبي. عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. 1998. ص 137.

أما في مرحلة إنفاق الدخل والثروة، فهناك تفرض ضرائب نوعية على الاستهلاك وضرائب عامة على الاستهلاك، ومثال الضرائب النوعية الرسوم الجمركية، ورسوم الإنتاج وضريبة الشراء، وضريبة المبيعات، أما الضرائب العامة على الاستهلاك، فمثالها الضرائب على المبيعات وضريبة القيمة المضافة والشكل البياني رقم (1) يوضح أنواع الضرائب المفروضة على مراحل انفاق الثروة.

شكل رقم 1. الضرائب على مرحلة انفاق الثروة



"وتحتل الضرائب غير المباشرة مكانة هامة في معظم الأنظمة الضريبية المعاصرة،

فالحكومات تفضل اللجوء إليها نظراً لغزارة حصيلتها وسهولة جبايتها، بالإضافة إلى أنها لا تجافي كثيراً مبادئ العدالة في توزيع الأعباء العامة، إذا أن إنفاق كل شخص عادة ما يتناسب مع دخله مما يجعل من الممكن اعتبار هذا الإنفاق وعاءً صالحاً للضريبة باعتباره مؤشراً موضوعياً للمقدرة التكاليفية للفرد، والواقع أن هذه الضرائب ليست بطبيعتها مناقضة لفكرة العدالة الضريبية، فالأمر يتوقف أساساً على كيفية استخدامها ونوعية الوقائع والتصرفات التي تفرض عليها"⁽¹⁾.

فبالنسبة للأنظمة الاقتصادية للدول النامية والمتخلفة، تعتبر الضرائب غير المباشرة من أهم الإيرادات العامة إن لم تكن أهمها، فالنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي ينعكس وبصورة مباشرة عن مدى حاجة واعتماد تلك الدول على الأنواع المختلفة والمتنوعة للضرائب

(1) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 152.

غير المباشرة، ويظهر هذا الأمر جلياً إذا ما نظرنا إلى الجانب المتعلق بالإيرادات في الموازنات العامة لتلك الدول لنجد أنها مع تفصيل أنواع الإيرادات العامة، يتشكل الإيراد العام الأكبر من مختلف أنواع الضرائب غير المباشرة، من ضرائب الإنتاج والاستهلاك والإنفاق والضرائب الجمركية، والتي تفضلها تلك الدول على الضرائب المباشرة أمثال الضرائب على الدخل وضريبة الأملاك.

أما الأسباب و الاعتبارات التي دفعت الأنظمة الاقتصادية الآخذة في النمو والمتخلفة للاهتمام بالضرائب غير المباشرة، فهي كما يلي⁽¹⁾

أ. ضيق نطاق الضرائب المباشرة في البلاد الآخذة في النمو، و ذلك لأن دخول غالبية السكان في هذه البلاد منخفضة عن حد الإعفاء من هذه الضرائب، وعلى العكس من ذلك نجد أن انطباق الضرائب غير المباشرة، و هي التي تفرض على الإنتاج و الاستهلاك وتداول الثروة، و هي ضرائب عينية لا يتقرر الإعفاء منها لأحد، يبلغ من الاتساع مبلغ هذه الأنواع من النشاط الاقتصادي.

ب. تتميز الاقتصاديات الآخذة في النمو وهي اقتصاديات تابعة للاقتصاديات المتقدمة، بارتفاع نسبة تجارتها الخارجية إلى نسبة دخلها القومي، وهو ما يعني ارتفاع نسبة الواردات والصادرات، أي أتساع وعاء الرسوم الجمركية و ازدياد أهميتها.

ت. تتميز الاقتصاديات الآخذة بالنمو باتساع نطاق الاقتصاد المعيشي، وإن كان ذلك بدرجات متفاوتة، وهو ما يعني إذن صعوبة تقدير الدخل الناتجة عن هذا النوع من الاقتصاد وصعوبة تتبعها، وذلك لأن جزء كبير منها لا يأتي من المعاملات التجارية ولا يتخذ شكلاً نقدياً وهو ما يؤدي بالتالي إلى صعوبة فرض الضرائب المباشرة عليها، بل وهو ما يؤدي أيضاً، ونظراً لانتشار ظاهرة الاستهلاك المباشر في هذا النوع من الاقتصاديات، إلى ضيق نطاق الضرائب على الاستهلاك، ومثل ذلك أن المزارعين في الهند يحتفظون تقريباً بحوالي نصف الناتج الزراعي القومي للاستهلاك المباشر، ولذلك يكون من الضروري ومن المنطقي أن تشكل

(1) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 247.

الرسوم الجمركية على الصادرات وعلى الواردات، في هذا النوع من الاقتصاديات، مورداً مالياً مهماً للدولة، خاصةً مع ارتفاع نسبة التجارة الخارجية بهذه الاقتصاديات إلى الدخل القومي على ما تقدم.

ث. تتطلب الضرائب المباشرة، وهي تلك الضرائب التي تفرض على الدخل أو على رأس المال، وهي ضرائب شخصية إلى حد كبير، وجود جهاز ضريبي كبير وكفؤ، كما تتطلب أيضاً، وهي تستلزم الاتصال المباشر بين الإدارة المالية والممولين، قدرأً معيناً من الثقافة لدى الشعب مما لا يتوافر عملياً في البلاد الآخذة في النمو. وعلى ذلك فإن الضرائب غير المباشرة، وهي لا تستلزم الاتصال المباشر بين الإدارة والممولين، تسجل في هذا الصدد ميزة على الضرائب المباشرة.

5- الضرائب غير المباشرة في فلسطين

أولاً: سرد تاريخي:

"صدر أول قانون لضريبة الانتاج عام 1927، حيث شكلت هذه الضريبة مع الرسوم الجمركية نواة الضرائب غير المباشرة، وكانت هذه الضرائب المورد الرئيسي للموازنة الفلسطينية في تلك الفترة، وقد بلغت حصيلة الضرائب بكافة أنواعها في فلسطين حوالي 162 مليون دولار ما بين العامين 1939 و1944، وشكلت 4% من الدخل القومي لفلسطين، وكان نصيب ضريبة الدخل منها 8%، والجمارك 37%، وضريبة العقارات 13%"⁽¹⁾.

وكانت الموازنة الحكومية خلال الفترة الواقعة بين عامي 1948 و 1967 محدودة في كل من قطاع غزة والضفة الغربية. قد تراوحت موازنة قطاع غزة ما بين 2 مليون دولار في عام 1953 و 8 مليون دولار عام 1966. و كانت معظم إيراداتها من الضرائب غير المباشرة التي شكلت 80% من مجموع الإيرادات المحلية، وتراوحت حصة موازنة الضفة الغربية ما بين

(1) الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن. الجوانب المالية والقانونية للموازنة الفلسطينية. سلسلة مشروع تطوير القوانين. رام الله. 2000. ص9.

11 مليون دولار عام 1959 و 26 مليون دولار عام 1966. وكانت معظم إيراداتها من الضرائب غير المباشرة ورسوم الخدمات".

"وقد تراوحت الضرائب المحصلة سنوياً خلال الفترة الواقعة بين عامي 1970 و 1988 ما بين 30 و 150 مليون دولار، ثم أصبحت تتراوح ما بين 180 و 300 مليون دولار بين عامين 1989 و 1994، وشكلت الضرائب غير المباشرة البند الرئيسي لتمويل الموازنة خلال فترة الاحتلال، حيث تراوحت ما بين 61% في الضفة الغربية، و 35% في قطاع غزة⁽¹⁾. وكانت الإيرادات الضريبية الرافد الأهم لإجمالي الإيرادات المحلية، مشكلةً ما نسبته 82% منها كمتوسط للفترة 1996 - 2004، انظر الجدول رقم (1).

جدول رقم 1. مساهمة الضرائب لمجموع الإيرادات المحلية لموازنة السلطة الفلسطينية

2004 *	2003 *	2002	2001	2000	1999	1998	1997	1996	
3092	2212	219.8	199.5	848	778	750.5	693.9	598.4	الإيرادات الضريبية
695	444	63.8	87.6	116	125.3	171	122.1	85.8	الإيرادات غير الضريبية
3788	2657	283.6	287.1	963	903.8	921.5	816	648.2	إجمالي الإيرادات المحلية
%82	%83	%78	%69	%88	%86	%81	%85	%87	الضرائب لإجمالي الإيرادات المحلية

Sarabi, Nidal Rashid: Public Finance in West Bank and Gaza Strip. (UNCTAD Geneva): 1994. p23.

(1) الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن: مرجع سابق. ص 11.

ومن تحليل الباحث لبيانات وزارة المالية والوحدة المالية في المجلس التشريعي للموازانات لذات الفترة يتبين أن الإيرادات الضريبية شكلت ما متوسطه 55% لإجمالية الإيرادات العامة، وكانت للضرائب غير المباشرة المساهمة الأكبر في الإيرادات العامة، من خلال ضريبة القيمة المضافة والمكوس من جهة، والجمارك والضرائب ذات العلاقة من جهة ثانية، وقد شكلت الأولى ما نسبته 34% كمتوسط في حين ساهمت الثانية بما نسبته 16% كمتوسط وذلك من إجمالية الإيرادات العامة، أنظر الجدول رقم (2).

جدول رقم 2. مساهمة ضريبة القيمة المضافة والمكوس والجمارك لإجمالية الإيرادات العامة لموازنة السلطة الوطنية الفلسطينية

2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997	1996	
805.9	207	219.8	199.5	848	778	750.5	693.9	598.4	الإيرادات الضريبية
407.4	* —	* —	* —	440	457	477	454.3	419.5	(ض.ق.م)
212.9	—	—	—	327	263	201.5	175.9	122.6	الجمارك
620.3	—	—	—	767	738	678.5	630.2	542.1	إجمالي الضرائب غير المباشرة
1705.9	—	—	—	1364	1603.8	1821.5	1195.4	927.9	إجمالي الإيرادات العامة
%57	—	—	—	%62	%49	%41	%58	%64	الإيرادات الضريبية لإجمالية الإيرادات العامة
%34	—	—	—	%32	%29	%26	%38	%45	(ض.ق.م) لإجمالية الإيرادات العامة
%12	—	—	—	%24	%16	%11	%15	%13	الجمارك لإجمالية الإيرادات العامة

تحليل الباحث لبيانات الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية للفترة 1996-2004.

* بعض البيانات التفصيلية لإيرادات الموازنة العامة غير متوفرة من المصدر.

ثانياً : أنواع الضرائب غير المباشرة:

تم تعريف الضرائب غير المباشرة في أدبيات المالية العامة على أنها تلك " الضرائب التي تفرض بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة - الدخل ورأس المال - وليس على وجود الثروة، ومنها ما يفرض على الإنفاق والإستهلاك أو التداول، والضرائب على الإنفاق هي تلك التي تفرض على تداول واستعمال الدخل أو على أوجه وطرق إنفاقه في الحصول على السلع والخدمات الإستهلاكية، ويفضل البعض تسمية هذا النوع من الضرائب باسم الضرائب الاستهلاكية(Consumption Taxes) أو الضرائب على السلع (Commodity Taxes)، ولما كانت هذه الضرائب قد تصيب السلع حال انتاجها أو حال تداولها بين البائعين والمشتريين، لذلك فقد فرضت هذه الضرائب تحت مسميات مختلفة مثل الضرائب على المبيعات (Sales Tax)، الضريبة على المشتريات (Purchase Tax)، والضريبة على الاستعمال (Use Tax)، الضرائب على الانتاج المحلي (Excise Tax) ⁽¹⁾.

ومن أهم ميزات الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة هو وفرة حصيلتها وسهولة ربطها وتحصيلها، وبحسب ما ورد في أدبيات المالية العامة، فقد ميز الكتّاب والمؤلفون في نطاق الضرائب على الإنفاق بين ثلاثة أنواع من الضرائب:

أ. الضرائب على تداول رأس المال، أي على انتقال الملكية.

ب. الضرائب على الإستهلاك وعلى الانتاج (الضرائب على رقم الأعمال).

ج. الضرائب الجمركية.

والضرائب بانواعها الثلاثة السابقة تعتبر من الضرائب غير المباشرة، وفيما يلي عرض لكل نوع منها:

(1) دراز، حامد عبد المجيد: مرجع سابق، ص 160.

أ. الضرائب على تداول رأس المال:

"تفرض هذه الضريبة على واقعة انتقال حقوق الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الأموال محلاً لها، كقيام الفرد بشراء عقارات أو بعض التصرفات بأموال منقولة، فجميع التصرفات القانونية للأفراد من بيع و ايجار وهبات ووصايا والتي تؤدي إلى انتقال الأموال والثروة من شخص إلى آخر تخضع لضريبة تسمى بالضريبة على التداول"⁽¹⁾.

ويتضح مما سبق أن الضرائب على التداول تشكل الوسيلة الرئيسية التي تصل بها الإدارة الضريبية إلى أموال الأشخاص التي يتصرفون بها، ومن الأمثلة عليها رسوم التسجيل العقاري، والرسوم القضائية، ورسوم نقل ملكية الآليات والسيارات ورسوم الدمغة، وعادة ما يطلق على هذا النوع من الضرائب رسوماً، لكن اختلاف البعض في وجهات نظرهم من حيث تكيف هذه الضرائب رسوماً تُعد من الناحية الفنية غير سليمة، ذلك لأنها تفرض في الأنظمة الحديثة بصورة تتناسب مع الوعاء الخاضع لها، ولا علاقة لها بتكاليف الخدمة التي تؤديها الدولة. كما أنه لا يُراعى في تحديدها مقدار المنفعة التي تعود على الفرد"⁽²⁾.

ب. الضرائب على الاستهلاك وعلى الإنتاج:

وتسمى هذه الضريبة أيضاً بالضريبة على رقم الأعمال، لأنها تفرض على جميع العمليات التي تمر بها السلعة في مراحل الإنتاج و التوزيع، ومن أمثلتها الضريبة العامة على المبيعات، ضريبة القيمة المضافة، ضريبة الشراء، وضريبة الاستهلاك وعلى جميع الأحوال فإن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها، ومثل هذه الضرائب قد تفرض على الإنتاج المحلي، على صفقة واحدة سواء أكانت صفقة سلعية أو خدماتية، وهناك عدة صور قد تفرض من خلالها الضرائب على الاستهلاك وعلى الإنتاج، وقد تأخذ إحدى الصور الثلاث، الضريبة على مرحلة واحدة، أو الضريبة التراكمية على عدة مراحل، وأخيراً الضريبة على القيمة المضافة.

(1) القيسي، أعاد حمود: مرجع سابق. ص140.

(2) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص281.

1- الضريبة على مرحلة واحدة:

قد تفرض الضريبة على السلع عند خروجها من آخر مراحلها الإنتاجية حيث تصبح سلعة تامة الصنع، وقد تفرض الضريبة وهي تنتقل من المنتج إلى الموزع الرئيسي أو تاجر الجملة، أو حين بيعها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة؛ ومن أهم أنواعها ضريبة المبيعات (Sales tax)، أو ضريبة الشراء (Purchase Tax)، وتفرض على السلع وخدمات محددة، سواء كانت منتجة محلية أو مستوردة، وتفرض على السلع أما في مرحلة بيعها في الجملة، ويتم وصفها على أنها (Wholesales Taxes)، أو في مرحلة بيعها بالمفرق، وهنا يتم وصفها على أنها (Retail sales Taxes)، ومن الضرائب على البضائع والخدمات المحلية في فلسطين، ضريبة الشراء، ووعائها يكون أسعار الجملة للبضائع الاستهلاكية وبعض المواد الخام والبضائع المنتجة، وتتراوح نسبتها ما بين 5-95% انظر الجدول رقم (3).

جدول رقم 3. بعض أنواع السلع وقيمة ضريبة الشراء المفروضة عليها

السلعة	ضريبة الشراء
السجائر	51.5% يضاف إليها 61.5 شيقل لكل 1000 سيجارة
الكحول	بحسب المحتويات 5% أو 10% أو 20%
الكيمواويات	5-10%
المركبات	95%
حجارة البناء	10%

النجيب، فضل: تقييم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة. رام الله: معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، 1996. ص 11.

2- الضريبة التراكمية على كافة المراحل:

"وتسري الضريبة في هذه الحالة على كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع واستهلاك السلعة، فتفرض ضريبة على قيمة السلعة عند توريدها للمصنع كمادة أولية، ثم تفرض عليها الضريبة مرة أخرى وهي سلعة نصف مصنعة، ثم مرة ثالثة عند إنتقالها كسلعة كاملة الصنع إلى تاجر الجملة، ومرة رابعة عند انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، ومرة خامسة عند

بيعها من تاجر التجزئة للمستهلك؛ وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة أو الخدمة الواحدة بعدد المراحل التي تجتازها، وتعد الضريبة على رقم الأعمال خير مثال لهذا النوع من الضرائب"⁽¹⁾.

"ويقال في معرض عيوب الضريبة المتتابعة على رقم الأعمال أنها تؤدي إلى ارتفاع أسعار هذه السلع، مما يشجع على استيراد السلع المثلثة لها والمنخفضة السعر، مما يلقي عبئاً كبيراً على ميزان المدفوعات ويقلل من الطلب على السلع الوطنية الواجب تشجيع استهلاكها حتى يزيد التقدم الاقتصادي"⁽²⁾.

3- الضريبة على القيمة المضافة:

"وتسمى ضريبة القيمة المضافة (Value Added Taxes)، وهي ضريبة تفرض على بيع السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة دون أن تفرض على مدخلات تلك السلع أو الخدمات من مشتريات وخدمات بسيطة، أما القيمة المضافة فهي الفرق بين عائدات البيع لتلك السلع أو الخدمات و مشترياتها.

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة التي يستطيع المكلف نقل عبئها بالكامل للمستهلك، وهي ليست سنوية بل تدفع عند الاستهلاك أو الشراء وتجنى من قبل دائرة الضريبة من المكلفين شهرياً والمكلف هنا تاجر وليس مستهلكاً"⁽³⁾، "وقد حددت الاتفاقيات الموقعة بين منظمة التحرير وحكومة إسرائيل معدل ضريبة القيمة المضافة، بحيث تستطيع السلطة الفلسطينية فقط تخفيض معدل القيمة المضافة من 17% إلى 15%، وسيكون معدل ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني من 15% إلى 16%"⁽⁴⁾.

(1) درّاز، حامد عبد المجيد: مرجع سابق. ص164.

(2) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق. ص251.

(3) مركز المشاريع الاقتصادية النسوية، مركز بيسان للبحوث والانماء: مرجع سابق. ص27.

(4) بروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة دولة اسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية.

"إن ضريبة القيمة المضافة حالياً تعتبر المصدر الرئيسي للدخل في كل الدول الأعضاء في الهيئة الاقتصادية الأوربية، وهذه الضريبة تم تبنيها والعمل بها لأول مرة عام 1954 من قبل الحكومة الوطنية الفرنسية⁽¹⁾"، "وقد استحدثت ضريبة القيمة المضافة في المناطق المحتلة في الأول من تموز للعام 1976، بالأمر العسكري رقم (658)، المتعلق بقانون الرسوم على المنتجات المحلية، وكان مقررأ أن تفرض هذه الضريبة على مبيعات البضائع (ما عدا الفواكه والخضار الطازجة)، وعلى تقديم البضائع والبضائع المستوردة، وقد تم إدخال هذه الضريبة من خلال إجراء تعديل على القانون الأردني الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963"⁽²⁾.

ولا تعتبر ضريبة القيمة المضافة مصروفا بالنسبة للمكلف، بل هي حساب شخصي خاص بدائرة ضريبة القيمة المضافة، أي أن المكلف مجرد وسيط بين المستهلك الذي يقع عليه عبء الضريبة وبين دائرة ضريبة القيمة المضافة الممثلة للدولة والتي تقوم بجمع الضريبة من المكلفين.

ج. الضرائب الجمركية:

تفرض الرسوم الجمركية على السلع وهي تخرج من الدولة، أو وهي تدخل إليها، أي أنها تفرض على التصدير و على الاستيراد، وعادة ما تختلف رسوم التصدير الجمركية عن رسوم الاستيراد الجمركية، وذلك تبعاً لسياسات الدولة المتبعة في فرض الضرائب الجمركية على الإستيراد والتصدير.

"إلا إن غالبية فقهاء الفكر المالي الحديث يصنفونها كضرائب وليست رسوماً وذلك لأن الدولة تفرضها، وتحصلها لما لها من حق السيادة على حدودها وأراضيها، وكذلك لأنها تدر على الخزينة العامة أموالاً ضخمة، نظراً لكثرة، وتعدد أوعيتها السلعية التي تدخل الحدود، فضلاً عن أنها تستخدم كوسائل لحماية الإنتاج المحلي الوطني من نظيره المستورد، كما تستخدم كوسيلة

(1) النقاش، غازي عبد الرازق: المالية العامة. عمان، رام الله: دار وائل للنشر، 1997. ص 164.

(2) ستيفنز، مارك: الضرائب في الضفة الغربية المحتلة 1967-1989. رام الله: مؤسسة الحق. 1991. ص 20.

لحماية الانتاج الضار من دخول الحدود، ولذلك فأغراضها المالية، والاقتصادية، والاجتماعية والسياسية تؤهلها لأن تكون ضرائب وليس رسوماً⁽¹⁾.

وهناك ضرائب جمركية قيمية وأخرى نوعية، ويقصد بالضرائب القيمية أن تحدد قيمة الضريبة الجمركية لسلعة ما تبعاً لقيمة السلعة في ميناء الوصول أو ميناء التصدير، أما الضرائب النوعية فتفرض الضريبة وتقدر تبعاً للنوع وليس تبعاً للوحدة أو الوزن أو القياس، فضرائب القيمة تفرض على أساس نسبة معينة من قيمة السلعة، و يتم تحديد قيمة السلعة أما بالتخمين من قبل رجال الجمارك أو باعتماد القيمة الواردة في فاتورة الشراء، وعلى ضوء ذلك يحسب المبلغ الجمركي بالنسبة المحددة مسبقاً لكل نوع من أنواع السلع، ويجدر الإشارة هنا إلى أن الدول النامية ومعظم الدول لا تعتمد فاتورة المنشأ لتحديد قيمة السلعة، إلا الدول المنتسبة لإتفاقية للجات.

"أما الضرائب النوعية، فتفرض على أساس مبلغ معين لكل وحدة من السلعة كدينار واحد على كل متر قماش أو كل كغم تفاح، بغض النظر عن نوع السلعة هل هي رديئة أم جيدة"⁽²⁾ وتعتبر الجمارك على الواردات من أهم مصادر الإيرادات في فلسطين، ولعائدات الجمارك دور هام في تغطية النفقات المترتبة على السلطة الفلسطينية، وبناءً على البروتوكول الموقع ما بين منظمة التحرير الفلسطينية وحكومة دولة إسرائيل، فإن السياسات الجمركية للسلطة الفلسطينية تحكمها أساسيات معينة تتمتع من خلالها السلطة الوطنية الفلسطينية بحرية تحديد الجمارك والرسوم والضرائب على السلع المستوردة ضمن قوائم (A1,A2,B)، بالإضافة إلى السيارات والكماليات التي تلبي احتياجات السوق الفلسطيني والتي ستحددها اللجنة المشتركة، فيما عدا ذلك، تلتزم السلطة بمعدلات الجمارك والضرائب والرسوم الأخرى التي تفرضها إسرائيل على الواردات، كما تلتزم بسياسة الاستيراد الإسرائيلية وإجراءاتها⁽³⁾.

(1) عناية، غازي: مرجع سابق. ص 131.

(2) الحاج، طارق: مرجع سابق. ص 70.

(3) عبد الرزاق، عمر: تقييم الإتفاقيات الاقتصادية والتجارية الفلسطينية الدولية. رام الله: معهد ابحاث السياسات الاقتصادية (ماس) ، 2002. ص 10.

أما معدلات الضرائب على التجارة الدولية و المفروضة من قبل السلطة الفلسطينية فهي كما في الجدول رقم (4).

جدول رقم 4. معدلات الضرائب على التجارة الدولية في فلسطين وفقاً للتعرفة الجمركية الإسرائيلية

نوع الضريبة	الوعاء	النسب
الرسوم الجمركية	قيمة الواردات بما في ذلك رسوم التأمين و الشحن	تصل لغاية 50%
ضريبة الشراء	قيمة الواردات مضافاً إليها تكاليف التأمين والشحن و الـ TAMA	5- 240 %
ضريبة القيم المضافة	جميع البضائع المستوردة	17%

طريقة حساب تستعمل أسعار الجملة المحلية كأساس للتقويم.

وبعد مناقشة وتفصيل أنواع الضرائب غير المباشرة بصورة عامة وتفصيل أنواعها في فلسطين بصورة خاصة، كان لابد من ذكر ميزات الضرائب غير المباشرة والتي تدفع مختلف الأنظمة الاقتصادية إلى تطبيق القوانين المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، ومن أهم ميزات الضرائب غير المباشرة:

أ. العدالة الضريبية: تعتبر الضرائب غير المباشرة عادلة في حالة أنها فرضت على أنواع من السلع والتي توصف بالكمالية، حيث أنها عندئذ لا تمس الطبقات الفقيرة في المجتمع، بل تصيب الطبقات ذات الدخل التي تسمح لأصحابها باقتناء وشراء الكماليات، وتعتبر أيضاً عادلة إذا ما أعتت السلطات ذات العلاقة المواد الأساسية منها.

ب. الاقتصاد في الجباية: فالضرائب غير المباشرة تمتاز بقلّة نفقات ربطها وتحصيلها، ولا تحتاج لعدد كبير من الموظفين، أو الكادر الإداري، فالمواد والأوعية التي تفرض عليها الضرائب غير المباشرة تكون ظاهرة وواضحة ومن الصعب إخفاءها كذلك من السهل تقديرها.

ج. " تتميز حصيلة هذه الطائفة من الضرائب بالمرونة، وذلك لأن نسبة الزيادة في الحصيلة تزيد عن نسبة الزيادة الحاصلة في الدخل، تعتبر هذه ميزة خاصة في فترات الإنتعاش الإقتصادي، وهو ما يضمن للخرانة العامة زيادة في الإيرادات العامة بطريقة تلقائية"⁽¹⁾.

(1) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص 250.

الفصل الأول

التنظيم الفني للجمارك والمكوس

الفصل الأول

التنظيم الفني للجمارك والمكوس

المبحث الأول: المادة الخاضعة للجمارك والمكوس المضافة

المطلب الأول: المادة الخاضعة وفقاً لقانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة (1962)

1- النطاق الجمركي:

لقد حدد قانون الجمارك والمكوس (رقم 1) لسنة 1962 في المادة (107) النطاق الجمركي الذي يطبق فيه هذا القانون، وهو ذلك الجزء الواقع بين الحدود والخط الوهمي وراء المراكز والمكاتب أو النقاط الجمركية الأولى من جهة الحدود، وكذلك حددت المادة (47) من نفس القانون المنطقة الجمركية، وعرفها بأنها المنطقة التي يكون بها مركز جمركي للتخليص تشمل الجمارك ومستودعاته وأرصفتها وأرضه.

2- البضائع الخاضعة للرسوم:

إن البضائع الخاضعة للرسوم وفقاً لقانون الجمارك و المكوس رقم (1) لسنة 1962، فقد تم تحديدها في المواد رقم (3) والتي أخضعت جميع المواد الواردة للرسوم الجمركية، وتستوفى بموجب التعريف عدا تلك المعفاة بقانون أو اتفاق.

وقد عالجت المادة (13) من قانون 1/62 مسألة البضائع الناقصة أو المختلطة من المستودعات، بأن أخضعتها للرسوم الجمركية حسب التعريف المعمول بها يوم وقوع النقص أو الاختلاس، أما البضائع الناقصة فتخضع للرسوم بحسب التعريف المعمول بها يوم وصول البضاعة التي تعاني من النقص، وترد الرسوم المدفوعة عن البضاعة الناقصة بناءً على برهان الناقل.

3- البضائع المستوردة تحت وضع الإدخال المؤقت:

أعفى القانون 1/62 في مادته رقم (69) "البضائع المستوردة تحت وضع الإدخال المؤقت" من الرسوم , وحدد لذلك شروطاً وصنف تلك البضائع إلى منتجات أجنبية يراد صنعها أو إكمال شغلها في الدولة, على أن يتعهد أصحابها بإعادة تصديرها خلال مدة محددة , كذلك من أنواع البضائع التي استفادت من هذا الإعفاء تلك التي تقدم أصحابها بطلبات إدخال لها , و هي المواد التالية:"

أ- طلبات إدخال لوازم أشغال تحريات أو اختبارات.

ب- طلبات إدخال لها صفة شخصية و استثنائية غير قابلة للتعميم.

ج- طلبات إدخال أكياس و غلافات لمئنها.

د- طلبات إدخال بضائع للعرض و الإعادة.

هـ- السيارات الأجنبية الواردة بقصد التصليح أو التجهيز⁽¹⁾.

أما استيفاء الرسوم على ما يباع من البضائع المعفاة في السوق المحلي, فقد أوضحت المادة (14) من القانون 1/62 بأن تلك البضائع المعفاة إذا ما تم بيعها أو تصريفها , فتستوفى عنها الرسوم حالها حال لو أنها استوردت من قبل صاحبها الجديد بنفس تاريخ انعقاد الصفقة.

المطلب الثاني: المادة الخاضعة وفقاً لنظام (قانون) الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16)

لسنة 1963:

تناول القانون (النظام) في ابوابه المختلفة تحديد المكلفين وتعريفهم وتوضيح أنواع المهن المختلفة, والمنطقة الجغرافية التي يغطيها القانون وما وقع عليه من تعديلات وما رافقه من تعليمات وأنظمة ذات علاقة من قبل السلطات الإسرائيلية الحاكمة والمحتلة للأراضي الفلسطينية , كذلك تناول الرسوم ونسبتها وآلية فرضها وعرف الثمن في مختلف أنواع

(1) قانون رقم (1) لسنة 1962، قانون الجمارك والمكوس، مادة رقم (69)

الصفقات, وحدد مكان الصفقة ومن هو المكلف بدفع الرسوم, وميعاد التكليف بالرسوم ونسبة الصفر والإعفاءات, كذلك حدد آلية خصم رسوم الاتفاقات, وكيفية منع ازدواج الرسوم, وحدد الفواتير التي سيصدرها المكلف ووجوب التسجيل, وأيضاً السجلات والتقارير والكشوف, وأوضح آلية التحديد والتقدير والمعارضة والاعتراض, وحدد موعد الدفع وكيفية الجباية وقيمة الغرامات والفوائد المتعلقة بها, كذلك تناول الصلاحيات التنفيذية وعين العقوبات للمخالفين, وختم أبواب القانون و فصوله بأحكام عامة للقانون.

1- الثمن (السعر):

تناولت المادة رقم (7) في الباب الثالث من قانون 16/63 تحديد الثمن لصفقة تشتمل على مبيع ممتلكات و خدمة معاً, بحيث يكون ثمن الصفقة هو مجموع الثمن المحصل من البيع والخدمة معاً, كذلك اعتبر أن العمولة أو المقابل الآخر التي يحصل عليها من يعطي الخدمة بمثابة ثمن صفقة لخدمات معينة, و في حالات خاصة يصعب فيها تحديد ثمن الصفقة أو أنه لم يتم تحديده بسبب أن جزءاً منه أو جميعه لم يدفع نقداً, فعندما يكون ثمن الممتلكات أو الخدمة هو بمثابة ثمن الصفقة بعد إضافة الربح المعروف لهذا المجال.

2- حكم التبرعات والإعانة وما أشبهه:

أما حكم التبرعات والمساعدات, فقد تناولتها المادة رقم (10) من قانون 16/63, حيث اعتبرت تلك المقبوضات " و كأنها جزء من قيمة صفقات المشتغل لأغراض الرسوم المضافة " (1), لكن المادة استثنت أنواعاً من المساعدات والتبرعات والدعم الذي تقدمه الدولة مباشرة من قيمة الصفقة, وحصر القانون هذا الدعم و المساعدة في البنود التالية (2):

أ- دعم المنتجات الغذائية الأساسية.

ب- منحة أعطيت لتشجيع استثمار مالي.

(1) قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، مادة 10

(2) قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، مادة 10

ج- دعم لأجور التعليم في رياض الأطفال.

د- دعم لوسائل السير العام.

ه- مكافئة البحث العلمي و التطوير.

و- دعم لتوريد الكهرباء".

3-حكم المغلفات:

تناولت المادة رقم (11) من القانون 16/63 حكم المغلفات وما شابهها من عبوات، حيث أن البضائع التي تباع في مغلفات أو عبوات غير مرتجعة، تكون ثمن تلك المغلفات من قيمة البضاعة، أما إذا كانت المغلفات مرتجعة، فتحسب قيمتها ويتم إرجاع القيمة كلها أو جزء منها عند إعادة المغلف، ففي هذه الحالة تعامل المغلفات " عند إرجاعها و كأنها بضاعة مرتجعة من المشتري للبائع وبعد إصدار فاتورة بقيمة مقابل المرتجع ".

4-حكم التأمين أو الضمان:

عالجت المادة رقم (12) من القانون 16/63 موضوع التأمينات أو الضمانات التي يتم إعطائها لغايات متعددة، مثل تلك التي توضع من قبل أي جهة ترغب في المشاركة في عطاء ما لتنفيذ إحدى المشاريع، أو ذلك التأمين الذي يودع كضمان لإرجاع بضائع أو سلع معينة، حيث اعتبر القانون أن ذلك المبلغ الذي يودع كتأمين أو ضمان هو بمثابة جزء من ثمن الصفقة إذا ما مر عليه ستة شهور كاملة من تاريخ إعطائه دون إرجاعه.

إلا أن القانون في مادته ذات العلاقة، استثنى من ذلك الاعتبار حالة كون الضمان أو التأمين يتم الاحتفاظ به بمدة تزيد عن الستة شهور، بشرط أن تكون تلك المدة متفق عليها بين الأطراف ذات العلاقة كتابياً، على أن يعتبر التأمين أو الضمان من ثمن الصفقة بعد انتهاء شهر من نهاية المدة المتفق عليها.

وفي حالة أخرى أخذها القانون بعين الاعتبار، وهي اقتناع المسئول أن ذلك الفرع الاقتصادي تكون فترة أو مدة الضمان تختلف بحيث تزيد عن الفترة المعتبرة في هذا القانون، أو أن الفترة لإعادة التأمين أو الضمان قد إزدادت لسبب مقنع للمسئول، هنا يعتبر التأمين أو الضمان بمثابة جزء من ثمن الصفقة بعد انتهاء شهر من نهاية المدة المذكورة، أو عند زوال ذلك السبب.

وعلى الرغم مما سبق وذكره القانون، فقد ورد في الفقرة (ب) من ذات المادة " أن التأمين أو الضمان المدفوع عن أسطوانة غاز أو عداد الكهرباء أو المياه وما شابه ذلك من أمور، تعتبر جزءاً من ثمن الصفقة عند دفعه".

5- الصفقات المحددة بالدينار:

بالرغم من كون اصل القانون أردني، إلا أن التعديلات التي أدخلت عليه من قبل الحكم العسكري الإسرائيلي، اعتبرت أن الدينار ليس عملة التداول الرسمية، وعليه فقد تناولت المادة رقم (14) لقانون 16/63 حكم التعامل بالدينار الأردني كعملة أجنبية، وفرض القانون على المشتغل الذي يصدر فاتورة بالدينار الأردني بأن يقوم باحتساب " قيمة الرسوم طبقاً لقيمة الدينار في يوم إصدار الفاتورة "؛ وعليه، يجب على المشتغل البائع أن يراعي فروق صرف الدينار كعملة، وأن يصدر فاتورة تكميلية بذلك الفرق ما بين يوم إصدار الفاتورة وتنفيذ الدفع، واستندت المادة أعلاه على مصطلح (قيمة الدينار)، ومدلوله في المادة ذاتها " للأمر بشأن تحديد العملة الإسرائيلية كعملة متداولة قانوناً (يهودا و السامرة) رقم (76) لسنة 1967"⁽¹⁾.

المبحث الثاني: رسوم الجمارك و المكوس المضافة:

"تعين وتستبدل وتعديل التعرفة الجمركية للبضائع الواردة إلى المملكة بقرار من مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير ووزير الاقتصاد الوطني، ينشر في الجريدة الرسمية، و يجوز

(1) قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، مادة(14) (ب)

أن تتضمن التعريفات فئتين من الرسوم للنوع الواحد من البضاعة وذلك باعتبار منشئها أو مكان شحنها، على أن لا يتعارض ذلك مع مقررات مجلس الوحدة الاقتصادية العربية⁽¹⁾.

إن ما سبق هو ما ورد في قانون الجمارك والمكوس، إلا أنه وبموجب الاتفاقية الاقتصادية بين إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، لا تستطيع السلطة الوطنية الفلسطينية تغيير الكثير من سمات النظام الضريبي والجمركي المطبق خلال الفترة الانتقالية، ويشمل هذا النظام معظم الضرائب على البضائع والخدمات والضرائب الجمركية على الواردات، علماً بأن الضرائب الجمركية المفروضة على البضائع المستوردة من قبل تجار فلسطينيين هي تقريباً مستردة، أما تلك البضائع المستوردة من الخارج والتي يدفع الفلسطينيون جماركها، والتي تستورد عبر مستوردين إسرائيليين أو من قبل إسرائيل، فلا يمكن للسلطة الوطنية الفلسطينية أن تطالب باسترداد ضرائبها الجمركية.

أما اتفاقية باريس الاقتصادية، فقد ألزمت السلطة الوطنية الفلسطينية "بأن تستخدم تعرفية الجمارك وضرائب الشراء والإنتاج الإسرائيلية كحد أدنى في تحديد تعرفتها الجمركية على المستوردات إلى مناطق الحكم الذاتي، وللسلطة الوطنية الفلسطينية صلاحية رفع هذه الضرائب إذا أرادت ذلك، واستتنت الاتفاقية السلع المحددة في القوائم (A1, A2, B1)⁽²⁾"، وبحسب قانون 1/62 في المادة رقم (5)، فإن الرسوم الجمركية تستوفى من قبل الجهات المختصة حسب التعرفة المعمول بها في اليوم الذي تتم فيه معاملة البيان الجمركي.

(1) قانون الجمارك والمكوس، قانون رقم (1) لسنة 1962، المادة 4.

(2) الجوهرى، منى: الترتيبات الجمركية الفلسطينية الإسرائيلية: البحث عن العدالة في توزيع الإيرادات الجمركية. رام

الله: معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، 1995. ص 15.

المطلب الأول: الرسوم وفقاً لقانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962:

1- الرسوم النوعية:

أوجد قانون 1/62 نوعاً من الرسوم الجمركية، تفرض وتستوفى بصورة كاملة بغض النظر عن صفة البضائع الخاضعة لها، وأطلق عليها اسم الرسوم النوعية بناءً على أنها تفرض بكونها تعرفه نوعية، وخوّل هذا القانون الجهات المختصة، في حالة قيام المستورد بإثبات حصول أضرار أصابت البضاعة المستوردة، أن تقوم بإنقاص الكمية الخاضعة من الرسوم النوعية بمقدار لا يتجاوز قيمة الضرر والأعطاب التي أصابت البضاعة.

2- فرض رسم إضافي عن المنشأ:

أجاز القانون فرض رسم جمركي إضافي على البضائع المستوردة من بلدان غير تلك التي تعتبر بلد المنشأ لذات البضاعة، واعتبره القانون رسماً إضافياً عن المنشأ، إلا أن القانون وضع محددات للمادة رقم (7) من قانون 1/62، والمتعلقة بفرض رسم إضافي عن المنشأ، بأن جعل فرض هذا الرسم جائزاً بموجب قرارات خاصة، وتعين من خلاله بلدان المصدر التي يطبق عليها هذا الرسم، على أنه في حال إعادة تصدير البضائع التي فرض عليها هذا الرسم، لا يمكن لها أن تستفيد من الرسم الإضافي كباقي الرسوم الجمركية.

3- رسوم بضائع الترانزيت والمنطقة الحرة التي يسمح بها للاستهلاك المحلي:

عالج القانون 1/62 في مادته رقم (12) مسألة السماح للبضائع المارة بطريقة الترانزيت أو تلك التي تخرج من المنطقة الحرة، بأن تدخل السوق المحلي للاستهلاك، ولكن بعد أن تستوفي الرسوم الجمركية حسب التعرفة المعمول بها ذلك اليوم، وذلك بعد أخذ السماح والموافقة من الوزير للتخليص عليها.

المطلب الثاني: الرسوم وفقاً لنظام (قانون) الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963:

بناء على التعديلات التي قام بها الحكم العسكري الإسرائيلي، و استناداً إلى اتفاقية باريس الاقتصادية الموقعة بين إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، فقد فرض النظام (القانون) رسوماً وحددها في عدة مواد، والرسوم هي:

1-فرض الرسم العادي:

وخصت بها المادة رقم (2) من القانون 16/63 ضريبة المشتريات دون أن تحدد قيمة ثابتة لهذه الضريبة، و إنما حددتها على بيع البضائع وتقديم الخدمات، على أن تحدد نسب الضريبة بناء على التشريعات المعمول بها، وأوجب إيداع تلك النسب في الدوائر الجمركية لإطلاع الجمهور عليها.

2-فرض رسم مضاف على صفقات:

فرض القانون في المادة رقم (3) رسماً مضافاً، وهو ما يسمى بضريبة القيمة المضافة على الصفقات بنسبة (17%) من قيمة الصفقة، إلا أن البروتوكول الاقتصادي الموقع بين إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، وفي مادته السادسة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة على الإنتاج المحلي، عالج معدل نسبة ضريبة القيمة المضافة (Value Added Tax, V.A.T) في منطقة السلطة الوطنية الفلسطينية، بحيث أعطت الاتفاقية السلطة الوطنية الفلسطينية هامشاً لإنقاص نسبة ضريبة القيمة المضافة، لكن إسرائيل حددت هذا الهامش بما لا يقل عن (2%) عن النسبة المفروضة في إسرائيل، أي أنه وإذا كان معدل ضريبة القيمة الإسرائيلي 17% (كما هو حالياً)، فسيكون معدل (V.A.T) الفلسطيني من 15% إلى 16% إلا أن وزارة المالية الفلسطينية فرضت معدل (V.A.T) نسبتها 17% من قيمة الصفقات.

المبحث الثالث: ربط وتحصيل الجمارك والمكوس:

" يقصد بربط الضريبة تحديد دينها، أي تحديد المبلغ الذي يلتزم الممول بدفعه، ولا يتم الربط بطبيعة الحال إلا بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة"⁽¹⁾, " والواقعة المنشأة لها، هي الفعل أو التصرف أو الحدث الذي يؤدي إلى نشوء دين الضريبة، ويحدد القانون الواقعة المنشأة لكل ضريبة، فالواقعة المنشئة لضريبة الأرباح التجارية هي انتهاء السنة المالية للمنشأة، وكذلك في ضريبة المهن غير التجارية، وكذلك ضريبة المرتبات والأجور، أما ضريبة القيم المنقولة فواقعتها المنشئة لها هي توزيع الأرباح على الأسهم والسندات وغيرها، وضريبة التركات وفاة المورث، وهكذا، وفي الضرائب غير المباشرة يعتبر اجتياز السلع للحدود واقعة منشئة للضريبة الجمركية، والانتاج وتداول السلع بالنسبة للضريبة المضافة"⁽²⁾, ولربط ضريبة القيمة المضافة، لابد من تحقق الواقعة المنشأة لها وهي أما تداول البضائع من استيراد أو بيع أو في حال البيع برسوم الأمانة، أو في حال تأدية خدمات معينة كذلك يعتبر القانون الاستعمال للأغراض الذاتية واقعة منشئة للضريبة سواء أكان الإستعمال للبضاعة أو للعقارات.

وأوجب القانون على البائع اصدار فواتير بصفقاته، أو في حالة قيامه بعملية بيع أو تأدية خدمة، على أن يقدم المكلف هذه الفواتير ضمن كشف شهري يسمى بالكشف الدوري يفصح فيه ويقر بحجم مشترياته ومبيعاته وصفقاته وبالتالي ما يترتب له أو عليه من دين ضريبي، حيث يعتبر أسلوب الإقرار بواسطة الكشف الدوري من أكثر الوسائل والطرق تداولاً في دوائر الجمارك والمكوس، وفيما يخص المؤسسات المالية، هنالك طريقة تتبعها الإدارة الضريبية في عملية ربط الدين الضريبي، وهي طريقة الجمع.

المطلب الأول: الواقعة المنشئة للضريبة:

تناول القانون 16/63 الواقعة المنشئة للضريبة وذلك في الباب السادس تحت عنوان ميعاد التكليف بالرسوم، وفصلها في المواد من المادة رقم (24) ولغاية المادة رقم (30)، حيث

(1) شهاب، مجدي محمود: الإقتصاد المالي، الاسكندرية: مركز الاسكندرية للكتاب، 1999. ص 233.

(2) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق. ص 218.

أوضح ميعاد التكاليف بالرسوم عند بيع البضائع, ويكون ذلك عند تسليمها للمشتري, وحتى وإن تم تسليمها على أجزاء, فيسري التكاليف عن كل جزء تم تسليمه.

أما في حالة البيع بالوكالة, فقد عالجتها المادة (25) مسألة إعطاء شخص ممتلكات تعود له لشخص آخر بهدف بيعها, على أن يقبض صاحب الممتلكات ما لا يزيد عن (10%) من الشخص الآخر إلى أن يبيع تلك الممتلكات, واتفق شفاهياً أو كتابةً على حق الطرف الآخر في إرجاع البضاعة في حالة عدم بيعها, ففي هذه الحالة, يجري التكاليف على الرسوم من المبيع من الشخص إلى الشخص الآخر, عندما يبيع الشخص الآخر تلك الممتلكات أو البضائع, أما في حال كون الصفقة عبارة عن تقديم خدمات, وكما ورد في المادة (26), فيسري التكاليف عند تقديم تلك الخدمات, وكما هو الحال بالنسبة للبضائع, ففي حالة تجزئ الخدمات المقدمة على فترات, فيجري التكاليف على الجزء الذي تم تقديمه, أما الخدمات التي تقدم بصورة متواصلة, ولا يمكن الفصل بين أجزائها فيسري التكاليف عند استكمال إعطائها⁽¹⁾.

وفي حال الاستعمال للأغراض الذاتية, فقد تناولت المادة (27) مسألة استحقاق الضريبة عند الاستعمال للأغراض الذاتية بالنسبة للبضاعة عند أخذها, أو العقارات عند حيازتها أو استعمالها أو تسجيلها في السجل العقاري.

أما المادة رقم (28), فورد فيها (تستحق المكوس في حالة الاستملاك أو الضبط أو المصادرة حين دفع التعويض أو العوض), أي في حالة الإستملاك أو الضبط أو المصادرة من قبل الحكومة أو جهات ذات سيادة أو بقرار قضائي, تستحق المكوس وتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة عند دفع التعويض أو العوض.

وعالجتها المادة رقم (29) مسألة الصفقات العقارية, حيث تتحقق الواقعة المنشأة للضريبة وبالتالي يستحق المكوس عن تلك الصفقات عندما يصبح العقار (تحت تصرف المشتري

(1) طرأ تعديل على القانون بحيث عالج بعض الحالات الخاصة في المادة رقم (30), بحيث انه في الخدمات التي يتم تقديمها بصفة متواصلة ولا يمكن الفصل بين أجزائها فيسري التكاليف في حال تم دفع أية مبالغ تحت الحساب المقابل لكل مبلغ تم دفعه.

أو استعماله أو لدى تسجيله باسم المشتري في السجل المنظم أيهما أسبق)، وفيما يخص أعمال البناء، من أعمال حرف أو هدم وتمديدات صحية ومجاري وأنابيب وتصريف مياه وتعبيد طرق واستصلاح أراضي، تستحق المكوس عن أعمال البناء تلك (لدى اتمام أعمال البناء، أو وضع العقار الذي جرى فيه العمل تحت تصرف المشتري أو استعماله، أيهما أسبق، وإذا وضع جزء من العقار تحت تصرف المشتري فإن المكوس تستحق عن ذلك الجزء).

المطلب الثاني: الفواتير الضريبية:

من أجل اتخاذ قرار الربط، فقد أوجب القانون على المكلف بأن يصرح عن جميع صفقاته، وأن يصدر للمشتري فاتورة صفقة عن كل صفقة أو جزء منها، حتى وإن كانت معفاة من المكوس العادية أو المكوس المضافة، وذلك بناء على ما ورد في المادة رقم (48) من القانون 16/63.

أما ميعاد إصدار الفاتورة، فقد تناولت المادة (49) هذه المسألة بأن ألزمت المشتغل بإصدار الفاتورة خلال مدة (14) يوماً من ميعاد التكليف بالرسوم المضافة مع استثناء الحالات الخاصة التي ذكرت سابقاً، حيث أنه يتوجب على المكلف إصدار الفاتورة، بالنسبة للمبلغ المدفوع، خلال سبعة أيام فقط، وأعطى القانون ذاته من خلال المادة (50) المشتغل الحق في إصدار فاتورة ضريبية بدلاً من فاتورة صفقة، وألزمه بذلك إذا ما طلب المشتري ذلك.

أما بخصوص الفواتير التي يتوجب على المكلف المشتغل إصدارها، فقد عالج قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963 هذه المسألة بأن وضع نظاماً بشأن تنظيم الدفاتر المحاسبية، فالمادة (9) من هذا النظام، تناولت (فاتورة لصفقة)، بحيث يجب على المشتغل أن يحرر فاتورة صفقة عند كل عملية بيع بضائع أو عملية تقديم خدمة، ويمكن أن يصدر المشتغل فاتورة صفقة لعملية بيع أو تقديم خدمة على أفراد، أو لعدد من عمليات البيع أو تقديم الخدمة بشرط أن تكون لنفس الزبون.

واشترط القانون في ذات المادة أن تتضمن فاتورة الصفقة بيانات منها ما يتعلق بالمشتغل، كاسم المكلف ورقم تسجيله في دائرة الضريبة ورقم الإرسالية - إذا كان المكلف مجبراً على إرفاق إرسالية مع الفاتورة -، ومنها ما يتعلق بالبضاعة ذاتها، كوصف البضاعة أو الخدمة وذكر الوحدة التي تقاس الكمية بموجبها ومقدار الكمية وثمان الوحدة وعدد الوحدات ومبلغ الفاتورة وتاريخ الإصدار، كذلك اسم المنتج والرقم المتسلسل للمنتج المطبوع عليه، أما البيانات المتعلقة بالزبون فهي اسمه وعنوانه.

أما (الفاتورة الضريبية) فقد تناولتها المادة رقم (10) من النظام بشأن تنظيم الدفاتر الحسابية، حيث أوجب القانون أن تتضمن الفاتورة ما يلي⁽¹⁾ :

أ. اسم المشتغل المرخص وعنوانه وعبارة (مشتغل مرخص) ورقم تسجيله في دائرة المكوس وعنوان (فاتورة ضريبية) وذلك كله طباعة.

ب. كلمة (أصل) مطبوعة على أصل فاتورة ضريبية فقط.

ت. التاريخ.

ث. رقم شهادة الإرسالية وتاريخها، باستثناء الحالات التي لا يتطلب فيها إصدار شهادة إرسالية.

ج. اسم الزبون وعنوانه، وإذا كان عنوانه معروف لدى المكلف فلا وجوب لذكره.

ح. وصف البضاعة بشكل يمكن معه معرفة نوعها أو وصف الخدمة.

خ. الوحدة التي تقاس الكمية بموجبها.

د. الكمية.

(1) قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963: نظام بشأن تنظيم الدفاتر الحسابية، مادة رقم (10) .

ذ. ثمن الوحدة قبل ضم المكوس المضافة، غير أنه إذا اشتمل الثمن على (المكوس المضافة) وجب بيان هذه الحقيقة.

ر. مبلغ فاتورة الضريبة.

ز. مبلغ المكوس المضافة ومقدارها وعبارتها (مكوس مضافة).

س. مبلغ فاتورة الضريبة بعد ضم المكوس المضافة.

ش. توقيع المشتغل المرخص أو من حرر الفاتورة نيابة عنه."

هذا و ألزم القانون 16/63 والمعدل بنظام الرسوم على المنتجات المحلية في المادة رقم (54) المشتغل أو المكلف بإصدار فاتورة مسجلة باسمه متقيداً بالمادة رقم (49) في حال استخدام بضائعه أو خدماته لأغراض شخصية، و التي هي صفقة خاضعة للرسوم المضافة، ولغاية ربط الضريبة، يقوم المكلف بتقديم الكشف الدوري لضريبة المكوس المضافة بصورة دورية، أما شهرية أو كل شهرين.

المطلب الثالث: الكشف الدوري:

وهو عبارة عن نموذج من النماذج التي يقررها المسئول، وينقسم إلى مستطيلات مختلفة، وهناك عدة أنواع من الكشوفات الدورية، ولكل منها نمودجه الخاص به.

1- أنواع الكشوف الدورية:

يمكن تقسيم الكشوفات من الناحية الإدارية إلى ما يلي:

أ- كشف دوري للدفع: وهو عبارة عن الكشوفات الموجودة بين يدي المشغل والتي توزع عليه مرة أو مرتين في السنة حسب كون المشتغل من فئة الشهر أو فئة الشهرين والذي يقوم المشتغل في السنة بتقديمه إلى البنك أو البريد للدفع بموجبه.

ب-كشف الإعادة: وهو عبارة عن نموذج لا يختلف كثيراً في تصميمه عن الكشف الدوري للدفع سوى أن لونه زهري ومكتوب عليه للإعادة, ويستعمل داخل الإدارة فقط.

ت-كشف بديل: وهو عبارة عن كشف يحل محل الكشف الدوري في حالة وجود أسباب غير عادية لعدم تقديم الكشف الدوري العادي وبياناته تلغي جميع بيانات الكشف الدوري ويحتاج إلى موافقة مدير الدائرة.

ث-كشف مدين أو كشف الخصم من الإعادة: وهو عبارة عن نفس نموذج الكشف الدوري العادي للدفع, ولكن يستعمل في حالة وجود رصيد إعادة للمشتغل فيعربأ بهذه الحالة هذا النموذج, ويختم في الدائرة لتتنزيل المبلغ من مبالغ الإعادة المرصدة للمشتغل شهرياً.

ج-كشف الصفر: وهو عبارة عن الكشف الدوري ولكن سمي بكشف الصفر لأن جميع البيانات المالية المعبأة فيه هي أصفار نتيجة لعدم قيام المشتغل بأية أعمال خلال الفترة الواجب تقديمها للدائرة.

2-تقديم الكشوف (1) :

أ- يقدم الكشف الدوري للمشتغل على النموذج الذي يقرره المسؤول وبالعدد الذي يقرره من النسخ, ويجوز له أن يقرر نماذج مختلفة للكشوف التي يكون فيها فائض في ضريبة المدخلات, ويجب توقيع الكشف من صاحب العمل أو ممثله القانوني.

ب- عند تقديم الكشف للبنك أو البريد, يجب ختم النسختين بالخاتم الرسمي وتوقيع أمين الصندوق, وتعتبر النسخة الثانية الموقعة بينة على قبول الكشف وعلى المبلغ المدفوع.

ت-يجوز للمشتغل الذي يجهل المعطيات الواجب ادراجها في الكشف أن يقدم بدلاً منه كشفاً مؤقتاً يدرج فيه على وجه التقدير المعطيات غير المعروفة لديه.

ث-إذا قدم كشف مؤقت وجب تقديم الكشف الدوري خلال ثلاثين يوماً من ذلك.

(1) الإدارة العامة للجمارك والمكوس, تعليمات بشأن تنظيم الكشوف الدورية.

ج- على المشتغل أن يقدم كشفاً إلى المسؤول بكل مدة أمدها شهراً واحداً.

ح- تقدم المؤسسة المالية كشفاً إلى المسؤول عن إجمالي الأجر التي تدفعها في كل مدة أمدها شهر واحد.

خ- تقدم المؤسسة المالية إلى المسؤول كشفاً عما تحققه من أرباح في كل مدة أمدها سنة ضريبية.

د- يقدم الكشف الدوري خلال خمسة عشر يوماً من مدة الكشف الخاص به حتى وإن لم تجري خلال تلك المدة اشغال أو نشاطات خاضعة للضريبة، إلا إذا توقفت الاشغال أو النشاطات كلياً وابلغ المكلف بالضريبة اشعاراً إلى المسؤول.

ذ- يجوز للمسؤول أن يعفي مؤقتاً أي مكلف بالمكوس من تقديم الكشف للمدة والشروط التي يقرها".

3- كيفية تعبئة الكشف الدوري لضريبة المكوس المضافة:

ولشرح آلية تعبئة الكشوفات سيأخذ الباحث الكشف الدوري للدفع كمثال، وفيما يلي شرح المستطيلات التي يتكون منها الكشف الدوري:

أ- المستطيل الخاص برقم ملف المشتغل:

وهذا المستطيل تعبأ به رقم هوية المشتغل إذا كان فرداً، حيث أن رقم الهوية هو نفسه رقم الملف في كمبيوتر الدائرة، أما إذا كان المشتغلين أكثر من شخص فيعبر في هذا المستطيل رقم ملف الشراكة الذي أعطى من الدائرة والتي عادة ما يبدأ برقم (8)، وفي حالة كون المشتغل شركة مساهمة خصوصية أو عامة أو عادية، فيعبر في هذا المستطيل الرقم الذي أعطى من مراقب الشركات، والذي هو بالعادة رقم ملف الشركة في كمبيوتر الدائرة، ويجب الملاحظة أن هذا المستطيل يأخذ (9) أرقام لكل أنواع المشتغلين.

ب- المستطيل الخاص بالصفقات المعفاة أو بنسبة صفر:

القاعدة أن ضريبة القيمة المضافة تفرض على الصفقات التي يقوم بها المشتغل، والمتعلقة بطبيعة أعماله التجارية أو الخدمية، ولكن هناك بعض الصفقات التي أعفاها القانون مباشرةً وتخضع للضريبة بنسبة صفر، ويجب أن يلاحظ المشتغل بضرورة اصدار فواتير ضريبية في جميع الحالات سواء أكانت الصفقة خاضعة بنسبة 17% أو معفاة أو بنسبة صفر، ومجموع هذه الصفقات جميعها هي التي تشكل أعمال المشتغل خلال الفترة المالية.

ج- المستطيل الخاص بالصفقات الملزمة والتي لا تشمل ضريبة القيمة المضافة:

ويعبأ في هذا المستطيل جميع الصفقات التي تمت خلال الفترة المالية ودون ضريبة ال 17%، والتي لها مستطيل آخر بالكشف الدوري، ومثال ذلك:

على فرض أن المبيعات المتحققة خلال فترة الكشف الدوري هو مبلغ 500,000 شيقلًا شاملًا للضريبة، فهنا يتم استخراج الضريبة كما يلي:

$$72,649.572 = (17/117) \times 500,000 \text{ شيقل}$$

ولأن جميع الأرقام تسجل مقربة إلى أقرب رقم صحيح، تحذف الكسور ليصبح المبلغ 72,650 شيقل وهو مبلغ الضريبة الإضافية.

إذن صافي الصفقات قبل الضريبة هو:

$$427,350 = 500,000 - 72,650 \text{ شيقل}$$

ونلاحظ أن المبلغ الذي يعبأ بالمستطيل المذكور هو 427,350 شيقل.

د - المستطيل الخاص بالضريبة على الصفقات:

وهو المستطيل الذي تعبأ به الضريبة الإضافية، وهي عبارة عن ناتج ضرب المبلغ الموجود في مستطيل الصفقات الملزمة $17\% \times$.

$$72,650 = (17/100) \times 427,350 \text{ شيقل.}$$

هـ - المستطيل الخاص بضريبة المدخلات - مشتريات اجهزة واثاث واموال غير منقولة:

يثبت في هذا المستطيل الضريبة المدفوعة عن مشتريات الموجودات الثابتة، فلو فرضنا مثلاً أن مبلغ مشتريات المشتغل من الموجودات الثابتة هو 30,000 شيقل، والضريبة الإضافية على هذا المبلغ هي 5,100 شيقل، فيثبت في المستطيل (هـ) مبلغ 5,100 شيقل فقط.

و - مستطيل ضريبة المدخلات - مشتريات أخرى:

تثبت في هذا المستطيل ضريبة المشتريات التي تخص العملية الانتاجية، وليست ضريبة الموجودات الثابتة والتي سبق تثبيتها في المستطيل (هـ)، فمثلاً لو كانت المشتريات من البضاعة والمواد الخام بمبلغ 100,000 شيقل، وكانت هناك مصاريف ضريبية أخرى كفواتير المياه والهاتف وما إلى ذلك، بمبلغ 8,500 شيقل، فالضريبة الإضافية على المبلغين السابقين هي على التوالي:

$$18,445 = 1,445 + 17,000 \text{ شيقل.}$$

وهذا المبلغ هو عبارة عن مبلغ ضريبة البضاعة والمواد الخام وضريبة المصاريف الأخرى، ويثبت هذا المبلغ في المستطيل (و).

ز - المستطيل الخاص بالمبلغ للدفع:

ويثبت فيه الفرق بين المبلغ المثبت في مستطيل الضريبة على الصفقات ومجموع المبلغ المثبت في المستطيلين، ضريبة المدخلات - مشتريات ثابتة و مشتريات عادية.

ويصبح المبلغ للدفع بناءً على المثال كما يلي:

مستطيل الضريبة على الصفقات:

		7	2	6	5	0
--	--	---	---	---	---	---

الضريبة على المدخلات

- مشتريات ثابتة -

		5	1	0	0
--	--	---	---	---	---

الضريبة على المدخلات

- مشتريات أخرى -

		1	8	4	4	5
--	--	---	---	---	---	---

مستطيل الضريبة للدفع

		4	9	1	0	5
--	--	---	---	---	---	---

اذن، فمبلغ الضريبة للدفع هو 49,105 شيقل، يقوم المشتغل بدفع هذا المبلغ في البنك وترسل للبريد بعد الدفع، ويتكون الكشف الدوري الخاص بالدفع من نسختين، النسخة الأولى تذهب للبريد، وتختتم النسخة الثانية كدلالة على الدفع بتاريخ معين، أما بخصوص الكشف الدوري للإعادة، فهو عبارة عن نفس نموذج الكشف الدوري للدفع باستثناء كون لون الكشف الدوري للإعادة زهري بينما كشف الدفع لونه أخضر.

أضف إلى ذلك أن الكشف الدوري للإعادة يتم ختمه فقط في ادارة الجمارك والمكوس خلال الخمسة عشر يوماً اللاحقة لتقديم الكشف، وبدون ختم الدائرة فلا أهمية لهذا الكشف، في حين أن الكشف الدوري للدفع يختم في البنك أو البريد بعد الدفع، ويجب الأخذ بعين الاعتبار عند تقديم الكشوف ما يلي (1):

أ- ضرورة ختم الكشف بالمواعيد التي حددها القانون لتجنب فرض الغرامات والفوائد المترتبة على التأخير.

(1) الإدارة العامة للجمارك والمكوس: تعليمات بشأن الجمارك والمكوس.

ب- ان عدم تقديم الكشف بالمواعيد المحددة هي مؤشر أولي على عدم صحة انتظام الحسابات، والتي هي شرط مهم من شروط الاعادة للمشتغلين.

ج- ان عدم تقديم الكشف مدة ستة أشهر سوف يلغي بصورة اوتوماتيكية كل ضريبة المدخلات، سواء أكانت ضريبة مدخلات ثابتة أو ضريبة مدخلات مشتريات عادية، ذلك لأن الكمبيوتر مبرمج بعدم قبول أي ضريبة مدخلات مدتها أكثر من ستة أشهر".

يجدر الملاحظة أنه يمكن تنزيل ضريبة المدخلات التي دفعها المشتغل قبل تسجيله بصورة قانونية، بشرط ان يثبت لقناعة المسؤول أن المدخلات قد تم شراؤها في مراحل انشاء الشغل، واستعملت لانشاءه وذلك حتى وإن كانت فاتورة الضريبة أو قائمة الاستيراد أو المستند الآخر الذي اعتمده المسؤول لم تصدر باسم المشتغل.

وأوضح القانون 16/63 قواعد وأسس احتساب حصيلة الصفقات وذلك من خلال معالجة هذه القواعد في المادة رقم (73) من ذات القانون، بافترضه لحالتين أو وضعين قانونيين، أولهما في حالة عدم وضوح أو معرفة الدورة المالية لصفقات مشتغل معين في سنة مالية معينة، بسبب كون محل العمل تم تشغيله جزئيا خلال السنة فعندها تقوم الادارة الضريبية أو المسؤول الضريبي ذو العلاقة (باحتساب متوسط الدورة المالية لصفقاته حسب متوسط الدورة المالية في الشهر لفترة عمله في السنة المالية السالفة مضروبا في اثني عشر).

أما في حالة كون صفقات المشتغل للسنة المالية السالفة غير معروفة أو غير موجودة، (فتحسب حصيلة صفقاته بحسب مجموع صفقاته التي عقدها في الشهر السابق لتسجيله في دائرة الجمارك والمكوس وتضرب مجموع هذه الصفقات في اثني عشر)،

وفي حالة عدم قيام المكلف بتقديم الكشف الدوري لدائرة الجمارك والمكوس، فعندها يتم تحديد قيمة المكوس وفقا لصفقاته أو نشاطه الاقتصادي، وقد عالجت المادة رقم (86) من القانون (16/63) هذه الاشكالية وأضافت بانه في حالة عدم وجود معطيات فيتم التحديد بصورة تقديرية.

وأجاز القانون ذاته في المادة(87) للمسؤول في دائرة الجمارك والمكوس ان يستخدم درايته وفننته في تقدير المكوس المستحقة على المكلف، وذلك في حال قيام الأخير بتقديم كشف دوري ليس كاملا أو صحيحا، أو في حالة عدم اعتماد الكشف الدوري على المستندات التي يتطلبها اثبات صحة الكشف الدوري، وكذلك في حالة عدم اتفاق الحسابات الواردة في الدفاتر الحسابية الواجب على المكلف تنظيمها وفق القانون مع الانظمة الضريبية والمحاسبية، وسميت هذه العملية بالتقدير .

وفي نفس المادة من القانون، أعطى القانون الحق لدائرة الجمارك والمكوس أن تقوم بعملية التقدير خلال فترة تمتد لخمس سنوات، وفي حالة إدانة المكلف بالمكوس أو دفع غرامة عن جرم التهرب من المكوس الذي قصد القيام به، أو عن المعلومات الكاذبة التي قدمها من خلال الكشف الدوري، فيحق إجراء التقدير خلال عشر سنوات من تاريخ تقديم الكشف الدوري.

المطلب الرابع: المعارضة والإعتراض:

حتى يلتزم المكلف بالمكوس بتقديم الكشف الدوري بصورة ذاتية ومنتظمة, حرمه القانون في المادة رقم (87) من حقه في المعارضة أو الاعتراض في حال تم تحديد المكوس عليه، وباستطاعة المكلف إلغاء التحديد في حال قدم الكشف الدوري, أما بخصوص المعارضة والاعتراض، فقد اوضحت المادة رقم (93) بأن المعارضة " هي كتاب خطي يقدمه المكلف للطعن في تقدير المكوس الذي قام به المسؤول في مكتب الجمارك والمكوس "، بحيث يقدم المكلف هذه المعارضة للمسؤول خلال ثلاثين يوما من تبليغه إشعار التقدير، ويجوز تعديل التقدير من قبل المسؤول إذا ما توصل إلى اتفاق مع المكلف، مع بقاء حق المسؤول في زيادة أو انقاص قيمة التقدير بالمكوس في حال عدم الاتفاق، لكن على المسؤول واجب تبليغ المكلف بقراره بخصوص المعارضة, هذا وقد أعطى القانون المسؤول الضريبي مدة سنة من تاريخ تقديم المعارضة للبت فيها، والا اعتبرت مقبولة.

أما الاعتراض، فهو المرحلة الثانية بعد المعارضة، ويقوم بالاعتراض من يعتقد بأنه تضرر نتيجةً لقرار المسؤول على المعارضة، فيتجه المعارض إلى لجنة الاعتراضات خلال مدة ثلاثين يوماً من استلام المكلف الذي يرغب بالاعتراض لقرار المسؤول تجاه المعارضة.

المطلب الخامس: احتساب المكوس المضافة على المؤسسات المالية:

إن الآلية المتبعة في التعامل مع المؤسسات المالية في السلطة الفلسطينية وإسرائيل من حيث احتساب المكوس المضافة، فالجانبين اعتماداً تطبيق طريقة الجمع، فإن قانون ضريبة القيمة المضافة الإسرائيلي والتشريع الضريبي المطبق لدى السلطة الوطنية الفلسطينية يستخدمان طريقة الجمع في ظل نظام ضريبة القيمة المضافة، وفق الدخل في احتساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المؤسسات المالية، وتنص المادة رقم (4 - ب) من قانون ضريبة القيمة المضافة الإسرائيلي لسنة 1975، على أنه: "تفرض ضريبة أجور و أرباح على نشاط المؤسسة المالية في إسرائيل بنسبة من الأجور المدفوعة و الأرباح المجنية من قبلها"، أما المادة رقم (4) من تشريع ضريبة القيمة المضافة المطبق في أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية فتتص على أنه "فيما يتعلق في نشاط المؤسسة المالية في المنطقة، تفرض ضريبة على الأجور والأرباح بنسبة 17% من الأجور المدفوعة والأرباح المتحققة".

ونجد أن كلا التشريعين استثنيا عناصر القيمة المضافة الأخرى، الإيجار والفائدة، وذلك لأن هذه العناصر قد تعتبر صفقات خاضعة للضريبة بموجب هذين التشريعين، ونسبة ضريبة القيمة المضافة المطبقة حالياً في كلا المنطقتين هي 17% حيث تعامل هذه النسبة عند تطبيقها على الأجور على أنها غير شاملة للضريبة، ونسبة 17% التي تطبق على الأرباح المتحققة تعامل على أنها شاملة للضريبة.

ولتوضيح آلية احتساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المؤسسات المالية في إسرائيل ولدى السلطة الوطنية الفلسطينية، نأخذ المثال التالي ونحسب من خلاله صافي أرباح مؤسسة مالية قبل فرض ضريبة القيمة المضافة وبعد فرضها، والقائمة التالية تظهر بعض أرصدة حسابات بنك الإدخار كما هي بتاريخ * 31/12/2004.

480,000	الأجور	2,000,000	الفوائد الدائنة
120,000	الإيجارات	300,000	العمولات الدائنة
100,000	الاستهلاك	900,000	الفوائد المدينة
		100,000	العمولات المدينة

• الأرقام الواردة هي تقريبية

أن قانون ضريبة القيمة المضافة المطبق في اسرائيل وأيضاً ذلك المطبق في أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية، يعملان وفقاً للأسس التالية:

1. التأجير للغايات التجارية يعتبر صفقة خاضعة للضريبة، لذلك بعد فرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة 17%، سوف يدفع البنك 17% ضريبة قيمة مضافة على قيمة الإيجارات قبل فرض الضريبة.

2. نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق على المؤسسات المالية هو وفق الدخل، لذلك، عندما ابتاع البنك اصوله الثابتة دفع ضريبة القيمة المضافة على مشترياته، و بالتالي نضيف ضريبة قيمة مضافة بنسبة 17%، لقيمة الأستهلاك⁽¹⁾.

أما صافي أرباح بنك الإذخار للسنة المنتهية بتاريخ 31/12/2004، وبموجب ارسدة الحسابات المتوفرة، حول فرض ضريبة القيمة المضافة، فهي كما في الجدول رقم (3).

جدول رقم 3. حساب الأرباح و الخسائر لبنك الإذخار للسنة المنتهية بتاريخ 1999/12/31

المبلغ / \$	المبلغ / \$	المبلغ / \$	البيان
		2000,000	الفوائد الدائنة
		300,000	العمولات الدائنة
	2,300,000		مجموع الإيرادات
		900,000 100,000	يطرح: الفوائد المدينة العمولات المدينة
	1,000,000		مجموع المصاريف
1,300,000			الربح الإجمالي

(1) وزارة المالية: دورة في التدقيق الضريبي، بشار أباطة.

المبلغ / \$	المبلغ / \$	المبلغ / \$	البيان
	480,000		يطرح:المصاريف التشغيلية
	120,000		الأجور
	100,000		الإيجارات
			الإستهلاك
700,000			مجموعالمصاريف التشغيلية
600,000			الربح الصافي

3- الفائدة صفقة خاضعة للضريبة بناءً على تعريف مصطلح (الخدمة) في قانون ضريبة القيمة المضافة والذي ينص على (كل عمل يتم تنفيذه من اجل الغير مقابل أجر، باستثناء البيع و تشمل صفقة دين وإيداع أموال)، ولذلك يجب زيادة أرصدة حسابات الفوائد والعمولات الدائنة والمدينة بنسبة 17%، والتي تمثل نسبة ضريبة القيمة المضافة المطبقة حالياً.

4- يفرض على نشاط المؤسسة المالية ضريبة أجور وأرباح تحسب على أساس قيمة الأجور المدفوعة والأرباح المتحققة من قبلها.

5- نسبة ضريبة القيمة المضافة التي تطبق على أرباح البنك يجب تطبيقها على قيمة الأرباح قبل تنزيل ضريبة الأجور منها، وذلك كما ينص تعريف مصطلح (الأرباح) في قانون ضريبة القيمة المضافة، (ويعني الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لمفهومه في قانون ضريبة الدخل، وقبل تقاص الخسائر من السنوات الضريبية التي تسبق السنة الضريبية المتحقق فيها الدخل، وقبل تنزيل ضريبة الأجور المنصوص عليها في المادة رقم (4-ب) وهي لا تشمل الدخل من حصص أرباح أسهم مؤسسات مالية، لكنها تشمل الدخل من فائدة أو حصص أرباح أسهم تم إعفائها من ضريبة الدخل بموجب أي قانون).

باستخدام الأسس السابقة، تكون أرصدة حسابات بنك الإدخار، بعد فرض ضريبة القيمة

المضافة، كالتالي:

480,000	الأجور	2,340,000	الفوائد الدائنة
140,400	الإيجارات	351,000	العمولات الدائنة
117,000	الاستهلاك	1,053,000	الفوائد المدينة
81,600	ضريبة الأجور	117,000	العمولات المدينة

وبناء على ذلك سيكون حساب الأرباح والخسائر لبنك الشرق الأوسط للسنة المنتهية بتاريخ 31/12/2004 كما يظهر في الجدول رقم (4)، مع ملاحظة ان بند صافي الأرباح الظاهر في الجدول هو قبل احتساب ضريبة الأجور والأرباح.

جدول رقم 4. بنك الإدخار (حساب الأرباح و الخسائر)

المبلغ / \$	المبلغ / \$	المبلغ / \$	البيان
		2,340,000	الفوائد الدائنة
		351,000	العمولات الدائنة
	2,691,000		مجموع الإيرادات
		1,053,000 117,000	يطرح: الفوائد المدينة العمولات المدينة
	1,170,000		مجموع المصاريف
1,521,000			الربح الإجمالي
	480,000 140,400 117,000		يطرح: المصاريف التشغيلية الأجور الإيجارات الاستهلاك
737,400			مجموع المصاريف التشغيلية
783,600			الربح الصافي

المطلب السادس: تحصيل الجمارك والمكوس المضافة:

بالنسبة لتحصيل الجمارك والمكوس المضافة، فقد نصت المادة (67) لقانون (1/62) ما

يلي:

(تتمتع مصلحة الجمارك من أجل تحصيل الرسوم والغرامات والمصادرات والاستردادات بامتياز على أموال المكلفين المنقولة، ويعمل بهذا الامتياز في جميع الظروف حتى في حالة الافلاس، وبالأفضلية على جميع الديون ما عدا المتعلقة منها بصيانة الاشياء ومصاريف القضاء).

ومن النص السابق يتضح مدى ما تتمتع به الادارة الجمركية من امتياز من أجل تحصيل الضرائب الجمركية، ولأجل تأدية الرسوم الجمركية، تناولت المادة رقم (43) من ذات القانون (إبقاء البضائع المستوردة رهناً للرسوم)، بحيث لا يمكن إخراجها أو التصرف بها إلا بعد دفع ما يترتب عليها من رسوم.

وأجاز القانون (16/63) في المادة رقم (6) للمشتغل بأن يطالب المشتري بالفرق في مبلغ الرسوم الضريبية التي تترتب على المشتغل نتيجة لفرضها أو زيادتها على الصفقة المعقودة بين المشتغل والمشتري، وبمعنى آخر، يجوز للمشتغل أن ينقل عبء الضريبة المترتبة كرسوم ضريبية، في حال فرضها أو زيادة نسبتها على الصفقة المعقودة بين الطرفين، إلى المشتري.

أما بخصوص مواعيد الدفع، فتناول الباب الثالث عشر من قانون (16/63) موضوع موعد الدفع، حيث اختلفت مواعيد الدفع وفقاً للحالات التي عالجتها مواد القانون، فبالنسبة للمكلف الذي يريد الدفع بموجب الكشف الدوري الذي يقدمه، وبناءً على المادة (97) من ذات القانون، فهو ملزم بدفع المكوس عن فترة الكشف الدوري أو الكشف المؤقت حال تقديم الكشف.

أما المادة (98)، فعالجت مسألة الدفع في حالتها التحديد أو التقدير، فألزمت المكلف بدفع المكوس المحددة أو المقدره خلال شهر من تاريخ تبليغه بواسطة الإشعار، كذلك يكون الحال

بالنسبة للمكوس المقررة على المكلف نتيجة قرار المسؤول عن المعارضة أو قرار لجنة الاعتراض.

وفيما يخص المؤسسات المالية، فقد تناولت المادة رقم (100) من قانون (16/63) وضع هذه المؤسسات وآلية دفع المكوس المترتبة عليها، فأوضحت بأن هذه المؤسسات يتوجب عليها دفع سلفاً على حساب المكوس عن الأرباح، وحددت موعد الدفع بنفس مواعيد دفع سلف ضريبة الدخل، وحددت المادة ذاتها مبلغ السلفة وهو ما نسبته 22% من مبلغ سلفة ضريبة الدخل الملزمة بدفعها بموجب قانون ضريبة الدخل.

ولضمان تحصيل وجباية الدين الضريبي المترتبة على المكلف، فرض القانون من خلال المواد رقم (101) ولغاية المادة (115) غرامات وفوائد بحسب نوع المخالفة التي يرتكبها المكلف، فالمادة رقم (102) فرضت غرامة على التأخر في تقديم الكشف الدوري أو الكشف المؤقت عن الموعد المحدد لذلك، وحددت مقدار الغرامة بمبلغ (5610) شيقل، وكذلك حدد القانون في المادة (103) غرامة على المكلف الذي يتخلف عن تنظيم دفاتر محاسبية وفق الأصول، حيث أجاز المسؤول في دائرة الجمارك والمكوس أن يفرض غرامة مقدارها (1%) من مجموع أثمان صفقات المكلف أو من مجموع الأجر والأرباح، وحدد أقل مبلغ للغرامة وهو (8420) شيقلا، مع حفظ الحق للمكلف بالإعتراض على قرار الغرامة خلال مدة 30 يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار.

أما في حالة تخلف المكلف بالمكوس عن دفع المكوس المحدد لها، فتضاف لها غرامة تأخير مقدارها (1.5%) من قيمة مبلغ المكوس المتأخر عن سداده عن كل أسبوع تأخير، أضيف إلى ما سبق ذكره وفقاً للمادة رقم (104)، فقد أضافت المادة رقم (105) فوائد وفروق ارتباط عن مدة التأخير بدفع المكوس وما عليها من غرامات.

ولغرض تنفيذ الجباية من المكلفين بالمكوس فقد أوردت المادة رقم (112) بأنه يسري قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة (1952) على جباية ما يستحق للخزينة بموجب القانون والنظام، وأضافت المادة (109) بأنه في حال المباشرة بإجراءات الجباية وفقاً لقانون

تحصيل الأموال الأميرية السابق الذكر، فالمكلف بالمكوس والغرامات وفروق الارتباط ملزم بدفع نفقات الجباية وحجز البضائع.

وأعطى القانون للإدارة الضريبية صلاحيات تنفيذية وذلك في حال قام المكلف الضريبي بمحاولة التهرب من خلال ارتكابه جرماً ضريبياً، ومن هذه الصلاحيات أورد ما يلي:

أ- طالب ضمانات ترضية لدفع كل دين ولتنفيذ أحكام القانون والأنظمة ذات العلاقة، وحظر نقل البضائع أو تأدية الخدمات إلا بعد أن يضع المسؤول الضريبي إشارة أو وصفاً على المستند المرفق، سواءً أكان فاتورة أم شهادة إرسال (المادة رقم (116) من قانون ((16/63)).

ب- حظر إصدار فواتير ضريبية. (المادة رقم (117) من قانون ((16/63)).

ج- حبس البضائع لدى سلطة الجمارك. (المادة رقم (118) من قانون ((16/63)).

د- منع مغادرة البلاد للمكلف بالمكوس، سواءً أكان المكلف بالمكوس فرداً أو كان المكلف شركة يسيطر عليها خمسة أشخاص على الأكثر، فبإمكان المسؤول إصدار أمر منع مغادرة البلاد بحق كل مدير فعال أو كل مساهم تزيد مساهمته عن (26%) من أسهم الشركة أو من أسهمها في حال التصفية.

إضافةً إلى أنواع المكلفين السابق ذكرهم، فإجراء المنع من مغادرة البلاد بالإمكان أن يمتد ليصل إلى كل قريب للمكلف، وقد عرفت المادة رقم (119) من قانون (16/63) (الشخص أو الأشخاص المسيطرين على الشركة واعتبرتهم شخصاً واحداً)، وعاملت أقرباء ذلك الشخص بنفس أسلوب المنع من السفر، وعرفت (القريب لغايات تطبيق هذا القانون بأنه الزوج والأخ والأخت والوالدين والجدين والفروع وفروع الزوج وزوج كل من المذكورين)، كذلك بالإمكان أن يطال المنع من السفر (وكيل الشخص والشركاء في الشركة العادية).

ولردع المخالفين والمرتكبين للجرائم الضريبية، أقر قانون المكوس على المنتجات المحلية مجموعة من العقوبات وردت في الفصل السادس عشر من ذات القانون في المواد رقم (122) و لغاية المادة رقم (127) وتراوحت هذه العقوبات ما بين الغرامات المادية والعقوبة بالسجن، إضافة لحق المسؤول في فرض غرامات إدارية.

الفصل الثاني

انتقال العبء الضريبي

الفصل الثاني

انتقال العبء الضريبي

المبحث الأول: ظواهر ضريبية:

بالرغم من اختلاف الكتاب في وضع تعريف موحد لمفهوم الضريبة، إلا أنهم اتفقوا على عناصر هذا المفهوم و الخصائص المتعلقة، كذلك اتفق على وجود ظواهر ضريبية مصاحبة له، ومنها:

أولاً: ظاهرة التجنب الضريبي.

ثانياً: ظاهرة نقل العبء الضريبي.

المطلب الأول: ظاهرة التجنب الضريبي:

الفرع الأول: تعريف ظاهرة التجنب الضريبي:

أطلق العديد من كتاب المالية العامة على هذه الظاهرة، ظاهرة التهرب الضريبي، وقسموها إلى قسمين، أولهما التهرب المشروع، والآخر التهرب غير المشروع، ومنهم من سمى التهرب المشروع بالتجنب الضريبي القانوني، وهو " تصرف الممول بما لا يخالف القانون وذلك بأن يأتي أو يمتنع عن التصرفات التي تلزمه بالضريبة"⁽¹⁾.

إلا أن الباحث يختلف مع أولئك الكتاب من حيث تسميتها بظاهرة التجنب الضريبي، ويدعم الباحث رأيه بالتعريف اللغوي لكلمة (التهرب)، حيث أن كلمة (التهرب) في اللغة مشتقة من الفعل (هرب)، وقد جاء في المعجم الوسيط تحت كلمة (هرب) ما يلي: "هرب، هرباً،

(1) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق. ص290.

وهروباً، ويقال (هَرَبَ) فلاناً: جعله يهرب، وهَرَبَ البضاعة الممنوعة، أي أدخلها من بلد إلى بلد خفيةً، و المهرَّب: أي من يجترم إدخال الأشياء الممنوعة أو إخراجها من البلاد⁽¹⁾.

ومن هنا، فإن التهرب الضريبي لا يمكن أن يكون مبنياً إلا على القصد المادي والمعنوي في مخالفة الأنظمة والقوانين الضريبية، ولذلك لا يمكن أن يكون مشروعاً حتى وإن استغل الممول الضريبي الثغرات القانونية في القانون الضريبي ليبررتصرفه، وعليه فإن مصطلح التجنب الضريبي هو الأقرب للصواب، وما وسيتم تناوله في الدراسة هو التجنب الضريبي غير المشروع، أو ما سيطلق عليه مصطلح التهرب الضريبي.

وللتهرب الضريبي العديد من التعريفات، ومنها "أن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه، سواءً من خلال استخدام وسائل مشروعاً أو غير مشروعاً للإفلات من دفع الضريبة"⁽²⁾.

وذهبت (هويدى) في تعريف التجنب الضريبي غير المشروع بأنه "التهرب غير المشروع، ويقصد به الممول، مخالفة للقانون، سواءً عند حصر المادة الخاضعة للضريبة بإخفائها أو إخفاء مستندات لديه أو أن لا يقدم إقراراً ضريبياً، معتمداً على الإهمال الذي يتفشى في الإدارة الضريبية، أو قد يقدَّر الأموال بأقل من قيمتها عند دفع الرسوم الجمركية ويقدم فاتورة مزورة، أو يغش في نوع السلعة"⁽³⁾.

وقد يتهرب المكلف من دفع دينه الضريبي، أما بشكل كلي أو بشكل جزئي، وينجم عن هذا التهرب آثار إقتصادية سيئة تظهر بصورة جلية على الإيرادات العامة، وكذلك على المكلفين الملتزمين بدفع ديونهم الضريبية أو الذين لا يقبلون بالتهرب الضريبي كوسيلة غير مشروعاً للتجنب الضريبي، فتجدهم يحملون ما عليهم من أعباء ضريبية بينما غيرهم يفلت ويتخلص من إلزاماته الضريبية، وعندها، يفقد مبدأ العدالة معنى تطبيقه عند توزيع الأعباء الضريبية.

(1) مصطفى، إبراهيم وآخرون: (مجمع اللغة العربية) : المعجم الوسيط، ج2، ط2، اسطنبول: دار الدعوة، 1989. ص980.

(2) شامية، أحمد زهير، الخطيب، خالد: مرجع سابق. ص205.

(3) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق. ص291.

الفرع الثاني: أسباب التجنب الضريبي غير المشروع:

أما أسباب التجنب الضريبي غير المشروع فهي كثيرة ومتعددة، وتختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الإجتماعية والإقتصادية والسياسية للمجتمع، كذلك، هناك من الأسباب ما يعود على الإدارة الضريبية ذاتها، ويمكن إجمال أسباب التهرب الضريبي على النحو التالي:

أ- أسباب تشريعية:

"وهي وجود عيوب في التشريع الضريبي، و التي قد نجدها في تعدد الضرائب وتعقيد في التشريعات الضريبية (قوانين الإعفاءات والتخفيضات) ونقص في التشريع وعدم صياغته بشكل محكم كما هو الحال في الدول النامية"⁽¹⁾.

ب- أسباب إجتماعية:

فكل ممول يسعى جاهداً لزيادة أمواله والوصول لأقصى درجة من الانتفاع بها، وذلك من خلال الحفاظ عليها واستثمارها وزيادة أرباحه، وهو بالتالي يعتقد أنه بدفعه للدين الضريبي سيقبل من أمواله و بالتالي من مدى انتفاعه بها ومقدار أرباحه، أضف إلى ذلك "بأنه ليس لدى العديد من المكلفين الوعي الكافي بأن أموال الضرائب إنما هي لصالح المجتمع، فشعور كثير من المكلفين ودأبهم هو لصالح أنفسهم فقط دون النظر لصالح المجتمع"⁽²⁾، وما يعزز من قناعة المتهرب الضريبي بتصرفاته، بأن المجتمع لا ينظر اليه كمجرم حاله حال أولئك الذين يرتكبون أنواع الجرائم المختلفة بتجاوزهم ومخالفتهم للقوانين الأخرى.

ج- أسباب إقتصادية:

في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة، وفي حال الكساد والتراجع وقلّة الأسواق، نجد الممولين يحاولون قدر الإمكان الإحتفاظ بما لديهم من أموال للحفاظ على السيولة المالية بين

(1) الحاج، طارق: مرجع سابق. ص84.

(2) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق. ص292.

أيديهم، وبالتالي، نجدهم يتجنبون دفع ما يترتب عليهم من دين ضريبي، وصولاً إلى تغيير البيانات أو إخفاء المعلومات أو تهريب البضائع.

د- أسباب سياسية:

وتدور هذه الأسباب حول مدى ثقة أو رضا وقبول المكلف بالحكم السياسي أو النظام الحاكم، ومدى قناعته به، فتجد مثلاً في الحالة الفلسطينية إبان الإنتفاضة الأولى، بأن مقاطعة دوائر الضريبة والتي كانت تتبع الإدارة العسكرية الاسرائيلية في الأراضي الفلسطينية المحتلة، كانت ذات أبعاد سياسية، تنبع من عدم رضا الشعب الفلسطيني من وجود المحتل وبالتالي انعكس ذلك على المكلفين الذين قاطعوا تلك الإدارات الضريبية وتجنبوا دفع الضرائب.

هـ- أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية:

وهي أسباب تتعلق بضعف الإدارة الضريبية وعدم كفاءة موظفيها، وكذلك ما قد يقوم به أولئك الموظفون من أعمال تتنافى والأنظمة والقوانين، وأخلاق المهنة مثل قبولهم للرشاوي، ومن جهة أخرى غياب الرقابة العامة على الجهاز الضريبي وما ينتج عن ذلك من ترهل في الإدارة الضريبية، وتعدد مراكز إتخاذ القرار وتنفيذه وتعدد الصلاحيات، إضافة إلى ذلك عدم وجود جهاز لمتابعة ومكافحة التهرب والمتهربين من الضريبة.

الفرع الثالث: طرق مكافحة التجنب الضريبي غير المشروع:

كما سبق الإشارة إليه، فإن أسباب و دوافع التهرب الضريبي متعددة، وتقوم الدول المهمة بدراسة هذه الظاهرة بتقييم هذه الأسباب ومعالجتها من جميع جوانبها، بدايةً ما يتعلق منها بأنظمة الدولة وتشريعاتها ذات العلاقة وصولاً لتطوير جهازها الإداري الضريبي، ومحاسبة موظفي الإدارة المتجاوزين للقانون، والتأهيل المستمر للجهاز الضريبي وكادره وطاقمه، وإيجاد الثغرات التي قد يستغلها المكلفين بنية التهرب الضريبي، وغاية الدولة هو الوصول إلى الحالة الوقائية من ظاهرة التهرب قبل حصولها، وذلك لأن الحالة العلاجية بعد وقوع عملية التهرب الضريبي مكلفة من جميع جوانبها إذا ما قورنت بالعمليات الوقائية.

وعلى الدولة القيام بنشر الوعي الضريبي، "ويتم ذلك بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها، ووجوه إنفاقها، من خلال أجهزة الإعلام المختلفة، ولا يكفي إذاعة نشرات تذكيرية بالصحف، ليقوم المكلفون بتقديم إقراراتهم في موعدها، وسداد الضريبة في الوقت المحدد، وذلك لأن الشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الإعتبارات الموضوعية وحدها، بل يستند إلى إكتمال الوعي الضريبي، وتمتع أفراد المجتمع بروح الإنتماء السليم إلى الوطن، فأى نظام ضريبي ليس نظاماً جامداً، بل هو نظام إجتماعي إقتصادي سياسي يستمد كيانه ومضمونه من روح المجتمع وعقليته"⁽¹⁾.

وعلى الدولة مراجعة التشريعات الضريبية وتطويرها لملائمة المتغيرات والإتفاقيات الإقتصادية المحيطة، كذلك العمل على تحقيق العدالة الضريبية، وعليها، في الظروف الصعبة التي يمر بها الشعب الفلسطيني، الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة من حيث الحالة الإجتماعية والإقتصادية ومتطلبات المعيشة، وذلك عند دراسة المناحي الفنية للضريبة وإقرارها من تحديد نسبة وسعر الضريبة ووعائها وطرق وأساليب تحصيلها.

كذلك يقع على عاتق الدولة إنشاء نظام لردع المتهربين، وأن يكون هذا النظام فاعلاً لا خاملاً غير معمول به، ويبدأ هذا النظام بإنشاء جهاز لمكافحة التهرب الضريبي وإصدار اللوائح والأنظمة والقوانين والتي ستشمل العقوبات والغرامات التي ستفرض على أولئك المتهربين، على أن لا تكون هذه الأنظمة والقوانين هي الغاية عند التطبيق، بل وسيلة للحفاظ على أموال الدولة المتحققة بتحقيق الدين الضريبي، كذلك على إنشاء محاكم الضريبة وتفعيلها حال وجودها والتعجيل في معالجة القضايا الضريبية والبت بها.

(1) شامية، أحمد زهير، الخطيب، خالد: مرجع سابق، ص 209.

المطلب الثاني: نقل العبء الضريبي:

الفرع الأول: تعريف ظاهرة انتقال العبء الضريبي:

قد يبدو للوهلة الأولى وجود تداخل أو تقارب ما بين ظاهرتي نقل العبء الضريبي والتجنب الضريبي، لأنه في كلتا الظاهرتين نجد غاية المكلف هي عدم رغبته في تحمل ما يترتب عليه من دين ضريبي، ففي حالة التجنب الضريبي غير المشروع يتهرب المكلف من دفع الدين الضريبي المترتب عليه لصالح الخزينة العامة، أما في حالة نقل العبء الضريبي فالمكلف يحاول التخلص من الدين الضريبي من خلال استردادته من شخص آخر.

"إن تجارب الشعوب بينت أن كل مكلف سواء بالبلدان المتطورة أو في البلدان النامية يعمل جاهداً للتخلص من العبء الضريبي بالسبل كافة، فالضريبة التي تصيب العامل مثلاً تدفع العامل بأن يطالب بزيادة أجره لكي ينقل العبء الضريبي على رب العمل، والتاجر يعكس الضريبة الجمركية على المستوردات على ثمن السلع المباعة، وصاحب المعمل ينقل العبء الضريبي على تكلفة السلع المنتجة"⁽¹⁾.

وتعرف ظاهرة نقل العبء الضريبي بأنها " عملية اقتصادية يتمكن الممول عن طريقها من نقل ما يدفعه كلياً أو جزئياً إلى من يتعامل معه من الناس"⁽²⁾، ويفضل بعضهم تسميتها بظاهرة (انعكاس الضريبة) (Tax Incidence) أو (راجعية الضريبة)، ويقصد بانعكاس الضريبة، " استقرار العبء النقدي المباشر للضريبة على الممول النهائي، وذلك في القطاع الذي فرضت عليه، وسواء أتم هذا الاستقرار عند نقطة فرض الضريبة أم بعد ذلك عبر المبادلات الخاصة بالمنتجات والخدمات المفروضة عليها الضريبة"⁽³⁾.

ومن الكتاب من ميز بين ظاهرة نقل العبء الضريبي وظاهرة استقرار العبء الضريبي، فنجد (عبد المولى) في تعريفه لنقل العبء الضريبي بأنه " نقل العبء النقدي المباشر للضريبة

(1) شامية، أحمد زهير، الخطيب، خالد: مرجع سابق ذكره، ص 213.

(2) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن: اقتصاديات المالية العامة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، 1990. ص 279.

(3) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 360.

من الممول أو من الوعاء الذي فرضت عليه، إلى ممول أو وعاء غير الذي فرضت عليه⁽⁴⁾، ونجده يعرف استقرار العبء الضريبي "بأنه الاستقرار النهائي للعبء المباشر للضريبي، ويتحدد بذلك الممول الذي تقع عليه الضريبة بالفعل، وكذلك تتحدد المادة الخاضعة للضريبي⁽⁵⁾."

الفرع الثاني: المكلف بالعبء الضريبي:

إن مسألة تحديد المكلف بالعبء الضريبي وتعريفه مرتبطة بمرحلتين مهمتين تمر بهما عملية توزيع العبء الضريبي، أول هذه المراحل هي مرحلة التشريع، حيث يقوم فيها المشرع بتحديد سعر الضريبة والوعاء المفروض عليه، وكذلك من هو المكلف قانوناً بأدائها، أما المرحلة الثانية فهي مرحلة أداء الالتزام بالدين الضريبي، أي قيام المكلفين قانوناً بأداء ما يترتب عليهم من ديون ضريبية سواء أكانوا هم من سيتحملوا العبء الضريبي لوحدهم، أم أنهم سينقلوا هذه الأعباء لغيرهم، سواء بصورة كلية أو جزئية، "وإن الممول القانوني، وهو الملتزم قانوناً بدفع الضريبة، قد يعمل من خلال قوى السوق على إلقاء عبئها على شخص آخر، الذي قد يسلك السبيل نفسه حتى تستقر الضريبة على الممول النهائي، وهو من يعرف أيضاً بالمولد الواقعي"⁽¹⁾.

من هنا يتضح لنا أن الممول (المكلف) القانوني، أو ما يطلق عليه البعض (الممول الإسمي)، هو من استهدفه المشرع الضريبي، وهو بدوره سيقوم بأداء العبء الضريبي لصالح الخزينة العامة من خلال الدوائر الضريبية، إلا أنه سيعمل جاهداً على تحميل ما دفعه من دين ضريبي على كاهل المستهلك، والذي سيسصبح الممول (المكلف) الواقعي أو ما يسميه البعض المكلف الحقيقي أو المكلف الفعلي، و قد تستقر الضريبة بصفه نهائيه على المكلف قانوناً بدفعها، وذلك حين يعجز عن نقل عبئها إلى أي شخص آخر.

(4) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص 328.

(5) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص 328.

(1) محجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 361.

ومما سبق، يتضح لنا أهمية المرحلة الثانية، وهي التي يتحكم بها المكلفون، فهم أمام خيارات عدة لاداء الدين الضريبي، فاما ان يتهربوا منها، و أما أن يتجنبوها باحدى الطرق المشروعة أو أن يقوموا بادائها، ومن ثم تحميلها لقوى السوق الاخرى من خلال نقل عبئها إلى الغير من خلال المبادلات التجارية، وضمن شروط نقل الاعباء الضريبية، " ولا يصح أن يفهم من ترك هذه المرحلة الثانيه للمولين انفسهم، أي للتعديلات التي يدخلونها على تصرفاتهم الاقتصادية، و لقوى السوق، انها تخرج بصفه نهائيه عن تأثير المشرع، فكثيراً ما تكون الطريق التي تسير فيها هذه التعديلات وهذه القوى، والتي تتحكم بالتالي في توزيع العبء الضريبي، مقصوده من المشرع مقدماً، و هذا ما يعرف بالانعكاس في عقد المشرع، فالمشرع يمكنه عن طريق اختيار المادة المفروضه عليها الضريبية، أن يحدد مقدماً وبطريق عملية، الممول الواقعي الذي يتحمل هذه الضريبة النهائيه"⁽¹⁾.

ولنقل عبء الضرائب، لا بد من توافر شروط معينة، اضافه إلى عوامل يتوقف عليها نقل العبء الضريبي، وهي ما سيتم مناقشتها في مبحث لاحق من هذه الدراسة.

الفرع الثالث: شروط نقل العبء الضريبي:

لنقل العبء الضريبي لابد من توفر شروط معينة وهي:

1 - وجود المكلف القانوني بالضريبه:

وهو الممول (المكلف) الضريبي والمسجل رسمياً وقانونياً في دوائر الضريبة، وهو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي قصده المشرع عندما سن القوانين ذات العلاقه، ليتحمل بصوره قانونية على كاهله الالتزام بسداد الدين الضريبي المترتب من العمليه الإقتصادية التي انشأت الدين الضريبي.

(1) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 363.

2- ان يكونه دفع الثمن ممكناً:

" ففي الضرائب الغير مباشره كالجمركية مثلاً، ولكي يتم نقل عبء الضريبة يتعين أن يكون دفع ثمن مقابل خدمه أو السلعه التي فرضت عليها ممكناً، و لهذا فمرونه الطلب والعرض هي التي تحدد مدى امكانيه نقل عبء الضريبة (1)".

3- وجود علاقه إقتصادية بين الممول القانوني و شخص آخر:

وهي علاقه التبادل النقدي والتي تسمح بزياده أو رفع الثمن من قبل الممول القانوني لتحقيق ما يغطي تكاليفه، والتي يكون الدين الضريبي جزءاً منها، كذلك ليحتمل ربحاً يفرض عليه ضريبة بالنسب التي حددها القانون، " ففي حال اختفاء هذه العلاقه يتعذر تماماً نقل عبء الضريبة للغير، و يترتب على ذلك أنه لا بد لتحقيق ظاهرة نقل العبء الضريبي من ان يكون موضوع الضريبة يرتبط بسلعه أو خدمه يقوم المكلف الإسمي (القانوني) بانتاجها أو تقديمها بقصد المبادله، فهذه المبادله هي التي تتيح فرصه تحويل هذا العبء للغير (2)".

المبحث الثاني: صور نقل العبء الضريبي:

إن نقل العبء الضريبي من الظواهر التي اهتم بها كتاب المالية، وتعتبر من الظواهر المعقده التي يصعب تحديدها والسيطره عليها، وفي الوقت ذاته يمكن التمييز بين أنواع وصور النقل المختلفه، وذلك تبعاً للزاويه التي ينظر اليها منه، ومن صور نقل العبء الضريبي:

المطلب الأول: النقل المقصود و النقل غير المقصود:

" فمن حيث قصد المشرع بشأن نقل العبء، يمكن التمييز بين نقل مقصود يتحقق في الحالات التي يريد فيها المشرع ان ينقل دافع الضريبة عبئها إلى غيره، كما في الضرائب السلعيه، ونقل غير مقصود يقع ضد اراده المشرع، كأن تفرض ضريبة على دخل فئه معينة

(1) عتلم، باهر محمد: مرجع سابق. ص 199.

(2) تكللا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 234.

كارباب المهن الحرة بقصد اشراكهم في تحمل الاعباء العامة, فينجح بعضهم بعد دفع الضريبة في نقل عبئها «(1).

وما سيتم مناقشته من صور النقل المقصود أو غير المقصود, هو ما يتعلق بالضرائب غير المباشرة, فالنقل المقصود يعني قيام المكلف القانوني بنقل عبء الضرائب غير المباشرة لغيره, وهذا الأمر توقعه المشرع عندما سن القوانين ذات العلاقة, فالمشرع فيما يخص الضرائب غير المباشرة, لم تكن غايته تحميل عبء الضرائب غير المباشرة على كاهل المكلف القانوني, وانما اعتباره وسيطاً ملتزماً بتحمل العبء الضريبي لحين قيامه بتحميله لشخص آخر وهو المكلف الفعلي, ومن هذه الضرائب, ضريبة الشراء وضريبة القيمة المضافة, والتي ادرك المشرع عند فرضها بأن المستورد أو التاجر لن يتحمل عبئها في الوضع الاقتصادي الصحي, بصورة نهائية, وانما سيعمل على نقلها للمستهلك النهائي.

"أما النقل غير المقصود, فيعني به أن عبء الضريبة قد تم نقله على نحو يخالف قصد المشرع, و ذلك كما لو فرض المشرع ضريبة على الارباح التجارية والصناعية حتى يحمل التجار والصناع نصيباً من نفقات الدولة, فإذا بهم يتخلصون من العبء الملقى عليهم بتعليق أثمان منتجاتهم بمقدار مبلغ الضريبة, وهذا النوع من نقل العبء هو الذي يستحوذ على إهتمام الشراح بصفه خاصة, إذ أن انتشاره من شأنه الإخلال تماماً بالعدالة الضريبية التي يسعى المشرع لاقرارها عن طريق توزيع أعباء الضرائب بين المكلفين وفقاً لنظام ضريبي محدد"(2).

(1) القاضي, عبد الحميد محمد: مرجع سابق. ص 134.

(2) تكلا, شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 236.

المطلب الثاني: النقل الكلي و النقل الجزئي:

تم التمييز في فصل سابق بين أنواع الضرائب على أساس امكانيه نقل عبئها من المكلف بها قانونا إلى المكلف الفعلي، وأظهر هذا التمايز أن الضرائب غير المباشرة، بصورة عامة، يمكن نقل عبئها بالكامل إذا ما توفرت الظروف الاقتصادية الطبيعية مع ثبات العوامل المؤثرة والتي سيتم مناقشتها في مبحث خاص بها لاحقاً، ومن هذه الضرائب، الضرائب الجمركية والقيمة المضافة، والشراء والمكوس المضافة على التبغ والضرائب على المحروقات.

وهناك ضرائب يمكن نقل عبئها بصورة جزئية، " ومنها الضرائب على دخل الاشخاص الطبيعيين والمعنويين بمناسبة قيامهم بالنشاط الانتاجي (انتاج السلع والخدمات)، و يدخلون بالتالي في معاملات تجارية مع أفراد آخرين يستطيعون من خلالها تحميل اثمان هذه المنتجات جزءاً من الضريبة"⁽¹⁾، وتعتبر الضريبة على الدخل من الضرائب المباشرة، إلا أنه في حال الضرائب غير المباشرة، فقد يعجز المكلف القانوني عن القيام بنقل ما التزم به من عبء ضريبي لصالح الخزينة إلى شخص آخر، و يكون ذلك نتيجة ظروف وعوامل إقتصادية، مثل عوامل المنافسة في السوق، مما يؤدي إلى تحمل المكلف القانوني عبء هذه الضرائب وبالتالي قد يصل به إلى درجة الخسارة المادية.

فالمستورد يحاول أن ينقل عبء الضرائب الجمركية إلى تاجر الجملة، وهو بدوره يحاول ان ينقلها إلى تاجر المفرق، والذي ينقلها إلى المستهلك النهائي، و هذا هو الوضع الطبيعي، إلا أنه في حالات معينة، مثل حالة التنافس الشديد، أو الركود الاقتصادي، نجد المكلف القانوني، سواءً أكان المستورد أم تاجر الجملة أو المفرق يحاول قلب البضائع لديه لغايه توفير السيولة أو حفاظاً على مدة الصلاحية. ويكون ذلك من خلال خفض الأسعار حتى وإن تحمل جزءاً من عبء الضرائب الجمركية، وبذلك يكون عبء الضرائب قد انتقل جزئياً إلى المكلف الفعلي، ألا وهو المستهلك.

(1) عبد المولي، السيد: مرجع سابق، ص 329.

المطلب الثالث: النقل إلى الأمام و النقل إلى الخلف:

ويطلق عليه الانعكاس إلى الأمام و الانعكاس إلى الخلف, ويعرف الانعكاس الضريبي إلى الأمام بأنه "الشكل الذي ينقل فيه العبء الضريبي من الشخص الأول إلى الشخص الذي يليه في مرحله تالية, كانتقال الضريبة من المنتج إلى المستهلك، أو من البائع إلى المشتري"⁽¹⁾, "أما انعكاس الضريبة إلى الخلف, فهو الشكل الذي ينتقل فيه العبء الضريبي من الشخص التالي إلى الشخص الأول (الشخص في المرحلة السابقة) كانتقال الضريبة من العامل إلى رب العمل، أو من المستهلك إلى المنتج " ⁽²⁾.

إذن فإن انتقال عبء الضرائب غير المباشرة إلى الأمام يعني نقل العبء الضريبي من قبل المكلف القانوني باتجاه الشخص الآخر الذي يليه في الدورة الاقتصادية, ويحدث النقل إلى الأمام " في حالات التضخم والازدهار الاقتصادي عندما يكون الطلب مرتفعاً لدرجة يسمح بزيادة الأسعار " ⁽³⁾, أما حالة نقل أو " انعكاس العبء الضريبي إلى الخلف, فيحدث في حالات الركود الاقتصادي عندما لا يسمح بزيادة الأسعار, فيضطر للرجوع إلى المرحلة السابقة محاولاً نقل عبء الضريبة " ⁽⁴⁾.

المطلب الرابع: التفرقة بين نقل العبء الضريبي و بعض الظواهر المالية الأخرى:

لابد من توضيحها لغايات التمييز والتفرقة فيما بينها وظاهرة نقل العبء الضريبي والتي قد تختلط بها, ومن هذه الظواهر استهلاك الضريبة أو خصم الضريبة, و ظاهرة رسمة الضريبة، و ظاهرة تعويض الضريبة.

(1) الحاج، طارق: مرجع سابق. ص 93..

(2) الحاج، طارق: مرجع سابق. ص 93.

(3) بشور، عصام: مرجع سابق. ص 315.

(4) بشور، عصام: مرجع سابق. ص 315.

أ- ظاهرة استهلاك الضريبة (خصم الضريبة) (Tax Consumption)

" ويقصد باستهلاك الضريبة أن يقوم المشتري لمال معين، له صفة الدوام ومفروضة عليه ضريبة سنوية، بتخفيض ثمن شراء هذا المال بمقدار هذه الضريبة أو بمقدار جزء منها للمدة التي يقدر أن يستمر فيها هذا المال على إعطاء الدخل " (1)، و يطلق عليها أيضاً ظاهرة خصم الضريبة، أي خصم الضريبة من ثم شراء المال المفروضة عليه، ومثال ذلك، امتلاك شخص ما لعقار، علماً بأن هذا العقار خاضع لضريبة سنوية، و يعمل هذا العبء الضريبي على تقليل إيرادات ذلك العقار، فنجد مالك العقار يلجأ إلى استهلاك أو خصم الضريبة من خلال تخفيض الثمن الذي دفعه لشراء ذلك العقار بمقدار المستحق من المبلغ الضريبي أو بمقدار جزء منه، خلال كل المدة التي يعطي فيها المال دخلاً، و يشترط لإتمام عملية استهلاك عبء الضريبة، بصوره كلية أو جزئية، ثلاثة شروط وهي (2) :

أولاً: ان يكون المال المشتري له صفة الدوام، ومثل ذلك (العقارات، القيم المنقولة، ووسائل الانتاج)، ذلك أن استهلاك الضريبة يتم بالنسبة للفترة المستقبلية، إذ يجري خصم الضريبة المستحقة خلال كل المدة التي يستمرها رأس المال مقدماً وقيل دفعها.

ثانياً: أن تكون الضريبة المفروضة على دخل هذا المال، ضريبة سنوية متجددة لا مجرد ضريبة استثنائية تفرض مره واحدة.

ثالثاً: ألا تكون الضريبة المفروضة ضريبة عامة على مختلف أنواع الأموال بل، يجب أن تكون الضريبة خاصه بنوع معين من الأموال دون غيره، لأنه إذا كانت الضريبة عامة على مختلف أنواع الأموال فإنها تؤدي إلى تخفيض دخول هذه الأموال جميعاً، وهو ما لا يكون من مصلحة المشتري، حينما يرفض البائع تخفيض ثمن البيع له بمقدار الضريبة (أي استهلاك الضريبة) أن ينتقل إلى شراء مال آخر لأنه يخضع أيضاً للضريبة نفسها ."

(1) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 382.

(2) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص 333.

مما سبق يظهر الاختلاف ما بين ظاهرتي انتقال العبء الضريبي، واستهلاك الضريبة، من حيث أن الانتقال يتم بعد أن يقوم المكلف القانوني بدفع الدين الضريبي، أما في ظاهرة الاستهلاك فإن أثر الاستهلاك يترتب على مجرد فرض الضريبة، كذلك فإن خصم الضريبة لا يمكن أن يحدث إلا في حال كون الضريبة سنوية متجددة، أما ظاهرة انتقال العبء الضريبي فإنها تتم أياً كانت مدة أو فترة فرض الضريبة، وأياً كانت طبيعته الوعاء الخاضع لها.

ب _ ظاهرة رسمة الضريبة: (Tax Capitalization)

اعتبر بعض الكتاب هذه الظاهرة نوعاً من أنواع نقل العبء الضريبي إلى الخلف، وهذا ما اختلط عليهم بدايةً، إلا أنهم عادوا وميزوا بين تلك الظاهرتين. والمثال التالي يوضح ظاهرة رسمة الضريبة، حيث نفترض وجود عقار يستخدم لأغراض تأجير محال تجارية، ويدير هذا العقار على مالكه دخلاً سنوياً صافياً مقداره مئة ألف دينار (100,000)، وأن معدل العائد السائد في السوق لمثل هذه العقارات هو 15%، فإن المشتري المحتمل لهذا العقار سوف يكون مستعداً لدفع مليون ونصف المليون دينار (1,500,000)، وإذا ما احتسبنا ضريبة القيمة المضافة (V.A.T) المفروضة على الثمن المتحقق من الايجار، وهي بنسبه 17% وفق القانون، فسيكون الدين الضريبي المتحقق سنوياً على مبلغ الايجار هو (14,530) دينار، ففي هذه الحالة سينخفض الدخل السنوي نتيجة لذلك إلى (84,470) دينار، وهذا الانخفاض الذي طرأ على قيمة ما يتحقق سنوياً من إيرادات الايجارات هو ما يسمى برسمة الضريبة، حيث أن المبلغ الأخير هو ما سيكون ثمن شراء العقار.

وتمثل عملية رسمة الضريبة، القيمة الحاليه لمقدار الضريبة المفروضة على العقار سنوياً، وعلى الدوام، مالم تتغير نسبة الضريبة الإضافية وفقاً للقانون، مخصومه بمعدل (17%)، فكأنما تعني ظاهرة رسمة الضريبة في هذا المثال تغير القيمة الرأسمالية للعقار بما يعادل قيمه مقدار الضريبة المفروضة عليه، وهكذا فإن مالك المبنى وهو البائع، يكون قد تحمل بمقدار الضريبة التي فرضت عليه، لا لهذا العام فحسب بل لأعوام تاليه أيضاً، والمشتري له الذي أصبح المكلف القانوني الجديد أمام خزينه الدولة، سيقوم بتوريد مقدار

الضريبة سنوياً إلى خزينة الدولة، علماً بأنه لم يتحمل من عبئها شيئاً، حيث أنه قد خصم قيمه الضريبة الإضافية المستحقة بالكامل من المالك الأصلي.

ولكي تتم عملية رسملة الضريبة فلا بد من توافر شروط خاصة وهي⁽¹⁾:

أولاً: أن تفرض الضريبة على أصل قابل للبقاء مدة من الزمن، كالأراضي و العقارات والأوراق المالية (الأسهم والسندات) وغير ذلك.

ثانياً: أن يكون هذا الأصل قادراً على أن يدر دخلاً صافياً.

ثالثاً: أن يكون منحنى العرض لهذا الأصل عديم المرونة.

رابعاً: ان يكون نقل عبء الضريبة المفروضة مستحيلاً، حيث لا يمكن حدوث الظاهرتين معاً، فإذا أمكن نقل عبء الضريبة استحالتم رسملتها، والعكس بالعكس.

خامساً: ألا تكون الضريبة عامة وموحدة على كافة أوجه الاستثمارات، وإلا أدى ذلك إلى تخفيض نسبي لمعدل العائد السائد في السوق لكافة أوجه الاستثمارات، وبقيت القيم الرأسمالية لكافة الاستثمارات ثابتة.

سادساً: ألا يكون هناك احتمال لإلغاء الضريبة في المستقبل القريب".

"ومن الواضح أن هذه الظاهرة تختلف تماماً عن ظاهرة نقل العبء الضريبي، فهذه العملية الأخيرة تتعلق بمحاولة يقوم بها الممول القانوني في كل مره يدفع فيها الضريبة لنقل عبئها إلى شخص آخر، أما عملية الرسملة فتتبلور في عمل يتم دفعةً واحدة وقبل أن يقوم الممول بالدفع"⁽²⁾.

(1) دراز، حامد عبد المجيد: مرجع سابق. ص 255.

(2) حشيش، عادل أحمد: أساسيات المالىه العامه. بيروت: دار النهضة العربية، 1992. ص 189.

ج- ظاهرة تعويض الضريبة:

"وهي قيام المكلف بالضريبة بتعويض النقص الذي يطراً على دخله من جراء الخضوع للضريبة"⁽¹⁾، فعندما يعجز المكلف القانوني عن نقل العبء الضريبي المستحق عليه فنجدّه يسدّد ما عليه من ذلك الدين الضريبي لصالح الخزينة، ومن ثمّ يلجأ إلى الوسائل والطرق المشروعة لتعويض الأموال التي دفعها، فقد يلجأ إلى التشدد في تكاليف الإنتاج من حيث تخفيض النفقات أو زيادة إنتاجية الأفراد العاملين لديه أو تقليل المصاريف ذات العلاقة بالعملية الانتاجية، وبذلك يعوض المبلغ الضريبي، يحافظ على مستوى أعلى من الأرباح، وفي هذه الحالة تسمى الضريبة (بالضريبة الحافزة)، لأنها أدت إلى تحفيز الإنتاج من خلال الاستغلال الأمثل للموارد والطاقات المتوفرة.

"ولا يصح أن نخلط بين ظاهرة تعويض الضريبة بظاهرة نقل العبء الضريبي، ذلك أن ظاهرة تعويض الضريبة لا تنفي استقرار عبئها على الممول الأصلي (القانوني)، بينما تعني ظاهرة انتقال العبء الضريبي أن الذي يتحمل هذا العبء شخص آخر (الممول الفعلي) غير الممول الأصلي (القانوني)"⁽²⁾.

المبحث الثالث: نظريات نقل العبء الضريبي:

المطلب الأول: نظرية الفيزوقراط: (Physiocratic Theory)

"نادت نظرية الفيزوقراط بأن الأرض هبة الله، وهي لذلك تتفرد دون العوامل الانتاجية الأخرى بقدرتها على تحقيق دخل صافي، فالأرض تستطيع أن تنتج أكثر مما ينفق على زراعتها، فتدر فائضاً يسمونه الناتج الصافي، والزراعة هي المنبع الوحيد للثروة، والمزارعون هم الطبقة المنتجة الوحيدة في المجتمع لأنهم هم الطبقة الوحيدة التي تنتج فائضاً يزيد عن

(1) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 236.

(2) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 384.

حاجتها، أما الصناع والتجار فهي طبقات مجدبة عقيمة لا تنتج إلا ما يكفي لسد حاجاتهم، وهي لا تخلق ثروات جديدة، إنما تغير في شكل الثروة الموجودة⁽¹⁾.

"وترتيباً على ذلك، ولعدم وجود مصدر آخر، فلا تستمد الدولة إيراداتها إلا من ناتج الأرض الصافي، إذ أن فرض ضريبة على أجور العمال الزراعيين سيؤدي إلى رفع أجورهم وبالتالي يتحمل أصحاب الأرض لعبء الضرائب حتى لا يتوقف الإنتاج، كما أن فرض ضريبة على طبقات الصناع والتجار (وأرباحهم نفقة ضرورية)⁽²⁾، فيؤدي إلى رفع أثمان منتجاتهم التي يقع عبؤها في النهاية على ناتج الأرض الصافي"⁽³⁾.

ولقد إتجه في هذا الاتجاه كل من ادم سميث وريكاردو وهنري جورج، و بدراسة لأدبيات كتاب المالية، يتضح للباحث بأن ادم سميث "اعتقد بوجود ان تقتصر فرض الضريبة على ريع الأرض دون غيرها، وذلك لأن الدخل المتحقق من الأرض لأصحابها، يتحقق دون جهد منهم في حين أن أصحاب الصناع لديهم النفقات الاكبر ويبدلون جهداً لتحقيق دخولهم، لذلك - وبحسب ادم سميث- يجب إعفاء رجال الصناع بغاية تشجيعهم، وأوضح ادم سميث بأن الضرائب المباشرة إذا ما فرضت على الأجور، فسوف يقع عبؤها على أصحاب الأعمال، وهم بدورهم سيرفعون من أسعار منتجاتهم، وذلك لنقل عبء الضريبة وتحويله إلى المستهلكين، فإن لم ينجحوا في ذلك فإنهم سيعملوا على خفض تكاليف الإنتاج، وسيكون ذلك من خلال تخفيض عدد من العمال لديهم وبالتالي سينخفض الطلب على الايدي العاملة"⁽⁴⁾.

أما ريكاردو، فقد إتجه إلى فرض الضريبة على ريع الأرض باعتباره فائضاً كبيراً يتحقق عن ظروف لادخل لارادة وجهد أصحاب الأرض فيها "وقد قادته دراسته وتحليله لقانون تناقص الغلة في الزراعه وكيفية نشوء الربح التفاضلي إلى نظريته في التطور الاقتصادي، والتي أبان فيها أن مصالح ملاك الأراضي الزراعية تتعارض مع مصالح العمال وأرباب

(1) دراز، حامد عبد المجيد: مرجع سابق. ص 260.

(2) النفقه الضرورية: هي تلك التي تكفي فقط للاستمرار في العملية الانتاجية.

(3) بركات، عبد الكريم صادق: مرجع سابق. ص 158.

(4) البطريق، يونس أحمد: مرجع سابق. ص 139.

الأعمال والمجتمع عامةً، إذ بينما يفضل المالك الزراعي ارتفاع نفقات إنتاج القمح، نجد أن هذا ليس في صالح المستهلك ولا أرباب الصناعة، فكافة فئات المجتمع -عدا ملاك الأراضي- يغيرها ارتفاع ثمن القمح، وعلى هذا، فريع الأرض هو أنسب منبع للضرائب، ولا يمكن أن يكون له أثر في تحديد اثمان نواتج الأرض والصناعة، وهو أيضاً يميل إلى الزيادة بازدياد ضغط العمران على الأراضي، أما العمال، وهم لا يحصلون على فائض ما، فإنهم لا يستطيعون تحمل أي عبء ضريبي مهما كان، وأما طبقة الرأسماليين، فإن أية ضريبة على الأرباح سوف تنقص من معدل تكوين رؤوس الأموال المعدة للاستثمار، أما إذا فرضت الضريبة على ريع الأرض فإنها سوف تستقر على عاتق الملاك ولن يكون لها من أثر سوى خفض ما ينفقونه على السلع الاستهلاكية الكمالية⁽¹⁾."

المطلب الثاني: نظرية الانتشار: (Diffusion Theory)

ذهب بعض من مفكري المالية إلى أن أعباء الضرائب تتوزع عامةً على جميع المكلفين بها تبعاً للمقدرة التكلفة لكل منهم، وهذا الفكر المالي التقليدي ظهر في مقابل دعاء نظرية الفيزوقراط، حيث مثلت هذه النظرية تياراً مخالفاً لآراء منطري الفيزوقراط من حيث كون نظرية الانتشار تؤدي إلى تحميل العبء الضريبي على فئة من المكلفين القانونيين، والذين يعملوا بدورهم على نقل عبئها إلى أشخاص آخرين وهكذا حتى ينشر عبؤها على جميع أفراد وفئات المجتمع.

"ويضيف أصحاب هذا المبدأ إلى ذلك، أن ما يصيب كل فرد من عبء ضريبي، لا بد وأن يتناسب مع قدرته التكلفة، ويخلصون من ذلك إلى أن الضرائب القديمة أفضل من الضرائب الجديدة، فالضرائب القديمة تم توزيعها فعلاً على المكلفين تبعاً لمقدرتهم، واعتادوا على دفعها حتى أنها لم تعد تشكل عبئاً عليهم، أما الضرائب الجديدة، فهي تخل بالنظام القائم وتجعل من المحتم الانتظار مدة طويلة حتى يتم توزيع العبء الجديد على كافة المكلفين وإتمام

(1) فوزي ، عبد المنعم: مرجع سابق. ص 85.

عمليات نقل العبء المختلفة، وعودة التوازن من جديد في مجال توزيع الأعباء العامه بين المواطنين⁽¹⁾.

وبحسب كتاب المالية فإن نظرية الانتشار تعود لإفكار وكتابات اللورد (مانسفيلد) في سنة 1766، في حين يذكر بعضهم كتابات العالم الفرنسي (كانار) في التحليل ودراسته هذه النظرية، "فقد شبه اللورد مانسفيلد الضريبة بحصاة رميت على سطح بحيرة هادئة وأدت إلى إحداث سلسلة من الدوائر، دائرة تعقبها دائرة أخرى أكبر منها، وهكذا تتشأ بقيه الدوائر، وبهذا يؤثر مركز الدائرة والذي رميت فيه الحصاة على محيط البحيرة كلها.

أما كانار فقد شبه الضريبة بعملية سحب كميته من الدم من أحد الشرايين في جسم الإنسان، مما سيؤدي إلى نقص في كمية الدماء في جميع أجزاء الجسم، وذلك كنتيجة لخسارة الدم في ذلك الشريان، وبالرغم من كون الدم قد تم سحبه من شريان واحد، وكذلك الحال بالنسبه للضريبة، حيث ينتشر عبؤها في جميع أجزاء النظام الاقتصادي والاجتماعي في الدولة⁽²⁾.

المطلب الثالث: نظرية هوبسون: (The Hobsonian Theory)

"تعتبر افكار (جون هوبسون) التي نادى بها في أوائل القرن العشرين، إمتداداً للنظرية الفيزوقراطية، حيث كان هوبسون يوقن أن الضرائب جميعها لابد وأن يقع عبؤها في النهاية على الفائض، ولا يمكن أن تتحملها من الوجهة الاقتصادية نفقات الإنتاج الضرورية، إلا أنه كان يؤمن بأن الأرض في المجتمعات الاقتصادية الحديثة ليست هي العامل الإنتاجي الوحيد الذي يدر فائضاً، فإن العوامل الأخرى قد تحصل في المدة القصيرة على الأقل على ريع اقتصادي، وهكذا فإنه كان يعتقد أن العناصر الربعية يمكن أن توجد في الأرباح والفوائد والأجور على السواء، وكان هوبسون يعترض على الضرائب غير المباشرة، والإتجاه لنقل

(1) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 241.

(2) دراز، حامد عبدالمجيد: مرجع سابق. ص 263.

عبيها، وكان يعتقد بأن فرض الضرائب على ذوي الدخل المنخفضة هو بمثابة اقتطاع جزء من ذلك الدخل الذي يعتبر نفقة معينة ضرورية⁽¹⁾."

المطلب الرابع: النظرية الحديثة: (The Neo _ Classical Theory)

تعتبر ظاهرة نقل العبء الضريبي من بنات افكار المدرسة الحديثة، والتي ترعّمها (ألفرد مارشال)، حيث عالجت النظرية الحديثة ظاهرة النقل وحللت الظروف المحيطة والمؤثرة والمتأثرة بها، واعتبرت النظرية الحديثة هذه الظاهرة على أنها مشكلة من المشاكل المتعلقة بتحديد القيمة والتمن، حيث قامت بتحليل هذه المشكلة واقترحت بأن الأسعار والتمن المتداول إنما هو نتيجة لتفاعل قوى العرض والطلب ومرونتها، وكذلك لطبيعة الأوضاع الاقتصادية المحيطة ومدى قدرة المنتجين والمكلفين بتكثيف ظروفهم الانتاجية من حيث التكاليف الانتاجية، ودرجة المنافسة داخل السوق.

"وجديرًا بالذكر أن معظم ما تناولته النظرية الحديثة (النيوكلاسيكية) من تحليل لعبء الضريبة، إنما يتعلق بالمدة الطويلة اعتقاداً بأن آثار الضرائب في المدة القصيرة إن هي إلا آثار مؤقتة ليست ذات أهمية كبيرة إذا ما قورنت بالآثار التي تترتب على فرض الضرائب في الاجل الطويل، فالمدة الطويلة هي من السعة بحيث يتسنى للمنظمين أن يكتفوا من ظروف إنتاجهم وفقاً للأوضاع الاقتصادية المترتبة على فرض الضريبة⁽²⁾".

إن النظرية الحديثة عالجت ظاهرة نقل العبء الضريبي وفقاً لإمتداد نظرية القيمة، " فقد ورثت عن هذه النظرية الاخيره كافة افتراضاتها، وانعكست على ظاهرة نقل العبء الضريبي بكافة الثغرات والنقائص الموجوده في نظرية القيمة، فهي تتبع طريق التحليل الجزئي و تتخذ فرضاً يضمن لها الاستطراد في تحليلات نظرية في سهولة ويسر (مع ثبات جميع العوامل الاخرى على ما هي عليه)، كذلك فإن ارتباط نظرية نقل العبء الضريبي الحديثه بنظرية القيمة

(1) فوزي، عبد المنعم: مرجع سابق. ص 197.

(2) فوزي، عبد المنعم: مرجع سابق. ص 198.

جعلها تقصر على استيعاب وتحليل كثير من العوامل غير الاقتصادية مثل العوامل النفسية والسياسية، والتي تجعل أهميتها في تحديد إمكانية نقل العبء الضريبي⁽¹⁾.

المبحث الرابع: العوامل المؤثرة في نقل العبء الضريبي:

المطلب الأول: درجة مرونة العرض والطلب:

اهتم (ألفرد مارشال) بدراسة التحليل الحدي لكل من العرض والطلب، "حيث اتجه الفكر الحديث إلى تناول موضوع نقل عبء الضريبة في إطار نظرية القيمة باعتباره أحد الجوانب المتعلقة بتحديد الثمن⁽²⁾"، "وتدور اتجاهات الفكر الحديث حول قاعدة عامة بتوزيع عبء الضريبة على السلع والخدمات بين المنتج والمستهلك، وفقاً لمدى مرونة كل من العرض والطلب، وبذلك يعد الفكر الحديث، فيما يتعلق بنقل عبء الضريبة، امتداداً لنظرية القيمة، من حيث الارتكاز على تفاعل كل من قوى العرض والطلب، والذي يعتمد بدوره على عدة عوامل متشابهة، لعل أهمها مدى مرونة منحنيات العرض والطلب، وظروف الإنتاج، وطبيعة السوق ونوعيه الضريبة كعامل أساسي⁽³⁾".

أ. درجة مرونة العرض:

"يتمثل العرض المرن في مدى التغير الذي يطرأ على حجم كمية الإنتاج عند حدوث تعديل في مستوى الثمن، وتتوقف مرونة العرض بصفة رئيسية على مدى زيادة نفقة إنتاج الوحدات الإضافية التي تمثل زيادة العرض عن نفقة إنتاج الوحدات السابقة، وهو ما يعبر عنه (بدرجه زيادة النفقة الحديثة للإنتاج)"، بمعنى آخر، يعتبر العرض مرناً إذا أدى تغير ما في الثمن إلى تغير كبير في الكمية المنتجة، أما عندما يقال بأن العرض غير مرن، فهذا يعني أن التغير في الثمن لم يؤدي إلى مثل هذا التغير في الكمية المنتجة، فإذا كان العرض مرناً، أمكن

(1) دراز، حامد عبد المجيد: مرجع سابق. ص 266.

(2) العلي، عادل فليح: المالية العامة والتشريع المالي والضريبي. الاردن: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2003. ص 217.

(3) البطريق، يونس احمد: مرجع سابق. ص 139.

نقل عبء الضرائب غير المباشرة إلى المستهلك بدرجة أكبر مما إذا كان العرض غير مرن، فالإنتاج في حالة العرض المرن يتصف بسهولة تكيفه وفقاً للمتغيرات الطارئة، بعكس الإنتاج في حالة العرض غير المرن.

ب. درجة مرونة الطلب:

"إذا كان الطلب مرناً، فإن المنتج لا يستطيع أن يرفع الثمن، ولا أن ينقل عبء الضريبة إلى المستهلك، وذلك لأن أقل ارتفاع في الثمن سيؤدي إلى انخفاض كبير في الطلب نتيجة لتحويله إلى السلعة البديلة"⁽¹⁾، أما في حالة قلت مرونة الطلب على السلعة، "ازداد أثر الضريبة في رفع السعر، ويسهل بالتالي نقل العبء إلى المستهلك"⁽²⁾، والسبب في ذلك لأن ارتفاع الثمن، والمتضمن لعبء الضرائب غير المباشرة، لا يؤدي إلى انخفاض الطلب بالدرجة الكبيرة أو بالتأثير ذاته كما في حالة الطلب المرن، وذلك لعدم وجود البديل الكامل للسلعة أو الخدمة المقدمة من البائع أو المنتج.

المطلب الثاني: طبيعة السوق:

إن نظام السوق الذي يتم فيها تبادل السلع من بضائع وخدمات، يؤثر على قدرة المكلف القانوني في نقل عبء الضرائب غير المباشرة المفروضة على تلك السلع، فالمكلف القانوني، سواء أكان منتجاً أو مستورداً أو بائعاً، تتأثر قدرته لعملية النقل بهيكل السوق وفقاً لدرجة المنافسة، فطبيعة السوق تعتبر من العوامل المؤثرة بصورة حساسة في ظاهرة نقل العبء الضريبي، ولشرح مدى تأثير عملية النقل بهيكل السوق، لابد من ذكر أنواع تلك الهياكل، وهي:

أ- سوق المنافسة الكاملة.

ب- سوق المنافسة الاحتكارية.

ت- سوق الاحتكار الكامل.

(1) شهاب ، مجدي محمود: المالىة العامة. الاسكندرية: دار الجامعة الجديد للنشر، 1996. ص 272

(2) البطريق، يونس احمد: مرجع سابق. ص 141.

أ. سوق المنافسة الكاملة: (Perfect Competition)

"تقتضي سوق المنافسة الكاملة وجود ثلاثة عناصر أساسية، هي:

1. عدد كبير من المؤسسات تعمل في الإنتاج.
2. جميع هذه المؤسسات تنتج سلعة واحدة متجانسة.
3. حرية دخول وخروج مؤسسات جديدة من وإلى الصناعة⁽¹⁾.

"وتتميز هذه السوق بعدة خصائص تؤدي إلى حرية كل من العرض الفردي والطلب الفردي وانسياب كل من العرض والطلب، وعلى ذلك يتحدد الثمن في هذه السوق بتلاقى منحني العرض الكلي مع منحني الطلب الكلي، وأن الثمن الذي يتحدد يكون معطى لكل من البائعين (المنتجين) والمشتريين⁽²⁾".

فإذا فرضت ضريبة على السلعة، فإن نفقة الإنتاج سوف ترتفع بمقدار الضريبة، مما يؤدي إلى ارتفاع الثمن وبالتالي اختلال توازن العرض والطلب، وفي هكذا حال، يواجه المنتج مثل هذا الوضع بتخفيض انتاجه في الأجل القصير حتى يعيد توازنه الذي اختل للسبب السابق، والسبب في تخفيض الانتاج هو ليصل إلى خفض نفقة الانتاج الحدية والتي بسبب فرض الضريبة على السلعة ارتفعت بمقدار الضريبة حتى يصل المنتج إلى الثمن الذي يمكنه من المنافسة في السوق، وفي هذه الحالة، يتحمل المنتج مضطراً عبء الضرائب غير المباشرة، ولا يجد سبيلاً إلى نقلها إلى المستهلك.

"وأما في الأجل الطويل، فسوف تخرج المنشأة من الصناعة بسبب ضعف قدرتها على التكيف مع الظروف الجديدة بعد فرض الضريبة، وتتناقص تبعاً لذلك الكمية التي تنتجها الصناعة، وبذلك يقل العرض ومن ثم يرتفع سعر السوق، وتحقق المنشأة أرباحاً عادية"⁽³⁾.

(1) هاشم، اسماعيل محمد: مبادئ الإقتصاد التحليلي. بيروت: دار النهضة العربية، 1978. ص 317.

(2) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص 338.

(3) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن: مرجع سابق. ص 283.

وفي الحالة السابقة، يتمكن المكلف القانوني (المنتج) من نقل عبء الضرائب غير المباشرة إلى المكلف الفعلي (المستهلك) وذلك من خلال قوى المنافسة في الاجل الطويل.

ب. سوق المنافسة الاحتكارية: (Oligopoly)

"تعرف هذه السوق بأنها في مركز وسط بين المنافسة الكاملة والاحتكار، فهي تختلف عن المنافسة الكاملة في تخلف شرط تجانس السلعة، وهذا ما يقربها من حالة الاحتكار، ويرجع عدم تجانس السلعة إما إلى صفات موضوعية تتميز بها السلعة، وإما إلى صفات شخصية في البائع، وهي تقترب من المنافسة الكاملة في تعدد البائعين والمشرين للسلعة، ويميل الثمن في حالة المنافسة الاحتكارية أن يكون أقل منه في حالة الاحتكار، وأعلى منه في حالة المنافسة الكاملة، إذ أن قدرة المنافس المحتكر في التأثير على الثمن أقل من قدرة المحتكر، نظراً لوجود كثرة من البائعين، وتكون أكبر من المنافس في حالة المنافسة الكاملة نظراً لتميز سلعته عن باقي السلع"⁽¹⁾.

"وبصفة عامة، فإنه يمكن القول هنا إجمالاً أن قدرة المنتج في حالة المنافسة الاحتكارية على نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، يتوقف إلى حد كبير على ما يتوقعه من مسالك المنتجين الآخرين في هذا الصدد"⁽²⁾.

ج. سوق الاحتكار الكامل: "Monopoly"

"يقصد بالاحتكار الكامل اختفاء المنافسة تماماً بانفراد مشروع واحد بانتاج سلعة ليس لها بديل"⁽³⁾، والمنتج المحتكر، يحاول أن يحقق أقصى ربح ممكن، لذلك تجده ينفرد بتحديد الثمن والكمية، ويؤدي فرض ضريبة غير مباشرة على السلعة المحتكرة إلى زيادة نفقة الإنتاج وبالتالي إرتفاع ثمن البيع، "أي أنه سيحدث انتقال لعبء الضريبة في هذه الحالة و ولكن يلاحظ أن المحتكر قد يتردد في رفع الثمن بمقدار الضريبة كلها خشية انخفاض الطلب، خاصة إذا

(1) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص 340.

(2) حشيش، عادل أحمد: مرجع سابق. ص 199.

(3) المحجوب، رفعت: مرجع سابق، ص 377.

كانت درجة مرونته مرتفع، مما يؤثر على صافي ربحه، ولذا يمكن القول أن مدى ارتفاع الثمن في هذه الحالة، وبالتالي مدى انتقال عبء الضريبة إلى المستهلك يتوقف على درجة مرونة الطلب⁽¹⁾.

مما سبق يتضح مدى علاقة أهم عاملين مؤثرين في ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة بعضهما البعض ومدى تأثر كل منهما بالآخر، ويقصد بعامل درجة مرونة العرض والطلب، والعامل الآخر طبيعة السوق، حيث يعتقد الكثير من كتاب المالية العامة بأن ذلك العاملين هما الأساس والمحور في تحديد اتجاه انتقال العبء الضريبي.

ولابد للباحث من الإشارة هنا، إلى أنه ناقش وحلل عامل طبيعة السوق ونظامه، مستثنياً تأثيره عند فرض أنواع الضرائب المباشرة.

المطلب الثالث: الظروف الاقتصادية المحيطة بالانتاج:

ان الظروف الاقتصادية العامة من فترات انتعاش ورخاء أو انكماش وتراجع، لها تأثيرها على قدرة المكلف القانوني(المنتج) على نقل عبء الضرائب غير المباشرة، الا أن هذا التأثير يعتبره البعض بأنه غير مباشر، وذلك لأنه يؤثر على قدرة المنتج على النقل من خلال عامل مرونة العرض والطلب، وبالتالي لا يمكن اعتبار عامل الظروف الاقتصادية المحيطة بالانتاج بالعامل المستقل في تأثيره على ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة.

"والواقع أن تغير الظروف الاقتصادية لا يمارس تأثيراً مباشراً على نقل العبء، فتأثيره عليها يتم من خلال علاقته بمرونة الطلب، فالأفراد المستهلكين لا يقامون كثيراً ارتفاع الأسعار في فترات الرخاء، في حين يقاومونه بشدة في فترات الكساد، لذلك فإن درجة مرونة الطلب تكون عادة قليلة في الفترات الاولى ومرتفعة في الثانية، مما ينعكس مباشرة على القدرة على نقل عبء الضريبة، إذ أن هذه القدرة تتزايد كلما كانت مرونة الطلب قليلة⁽²⁾".

(1) عبد المولى السيد: مرجع سابق. ص 341.

(2) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 252.

"ففي فترة الرخاء ترتفع الأسعار ومع ذلك تتخفض درجة حساسية الناس لهذا الارتفاع بفعل تزايد دخولهم الفرديه، وتعاضم قدراتهم على الشراء، وهكذا تتخفض لديهم مرونة الطلب، ويترتب على انخفاض مرونة الطلب زيادة قدره المنتج على نقل عبء الضريبة، وحين تتخفض الدخول الفرديه في فترات الانكماش، ترتفع حساسية الناس لارتفاع الأسعار -بسبب فرض الضريبة - وتضعف قدره المنتج على نقل عبء الضريبة، ولذلك قد يفضل المنتج تحمل عبء الضريبة كليا أو جزئيا حتى لا تتخفض مبيعاته كثيرا"⁽¹⁾.

(1) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن: مرجع سابق. ص 282.

الفصل الثالث

المشكلات المتعلقة بانتقال عبء الضرائب غير المباشرة

في فلسطين وطرق علاجها

الفصل الثالث

المشكلات المتعلقة بانتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين وطرق علاجها

المبحث الاول: تقييم العوامل المؤثرة في نقل عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين

ناقش الباحث في الفصل السابق العوامل المؤثرة في نقل العبء الضريبي، ومدى قدرة المكلف القانوني على نقل ذلك العبء إلى المكلف الحقيقي باحدى صور النقل في محاولة منه لتجنب الضريبة بأن يلتزم بما يتحقق عليه من دين ضريبي تجاه الخزينة العامة ومن ثم يحملها لغيره معتمداً في نقله للعبء الضريبي على النظرية الحديثة (النيوكلاسيكال).

والعوامل المؤثرة في عملية النقل يمكن تعميمها على النظم الاقتصادية المختلفة، الا أنه ولكل دولة أو نظام خصوصيته في مدى تأثر عملية النقل باحد العوامل بصورة أكبر من غيره، علماً بأنه يبقى لدرجة مرونة العرض والطلب وطبيعة السوق التأثير الجوهري دون غيرهما من العوامل، وفي اختيار الباحث للحالة الاقتصادية الفلسطينية، وهي موضع الدراسة، فليس من السهل ان يحدد بصورة مسبقة ماهية ونوع القواعد والعوامل التي تحكم ظاهرة نقل عبء الضرائب غير المباشرة، فهناك بعض العوامل التي تتداخل مع بعضها البعض، كون هذه العملية تعتبر مركبة بتداخل اطرافها، ولا يمكن التعامل معها بصورة مستقلة لعدم استقلالية العوامل والقواعد المؤثرة فيها، والتي تتمثل فيما يلي:

المطلب الاول: درجة مرونة العرض والطلب.

المطلب الثاني: الفن الضريبي.

المطلب الثالث: طبيعة السوق.

المطلب الرابع: العلاقات الاقتصادية مع اسرائيل.

وسيقوم الباحث بمناقشة وتحليل وتقييم كل منها، محددًا إياها بالحالة الاقتصادية الفلسطينية.

المطلب الاول: درجة مرونة العرض والطلب:

تعتمد ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة، ومدى قدرة المكلف القانوني عليها، على مدى مرونة عرض وطلب السلعة أو الخدمة المفروضة عليها احدى (أو جميع) الضرائب غير المباشرة، فمرونة العرض أو الطلب يقصد بها مدى حساسية عرض السلع أو الخدمات أو الطلب عليها بالنسبة لما قد يصيب أثمانها من تغير ينشئ في دراستنا عن فرض المبلغ الضريبي " فإذا كان التغير اليسير في الثمن يؤدي إلى تغير كبير في العرض (أو الطلب)، كان العرض (أو الطلب) مرناً أما إذا كان التغير الكبير في الثمن لا يؤدي إلا إلى تغير يسير في العرض (أو الطلب)، كان العرض (أو الطلب) غير مرناً"⁽¹⁾.

الفرع الاول: درجة مرونة العرض:

ان قدرة المنتجين الفلسطينيين، سواء كانوا مستوردين أم منتجين أم بائعين للسلع أو الخدمات، على التحكم في تغيير كميات تلك السلع أو الخدمات التي ينتجونها أو يقدمونها، تعتبر مؤشراً مهماً لدرجة مرونة العرض لديهم، وبالتالي على قدرة عوامل الانتاج الخاصة بهم على التنقل المرن بين فروع الانتاج الأخرى، ولا بد للإشارة هنا أنه من الناحية الاقتصادية النظرية فإن قدرة التنقل تتعزز وتزداد مع ازدياد المدة.

الا ان طبيعة ونوع المنتج أو السلعة، يؤثر بدرجة كبيرة على مرونة العرض، فالسلع أو الخدمات الكمالية، كالعطور أو السيارات الفارهة مثلاً، وكذلك بعض السلع الزراعية، والتي لا بد للمزارع المنتج من ان يتصرف بها لقصر صلاحية عمرها، هذه السلع تؤثر بصورة مباشرة على درجة مرونة العرض، حيث تتسبب في قلة مرونة العرض، أما لوجود بديل عنها أو لاضطرار المنتج لبيعها، وبالتالي نجد المنتج يتحمل - باحدى صور النقل - جزئياً أو كلياً الضرائب غير المباشرة المفروضة عليها، واحياناً يصل مدى تحميله إلى الخسارة، وهذا ملاحظ وملموس في السوق الفلسطيني، فالعديد من الوكلاء التجاريين لمنتجات كمالية مستوردة نجدهم

(1) المحجوب، رفعت: مرجع سابق ص 372.

أغلقوا أبوابهم وأوقفوا تجارتهم، وأما المزارعين فالكثير منهم من يعرض انتاجه بأقل من تكاليفه وذلك في مواسم الإنتاج، وذلك لأسباب كثيرة منها سوء التخطيط وليس في بحثنا مجال لنقاشها.

أما السلع الصناعية والإنسانية، فنجد درجة مرونة عرضها أكبر من غيرها، فالكهرباء مثلا، أصبحت من السلع والخدمات الأساسية في حياة أي مواطن، والذي هو بذاته المستهلك، وبالتالي لا غنى عنها، ولذلك نجد المنتج لمثل هذه السلع والخدمات، ولعلو درجة مرونة عرضها، يسهل عليه زيادة ثمنها بمقدار ما يضاف أو يفرض عليها من ضرائب، وبالتالي نقل عبئها الضريبي إلى المستهلك، ناهيك عن عوامل أخرى تسهل النقل وتزيد من درجة مرونة العرض، مثل الإحتكار أو قلة المنافسة وعدم وجود البديل بنفس درجة الكمال مما يؤدي إلى التقليل من درجة مرونة الطلب.

الفرع الثاني: درجة مرونة الطلب:

فيما يخص درجة مرونة الطلب، فتتوقف عند عدة عوامل أهمها " درجة كمال بديل السلعة المطلوبة، حيث تتجه قدرة المنتجين على نقل عبء الضريبة عكسيا مع مرونة الطلب"⁽¹⁾، كذلك لطبيعة وظروف الإقتصاد الفلسطيني، فالمستهلك الفلسطيني بصورة عامة وفي ظل الظروف الاقتصادية الصعبة التي يمر بها تجده يحدد طلبه بالسلع والخدمات الأساسية وهي سلع تعتبر في الإقتصاد ذات مرونة طلب منخفضة، لذلك، فمن السهل على المنتج ان يرفع ثمنها بمقدار يتحمل من خلاله المستهلك الجزء الأكبر من العبء الضريبي، إن لم يكن كله، إلا أنه وفي إقتصاد منهك ومتراجع كالإقتصاد الفلسطيني في فترة الانتفاضة، حيث تكثر المساعدات من المواد الغذائية، نجد العديد من التجار والمنتجين لمثل هذه المواد، يعانون من صعوبة تسويقها وبيعها بالرغم من كونها مواد أساسية، بسبب وجود البديل من المساعدات الأممية والدولية، مما يزيد من درجة مرونة الطلب، وبالتالي يضطر المنتجين إلى تخفيض اثمان سلعهم من خلال الاستغلال الامثل لمواردهم وتحملهم للجزء الأكبر من العبء الضريبي لعجزهم عن نقله للمستهلكين حيث يصعب عليهم رفع الاثمان في مثل هذه الظروف.

(1) المحجوب، رفعت: الإقتصاد السياسي، ج2. بيروت: دار النهضة العربية، 1973. ص180.

ولا بد من الإشارة إلى ان السلطة الوطنية الفلسطينية تتحمل في معظم الأوقات، عبء الضرائب غير المباشرة، وذلك من خلال موافقتها على العطاءات ذات الفواتير الصفرية، حيث يطلب معظم المانحون للمساعدات، من المنتج الفلسطيني تزويدهم بفواتير صفرية كشرط لرسو العطاء عليه، باختلاف العطاءات سواء كانت سلعا أم خدمات تدعمها تلك المؤسسات، وبالتالي، يقل مقدار الدين الضريبي المتحقق على المنتج، ويتحمله في هذه الحالة السلطة الوطنية الفلسطينية ممثلة بالخرزينة العامة.

المطلب الثاني: الفن الضريبي:

وينصرف الفن الضريبي إلى ثلاثة جوانب سيتناولها الباحث رابطا اياها بالحالة الاقتصادية الفلسطينية، والجوانب هي:

الفرع الأول: وعاء الضرائب غير المباشرة.

الفرع الثاني: مدى عمومية الضرائب غير المباشرة.

الفرع الثالث: سعر الضرائب غير المباشرة.

الفرع الأول: وعاء الضرائب غير المباشرة:

ويقصد به مدى قرب الوعاء أو بعده عن العلاقة ما بين المكلف القانوني (المنتج) والمكلف الحقيقي (المستهلك)، " فكلما كانت الضريبة مفروضة على مجال قريب من التداول كلما سهل نقلها عمليات التداول وذلك بادمجها في الثمن"⁽¹⁾، "والضرائب غير المباشرة قريبة جدا من المبادلات، اذ انها تفرض على سلع وخدمات ينتجها المكلف الإسمي بهدف المبادلة مع الغير، بالاضافة إلى انها تؤدي لرفع نفقة الانتاج، ومن ثم إلى ارتفاع اثمان السلع والخدمات وعليه فإن نقل عبء الضرائب يبدو امراً طبيعياً"⁽²⁾، هذا في حال عزل تأثير باقي العوامل

(1) القاضي، محمد عبد الحميد: اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الاسلام. جامعة الزقازيق، كلية التجارة، 1986، ص140

(2) ت كلا، شريف رمسيس: مرجع سابق، ص.249.

الآخري "وكذلك على خلاف الضرائب المباشرة وهي تفرض على راس المال والدخل، فهي لا تبدو على علاقة مباشرة بالمبادلات، كما لا تؤدي للتأثير مباشرة على نفقة إنتاج السلع والخدمات"⁽¹⁾.

لكن الأمر ليس بهذه البساطة، وذلك لأنه يصعب عزل باقي العوامل عندما يفكر المنتج الفلسطيني بنقل عبء الضرائب غير المباشرة، فهناك عامل درجة مرونة العرض والطلب، وهذا العامل من التعقيد بحيث يؤثر على القواعد العامة لنقل عبء الضرائب غير المباشرة، وبالتالي يغير من صور وأشكال النقل، فقد يعكسه من النقل إلى الأمام ليصبح نقلاً إلى الخلف، وبهذه الحالة يتحمل المنتج العبء الضريبي لوحده بصورة كلية، أو بصورة جزئية، إذا ما استطاع نقل الجزء المتبقي إلى المستهلك.

الفرع الثاني: مدى عمومية الضرائب غير المباشرة:

"إن نقل عبء الضرائب العامة على الإنتاج، أي الضرائب المفروضة على جميع فروع الإنتاج، يكون أكثر صعوبة من نقل عبء الضرائب الخاصة على الإنتاج، أي المفروضة على بعض فروع الإنتاج وحدها، وذلك لأن المنتج الذي لا يستطيع نقل عبء الضريبة العامة إلى المستهلك لا تكون له مصلحة في أن ينتقل إلى فرع آخر من فروع الإنتاج، لأنها تخضع هي الآخري، شأن الفرع الذي يعمل فيه، للضريبة، وهو يعني أن مثل هذا الانتقال لا يضمن له ربحاً أكبر"⁽²⁾.

ففي حالة تساوي ضريبة الشراء كمثال على المستورد من المنتجات القطنية، بغض النظر عن غايات استخدامها، سيؤدي ذلك إلى انخفاض درجة مرونة العرض الكلي لدى التاجر الفلسطيني، والذي بدوره لن يجد، في مثل الحال، فائدة من الانتقال إلى فرع اقتصادي آخر ليستورد تلك المنتجات لاستخداماته، لذلك يجد المستخدم لكتاب التعرف الجمركية الفلسطينية بأن غايات واستخدامات المواد الأولية أو المصنعة بصورة جزئية أو كلية، من قبل المكلف القانوني،

(1) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 250.

(2) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 371

تؤثر زيادة أو نقصاناً في نسبة الضرائب الجمركية المفروضة على ذلك المنتج، كذلك نجد بعضاً من الضرائب الجمركية والمفروضة على المستوردات، تختلف نسبتها على السلعة الواحدة من فصل إلى آخر خلال نفس السنة، ويكون ذلك لغايات أهمها ان مثل ذلك المنتج أو السلعة المستوردة، لها سلعة بديلة وطنية، ولغايات حماية مثل تلك السلعة أو المنتج الوطني ترفع نسبة الضريبة كذلك نسبة الحماية على البضاعة المستوردة في الاوقات أو الاشهر التي تعتبر فترة انتاج محلي أو وطني، واهم تلك السلع، المنتجات الزراعية.

وعليه نجد المستورد الفلسطيني يبحث مع مخلصه الجمركي عملية الاستيراد من خلال افضل النسب الضريبة الجمركية، وذلك لتعزيز ورفع درجة مرونة العرض، حيث يستطيع رفع الاثمان بما يغطي نقله للعبء الضريبي للمستهلك.

الفرع الثالث: سعر الضرائب غير المباشرة:

"إذا كان معدل الضريبة مرتفعاً، كانت ثقيلة الوطأة على المكلف، فيسعى لنقل عبئها إلى الغير، وينعكس الأمر في الضرائب ذات المعدل المعتدل أو المنخفض"⁽¹⁾، ولاشك بأن المكلف القانوني لن يتوانى عن نقل العبء الضريبي متى تيسر له ذلك، معتمداً بالدرجة الأساسية على توافق العوامل الإقتصادية الأخرى، وأهمها مرونة العرض والطلب، إلا أن المكلف الفلسطيني، سواء كان القانوني أم الفعلي، لا زال يعاني من ارتفاع معدلات الضرائب غير المباشرة، علماً بأن البروتوكول الاقتصادي الموقع بين منظمة التحرير الفلسطينية ودولة اسرائيل، أعطى هامشاً، في بعض الضرائب غير المباشرة، للسلطة الوطنية الفلسطينية لتخفيض معدل تلك الضرائب، ومثال ذلك ضريبة القيمة المضافة " حيث ان معدل ضريبة القيمة المضافة الاسرائيلي الحالي هو (17%) وسيكون معدل ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني (15%) إلى (16%) "⁽²⁾، الا ان السلطة الوطنية الفلسطينية لا زالت تطبق الضريبة بمعدل (17%)، ويعتقد

(1) بشور، عصام: المالية العامة والتشريع المالي. طبعة معدلة. دمشق: مطبعة الروضة. 1992-1993. ص 321.
(2) البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة دولة اسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، المادة السادسة، الفرع الثالث.

البعض ان المكلف القانوني لايميل إلى نقل عبء الضرائب غير المباشرة إلى المستهلك في حال كون سعرها منخفضا، خشية منه من اثارها ومضاعفاتها على مبادلاته التجارية.

المطلب الثالث: طبيعة السوق:

" تتبنى السلطة الوطنية الفلسطينية فلسفة إقتصاد السوق الحر، الذي يطلع فيه القطاع الخاص بالدور الرئيسي، إلا أن القطاع الخاص لم يشارك بالشكل المناسب في رسم السياسات والخطط الاقتصادية، بما في ذلك مجال تطوير العلاقات الإقتصادية وتسويق فلسطين دوليا، إضافة إلى ذلك، فقد أدى بروز بعض النشاطات والأخطاء في إدارة الإقتصاد الفلسطيني، وخصوصا دخول السلطة الوطنية في بعض النشاطات الإقتصادية التي هي من صلب عمل القطاع الخاص، إلى إثارة انتقادات حادة في بعض الأحيان، وفي التأثير سلبا على المناخ الإستثماري، وعلى المس بمصدقية الأداء الفلسطيني"⁽¹⁾.

إن ظهور عدد من الشركات والمؤسسات الحكومية أو شبه الحكومية التي بدأت تمارس نشاطات ذات طبيعة تجارية، أي من صلب نشاط القطاع الخاص، عزز من سوق الإحتكار الكامل لبعض السلع والخدمات، والتي تعد من السلع الأساسية، ومنها الاسمنت والبتروول، أضف إلى ذلك منح السلطة الوطنية الفلسطينية لشركة الاتصالات الفلسطينية وشركة جوال امتياز تشغيل خطوط الهاتف الارضي للأولى وانشاء الشبكة الخلوية الوحيدة في فلسطين للثانية ضمن احتكارات خاصة بها.

بما قد تتسببه هذه الإحتكارات من انتقادات من الدول المانحة من جهة، ومن المواطنين المستهلكين وشركات القطاع الخاص من جهة أخرى، إلا أنها من ناحية نقل العبء الضريبي، فهي من وجهة نظر السلطة الوطنية الفلسطينية " تمنع تسرب الضرائب والجمارك الفلسطينية إلى الخزينة الاسرائيلية"⁽²⁾، فهي شركات أو مؤسسات إما أنها تخضع لرقابة السلطة بصورة

(1) حزبون، سمير: دور القطاع الخاص في تطوير العلاقات الاقتصادية الخارجية و تسويق فلسطين دوليا، مجلة روية: اب 2000، ع1. ص35.

(2) حسونة، كمال: خصخصة الشركات الحكومية. مجلة روية: أيلول 2000. ع2. ص43.

مباشرة أو أنها توفر الثقة المطلوبة مع مركز صنع القرار في السلطة بحيث منحت الإمتياز الإحتكاري، وفي كل الأحوال، ونتيجة للظروف الإحتكارية السابقة، فباستطاعة تلك المؤسسات والشركات الإحتكارية أن تتحكم بالثمن بحيث تنقل كامل العبء الضريبي على المستهلك.

أما بخصوص طبيعة السوق بوجود المنافس الاسرائيلي، " فقد اتسمت العلاقات الإقتصادية الفلسطينية الإسرائيلية بعدم التوازن والتكافؤ لصالح الجانب الاسرائيلي، الأمر الذي أضر بشكل كبير بفرص تطور الإقتصاد الفلسطيني، وقد عانى القطاع الخاص من سياسات الإحتلال المعادية، كما عانى من ظروف السوق والمنافسة غير المتكافئة التي فرضت عليه بسبب فرض السياسة التجارية الإسرائيلية عليه⁽¹⁾."

ويصعب وصف طبيعة السوق الفلسطيني بسوق المنافسة الكاملة أو سوق الإحتكار الكامل، وذلك لتداخل السوقين الفلسطيني والإسرائيلي بعضهما ببعض، ضمن ما يطلق عليه بعض الإقتصاديين بحالة الإتحاد الجمركي، وبالتالي فالإقتصاد الفلسطيني بأدواته وظواهره المالية، مرهون بالسياسة التجارية الإسرائيلية بصورة أو بأخرى، بما في ذلك ظاهرة نقل عبء الضرائب غير المباشرة.

ومن أجل معالجة مشكلة الإحتكارات والإمتيازات الإحتكارية الخاصة منها والحكومية، فلا بد من وجود قانون يختص بالإحتكارات والإمتيازات، وأن يصاغ بمشاركة ممثلي القطاع الخاص، وفي حال وجود ضرورة لمنح امتيازات إحتكارية " فلا بد من أن يجري طرح موضوع الإحتكار للمناقصة العامة، وأن تشترط المناقصة تسجيل الشركة الفائزة بالعطاء في فلسطين كشركة مساهمة عامة بموجب القانون الساري المعمول به⁽²⁾"، ويجب أيضاً العمل على صياغة العلاقة الإقتصادية والتجارية بين فلسطين واسرائيل وفق أهداف وأولويات التنمية

(1) عسيلي، خالد: العلاقات الاقتصادية المستقبلية مع اسرائيل ومشاركة القطاع الخاص في المفاوضات النهائية. مجلة رؤية، ع1، اب 2000 ص18.

(2) مكحول، باسم: الاستثمار والبيئة الاستثمارية في الضفة الغربية وقطع غزة. رام الله معهد ابحاث السياسات الاقتصادية (ماس). كانون الاول. 2002. ص 69

الإقتصادية والتجارية الفلسطينية، وتتطلب هذه العملية بلورة استراتيجيات فلسطينية واضحة الأهداف عبر تنويع العلاقات التجارية، و كسر الإحتكار الإسرائيلي للتجارة الخارجية.

المطلب الرابع: طبيعية العلاقات الاقتصادية مع اسرائيل:

أدت السياسات والممارسات الإسرائيلية في المناطق الفلسطينية إلى خلق تشوهات هيكلية في البنية الإقتصادية في هذه المناطق، حيث بنيت هذه العلاقة على أسس غير متكافئة، وهدفت السياسة الإقتصادية الإسرائيلية إلى جعل المناطق الفلسطينية مصدراً للأيدي العاملة المحتاجة لسوق العمل الإسرائيلي، وسوقاً استهلاكية للمنتجات الإسرائيلية، في حين فرضت قيوداً على دخول المنتجات الفلسطينية إلى الأسواق الإسرائيلية وخاصة الزراعية منها، إلا بحدود ما تسمح به، مخالفةً الكثير من مواد وبنود البروتوكول الإقتصادي الموقع بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي، حيث اتفق بين الجانبين على أنه " سيكون هناك نقل حر للمنتجات الزراعية بين الجانبين، خالي من الجمارك وضرائب الإستيراد"⁽¹⁾، وورد في الإتفاقية أيضاً أنه " سيدخل المنتج الزراعي لكل جانب بحرية ودون قيود لأسواق الطرف الآخر"⁽²⁾، باستثناء بعض المنتجات مثل الدواجن، البيض، البطاطا، الخيار، البنودرة، والبطيخ، والتي اتفق على إزالة هذه الاستثناء كلياً في العام 1998، وهذا ما لم يحدث، بل على العكس، ازدادت العوائق الإسرائيلية أمام انتقال البضائع الفلسطينية، سواءً باتجاه الأسواق الإسرائيلية أو حتى داخل المناطق الفلسطينية نفسها تحت الذرائع الأمنية.

وحال الصناعة الفلسطينية لم يختلف كثيراً عن حال الزراعة، واستمرت اسرائيل في نهجها المستهدف للإقتصاد الفلسطيني من خلال إغلاق المعابر أمام الصناعة الفلسطينية رغم ما ورد في الإتفاقية الإقتصادية على أنه " ستكون هناك حركة حرة للسلع الصناعية بدون قيود، بما في ذلك الجمارك وضرائب الإستيراد بين الجانبين"⁽³⁾، واستغلت اسرائيل الكثير من مواد وبنود الإتفاقية كعوائق لحركة البضائع الفلسطينية، مثل شهادات المنشأ والصحة والمواصفات، ناهيك

(1) البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة اسرائيل م.ت.ن:المادة السابعة، الفرع الاول

(2) البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة اسرائيل م.ت.ن:المادة السابعة، الفرع العاشر.

(3) البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة اسرائيل م.ت.ن:المادة الثانية، الفرع الاول.

عن إغراق الأسواق الفلسطينية بالمنتجات الإسرائيلية " حيث تتمتع المنتجات الصناعية والزراعية الإسرائيلية بالدعم الحكومي، مما يعطيها ميزة تنافسية كبيرة في مواجهة مثيلاتها من المنتجات الفلسطينية، فعلى سبيل المثال في قطاع الزراعة، أدى هذا الأمر إلى تفاقم الوضع الإقتصادي للمزارع الفلسطيني بسبب الإجراءات غير المباشرة التي اعتمدها إسرائيل، والمتمثلة في سياسة دعم المزارع والمصدر الإسرائيلي (مثل دعم أسعار مستلزمات الإنتاج خاصة المياه، وتوفير القروض بشروط ميسرة وإعانات التصدير)، وفي المقابل لم يستفد المزارع الفلسطيني من هذه الامتيازات، الأمر الذي أدى إلى تراجع القدرة التنافسية للمنتج الفلسطيني في الأسواق المحلية والإسرائيلية والخارجية⁽¹⁾."

وكان المتضرر الأول من السياسات الإسرائيلية السابقة هو المنتج الفلسطيني، الذي أدت الإغلاقات الإسرائيلية إلى تكديس المنتجات والسلع لديه، مما أدى إلى تلفها أو عرضها بكميات أثرت بصورة كبيرة على درجة مرونة العرض، فأصبح العرض قليل المرونة، وبالتالي عدم القدرة على رفع الثمن ونقل العبء الضريبي للمستهلك في كثير من الأحيان.

المبحث الثاني: المشكلات المتعلقة بالضرائب غير المباشر:

المطلب الأول: تسرب الإيرادات الضريبية والجمركية:

من أهم ماورد في البروتوكول الاقتصادي الموقع بين حكومة إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، تفسير أسس تحصيل الإيرادات الجمركية على البضائع المستوردة، كذلك ما عليها من ضريبة قيمة مضافة وضريبة شراء، شاملة أيضاً البضائع القادمة من إسرائيل، من هنا تم الإتفاق على أن (قاعدة) نقطة الاستهلاك هي أساس التحصيل، والتي تعني أن السلطة الوطنية الفلسطينية هي التي تستحق الإيرادات الجمركية والضريبية المفروضة على جميع أنواع البضائع المصنعة في إسرائيل، أو التي استوردت عن طريق إسرائيل، والمستهلكة في المناطق الفلسطينية.

(1) ابو القمصان، خالد: تصور السياسة الاقتصادية للدولة الفلسطينية، مجلة رؤية: كانون ثاني 2001، ع5. ص 27.

والمقصود بالبضائع المستوردة عن طريق اسرائيل، البضائع المستوردة من قبل تجار فلسطينيين أو اسرائيليين عبر أي من معابر اسرائيل، شريطة أن يكون واضحاً في الفواتير أن المصب النهائي لهذه المستوردات هو المناطق الفلسطينية، وبذلك تحولت الإيرادات من الجمارك وضريبة القيمة المضافة وضريبة الشراء والمفروضة على البضائع المستوردة من مسارها نحو الخزينة الإسرائيلية، كما كانت قبل الإتفاق، إلى مسارها الجديد نحو خزينة السلطة الوطنية الفلسطينية.

ومن ناحية نظرية، فإن هذه العملية كان لابد وأن تزيد من إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية، إلا أن الخزينة الفلسطينية عانت من تسرب للإيرادات الجمركية والضريبة، وأسباب هذا التسرب تناولتها (منى الجوهري) حيث ذكرت " بأنه لايزال يوجد هناك ثغرات كبيرة في نظام الإيرادات المالية للفلسطينيين، والإشارة هنا إلى السلع التي تباع في الضفة الغربية وقطاع غزة من قبل اسرائيليين، بالرغم من أنها سلع مستوردة من خارج اسرائيل وليست اسرائيلية الصنع (المستوردات غير المباشرة)، وهذه السلع يجب تصنيفها كغير اسرائيلية، وعند بيعها في مناطق الحكم الذاتي الفلسطيني يجب تحويل إيراداتها الجمركية للسلطة الوطنية الفلسطينية حسب ما هو عادة في الاتحادات الجمركية.

وهناك مصدراً آخر لتسرب إيرادات السلطة من الجمارك ناتج عن اعتماد أسلوب الفواتير عند تقسيم الإيرادات الجمركية بين اسرائيل والسلطة الوطنية الفلسطينية، بدلا من اعتماد تقديرات التدفق الكلي للواردات الفلسطينية، ويتأتى على هذا النظام بعض الخسائر في إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية من الضرائب الجمركية، ولا بد أن تقوم اسرائيل بتعويض السلطة عن ذلك، أما بالنسبة للمصدر الثالث لتسرب الإيرادات الضريبية التجارية من الخزينة الفلسطينية إلى الإسرائيلية، فيتمثل في الإيرادات الجمركية على المحتوي الأجنبي لبضائع يتم بيعها من قبل الإسرائيليين للفلسطينيين على اعتبار أنها إسرائيلية المنشأ (السلع معادة التصدير)، حيث ان هناك العديد من البضائع التي يستوردها الإسرائيليون من الخارج، ويتم الإضافة أو التغيير البسيط في صفاتها الأساسية، ومن ثم تباع للفلسطينيين في الضفة الغربية وقطاع غزة على أنها سلع اسرائيلية لا تخضع للرسوم الجمركية، وهذا الإجراء يتنافى مع مبادئ الإتفاقيات

الجمركية، بحيث يجب أن تخصص الإيرادات الجمركية عن الجزء غير الإسرائيلي في هذه البضائع للسلطة الوطنية الفلسطينية، لأن نقطة الإستهلاك النهائية لهذا الجزء هي مناطق الحكم الذاتي الفلسطيني⁽¹⁾.

المطلب الثاني: البروتوكول الاقتصادي:

وقع البروتوكول الاقتصادي بين حكومة اسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية في باريس بتاريخ 1994/04/29، وتم الحاقه باتفاق أوسلو السياسي الموقع في واشنطن، ويتكون الاتفاق من احدى عشر مادة، واهم ما جاء به من مواد ونصوص تتعلق وتختص بالترتيبات الجمركية كان من خلال المادة الثالثة والمتعلقة بالضرائب وسياسات الاستيراد، كذلك المادة السادسة والمتعلقة بالضرائب غير المباشرة على الانتاج المحلي، ويمكن اجمال ما ورد في البروتوكول من بنود اساسية بما يلي:

1- " الحرية الكاملة لحركة البضائع الصناعية والزراعية ما بين اسرائيل ومناطق السلطة الفلسطينية بدون دفع ايه جمارك أو ضرائب استيراد عليها، ويستثني الاتفاق ستة مواد زراعية فلسطينية، وهذه المواد هي البطيخ والبندورة والخيار والبطاطا والبيض والدواجن، على ان تلغى هذه القيود وترفع عنها خلال فترة اربع سنوات⁽²⁾، الا ان السلطات الاسرائيلية أمعنت في اعاقه تنقل البضائع الفلسطينية تحت ذرائع الاغلاقات وحجج الفحص الامني اضافة إلى الحواجز التي استخدمتها كمعابر ما بين المناطق الفلسطينية واسرائيل، واخيرا كان الجدار الفاصل والذي اثربدرجة كبيرة على حرية البضائع، فاصبحت البضائع بمعظمها باتجاه واحد وهو من اسرائيل إلى المناطق الفلسطينية، " ان التدابير الامنية تؤدي إلى الحد من كمية السلع التي تعبر الحدود الاسرائيلية الفلسطينية، مما يؤدي إلى تقليص إيرادات الجمارك السلطة الوطنية الفلسطينية⁽³⁾."

(1) الجوهري، منى: الترتيبات الجمركية الفلسطينية الاسرائيلية. القدس: معهد ابحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس). 1995. ص.17.

(2) البروتوكول الاقتصادي بين حكومة اسرائيل و.م.ت.ن: المواد الثامنة والتاسعة.

(3) البروتوكول الاقتصادي بين حكومة اسرائيل و.م.ت.ن: المادة الثالثة.

2- " يتوجب على السلطة الوطنية ان تستخدم تعرفه الجمارك وضرائب الشراء والانتاج الاسرائيلية كحد ادنى في تحديد التعرفة الجمركية الفلسطينية على ما يتم استيراد لمناطق السلطة الفلسطينية(1)".

ويوجد ثلاث استثناءات لهذه القاعدة، وهي ان السلطة الوطنية الفلسطينية لها الصلاحية والمسؤولية الكاملة في مجال الاستيراد ونظام الجمارك بالنسبة للبضائع المنتجة في الاردن ومصر ودول عربية واسلامية أخرى.

أما الاستثناء الثاني فهو صلاحية السلطة الوطنية الفلسطينية في تحديد قيمة الضرائب والجمارك على عدد من المواد الغذائية ومواد البناء والمعدات الطبية وبعض أنواع البضائع الضرورية لبرامج التنمية.

والاستثناء الثالث وهو فيما يخص التعرفة الجمركية وضرائب الشراء على المركبات المستوردة، حيث يحق للسلطة الوطنية الفلسطينية إقرار التعرفة الجمركية وضرائب الشراء على تلك المركبات بشرط تسجيلها في المناطق الفلسطينية.

أما المادة الثالثة من البروتوكول الاقتصادي توضح وتشرح العلاقات الضريبية وسياسة التجارة الخارجية (الاستيراد)، حيث بينت ما هو حق للسلطة الوطنية الفلسطينية من تحديد لتعرفة الجمارك على البضائع والسلع الواردة ضمن القوائم (A1, A2, B)، وغيرها من السيارات، وحق اسرائيل في تعديل التعرفة الجمركية والضرائب على الواردات، وسيادة هذه السياسات الجمركية على سياسة الإستيراد الفلسطينية، وأيضا ألزمت السلطة الوطنية الفلسطينية بمعدل ضريبة القيمة المضافة المعتمد في اسرائيل مع حقها في تحديده عند مستوى 15%- 16%.

"إن سيطرة اسرائيل على المعابر، وتحكمها في تدفق السلع بين الاسواق الفلسطينية والاسواق العربية، كما ان عددا كبيرا من تلك السلع أو السلع المناظرة لها والتي تمثل بديلا

(1) الجوهرى، منى: مرجع سابق. ص 18.

قريباً وقويها لها قد تم اعاؤها من الرسوم الجمركية، نتيجة لالتزامها بمقررات وترتيبات منظمة التجارة العالمية، الامر الذي قلل من امكانية تنشيط التجارة بين الضفة والقطاع والاسواق العربية المجاورة⁽¹⁾، "كما أن انخفاض نسبة التوافق والتطابق بين الصادرات الفلسطينية والواردات العربية والعكس بالعكس، قد افقد السلطة الوطنية الفلسطينية القدرة على تنشيط تجارتها مع الدول العربية⁽²⁾"، وبالتالي انخفاض نسبة الايرادات التي يتم توليدها من الضرائب والرسوم الجمركية المفروضة على المستوردات الفلسطينية من الاردن ومصر، وهو مازاد من تحكم اسرائيل في التجارة الخارجية الفلسطينية من جهة، وزيادة السلطة الوطنية الفلسطينية على الرسوم والضرائب الجمركية المفروضة على المستوردات الفلسطينية من اسرائيل أو عبرها من جهة اخرى.

أما المادة السادسة من ذات البروتوكول، فناقشت موضوع الضرائب غير المباشرة على الانتاج المحلي من ضريبة قيمة مضافة وضريبة مشتريات واية ضرائب اخرى يفرضها كل طرف في منطقته، واتفق الطرفان على صيغة وشكل الفاتورة الموحدة (المقاصة) لغايات التقاص، وآلية تطبيق التسويات على الضرائب غير المباشرة بناء على الفواتير الموحدة، "وقد ادى فرض ضريبة القيمة المضافة السائدة في اسرائيل على المبيعات من المنتجات المحلية إلى فقدان السلع المنتجة محلياً وقدرتها التنافسية في الأسواق واسواق التصدير، مما أدى إلى انخفاض الإيرادات من الضرائب المفروضة على الإنتاج المحلي⁽³⁾".

المطلب الثالث: الفاتورة الموحدة (المقاصة):

إن موضوع الفاتورة الموحدة (المقاصة) لا زال يشكل الهم الأكبر لدى مسؤولي الجمارك والمكوس في وزارة المالية الفلسطينية، حيث أشار المسؤولون إلى أن التهرب من

(1) الجعفري، محمود، العارضة، ناصر: السياسات التجارية والمالية الفلسطينية وتأثيرها على العجز في الميزان التجاري والعجز في الموازنة، القدس ورام الله، تشرين اول 2002. ص32.

(2) معهد ابحاث الدراسات الاقتصادية الفلسطيني، التجارة الخارجية الفلسطينية الاردنية، القدس، ورام الله، ماس، 2000. ص 49.

(3) الجعفري، محمود، العارضة، ناصر، مرجع سابق. ص 33.

الضرائب المترتبة على المقاصة يصل إلى ما بين 30% - 40% من قيمتها " ويعود ذلك إلى عمليات التهريب، وبخاصة في الضفة الغربية، وإلى عدم تقديم التاجر الفلسطيني الفاتورة الموحدة، أو لاتفاقه مع التاجر الاسرائيلي بالاكتفاء بفاتورة تغطي جزءا من الصفقة⁽¹⁾، وبالتالي تحمل السلطة الوطنية الفلسطينية لخسائر كبيرة ناتجة عن عدم تحصيلها للضرائب المترتبة على المقاصة، ومن ثم عدم قدرتها على المطالبة بتلك الضرائب خلال الاجتماع الشهري مع الجانب الاسرائيلي، مما يؤدي إلى انتقال عبء الضرائب غير المباشرة على الخزينة الفلسطينية بصورة غير مباشرة.

أضف إلى ذلك " ان هناك عدد كبير من جوانب القصور في كل من التمويل الخارجي والتحويلات من المبالغ المتجمعة تراكميا لايرادات الضرائب غير المباشرة المحتجزة لدى اسرائيل، والتي شهدت استقرارا من حيث معدل التمويل الشهري والبالغ 21 مليون دولار امريكي، وهو مايمثل نصف المبلغ المتوقع كإيرادات للموازنة وقدره 40 مليون دولار أمريكي، وإذا ما تواصل هذا التوجه فإن السلطة الوطنية الفلسطينية سوف تواجه فجوة في الموارد⁽²⁾، وذلك إذا ما واصلت اسرائيل حجزها لتلك الأموال أو التصرف بها دون استشارة أو الرجوع للسلطة الوطنية الفلسطينية، وذلك من منطلق الاستعلاء وسيطرة القوة على العلاقة ما بين الجانبين.

إن أهمية الفاتورة الموحدة للجانب الفلسطيني تنبع من كون حجم التبادل التجاري الكبير مع اسرائيل، بمعنى أن نسبة عالية من واردات الضفة الغربية وقطاع غزة هي من إسرائيل، "فبالرغم من تشجيع السلطة الوطنية الفلسطينية للإستيراد من العالم الخارجي، فإن اسرائيل مازالت المصدر الرئيسي للمناطق الفلسطينية، فهي تستأثر بنسبة 95% من واردات القطاع و85% من الواردات للضفة الغربية⁽³⁾".

(1) عبد الرازق، عمر: مرجع سابق ص 66.

(2) ابو الفحم، محمد: الاقتصاد الفلسطيني في ظل انتفاضة الاقصى. رؤية، غزة. ع27، كانون ثاني 2004، بلاصفحة

(3) الجعفري، محمود، التجارة الخارجية الفلسطينية الاسرائيلية: واقعها وفاقها المستقبلية. رام الله: معهد ابحاث الدراسات الاقتصادية الفلسطيني. ماس، 2003. ص 59.

وبلغة الأرقام تظهر أهمية الإيرادات من المقاصة إذا ما رجعنا إلى هيكل وبيان الإيرادات النصف سنوية الفعلي والمتحقق لخزينة السلطة الوطنية الفلسطينية، "فقد بلغ حجم الإيرادات في النصف الأول من العام المالي 2004 حوالي 490 مليون دولار أمريكي، منها 142 مليون إيرادات محلية، وعليه (95 مليون إيرادات ضريبية و 53 مليون غير ضريبية)، و 292 مليون دولار أمريكي إيرادات المقاصة⁽¹⁾"، ومن هنا يتبين لنا أن الإيرادات من المقاصة شكلت ما يقارب 60% من حجم الإيرادات المتحققة للفترة المذكورة.

أما عن خصائص الفاتورة الموحدة (المقاصة) فهي كما يلي⁽²⁾:

- 1- أنها فاتورة خاصة تستعمل في اثبات عمليات الصفقات التجارية والخدمات بين المشتغلين المرخصين فقط.
- 2- أنها تستخدم ليس فقط لإثبات عمليات الشراء والبيع فقط، بل لتبادل الخدمات سواء محليا أو مع إسرائيل ويمكن أيضاً استعمالها من قبل المؤسسات غير الربحية.
- 3- انها ذات شكل خاص، فالفاتورة الصادرة من الجانب الفلسطيني يكون مكتوبا عليها حرف (P) وهو الحرف الأول من كلمة (Palestine)، والفاتورة الصادرة من الجانب الاسرائيلي يكون مكتوبا عليها حرف (I) وهو الحرف الاول من كلمة (Israel).
- 4- انها تستعمل فقط عند تبادل الصفقات التجارية أو الخدمات ما بين اسرائيل والمناطق الفلسطينية.
- 5- أنه بدون هذه الفواتير الموحدة المتبادلة مع الجانب الاسرائيلي لا يمكن لدوائر الضريبة الفلسطينية خصم الضريبة الإضافية المتحققة على هذه الفواتير.

(1) المجلس التشريعي الفلسطيني: تقرير الوحدة المالية حول تقرير وزارة المالية عن الوضع المالي للسلطة الوطنية الفلسطينية خلال النصف الأول من العام المالي 2004. رام الله، 2004، ص 2.

(2) يوسف حاتم: محاضرة حول محاسبة الضرائب، 2000: جامعة بيرزيت.

6- انها مكونة من خمس نسخ، الأولى والثانية تعطي للمشتري أو متلقي الخدمة وباقي النسخ تبقى في صورة المشتغل البائع أو مقدم الخدمة مصدر الفاتورة لاستعمالها في تنظيم حساباته الشهرية.

7- إن مدة صلاحيتها القانونية هي ستة اشهر من تاريخ إصدارها.

8- على المشتري أو متلقي الخدمة أن يقدم الفاتورة لدوائر ضريبة القيمة المضافة خلال فترة 45 يوما.

9- يجب ان تعبأ الفاتورة بخط واضح وأن تكون الأرقام مكتوبة باللغة الانجليزية (اللاتينية) فقط " .

ولحل المشاكل المتعلقة بالفواتير الموحدة (المقاصة) وبالأخص محاولة بعض التجار من التهرب منها، وبالتالي تهريب البضائع المشتراه من اسرائيل بدونها، قامت الإدارة العامة للجمارك و المكوس بتشغيل ما سمي ب (الامن الجمركي)، وذلك لتفعيل الرقابة والمتابعة الميدانية لنقل البضائع، وبالتالي محاولة ضبط مسالة وجوب ان تكون هناك فاتورة مقاصة مع كل شحنة بضائع قادمة من اسرائيل إلى المناطق الفلسطينية أو مصادرة تلك البضائع المهربة، وبدا عمل الامن الجمركي في اغسطس في العام 2004، الا ان الامن الجمركي ما زال بحاجة للتدعيم والتطوير في اساليب عمله وكفاءة عناصره وموظفيه كذلك في غايات واهداف وجوده.

من جانب آخر، لابد للسلطة الوطنية الفلسطينية من ان تعطي اهمية خاصة لتخفيض ضريبة القيمة المضافة إلى 16% أو 15%، وبذلك تعطي المكلفين الحافز لكي يسلموها فواتير ضريبة القيمة المضافة المدفوعة لاسرائيل، لانهم بذلك يكسبون ما قيمته 1% أو 2%.

المطلب الرابع: القوانين والانظمة الضريبية:

"يعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة من الفرائض والضرائب التي يلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بادائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية، و يمثل تعبير النظام في الضرائب مفهوم واسع واخر ضيق، فالمفهوم الضيق يعني مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية، من التشريع إلى التقدير والتحصيل، أما المفهوم الواسع، فهو مجموع العناصر الايدلوجية والاقتصادية والفنية، والتي يؤدي تراكمها إلى كيان أو وجود ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للناظم، الذي تختلف ملامحه بالضرورة في المجتمع الراسمالي عنها في المجتمع الاشتراكي، كذلك تختلف في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف⁽¹⁾".

واعتبر النظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة للفترة ما قبل حزيران 1967 بالنظام الهجين، حيث مزجت فيه عناصر من الارث الاستعماري مع التحديثات التي شهدتها في فترة الخمسينات والستينات، وبعد الاحتلال الاسرائيلي في حزيران 1967، قامت تلك السلطات بتغيير النظام الضريبي من خلال اصدارها للاوامر العسكرية والتي غيرت من خلالها الوجه الذي كان قائما للنظام الضريبي، وايضا رفعت من معدلات ونسب الضرائب، وفرضت انواعا جديدة من الضرائب، اصف إلى ذلك التغيير الجوهرى الذي قامت به في هيكلة الادارة الضريبية.

وعلى هذه الخلفية، فإن الاولوية لدى السلطة الوطنية الفلسطينية تكمن في اجراء المراجعة الشاملة للنظام الضريبي، الا ان الاتفاقيات الاقتصادية الموقعة بين منظمة التحرير الفلسطينية و حكومة اسرائيل، ثم بين حكومة اسرائيل والسلطة الوطنية الفلسطينية لا تسمح بمثل هذه المراجعات الشاملة اثناء المرحلة الانتقالية، وتسمح فقط بتعديلات على ضريبة الدخل وعلى

(1)البطريق، يونس أحمد:النظم الضريبية، الاسكندرية: الدار الجامعية، 1998. ص 39.

التعرفة الجمركية على بضائع محده، كما انها تحدد التخفيض المسموح على ضريبة القيمة المضافة باثنين في المائة (2%) كحد أعلى⁽¹⁾.

ولا بد من القول "ان عناصر النظام الضريبي في فلسطين قد تمت صياغتها في اتفاق باريس الإقتصادي، إلا أنها تعتبر امتدادا وانعكاسا للسياسة المالية التي كانت تمارسها السلطات الاسرائيلية، حيث استهدف النظام الاسرائيلي تمويل الخزينة للادارة المدنية الاسرائيلية، وقد جاءت صياغة النظام الضريبي داعمة للعلاقات الإقتصادية بين اسرائيل والمناطق الفلسطينية"⁽²⁾.

لقد ورثت السلطة الفلسطينية مجموعة من القوانين والأنظمة الضريبية غير الموحدة في المناطق الفلسطينية، فالتشريع المتعلق بالجمارك والمكوس والضرائب غير المباشرة المطبق في الضفة الغربية يعود إلى النظام الاردني الذي كان سائدا قبل عام 1967، وقد أدى إصدار المئات من الأوامر العسكرية الاسرائيلية خلال الثماني والعشرين سنة من الاحتلال إلى تغيير هذا النظام والتشريع في جميع نواحيه، بحيث لم يتبق من النظام الأردني إلا هيكله القانوني، أما في قطاع غزة، فالأساس القانوني للنظام الضريبي المطبق هو نظام الانتداب البريطاني الذي كان سائدا قبل عام 1948 مع التعديلات التي أدخلتها عليه السلطات المصرية ما بين عامي 1948 و1967، وكما في الضفة الغربية، قامت السلطات الاسرائيلية بتغيير جميع نواحي النظام في قطاع غزة أثناء سنين الاحتلال⁽³⁾.

وبموجب البروتوكول الاقتصادي الموقع بين حكومة اسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، فالسلطة الوطنية الفلسطينية لاتستطيع تغيير الكثير من التشريعات والأنظمة الضريبية من ضريبة قيمة مضافة وضريبة شراء والضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب غير المباشرة، ولتلافي حصول فراغ قانوني الذي قد ينشأ من انتقال السلطات والصلاحيات، اتخذ الرئيس الراحل ياسر عرفات اول قرار للعام 1994 " باستمرار العمل بالقوانين والانظمة والاورام التي

(1) النقيب، فضل:مرجع سابق.ص 5.

(2) الجعفري،محمود،العارضة، ناصر:مرجع سابق.ص 31.

(3) النقيب، فضل، مرجع سابق.ص 3.

كانت سارية المفعول قبل تاريخ 1967/06/05 في الاراضي الفلسطينية⁽¹⁾، وقد وفر ذلك الغطاء القانوني لوزارة المالية لجباية الضرائب غير المباشرة.

وبناء على ماسبق، بقيت القوانين ذات العلاقة بالأمور الجمركية والمطبقة في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية هي التالية:

1- قانون الجمارك والمكوس الاردنية رقم (1) لسنة 1962 وتعديلاته والمطبق في الضفة الغربية.

2- قانون الجمارك رقم (21) لسنة 1929 وتعديلاته المعمول بها في قطاع غزة.

والتزاما بالاتفاقيات الموقعة مع الجانب الاسرائيلي، استمر العمل بالاوامر العسكرية الاسرائيلية التالية:

1- أمر بشأن منطقة جمركية (منطقة الضفة الغربية) رقم (96) لسنة 1967.

2- أمر بشأن الصلاحيات الجمركية (يهودا والسامرة) رقم (309) لسنة 1969.

3- أمر بشأن قانون الرسوم الجمركية والمكوس على المنتجات المحلية رقم (658) لسنة 1976.

4- أمر بشأن فرض مكوس على خدمات مستوردة رقم (1183) لسنة 1986.

5- أمر بشأن فرض مكوس على السيارات رقم (1150) لسنة 1985.

أما قوانين الضرائب غير المباشرة التي كانت سارية المفعول في الضفة الغربية عشية الاحتلال الاسرائيلي عام 1967 فهي:

1- قانون الجمارك و المكوس رقم (1) لسنة 1962.

(1) الوقائع الفلسطينية، العدد الاول. 1994 وزارة العدل الفلسطينية، غزة.

2- قانون التبغ رقم (32) لسنة 1952.

3- قانون المسكرات رقم (15) لسنة 1953.

4- قانون الملح رقم (16) لسنة 1950.

5- قانون الرسوم على المنتجات المحلية المؤقت رقم (16) لسنة 1963.

6- قانون المكوس على المنتجات النفطية رقم (32) لسنة 1960.

7- قانون صنع الكبريت رقم (59) لسنة 1951.

أما القوانين الاردنية التي مازالت مطبقة في الضفة الغربية والتي لها علاقة بالجمارك والمكوس فهي:

1- قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960.

2- قانون تحصيل الأموال الاميرية رقم (16) لسنة 1952.

3- قانون ذيل الاجراء رقم (16) لسنة 1965.

4- قانون دعاوي الحكومة رقم (25) لسنة 1958.

هذا وقد قام المجلس التشريعي بسن بعض القوانين والتي لها علاقة بالجمارك والمكوس وهي:

1- قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001.

2- قانون الاجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

3- قانون تشغيل المحاكم النظامية رقم (5) لسنة 2001.

4- قانون السلطة القضائية لسنة 2002.

وبالرغم من انتهاء الفترة الانتقالية (1994-1999)، إلا أن السلطة الوطنية الفلسطينية لا زالت تطبق القوانين والأنظمة المتعلقة بالجمارك والمكوس وفقاً لتلك القوانين والأنظمة الموروثة عن فترة الاحتلال الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية، وهي قوانين وأنظمة وضعت لخدمة أهداف وغايات المحتل الإسرائيلي، وهذا ما يؤخذ على المشرع الفلسطيني فيما يخص الجانب التشريعي من القوانين ذات العلاقة بالضرائب غير المباشرة، إضافة إلى ذلك، فإن محكمة الجمارك لازالت مشروعا ينتظر التنفيذ، ولغاية هذا التاريخ تحول القضايا الضريبية والجمركية إلى محاكم الصلح والبدائية بالرغم من اتخاذ مجلس القضاء الأعلى لقراره بإنشاء محكمة الجمارك، وهذا يؤثر بصورة مباشرة على التعامل ومتابعة قضايا التهريب إضافة إلى القضايا المتعلقة بالمكلفين والتي قد تنتظر لفترات طويلة للنظر فيها في المحاكم العادية في ظل غياب محكمة متخصصة في قضايا الجمارك والمكوس، مما يؤثر سلباً على أعمالهم، إضافة لعدم وجود الكادر القضائي المتخصص في اشغال المواقع ذات العلاقة في تلك المحاكم المزمع إنشاؤها.

ومما لا شك فيه، فإن تحويل بعض القضايا المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، وبالأخص تلك المتعلقة بمسألة الفواتير الموحدة (المقاصة)، إلى محكمة امن الدولة يشكل مؤشراً واضحاً لمدى الفراغ القضائي والتشريعي للتعامل مع مثل تلك القضايا، ولأن حجة السلطة الوطنية الفلسطينية في ذلك أن تلك القضايا تمس بالأمن الإقتصادي ومقدرات ومكتسبات الشعب الفلسطيني.

المطلب الخامس: ضريبة الشراء⁽¹⁾:

يعتبر ملف ضريبة الشراء في دائرة الجمارك المكوس الفلسطينية من أهم الملفات الضريبية والإقتصادية التي تساعد بشكل أساسي في ردف الخزينة الفلسطينية بالايرادات، وبالمقابل يعتبر هذا الملف من أعقد الملفات الضريبية التي واجهت الجمارك في المفاوضات الإقتصادية مع إسرائيل بسبب التعنت الإسرائيلي في الاعتراف في الحقوق المالية المتعلقة بضريبة الشراء

(1) مسيف. مسيف: أثر ضريبة الشراء المالي والإقتصادي على الانتاج المحلي، رام الله، دراسة غير منشورة، ا ب 2003.

سواء على السلع المستوردة أو التي تنتج في اسرائيل، ويجدر ذكره هنا أن الكثير من الجهود بذلت بهدف تحصيل هذه الحقوق المالية من الجانب الاسرائيلي، الا أنه مازال هناك الكثير من المنتجات الاسرائيلية التي تدخل السوق الفلسطيني لم يتم تحصيل ضريبة شراء عليها لأسباب كثيرة منها التهرب والتهريب الضريبي، وعدم توفر المعلومات الكافية عن المنتجات الاسرائيلية أو المدخلات المكونة لهذه المنتجات.

1- تعريفها والهدف من فرضها:

تعرف ضريبة الشراء على أنها ضريبة غير مباشرة تدفع من قبل المنتج الذي يقوم بإنتاج ذلك النوع من البضاعة، والمستفيد من هذه البضاعة هو الذي يتحمل عبء هذه الضريبة، وتعتبر جزءاً من التعرفة الجمركية وتختلف عن غيرها في جداول التعرفة أنها تفرض على المنتج المحلي والمستورد في ان واحد، اضافة إلى وجود نسبة رفع على بعض السلع المستوردة بهدف حماية المنتجات المحلية وتجنب الإغراق.

أما الغاية والهدف من فرض ضريبة الشراء، فتفرض بنسب عالية على السلع التي لها أثر سلبي على البيئة، سواء كان في تصنيعها أو استعمالها، وتفرض أيضاً على بعض الكماليات والسلع الحساسة والسلع المدرة للدخل بنسب متفاوتة، مثل السيارات وقطع الغيار، والأجهزة الكهربائية والسجائر والكحول والمحروقات والحديد ومواد التنظيف والتجميل، كما وتفرضها اسرائيل بغرض حماية صناعاتها المحلية وحفاظاً على مصالحها الاقتصادية والمالية.

2- التعديلات الاسرائيلية على ضريبة الشراء:

من اللافت للانتباه ان اسرائيل تقوم بتعديل سياستها التجارية وبخاصة الضريبة بشكل زمني متقارب، وأحيانا يكون بمعدل شهري أو أسبوعي وخاصة فيما يتعلق بهيكلية التعرفة الجمركية، وتأتي التعديلات وفقاً للاعتبارات والمصالح الاقتصادية الإسرائيلية دون الأخذ بعين الاعتبار ماجاء في اتفاق باريس الاقتصادي الذي ينص على تنسيق السياسات التجارية والاقتصادية بين

الجانبين، الأمر الذي يؤدي إلى وضع الاقتصاد الفلسطيني والسياسة التجارية للسلطة الوطنية الفلسطينية في هوامش ضيقة جداً، ويحد من اتباع سياسة تجارية فلسطينية.

لقد استمرت اسرائيل في تعديل سياستها التجارية والضريبية كما لو لم يكن لها شريك في العلاقات الاقتصادية، وكأنها لم توقع على أية اتفاقيات دولية، وبهذا تنصلت من جميع التزاماتها وبخاصة فيما يتعلق بسياسة التنسيق والتشاور التي نصت عليها الإتفاقية المرحلية بشكل عام وبروتوكول باريس الاقتصادي بشكل خاص، حيث تنص الفقرة السادسة من المادة الثالثة من باب ضرائب الإستيراد وسياسات الإستيراد (بأن أية تغييرات في ضرائب الإستيراد يجب أن يتم تبليغها بشكل مسبق وبالتشاور حولها وأخذ اثارها الإقتصادية بعين الإعتبار)، وهذا لم يتم حينما قامت اسرائيل بإلغاء وتخفيض ضريبة الشراء على بعض السلع الأساسية بتاريخ 2000/08/15.

وبعد أكثر من سنتين تحضير من قبل الجانب الفلسطيني لملف ضريبة الشراء، تخللها عقد الكثير من الجلسات التفاوضية حول ذلك الموضوع وبذل العديد من الجهود الحثيثة من قبل الجانب الفلسطيني بمشاركة المجتمع الدولي لتسوية القضايا الاقتصادية العالقة والمتعلقة بالإتفاقيات الإنتقالية، قامت اسرائيل بتفريغ هذه الجهود من محتواها، حيث أنه وبعد أقل من شهر من توقيع مذكرة (واي ريفر)، كان من المفترض تحصيل جزء هام من المستحقات الفلسطينية من ضريبة الشراء التي يدفعها الفلسطينيون على البضائع التي تنتج محلياً في اسرائيل وتذهب للخزينة الاسرائيلية، فقد قامت اسرائيل بإلغاء ضريبة الشراء على بعض السلع وتخفيضها عن البعض الآخر، وكان محصلة القرار الاسرائيلي الفجائي الصادر بتاريخ 2000/08/15 أن اشتمل على 630 سلعة، تم إعفاء 321 سلعة منها من ضريبة الشراء وتخفيض نسبة ضريبة الشراء على 307 سلعة بنسب كبيرة، حيث تراوح حجم هذا التخفيض ما بين 25% إلى 75% علماً بأن عدد السلع التي كانت تخضع لضريبة الشراء قبل التعديل هو 1300 سلعة.

3- تداعيات هذا القرار واثاره فيما يتعلق بالسلطة الوطنية الفلسطينية:

كان لهذه التعديلات اثار اقتصادية سلبية على قطاع الأعمال الفلسطيني، حيث فقد هذا القطاع القدرة على المنافسة، وأصبحت قيمة المخزون أقل من القيمة السوقية بكثير، وبهذا، كان هناك خسائر فادحة مع تعرض الكثير من الشركات للإفلاس، وكذلك عدم تخليص جزء كبير من البضائع المتواجده في الموانئ الإسرائيلية مما أدى أيضاً إلى خسائر فادحة، ولقد كانت تقديرات وزارة المالية الفلسطينية لإيرادات ضريبة الشراء ذات أهمية خاصة، والتي كان من المتوقع ان يتم تحصيل 20 مليون شيفل شهري ترفد الخزينة الفلسطينية وتحل مشكلة عجز الموازنة الجاري، إضافة إلى عملية الضبط والمراقبة على السوق الفلسطيني لكافة البضائع التي يترتب عليها استحقاقات مالية لصالح الخزينة الفلسطينية.

4- اهم النقاط التفاوضية التي تم الإتفاق عليها في محضر التفاهم:

- ايجاد نظام مشابه لنظام مقاصة ضريبة القيمة المضافة، حيث تم التوصل إلى (نموذج 132) لتقاص ضريبة الشراء، يتم تعبئته بكامل المعلومات ويرفق مع فاتورة المقاصة كإثبات كامل على صحة الصفقة وقانونيتها.
- ان الية تقاص ضريبة الشراء يجب ان تتجنب العيوب الموجودة في تقاص ضريبة القيمة المضافة، بمعنى أنه تم الإتفاق في التقاص على مبدأ التدفقات التجارية بدلا من مبدأ الفواتير المقدمة من جانب واحد.
- سيكون أساس التقاص تجاه السلع التي تنتج أو تصنع أو تجمع، وذلك لضمان تحصيل أكبر من هذه الضريبة.
- تم الإتفاق على أن البائع الذي يمتنع عن تعبئة النموذج الخاص بمقاص ضريبة الشراء، سيتم منعه من تسويق انتاجه في المناطق الفلسطينية، وعلى ضوء ذلك، تم اصدار تعليمات واضحة من مفوض عام الجمارك والمكوس الفلسطينية، مفاده أن أية سلعة تدخل السوق

الفلسطيني وتخضع لضريبة الشراء تعتبر سلع مهربة إذا لم يتم ارفاق نموذج 132 مع البضاعة.

علماً بأنه لازالت هناك قضايا تتعلق بالمسائل التالية:

- أ- إن هناك منتجات اسرائيلية تحتوي مدخلاتها على ضريبة الشراء.
- ب- إن هناك منتجات اسرائيلية تتضمن بعض الاجزاء منها على ضريبة شراء.
- ت- إن هناك انتاج اسرائيلي يتم تصنيع الجزء الأكبر من قيمته المضافة في الخارج، وبالتالي تخضع هذه القيمة المضافة لضريبة الشراء، مع عدم خضوع المنتج النهائي لضريبة الشراء.

ث- في مجال المعلومات فيما يتعلق بشمولية التقاص لكافة السلع بحيث أن وزارة المالية الاسرائيلية لاتستطيع إجبار كافة البائعين على استخدام هذا النموذج، وخاصة عندما يكون هناك موزعين بعد المنتج أو الوكيل أو ان يكون هناك طرف ثالث أو رابع يقوم ببيع هذه السلع، وكل ما تستطيع وزارة المالية الاسرائيلية عمله هو استقصاء المعلومات حول الموزعين والوكلاء والبائعين، وذلك بحجة عدم التدخل في حرية السوق.

5- ما ترتب على الجمارك الفلسطينية عمله بعد هذا الإتفاق:

نتيجة لهذا الإتفاق، وبناء على ترتيبات الطواقم الجمركية الفلسطينية، فقد تم عمل التالي:

- أ- تم تشغيل لجنة خاصة من الإدارة العامة للجمارك والمكوس، وذلك لوضع الاجراءات الخاصة بالتحصيل والمتابعة والإجراءات التي تتعلق بالحوسبة الالية لنظام تقاص ضريبة الشراء.
- ب- تم وضع التعليمات ضمن الإطار القانوني لتحصيل ضريبة الشراء بناء على الإتفاقيات السابقة ومحضر التقاهم الخاص بضريبة الشراء.

ت- تم حصر السلع الاسرائيلية الخاضعة لضريبة الشراء والتي تباع في المناطق الفلسطينية والبالغ عددها 1087 سلعة.

ث- تم تركيز هذه السلع حسب الأهمية بما يعادل 93 سلعة وارسالها إلى مكاتب المناطق لجمع معلومات عن المتعاملين بهذه السلع.

ج- بعد ذلك تم تركيز وتحديد عشرة مجموعات سلعية تنتج في اسرائيل حسب الاولوية والاهمية وتباع بكميات كبيرة في السوق الفلسطيني، وهذه المجموعات هي الزجاج، السجاد والموكيت، الحديد، البطاريات، مواد التجميل، المنظفات، الأدوات الصحية والسيراميك، الحمامات الشمسية وأجهزة التسخين.

وبذلك بدأ العمل في تقاص ضريبة الشراء مع بداية عام 2000.

6- الأهمية النسبية لإيرادات ضريبة الشراء ونسبة مساهمتها في الإيرادات الكلية:

اختلفت الأهمية النسبية لضريبة الشراء المحصلة فعلياً في السنوات السابقة عن آخر سنتين، ويعزى السبب في ذلك إلى التعديلات الاسرائيلية التي اجريت على ضريبة الشراء في نهاية عام 1999، التي بدا تأثيرها ابتداء من عام 2000، حيث كانت نسبة مساهمة ضريبة الشراء في إيرادات الاستيراد قبل التعديل تصل إلى 55%، بينما انخفضت هذه النسبة إلى 35% بعد قرار تعديل ضريبة الشراء سواء بالإلغاء أو التعديل لبعض السلع.

أما بالنسبة لمساهمة ضريبة الشراء في الإيرادات الكلية، فقد كانت في تزايد، حيث ارتفعت من 9% في العام 1997 إلى 15% في العام 2000، وحافظت على نفس النسبة بعد عام 2000 على الرغم من انخفاض قيمتها، ويعزى السبب في عدم تراجعها ليس لعدم تأثير قرار تعديل ضريبة الشراء، وإنما لسبب انخفاض الإيرادات من البنود الأخرى مثل المقاصة، الجمارك، والجبابة المحلية بحكم طبيعة الظروف الاقتصادية والسياسية التي يمر بها المجتمع الفلسطيني، وبلغة الأرقام، يبين أن الأهمية النسبية في مساهمة إيرادات ضريبة الشراء على الإنتاج المحلي مختزل في السجائر، حيث يشكل ما نسبته 94.5% من إيرادات ضريبة الشراء، ثم الكحول بنسبة 3.3%، ومن ثم بقية السلع الأخرى من المنظفات ومواد التجميل بنسبة 2% تقريباً.

الخاتمة:

تناولت الدراسة ظاهرة إنتقال عبء الضرائب غير المباشرة من خلال أربعة فصول، الفصل التمهيدي وتناول مفهوم وخاصص الطريية وأهدافها، ومن ثم تصنيف الضرائب ومعايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وتم التركيز على الضرائب غير المباشرة من حيث أنواعها بصورة عامة وما هو مطبق منها في فلسطين بصورة خاصة والمراحل التي تطبق فيها وأهميته ومدى مساهمتها لإجمالية الإيرادات العامة لموازنة السلطة الوطنية الفلسطينية.

وهدف الفصل الأول إلى مناقشة وتحليل التنظيم الفني للجمارك والمكوس من خلال القوانين والأنظمة المطبقة والسارية في فلسطين وهي قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962، ونظام الرسوم (المكوس) على المنتجات المحلية رقم(16) لسنة 1963، حيث انقسم الفصل إلى ثلاثة مباحث تناولت الجوانب الفنية للضريبة وهي المادة الخاضعة للجمارك والمكوس المضافة والثانية رسوم الجمارك والمكوس المضافة والثالثة وهي ربط وتحصيل الجمارك والمكوس.

ففي جانب المادة الخاضعة للجمارك والمكوس المضافة، تناول المباحث الأول في مطلبه الأول النطاق الجمركي والبضائع الخاضعة للرسوم وتلك المستوردة بصورة مؤقتة وذلك وفقاً لقانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962، وفي المطلب الثاني كان النظام بشأن المكوس (الرسوم) على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963، حيث تناول الباحث عدة أبواب من النظام وهي الثمن وأحكام التبرعات والمغلفات والتأمين اضافة إلى آلية التعامل مع الصفقات المحددة بالدينار الأردني.

أما المبحث الثاني من ذات الفصل فتناول جانب رسوم الجمارك والمكوس المضافة وفقاً لإتفاقية باريس الإقتصادية إضافة لقانون الجمارك ونظام الرسوم من حيث أنواع الرسوم وآلية فرضها، والرسوم هي الرسم العادي والرسم المضاف على الصفقات والرسوم النوعية وتلك التي تفرض بصورة إضافية على المنشأة وكذلك رسوم البضائع والترانزيت، وناقش المبحث الثالث

آلية ربط وتحصيل الجمارك والمكوس من حيث الواقعة المنشأة للضريبة والفواتير الضريبية وكيفية إصدارها وفقاً لنظام مسن وتنظيم الدفاتر الحسابية، وكذلك الكشف الدورية بأنواعها المختلفة وكيفية تعيبتها وتقديمها، وناقش المبحث موضوع المعارضة والإعتراض وفقاً للقانون والنظام الساري، أما فيما يخص احتساب القيمة المضافة على البنوك التجارية فقد تناولها المبحث بصورة تفصيلية توضح بمثال آلية تطبيق طريقة الجمع في إسرائيل والأراضي الفلسطينية عند التعامل مع البنوك، كذلك تناول المبحث في مطلبه الأخيرين ضمانات التحصيل والجباية وما يترتب على المخالفين من المكلفين وما هي صلاحيات الإدارة الضريبية.

وهدف الفصل الثاني إلى التعريف بظاهرة إنتقال العبء الضريبي وتمييزها عن بعض الظواهر الضريبية الأخرى مثل ظاهرة التجنب الضريبي وظاهرة إستقرار العبء الضريبي، وحدد من هو المكلف بالعبء الضريبي وميز بين أنواع المكلفين من حيث وجود المكلف القانوني والمكلف الفعلي، وتناول شروط نقل العبء الضريبي وصور نقله ومن ثم التفرقة بين نقل العبء الضريبي وبعض الظواهر المالية الأخرى ومنها ظاهرة استهلاك الضريبة وظاهرة رسملة الضريبة وظاهرة تعويض الضريبة، كذلك تناول الفصل ذاته نظريات نقل العبء الضريبي والعوامل المؤثرة في عمليات النقل.

وتطرق الفصل الأخير من هذه الدراسة إلى المشاكل المتعلقة بالضرائب غير المباشرة وطرق علاجها، حيث قام الباحث بتقييم العوامل المؤثرة في نقل عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين موضعاً تأثير كل منها، وخصوصاً عامل طبيعة العلاقات الاقتصادية مع إسرائيل لما تمثله تلك العلاقة من حالة اتحاد جمركي غير متكافئ، ومن ثم طرح الباحث بعضاً من المشكلات الناتجة والمتعلقة بالضرائب غير المباشرة وأهمها تسرب الإيرادات الضريبية الجمركية الناتج عن المستوردات غير المباشرة وعدم إلتزام إسرائيل بمبدأ نقطة الإستهلاك في تحصيل وجباية الجمارك، أما المشكلة الثانية فهي عدم تنفيذ إسرائيل للواجبات المترتبة عليها وفقاً للبروتوكول الاقتصادي من حيث تقييدها لحرية تنقل البضائع وإغلاقها للمعابر إضافة إلى ذلك ما قامت بفرضه من مواد في البروتوكول ألزمت فيه السلطة الوطنية الفلسطينية على

استخدام التعرفة والرسوم الجمركية الإسرائيلية من جهة، وضيق هامش حرية السلطة الوطنية الفلسطينية في زيادة أو تخفيض معدلات الضريبة الإضافية من جهة أخرى.

كذلك تناول الباحث موضوع الفاتورة الموحدة (المقاصة) والتي لا زالت الهم الأكبر لدى مسؤولي الجمارك والمكوس الفلسطينية وذلك لأهمية إيراداتها، حيث عظم حجم التهرب من الإلتزام بها من قبل المكلفين من جهة وحجز إسرائيل للمستحقات الفلسطينية الناتجة عن الإيرادات الضريبية من المقاصة من جهة ثانية، و أوضح الباحث سمات تلك الفاتورة وآلية استخدامها وفقاً للبروتوكول الإقتصادي، والطرق التي اتبعتها الإدارة العامة للجمارك والمكوس لعلاج مسألة التهرب منها.

وهدف الباحث في عرضه للمشكلة المتعلقة بالقوانين والأنظمة الضريبية لتبيان مفهوم النظام الضريبي الفلسطيني من جانبه التشريعي، حيث ان القوانين السارية مازالت إرثاً اختلالياً غير موحدة في المناطق الفلسطينية، موضحاً الحاجة إلى قانون جمارك ومكوس فلسطيني المنشأ والغاية، يعزز وجود سلطة قضائية متخصصة في الضرائب والجمارك.

أما المشكلة الأخيرة تناولها الباحث فكانت تلك المتعلقة بضريبة الشراء، حيث يعتبر الملف الخاص بها من أهم الملفات الضريبية وأعقدها في المفاوضات مع الجانب الإسرائيلي، حيث قام الأخير بعدة تعديلات على معدلات ونسب ضريبة الشراء دون مشاوره الجانب الفلسطيني كما نص الإتفاق الإقتصادي مما تسبب بأضرار وخسائر لحقت بالخرينة الفلسطينية والمكلف والمستهلك الفلسطيني، وأثرت على عملية نقل عبء الضرائب غير المباشرة.

وبعد استعراض هذه الدراسة تم التوصل الى النتائج التالية:

النتائج:

1- كانت الغايات الاولى التي وضعتها وزارة المالية لسياستها الضريبية معالجة مخلفات الاحتلال، بحيث تنشر الوعي الضريبي لدى المواطنين الفلسطينيين، ومن ثم تحسين العلاقة ما بين الدوائر الضريبية والمكلفين من بعد عداء متأصل أساسه الإدارة العسكرية

الاسرائيلية الاحتلالية لتلك الدوائر لفترة طويلة من الزمن، كذلك معالجة الملفات الضريبية العالقة والمحولة الى المحاكم العسكرية الاسرائيلية، إلا أن الوزارة ودوائرها ذات العلاقة أظهرت قصورا واضحا في نشر الوعي الضريبي، بحيث أن الدوائر الضريبية لم تنتبه الى الحاجة لوجود دائرة توعية ضريبية إلا مؤخرا، ومع ذلك لم يتم تفعيل تلك الدوائر، كذلك بقيت العديد من الملفات الضريبية عالقة إلى يومنا هذا.

2- بالرغم من انقضاء فترة المرحلة الانتقالية (1994-1999)، إلا ان السلطة الوطنية الفلسطينية لا زالت رهينة الإتفاقيات الإنتقالية في مجال الضرائب غير المباشرة من ضرائب ورسوم جمركية وضريبة قيمة مضافة وضريبة الشراء، أضف إلى ذلك أن ضريبة القيمة المضافة لم يتغير معدلها وبقي بنسبة (17%) بالرغم من أن البروتوكول الإقتصادي أعطى الحق للسلطة الوطنية الفلسطينية في تخفيض المعدل الى حد نقطتين مؤبقتين، وهذا ما قد يساعد المكلفين ويدفعهم للإلتزام بالمقاصة، إضافة إلى ذلك، لا زالت الأنظمة والأوامر العسكرية الإسرائيلية هي السارية المفعول فيما يتعلق بالجمارك المكوس، أما قانون الجمارك والمكوس الفلسطيني فبقي مسودة لمشروع قانون لم يناقش بعد أكثر من عشر سنوات على قيام السلطة.

3- اعتمدت الادارة الضريبية للجمارك والمكوس على اسلوب التسويات مع المكلفين بخصوص حل المشاكل والملفات العالقة، ونادرا ما تم اللجوء إلى القضاء للإعتراض أو الإستئناف، أضف إلى ذلك لم تشكل لغاية تاريخه محكمة الجمارك والتي أقرها مجلس القضاء الأعلى الفلسطيني.

4- في مرحلة أداء الإلتزام بالدين الضريبي، وهي المرحلة التي يتحكم بها المكلفون، فإما أن يتهربوا بطرق غير مشروعة، وإما أن يتجنبوها بإحدى الطرق المشروعة، أو أن يقوموا بأدائها ومن ثم تحميلها إلى إحدى قوى السوق من خلال نقل عبئها إلى الغير من خلال المبادلات التجارية، ولنقل العبء الضريبي ثلاثة شروط، فيجب وجود المكلف القانوني

بالضريبة، وثانياً أن يكون دفع الثمن ممكناً، وأخيراً وجود علاقة اقتصادية بين الممول القانوني وشخص آخر.

5- لم تكن غاية المشرع تحميل عبء الضرائب غير المباشرة على كاهل المكلف القانوني، إنما اعتباره وسيطاً ملتزماً يتحمل العبء الضريبي لحين قيامه بنقله لشخص آخر وهو المكلف الفعلي.

6- هناك عدة صور وأشكال لنقل عبء الضرائب، ومنها النقل المقصود وغير مقصود، والنقل الكلي والجزئي، والنقل إلى الأمام وإلى الخلف، وتتأثر ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة بصورة عامة بعدة عوامل، منها درجة مرونة العرض والطلب، طبيعة السوق، والظروف المحيطة بالانتاج وأيضاً خصائص الضريبة، وكلما كان العرض مرناً وطبيعة السوق تتصف بالإحتكار أمكن نقل عبء الضرائب غير المباشرة بسهولة أكبر وذلك في حال توفر الظروف الإقتصادية الملائمة من انتعاش ورخاء.

7- البروتوكول الإقتصادي يعطي السلطة الوطنية الفلسطينية الحق في استرداد الجمارك المدفوعة على جميع البضائع التي يتم استيرادها عبر إسرائيل، حتى ولو تم الاستيراد عن طريق تجار اسرائيليين، شريطة ان تحدد فواتير الاستيراد ان المصب النهائي لهذه البضائع هي المناطق الفلسطينية، أما إذا تم استيراد بضائع عن طريق اسرائيل بدون تحديد نقطة الاستهلاك النهائية لها، فإن الإيرادات الجمركية تذهب برمتها للخزينة الاسرائيلية حتى لو كانت نقطة الاستهلاك النهائية لهذه البضائع هي المناطق الفلسطينية، وتسمى بالمستوردات غير المباشرة، وهي من أهم المشاكل العالقة بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي، حيث أن الرسوم والضرائب الجمركية تدفع للجانب الاسرائيلي بدلا من الجانب الفلسطيني.

8- هناك ثغرات يعاني منها البروتوكول الاقتصادي، وبخاصة فيما يتعلق بالموارد الإقتصادية والسيطرة على الحدود والإجراءات الجمركية واعتماد السياسة الجمركية الإسرائيلية، ويعود ذلك إلى الحدود التي فرضها اتفاق أوسلو على الفلسطينيين وسلطتهم، كذلك إلى قلة خبرة المفاوض الفلسطيني وعدم إحاطته بكافة الجوانب التي تخص الإقتصاد الفلسطيني وبخاصة

فيما يتعلق بقدرة الإنتاج المحلي التنافسي وفي مجال الإستيراد أو التصدير، وأدى ذلك الى إعاقه اسرائيل لحركة البضائع الفلسطينية تحت ذرائع الإغلاقات والحجج الأمنية ناهيك عن تعطيل وتأخير وصول البضائع المستوردة فلسطينيا بحجة الفحص الامني أو مطابقة المواصفات والمقاييس، مما قلص من الإيرادات الجمركية للجانب الفلسطيني، أضف الى ذلك إزام السلطة الوطنية الفلسطينية باستخدام التعرفة الجمركية ومعدلات ضرائب الشراء والإنتاج الإسرائيلية كحد أدنى في تحديد الرسوم والضرائب الجمركية الفلسطينية، مع بعض الإستثناءات المحددة، إضافة إلى ذلك ألزمت اسرائيل الجانب الفلسطيني بمعدل ضريبة القيمة المضافة المطبق في اسرائيل مع حق الجانب الفلسطيني في تخفيض المعدل بمقدار نقطتين مؤيتين كحد أعلى.

9- بالرغم من كون إيرادات المقاصة الضريبية تعتبر البند الأهم من بنود الإيرادات للسلطة الوطنية الفلسطينية، إلا أنها وبنفس الوقت تشكل الهم الأكبر لدى مسؤولي الجمارك والمكوس في وزارة المالية الفلسطينية نسبة إلى عظم حجم التهرب الضريبي المتعلق بالمقاصة والذي وصل الى 40% من قيمتها، أضف إلى ذلك احتجاج اسرائيل لنسبة عالية من المبالغ المتجمعة تراكميا من إيرادات المقاصة كجزء من مجموع إيرادات الضرائب غير المباشرة العائدة للسلطة الوطنية الفلسطينية، علما بان أهمية الفاتورة الموحدة تتبع من كبر حجم التبادل التجاري مع اسرائيل والذي استأثر بما معدله 95% من واردات قطاع غزة وما يقارب من 85% من واردات الضفة الغربية.

10- إن عناصر النظام الضريبي في فلسطين قد تمت صياغتها في البروتوكول الإقتصادي إلا أنها تعتبر امتدادا وانعكاسا للسياسة المالية التي كانت تمارسها سلطات الاحتلال الاسرائيلي، وقد ورثت السلطة الوطنية الفلسطينية مجموعة من القوانين والأنظمة الضريبية غير الموحدة في المناطق الفلسطينية، ناهيك عن الأوامر العسكرية الصادرة في فترة الإحتلال، إلا أنه وبموجب البروتوكول الإقتصادي، فالسلطة الوطنية الفلسطينية لاتستطيع تغيير الكثير من التشريعات والأنظمة الضريبية، بالذات فيما يخص ضريبة القيمة المضافة وضريبة الشراء والضرائب والرسوم الجمركية والتي هي مرتبطة بمعدلات مثيلاتها لدى

اسرائيل بحسب البروتوكول، أضيف إلى ذلك، فإن السلطة الوطنية الفلسطينية لازالت مقصرة في الناحية التشريعية من جهة سن القوانين ذات العلاقة، ومن جهة أخرى في تنفيذ القوانين القائمة إضافة إلى عدم وجود محكمة وقضاء متخصص في الجمارك بالرغم من إقرارها من مجلس القضاء الأعلى.

11- ما زالت ضريبة الشراء تعتبر من أعقد الملفات الضريبية التي واجهت الجمارك الفلسطينية في مفاوضاتها مع الجانب الاسرائيلي، بسبب تعنت الجانب الاسرائيلي في الاعتراف بالحقوق المالية المتعلقة بضريبة الشراء لصالح الخزينة الفلسطينية، علماً بأن هناك العديد من المنتجات والسلع المستوردة في اسرائيل أو من خلالها تدخل السوق الفلسطيني دون تحصيل ضريبة الشراء عنها، إضافة إلى ذلك قيام اسرائيل بتعديل وإلغاء معدلات ضريبة الشراء دون الأخذ بعين الاعتبار التزاماتها الواردة في اتفاق باريس والذي يرتب التنسيق مع السلطة الوطنية الفلسطينية في هكذا حال مما كان له الأثر السلبي على قطاع الأعمال الفلسطيني من جهة وعلى الإيرادات الفلسطينية من جهة أخرى.

التوصيات:

بعد الإطلاع على النتائج خرجت الدراسة بالتوصيات التالية:

1- إن الحالة العلاجية بعد وقوع عملية التهرب الضريبي مكلفة من جميع جوانبها إذا ما قورنت بالعمليات الوقائية، ومن هنا تبرز أهمية نشر الوعي الضريبي بين المواطنين بصورة عامة والمكلفين بصورة خاصة، وذلك كجزء من العمليات الوقائية، ويكون ذلك من خلال تعرف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعيتها حق السلطة في تقاضيها، وتعزيز ذلك من خلال إظهار وجوه الإنفاق لدى السلطة الوطنية الفلسطينية بما في ذلك الضرائب المحلية وتلك الناتجة عن المشتريات من إسرائيل عبر فواتير المقاصة مع التركيز على أهمية فواتير المقاصة والواجب الوطني في تسليمها للدوائر الضريبية.

2- لردع المتهربين من الضريبة لابد من وجود نظام فاعل يبدأ بإنشاء جهاز متخصص في مكافحة التهرب الضريبي للكادر المؤهل وغايات واضحة ومدروسة إضافةً إلى ذلك سن القوانين والأنظمة واللوائح الشاملة للعقوبات والغرامات التي ستفرض على أولئك المتهربين، على ألا تكون هذه القوانين والأنظمة هي الغاية عند التطبيق بل وسيلة للحفاظ على أموال الدولة، كذلك إنشاء محاكم الضريبة والجمارك وتفعيل قرار جلس القضاء الأعلى بهذا الخصوص، وضرورة التعجيل في معالجة القضايا الضريبية العالقة والبت بها.

3- إعطاء أهمية خاصة لتخفيض ضريبة القيمة المضافة إلى (16%) أو (15%)، وذلك لتحفيز المكلفين لكي يسلموا إلى السلطة الوطنية الفلسطينية الفواتير الموحدة (المقاصة) الصادرة من مكلفين في إسرائيل، لأن المكلفين الفلسطينيين بذلك يكسبون ما قيمته (1%) أو (2%) كنتيجة لانتقال عبء ضريبة القيمة المضافة من المكلف الإسرائيلي إلى نظيره الإسرائيلي ويكون لهذا التخفيض أيضاً آثاره الإيجابية في علاج ظاهرة التهرب الضريبي المتعلق بفواتير المقاصة.

4- العمل على إلغاء ضريبة الشراء على كافة السلع الفلسطينية التي تخضع لتلك الضريبة بموجب قانون التعرف الإسرائيلي، وهذه العملية هي من صلاحيات السلطة الوطنية الفلسطينية ويكون ذلك من خلال التفاوض مع الجانب الإسرائيلي بإلغاء نموذج التقاص رقم (132) على تلك السلع، ويستثنى من ذلك السجائر والكحول والتي لها وزنها في إيرادات ضريبة الشراء، والغاية من تلك العملية تعزيز القدرة التنافسية للمنتجات الفلسطينية، ولضمان عدم تسرب الإيرادات الجمركية والضريبية.

5- إعادة التفاوض مع إسرائيل حول آلية تعديل وتغيير التعرفة الجمركية، بما يسمح للسلطة الوطنية الفلسطينية بحرية إختيار وفرض معدلات الرسوم والضرائب الجمركية بما يتناسب مع الحالة الاقتصادية الفلسطينية.

6- لكون طبيعة السوق تعتبر من العوامل المهمة والمؤثرة في ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة، ولأن الاحتكارات والإمتهيازات الإحتكارية تعتبر من سمات السوق الفلسطيني

خلافاً لما تدعيه السلطة الوطنية الفلسطينية من تبنيها لفلسفة السوق الحر، ولما ينتج عن هذه الإحتكارات من مشاكل، فلا بد من وجود قانون يختص بالاحتكارات والإمتيازات، ومن جهة ثانية، يجب العمل على صياغة علاقة إقتصادية وتجارية بين السلطة الفلسطينية وإسرائيل لكسر الاحتكار التجاري الإسرائيلي في كثير من السلع المستوردة في السوق الفلسطيني.

المراجع العربية:

ابو الفحم، محمد: الاقتصاد الفلسطيني في ظل انتفاضة الأقصى، مجلة رؤية: كانون الثاني ع27، 2004.

أبو القمصان، خالد: تصور السياسة الاقتصادية للدولة الفلسطينية، مجلة رؤية: كانون الثاني ع5، 2004.

بشور، عصام: المالية العامة و التشريع المالي. دمشق: مطبعة الروضة، 1992-1993.

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

البطريق، يونس احمد: المالية العامة. بيروت: دار النهضة العربية، 1984.

البطريق، يونس أحمد: النظم الضريبية. الاسكندرية: الدار الجامعية، 1998.

تكلا، شريق رمسيس: الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة. القاهرة: دار الفكر العربي، 1978-1979.

الجعفري، محمود: التجارة الخارجية الفلسطينية الاسرائيلية: واقعها و افاقها المستقبلية. القدس و رام الله: معهد ابحاث الدراسات الاقتصادية (ماس)، اب 2000.

الجعفري ن محمود، العارضة، ناصر: السياسات التجارية و المالية الفلسطينية وتأثيرها على العجز في الميزان التجاري و العجز في الموازنة. القدس و رام الله: معهد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس)، تشرين أول 2002.

الجوهري، منى: الترتيبات الجمركية الفلسطينية الإسرائيلية: البحث عن العدالة في توزيع الإيرادات الجمركية. رام الله: معهد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس)، 1995.

الحاج، طارق: المالية العامة، ط 1. عمان: دار صنعاء للنشر و التوزيع 1999.

حزبون، سمير: دور القطاع الخاص في تطوير العلاقات الاقتصادية الخارجية و تسويق فلسطين دوليا، مجلة رؤية: ع1، اب، 2000.

- حسونة، كمال: **خصخصة الشركات الحكومية**، مجلة رؤية: ع2، ايلول 2000.
- حشيش، عادل أحمد: **أساسيات المالية العامة**. بيروت: دار النهضة العربية، 1992.
- دارز، حامد عبد المجيد: **مبادئ المالية العامة**. الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب، 2000.
- دراز، حامد عبد المجيد، أيوب، سميرة: **مبادئ المالية العامة**، القسم الأول. الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002.
- شامية، أحمد زهير، الخطيب، خالد: **المالية العامة**، عمان: دار زهران للنشر و التوزيع، 1997.
- شهاب، مجدي محمود: **الإقتصاد المالي**. الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب، 1999.
- شهاب، مجدي محمود: **المالية العامة**. الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 1996.
- عبد الرازق، عمر: **تقييم الإتفاقيات الإقتصادية و التجارية الفلسطينية الدولية**. القدس، رام الله: معهد أبحاث السياسات الإقتصادية (ماس)، 2002.
- عبد الرازق، عمر، الرمال، اياد، مسيف، مسيف: **تقييم أداء وزارة المالية**. القدس و رام الله: معهد أبحاث السياسات الإقتصادية (ماس)، 2004.
- عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن: **إقتصاديات المالية العامة**. جامعة المنصورة: كلية التجارة، 1990.
- عبد المولى، السيد: **المالية العامة**، ط1. القاهرة: دار الفكر العربي، 1983.
- عتلم، باهر محمد: **المالية العامة و مبادئ الإقتصاد المالي**. جامعة القاهرة: مكتبة نهضة الشرق.
- عتلم، باهر محمد: **المالية العامة: أدواتها الفنية و أثارها الإقتصادية**. جامعة القاهرة: مكتبة نهضة الشرق، 1995.
- عسيلي، خالد: **العلاقات الاقتصادية المستقبلية مع اسرائيل و مشاركة القطاع الخاص في المفاوضات النهائية**، مجلة رؤية: ع1، اب 2000.

- علاونة، عاطف: السياسة الضريبية الفلسطينية. رام الله: وزارة المالية، 1997.
- العلي، عادل فليح: المالية العامة والتشريع المالي والضريبي. الاردن: دار الحامد للنشر و التوزيع، 2003.
- عناية، غازي: المالية العامة و التشريع الضريبي، ط 1. عمان: دار البيارق، 1988.
- فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسة المالية، الاسكندرية: منشأة المعارف، 1985.
- القاضي، محمد عبد الحميد: اقتصاديات المالية العامة و النظام المالي في الاسلام، جامعة الزقازيق: كلية التجارة، 1986.
- مسيف، مسيف: اثر ضريبة الشراء المالي والاقتصادي على الإنتاج المحلي. رام الله: الإدارة العامة للجمارك و المكوس، دراسة غير منشورة، اب 2003.
- مصطفى، إبراهيم و اخرون: (مجمع اللغة العربية): المعجم الوسيط، ج2، ، ط2، إسطنبول: دار الدعوة، 1986.
- القاضي، عبد الحميد محمد: إقتصاديات المالية العامة. بلا. المؤلف، 1986.
- القيسي، أعاد حمود: المالية و التشريع الضريبي. عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، 1998.
- المحجوب، رفعت: المالية العامة، ج2. القاهرة: دار النهضة العربية، 1971.
- المحجوب، رفعت: الاقتصاد السياسي، ج2. القاهرة: دار النهضة العربية، 1973.
- المحجوب، رفعت: المالية العامة. القاهرة: دار النهضة العربية، 1979.
- مكحول، باسم: الاستثمار والبيئة الاستثمارية في الضفة الغربية و قطاع غزة. رام الله و القدس: معهد ابحاث السياسات الاقتصادية (ماس)، كانون اول 2002.
- النقاش، غازي عبد الرازق: المالية العامة. عمان، رام الله: دار وائل للنشر 1997.

النقيب، فضل: تقييم أولى للنظام الضريبي في الضفة الغربية و قطاع غزة. رام الله: معهد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس)، 1996.

هاشم، اسماعيل محمد: مبادئ الاقتصاد التحليلي. بيروت: دار النهضة العربية، 1978.

هويدي، عبد الجليل: المالية العامة، ط2. القاهرة: دار الفكر العربي، 1983.

المراجع الانجليزية:

Sabri, Nidal Rashid: **Public Finance in West Bank and Gaza Strip** (UNCTAD-Geneva):1994.

Stevens, Mark: **Taxes in Occupied West Bank (1967-1989)**. Ram Allah: at haq foundation, 1991.

التقارير و المنشورات:

مركز المشاريع الاقتصادية والنسوية ومركز بيسان للبحوث و الانماء. الضرائب والتسجيل في المشروع الصغير. رام الله، 1998.

الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن. الجوانب المالية والقانونية للموازنة الفلسطينية: سلسلة مشروع تطوير القوانين. رام الله، 2000.

وزارة المالية: دائرة الموازنة العامة.

المجلس التشريعي الفلسطيني: الوحدة المالية.

الوقائع الفلسطينية، وزارة العدل الفلسطينية، 1994، ع1، غزة.

الإتفاقيات و القوانين:

البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة دولة اسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية.

قانون الجمارك و المكوس رقم (1) لسنة 1962.

نظام بشأن المكوس على المنتجات المحلية، رقم (16) لسنة 1963.

نظام بشأن تنظيم الدفاتر الحسابية.

**An-najah National University
Faculty of Graduated Studies**

Phenomenon of Indirect Taxes Burden Transition in Palestine

**Prepared by
Sakher Wa'el Mahmood El-Ahmed**

**Supervised by:
Prof. Tareq Al-Haj**

*Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of
Master in Taxation Disputes, Faculty of Graduated Studies, at An-Najah
National University, Nablus, Palestine.*

2005

**Phenomenon of Indirect Taxes Burden
Transition in Palestine
Prepared by
Sakher Wa'el Mahmood El-Ahmed
Spervised by:
Prof. Tareq Al-Haj**

Abstract

Burden transition in Palestine this study aims at acquainting with the phenomenon of indirect taxes burden transition as one of the financial and taxation phenomena through the acting laws and regulations, in addition to the signed economical protocol handled between Israel government and the Palestinian liberation organization and mutual understandings between Israel and the Palestinian national authority .

It also illustrates the different types or transition of taxation burden and theories related to this phenomenon and effective factors in them generally and dose related to the Palestinian case particularly in addition to evaluating those factors.

Through this study, the researcher sought for the different kinds of taxes and the merits of every one, and he distinguished between the direct and indirect taxes. in defiled manner, he handled the indirect taxes in Palestine and the extent for their importance and participation in the general revenues for the Palestinian treasury.

The study aimed at acquaintance with the taxpayer, and distinguished between the legal taxpayer the project aimed at laws enacting and the nominal taxpayer who is the actual bearer for taxation payer and the circumstances surrounding the process of taxation burden transition between the taxpayers and obligatory conditions to be spared for the competition of transition process.

The researcher followed reviewing customs and tolls low no .1 for the year 1962, and feel on the local products no .16 for the year 1963 through the subjects related to this study.

In addition to the paragraphs mentioned in the economical protocol or what is called Paris agreement related to indirect taxes and impart policies, and extent of their commitment with the parties signing the protocol in what was mentioned of articles, basis and ends which Israel imposed and which in still being fornicated.

Through this study, the researcher aimed at submitting the most important problems concerned with the indirect taxes, that face the Palestinian national authority, and concentrated in infiltration the customs taxation revenues and Israel's illusion. from duties and obligations confirmed on it according to the economical protocol and dealing mechanism with invoice of clearing invoice, and problems related to the laws and acting regulation and absence of Palestinian customs and tolls in addition non-activating the role of jurisdiction concerning these taxes ,in addition to the problem of purchase tax and mechanism which it dealt with through the Palestinian customs and tolls with this problem.

Then the Palestinian treasury became the actual bearer of harms and losses resulting from taxation burden transition normally and really because of taxation escape from one side, and the Israeli practices especially defining funds in the other side.

The results showed that the phenomenon of indirect taxes burden transition is vital phenomenon reflects the economical. Legal. Legislative, political and social case to the axles.

Of taxation system from a Palestinian national authority with its legislative, juridical and executive services and their various taxpayers and a law judging the relation among these dialoguing parties. but in the Palestinian case there is another party that negatively affects this phenomenon which is Israel and that considers the economical relation with it or through it is of the most important effective factors in that phenomenon, in addition to that relation is a fundamental cause for happening problems concerning the indirect taxes.

The results also showed presence of Palestinian shortcoming in dealing with indirect taxes, and its transition phenomenon represented by the taxation legislator who didn't give the necessary interest for enacting concerned laws in addition to the Palestinian jurisdiction which did quality neither jurisdiction cadre nor the concerned courts in taxes.

The Palestinian negotiator who is not acquainted enough at the time of signing the agreements and what gaps happened in addition the taxpayers and whose illegal practices of taxation illusion with its enactive effect on the phenomenon of the indirect taxes transition. Of what had been intentioned previously, the study recommend rations come out and reflected the necessity for a taxation system that touches the Palestinian ends and aims supported by related jurisdiction to end the stage of deal with the occupying heritage and the gaps in the agreements which those agreement imposed, in addition to taxation consciousness between taxpayers and their way dealing was with the indirect taxes burden transition that reflects the surrounding circum stances and effective factors and fosters the national economy and not in the current image that reflects their private tendency through their avoidance to commitment of debt burden wither they achieved its transition process or not.