

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة
القيمة المضافة المطبق في فلسطين
(دراسة مقارنة)

إعداد الطالب

أسامة مصطفى موسى صبري

إشراف

الدكتور هشام جبر

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

2003

مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة
القيمة المضافة المطبق في فلسطين
(دراسة مقارنة)

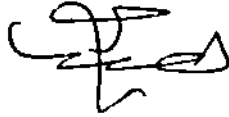
إعداد الطالب

أسامة مصطفى موسى صبري

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2003/12/1 وأجيزت

اعضاء لجنة المناقشة

التوقيع



1. الدكتور هشام مصطفى جبر / مشرفا ورئيسا



2. الدكتور أنيس الحجة / متحنا خارجيا

3. الدكتور حسن فلاح السفاريني / متحنا داخليا

الإهداء

أقدم عملي هذا إلى جميع الذين قدموا لي المساعدة

والدعم المتواصل لإتمام هذه الدراسة،

إلى والدي

وإلى زوجتي العزيزة

وأبنائي الأعزاء

وإلى أستاذي

الدكتور هشام جبر

لما أبدوه من تعاون ومساعدة في إتمام هذه الدراسة

أهدي هذا العمل

شكر وتقدير

بعد إتمامي هذه الدراسة لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير لكل من ساهم في المساعدة في إتمام هذه الدراسة ، وإخراجها بهذا الشكر وأخص بالذكر ، المشرف عليها الأستاذ الدكتور هشام جبر لما أبداه من تعاون ومساعدة ، وما قدمه من معلومات وإرشادات وتوجيهات قيمة ، ساهمت في إثراء هذه الدراسة ، كما وأتقدم بالشكر الجزيل للجنة النقاش لما أبدته من تعاون وملاحظات ساهمت في إثراء هذه الدراسة وتطويرها

الباحث

أسامة مصطفى صبري

قائمة المحتويات

الإهداء	ت	رقم الصفحة
الشكر والتقدير	ث	
قائمة المحتويات	ج	
قائمة الجداول	ذ	
ملخص الدراسة	ز	
الفصل الأول : مقدمة الدراسة	1	
1. مقدمة الدراسة	2	
2. مشكلة الدراسة	7	
3. أهداف الدراسة	8	
4. أهمية الدراسة	9	
5. منهجية الدراسة	10	
الفصل الثاني : الضرائب وأنوعها	14	
1. المقدمة	15	
2. تعريف الضريبة وقواعد وأسس فرضها	16	
3. أنواع الضريبة	21	
4. الضريبة على القيمة المضافة	28	
5. تطبيقات على ضريبة القيمة المضافة	31	
الفصل الثالث : التشريعات والإيرادات الضريبية	35	
المبحث الأول التشريعات والإيرادات الضريبية في الدول المختلفة	36	
أولاً : التشريعات والإيرادات في الدول الصناعية	36	
أ ضريبة القيمة المضافة في الدول الصناعية	36	
ب-الإيرادات الضريبية في الدول الصناعية ودول الاتحاد	41	
الأوربي		
ثانيا: الإيرادات الضريبية في الدول النامية	49	
أ - أوروبا بدون دول صناعية	49	
ب - أفريقيا والشرق الأوسط	50	

52	ج - دول آسيا
54	د - دول أمريكا الجنوبية واللاتينية
55	خلاصة الفصل الثالث
57	الفصل الرابع: التشريعات والإيرادات الضريبية في كل من مصر وسوريا والأردن وإسرائيل وفلسطين
58	المبحث الأول : التشريعات والإيرادات الضريبية في مصر
59	أولا : قانون ضريبة المبيعات في مصر
71	ثانيا : الإيرادات الضريبية في مصر
76	ثالثا : الناتج المحلي الإجمالي
76	المبحث الثاني التشريعات والإيرادات الضريبية في سوريا
76	أولا : التشريعات الضريبية في سوريا
83	ثانيا : الإيرادات الضريبية في سوريا
88	ثالثا: الناتج المحلي الإجمالي في سوريا
88	المبحث الثالث: التشريعات والإيرادات الضريبية في الأردن
88	أولا : قانون الضريبة العامة على المبيعات في الأردن
104	ثانيا : الإيرادات الضريبية في الأردن
107	ثالثا : الناتج المحلي الإجمالي في الأردن
108	المبحث الرابع : التشريعات والإيرادات الضريبية في إسرائيل
108	أولا : التشريعات الضريبية في إسرائيل
114	ثانيا : الإيرادات الضريبية في إسرائيل
119	ثالثا : الناتج المحلي الإجمالي وعبء الضريبة
120	المبحث الخامس : التشريعات والإيرادات الضريبية في فلسطين
120	أولا : قانون ضريبة القيمة المضافة
131	ثانيا : الإيرادات الضريبية في فلسطين
138	ثالثا : الناتج المحلي الإجمالي في فلسطين
139	خلاصة الفصل الرابع
142	الفصل الخامس : مقارنة الإيرادات الضريبية ونسبها وعبء الضريبة

193	أ - التسجيل في الضريبة
194	ب - إصدار فاتورة ضريبية
195	ج - مسك الدفاتر والسجلات
195	د - تقديم الإقرار الضريبي
196	هـ - تحصيل الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية
196	المبحث الثالث : المؤيدات الجزائية
198	خلاصة الفصل السادس
200	الفصل السابع: نتائج الدراسة الميدانية
212	الفصل الثامن: الخلاصة والتوصيات
219	المراجع :
	الملاحق:
221	1. ملحق رقم 1 : ملخص البروتوكول الاقتصادي
225	2. ملحق رقم 2 : استبانة الدراسة
b	ملخص البحث باللغة الإنجليزية

قائمة الجداول

رقم الجدول	البيان	الصفحة
1	تاريخ فرض الضرائب في بعض الدول	16
2	قائمة القيمة المضافة	30
3	نسبة ضريبة القيمة المضافة لمجموعة من الدول في العالم	34-33
4	الناتج المحلي الإجمالي والإيرادات الإجمالية	42
5	نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى الإيرادات الإجمالية والضريبة في أوروبا	49
6	نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في دول أفريقيا والشرق الأوسط	51
7	نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في دول آسيا	53
8	نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى الإيرادات الإجمالية في دول أمريكا اللاتينية	54
9	إيرادات الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مصر	73
10	إيرادات الضرائب المباشرة وغير المباشرة في سوريا	85
11	إيرادات الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الأردن	105
12	إيرادات الضرائب المباشرة وغير المباشرة في إسرائيل	115
13	إيرادات الضرائب المباشرة وغير المباشرة في فلسطين	134
14	نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة لمجموعة من دول العالم	144
15	العبء الضريبي لعدد من الدول	158
16	الصادرات الفلسطينية من السلع والخدمات الفلسطينية	166
17	الواردات الفلسطينية من السلع والخدمات من إسرائيل	167
18	الإيرادات الضريبية الفلسطينية من الضرائب والجمارك	169
19	تطبيقات على نسب الضريبة في دول الاتحاد الأوروبي	182-181

الصفحة	البير	رقم الجدول
201	آراء المستجوبين حول مدى أهمية اعتماد الضريبة بنسبة صفر على بعض السلع	20
202	مدى ملائمة نسبة 17% للأقتصاد الفلسطيني	21
203	تأثير زيادة الإعفاءات وتخفيض نسبة الضريبة على إيرادات الدولة	22
204	مدى كفاية الإعفاءات الضريبية	23
205	مدى ملائمة الدورة المالية لإعتماد وتصنيف المكلفين	24
206	أهمية إحضار فواتير المقاصة الإسرائيلية	25
206	العلاقة بين وجود مداخل محددة لمرور البضائع وإيرادات الدولة	26
207	الحاجة إلى توسيع قاعدة الضريبة بمبلغ مقطوع أو تضييقها	27
208	آراء المستجوبين حول دفع ضريبة القيمة المضافة من المستورد	28
209	العلاقة بين زيادة الناتج القومي وزيادة إيرادات الضرائب غير المباشرة	29
210	مدى كفاية نظام العقوبات المنصوص عليه بالقانون لمحاربة التهرب من ضريبة القيمة المضافة	30
210	مدى ضرورة صدور قانون ضريبة قيمة مضافة عن السلطة	31

ملخص الدراسة

تتناول الدراسة النسب الضريبية والإعفاءات الخاصة بضريبة القيمة المضافة في فلسطين، حيث تبدأ بمشكلة البحث وأهدافه، والمنهجية، والاطلاع على أدبيات الدراسة بما فيها الكتب والنشرات المتوفرة في العديد من مكتبات جامعات ومؤسسات الضفة الغربية والأردن، ونشرات البنك المركزي الأردني، ومواقع الانترنت، الخاصة بالتشريعات والإيرادات الضريبية والإعفاءات والتخفيضات الممنوحة والنسب المطبقة في العديد من بلدان العالم.. كما تناولت الدراسة الضرائب غير المباشرة، والرسوم المفروضة والإعفاءات والتخفيضات المعمول بها. وواجبات المكلفين، والمقارنة بين نسب الإيرادات من الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة إلى كل من إجمالي الإيرادات، وإجمالي الإيرادات الضريبية، وكذلك مقارنة نسبة ضريبة المبيعات، وضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات.

كما تناولت قانون ضريبة القيمة المضافة المعمول به في فلسطين والأعباء الضريبية على المكلف، والتخفيضات والإعفاءات، ومقارنتها مع غيرها من القوانين المعمول بها في العديد من دول العالم، والتي شملت دول أوروبية صناعية وغير صناعية، وإفريقية وآسيوية وأمريكا.

وتبين من الدراسة أن نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في فلسطين تعتبر الأقل بين دول العالم التي شملتها الدراسة، بينما تبين أن نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في فلسطين تعتبر من أعلى النسب بين الدول التي شملتها الدراسة، مما يدل على وجود خلل في النظام الضريبي الفلسطيني. كما شملت الدراسة القيام بدراسة ميدانية، حيث أعدت استبانة، تم توزيعها على عينة من التجار والمدققين وموظفي ضريبة القيمة المضافة عددها 400، وذلك لجمع معلومات تساعد في الإجابة على أسئلة الدراسة، وتم مناقشة الاستبانة وعرضها على عدد من المحكمين للتأكد من صدقها، ومن ثم تعديلها بناء على ملاحظات المحكمين، كما تم استخدام معامل كرنباخ ألفا للتأكد من ثباتها، حيث كانت نسبة الثبات 0.77. وقد وزعت الاستبانة على مفردات العينة باليد (الملحق رقم 2)، كما تم استرجاعها باليد، حيث تم استرجاع 199 استبانة صالحة للتحليل، وواجه الباحث متاعب كثيرة في توزيع وجمع الاستبانات، وذلك بسبب ظروف الحصار، وعدم القدرة على التنقل بين مدن الضفة الغربية، وقد تم استخدام برنامج (SPSS) لتحليل البيانات، حيث تم استخدام المتوسطات الحسابية والنسب المئوية لغايات التحليل.

و تكونت الدراسة من ثمانية فصول ، يبدأ الأول منها بالمقدمة وتحديد مشكلة الدراسة وأهدافها وأسئلة الدراسة والمنهجية ، وتحدث الفصل الثاني عن الضرائب وأنواعها، أما الفصلين الثالث، والرابع فقد خصصا للتشريعات والإيرادات الضريبية في عدد من دول العالم، وتمت مقارنة الإيرادات الضريبية ونسبها، وعبء الضريبة لعدد من الدول في الفصل الخامس، أما الفصل السادس، فقد خصص لمقارنة النسب والإعفاءات الضريبية المطبقة في فلسطين مع باقي دول العالم، ويبين الفصل السابع نتائج الدراسة الميدانية، وخصص الفصل الثامن للخلاصة وتقديم العديد من التوصيات.

الفصل الأول

مقدمة الدراسة

1. مقدمة
2. مشكلة الدراسة
3. أهداف الدراسة
4. أهمية الدراسة
5. منهجية الدراسة

1. المقدمة .

تعرف المالية العامة بأنها دراسة اقتصاديات القطاع الحكومي ، وقد مر دور الدولة في النظام الإقتصادي الرأسمالي بثلاث مراحل ، وهي مرحلة التدخل الواسع عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج ، وضمان تسويق المنتجات للمشاريع الفردية ، ومنح إعفاءات ضريبية للمنتجين ، ومرحلة الحياد والتي أقتصرت دور الدولة فيها على تهيئة الإطار العام للإقتصاد الوطني ، وتوفير الأمن الداخلي والخارجي ، والقيام بالأشغال العامة مثل بناء المستشفيات والمدارس وغيرها ، أما المرحلة الثالثة والتي بدأت بعد الأزمة الإقتصادية العالمية في العام 1929 ، وهي مرحلة زيادة الأنفاق أو توفير الإيرادات .

تعتبر السياسة الضريبية أداة مهمة من أدوات السياسة المالية للدولة ، تساعد في تحقيق الأهداف الإقتصادية ، والاجتماعية والتنموية ، وبما أن الإيرادات الضريبية تشكل الرافد الأساسي لموازنة الدول المتقدمة ، والنامية على حد سواء ، فقد اهتمت معظم الدول بسن التشريعات الضريبية الملزمة لتمكينها من جباية الأموال اللازمة لتمويل خزانة الدولة وتحقيق النمو ، والتقدم ، ومعالجة المشاكل الإقتصادية التي تواجهها مثل مشكلة البطالة ، والتضخم وغيرها .

يتناول هذا البحث موضوع ضريبة القيمة المضافة خاصة النسب الضريبية والإعفاءات وشروط التسجيل فيها ، وأنواع المكلفين ، والالتزامات المترتبة عليهم بموجب هذا القانون ، وسوف يقتصر البحث حول مدى عدالة النسب الضريبية والإعفاءات الخاصة بها ، ويرى مفكرو المالية أن تفسير العدالة الضريبية يجب أن يستند على المبادئ التالية :-

أ - مبدأ العمومية في التطبيق ، حيث تفرض الضريبة على جميع الأموال والأشخاص التي تمتد إليها سلطة الدولة .

ب - مبدأ الوحدة في التطبيق ، حيث يتساوى جميع المكلفين بالنسبة لمقدار الضريبة أو سعرها ، ومع تطور الفكر الإقتصادي ، تم اعتماد مفهوم جديد للعدالة الضريبية ، وهو السعر التصاعدي الذي يتدرج مع التدرج في الدخل .

ج - مبدأ الكفاءة في التطبيق ، حيث يجب تطبيق الضريبة على الجميع دون التسبب بإضعاف المقدرة الإنتاجية .

يتكون النظام الضريبي الفلسطيني من الضرائب المباشرة ، وغير المباشرة شأنه في ذلك شأن معظم الدول في العالم ، ويتميز النظام الضريبي الفلسطيني بما يلي :-

1. عدم وجود قانون ضريبة دخل موحد ، حيث يطبق قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 على الضفة الغربية ، وقانون الانتداب البريطاني رقم (13) لسنة 1947 في قطاع غزة ، الذي كان سائدا قبل الإحتلال الإسرائيلي في العام 1967 ، وقد أدخل الإحتلال

الإسرائيلي الكثير من التعديلات على هذه القوانين بموجب العديد من الأوامر العسكرية التي أفرغت قوانين ضريبة الدخل من محتواها .

2. اعتبار الضرائب أداة مهمة من أدوات الاحتلال الإسرائيلي ، حيث استخدم الضرائب لمعاكبة الشعب الفلسطيني ، وتدمير إقتصاده ، وخدمة الإقتصاد الإسرائيلي ، مما جعل عملية التهريب الضريبي عملاً مشروعاً وجزءاً من مقاومة الشعب الفلسطيني للاحتلال الإسرائيلي .

3. الإدارة الضريبية ، لقد تسلمت السلطة الفلسطينية إدارة الضرائب في العام 1995 ، دون أن يكون لديها معلومات كافية عن المكلفين ، وعن أنظمة الكمبيوتر المستخدمة في إدارة شؤون الضرائب ، وكذلك وجود نقص كبير في الموظفين المدربين والمؤهلين للقيام بتطبيق أنظمة الضرائب .

4. طبق قانون ضريبة القيمة المضافة في العام 1976 على الضفة الغربية ، وقطاع غزة بموجب الأمر العسكري رقم 658 ، وذلك استناداً إلى قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 ، وكانت نسبة هذه الضريبة 8% عند فرضها في العام 1976 ، وقد ارتفعت هذه النسبة عدة مرات ، حتى وصلت إلى 17% في شهر 12 من العام 1993 ، ولم تتغير هذه النسبة لغاية الآن ، حيث لا يحق للسلطة الفلسطينية تخفيض هذه النسبة لأكثر من 2% ، بموجب اتفاق باريس الاقتصادي الموقع بين منظمة التحرير الفلسطينية وإسرائيل .

ويتناول البحث موضوع النسب والإعفاءات الممنوحة بموجب قانون ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني ، وشروط التسجيل في الضريبة ، وأنواع المكلفين ، والالتزامات المترتبة عليهم بموجب القانون ، وكذلك الإيرادات الضريبية المباشرة وغير المباشرة خلال الفترة 1995 - 2003 ، ومن أجل التحقق من مدى ملائمة النسب والإعفاءات الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني ، كان لا بد من التعرف على النسب والإعفاءات الممنوحة بموجب قوانين ضريبة القيمة المضافة في الدول الأخرى .

وتناولت البحث التشريعات والإيرادات الضريبية في الدول الصناعية ، حيث تطبق معظمها نظام ضريبة القيمة المضافة ، وتتراوح النسب العادية لضريبة القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي ما بين 15% ، و 25% ، وهناك نسب مخفضة لمجموعة كبيرة من السلع الغذائية ، والصحية والتعليمية ، وغيرها ، تتراوح ما بين صفر ، و 8% ، كما أن هناك الكثير من الإعفاءات التي تمنح بهدف تخفيض العبء الضريبي على المواطنين ، وقد بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات في الدول الصناعية في العام 1998 حوالي 90% ، حيث شكلت الضرائب المباشرة ما نسبته 64% ، والضرائب غير المباشرة 26% من الإيرادات الإجمالية .

ولا تطبق الكثير من الدول النامية نظام ضريبة القيمة المضافة ، وتعاني الدول التي تطبق هذا النظام من ضعف إيراداتها ، وذلك بسبب عدم الكفاءة في التطبيق ، وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي ، وقد بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات في الدول النامية حوالي 80% ، منها 32.5% ضرائب مباشرة ، و 47.5% ضرائب غير مباشرة .

وتناول البحث موضوع التشريعات والإيرادات الضريبية في كل من مصر ، وسوريا ، والأردن ، وفلسطين ، وإسرائيل ، ففي مصر دخلت الضريبة العامة على المبيعات حيز التطبيق في شهر مايو من العام 1991 ، وحلت محل ضريبة الاستهلاك حيث فرضت بنسبة عامة مقدارها 10% ، على السلع والخدمات ، ومنحت الكثير من الإعفاءات والتخفيضات للمكلفين لمراعاة الظروف الاجتماعية ، والثقافية ، والبيئية وغيرها .

وبلغ متوسط نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات في مصر خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 66% ، منها 20% ضرائب مباشرة ، و 17.5% ضريبة المبيعات ، و 10.5% ضرائب غير مباشرة أخرى ، و 18% الضرائب الأخرى .

ويتسم نظام الضرائب غير المباشرة في سوريا بالتعقيد. حيث يشتمل على ستة أنواع من الضرائب، وستة أنواع من الرسوم، ومعظمها قديم العهد، وذات مبالغ ونسب قليلة لا تحقق الهدف المالي الذي وجدت من أجله ، وقد بلغ متوسط نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات في سوريا خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 77% ، منها 32.50% ضرائب مباشرة ، و 30% ضريبة مبيعات ، و 11% ضرائب غير مباشرة أخرى ، و 3.50% ضرائب أخرى .

وتفرض الأردن العديد من الضرائب غير المباشرة ، وتطبق نظام ضريبة المبيعات على بيع السلع ، أو أداء الخدمات ، أو كليهما معا حيث تفرض ضريبة بنسبة 13% بموجب قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لعام 1994 ، وتمنح الكثير من الإعفاءات، والتخفيضات على معدلات الضريبة بهدف تخفيف العبء الضريبي على المواطنين ، وقد بلغ متوسط نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات في الأردن خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 72% ، منها 10.5% ضرائب مباشرة ، و 22.5% ضريبة مبيعات ، و 37% ضرائب غير مباشرة أخرى ، و 2% ضرائب أخرى .

وتفرض في إسرائيل العديد من الضرائب غير المباشرة ، مثل ضرائب الجمارك ورسوم الاستيراد ، وضريبة الشراء ، وضريبة الرسوم ، وضريبة الطوابع ، وضريبة القيمة المضافة التي دخلت حيز التطبيق في العام 1976 بنسبة عامة مقدارها 8% ، وطبقت على جميع الصفقات المعقودة من سلع ، وخدمات وبنسبة واحدة . وقد ارتفعت هذه النسبة عدة مرات إلى أن وصلت في شهر كانون الثاني من العام 1993 إلى 17% ، و بقيت هذه النسبة ثابتة حتى

تاريخ 15-6-2002 حيث أصبحت 18% ، وقد بلغ متوسط نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات في إسرائيل خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 86% ، منها 43% ضرائب مباشرة ، و 43% ضرائب غير مباشرة ، وشكلت ضريبة القيمة المضافة 30% ، والضرائب غير مباشرة الأخرى 13% من إجمالي الإيرادات .

يتكون النظام الضريبي الفلسطيني من الضرائب المباشرة و غير المباشرة ، و تعتبر ضريبة القيمة المضافة من عناصر هذا النظام المهمة ، وتطبق حاليا بنسبة 17% . وبلغ متوسط نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1995 - 2003 في فلسطين حوالي 97% ، منها 9.5% ضرائب مباشرة ، و 41% ضريبة قيمة مضافة ، و 45.5% ضرائب غير مباشرة أخرى .

وتتاول البحث موضوع وعاء الضريبة ، و النسب ، و الإعفاءات في كل من مصر ، وسوريا ، و الأردن ، و إسرائيل ، و فلسطين ، و دول الاتحاد الأوروبي ، و تبين من خلال إجراء المقارنة بين الدول السابقة ، أن وعاء الضريبي الفلسطيني ، و الإسرائيلي متسع جدا ، ويشمل معظم السلع و الخدمات ، كما تبين أن الإعفاءات و التخفيضات الممنوحة بموجب قوانين ضريبة القيمة المضافة المطبقة محدودة جدا، وتقل كثير عن تلك الإعفاءات و التخفيضات الممنوحة بموجب قوانين الضريبة في كل من مصر، وسوريا، والأردن، ودول الاتحاد الأوروبي .

مما سبق نجد بأن الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة بموجب القانون الفلسطيني قليلة جدا، وبحاجة ماسة إلى زيادتها لتتناسب مع الأوضاع الاقتصادية ، والاجتماعية التي يعيشها الشعب الفلسطيني ، فلا يعقل أن تتساوى النسب و الإعفاءات في ضريبة القيمة المضافة في فلسطين مع تلك النسب و الإعفاءات في إسرائيل ، في ظل وجود اختلافات كبيرة بين الجانبين من جميع النواحي الاقتصادية ، و الاجتماعية ، و الصحية ، و البيئية ، و غيرها ، كما لا يجوز أن تكون الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة بموجب قوانين ضريبة القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي أكبر و أشمل من تلك النسب والإعفاءات الممنوحة بموجب القانون الفلسطيني، على الرغم من أن دول الاتحاد الأوروبي تعيش ظروفًا اقتصادية أفضل بكثير من تلك الظروف التي يعيشها الشعب الفلسطيني .

وتتاول البحث واجبات المكلفين ، من حيث التسجيل في الضريبة ، وإصدار الفواتير الضريبية ، ومسك الدفاتر والسجلات ، وتقديم الإقرار الضريبي ، وتحصيل الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية ، والمؤيدات الجزائية المترتبة على المكلفين في حال مخالفة قوانين الضريبة ، أو ارتكاب جرائم التهرب من الضريبة .

كما تناول البحث موضوع إجراء مقارنات بين فلسطين وباقي دول العالم المتمثلة في الدول الصناعية ، و الدول النامية وتشمل (دول أوروبا غير الصناعية ، و دول آسيا ، ودول أفريقيا و الشرق الأوسط) ، كما شملت المقارنة كل من إسرائيل ، و مصر ، و سوريا ، والأردن ، وتمت المقارنة بين نسب الإيرادات من الضرائب المباشرة ، والضرائب غير المباشرة إلى كل من إجمالي الإيرادات ، وإجمالي الإيرادات الضريبية ، و كذلك مقارنة نسبة ضريبة المبيعات ، و ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات .

وتبين أن نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في فلسطين تبلغ 9.44% ، وهي أقل نسبة بين الدول السابقة ، حيث كانت هذه النسبة في الدول الصناعية حوالي 64% ، وفي الدول النامية حوالي 33% ، وفي إسرائيل 43% ، وفي سوريا 33% ، وفي مصر 20% ، وفي الأردن 10.50% .

وبلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في فلسطين حوالي 87% وتمثل أعلى نسبة في العالم ، حيث كانت هذه النسبة في الدول الصناعية حوالي 26% ، وفي الدول النامية حوالي 46% ، وفي إسرائيل حوالي 43% ، وفي سوريا 41% ، وفي مصر 28% ، وفي الأردن 60% .

كما بلغت نسبة ضريبة القيمة المضافة ، أو ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات في فلسطين حوالي 41% ، و في الدول الصناعية 15% ، وفي الدول النامية حوالي 25.5% ، وفي إسرائيل حوالي 30% ، وفي سوريا 27.6% ، وفي مصر 17.4% ، وفي الأردن 22.4% .

وتمثل الضرائب غير المباشرة في فلسطين العمود الفقري لنظام الضرائب الفلسطيني ، حيث بلغت نسبتها إلى إجمالي الإيرادات حوالي 87% ، في حين شكلت الضرائب المباشرة حوالي 9.5% ، مما يدل على وجود خلل في النظام الضريبي ، لأنه لا بد أن يكون هناك توازن بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة فكلما اقتربت هذه النسب من النسب في الدول الصناعية يكون وضع النظام الضريبي أفضل ، لذا لا بد من إعادة النظر في نظام الضرائب الفلسطيني ، و تصحيح الخلل في نسب الضرائب لتتناسب مع باقي دول العالم .

وتناولت الدراسة موضوع عبء الضرائب المباشرة ، وعبء الضرائب غير المباشرة ، وعبء الضريبة الكلي ، حيث تبين أن عبء الضرائب المباشرة في فلسطين بلغ حوالي 1.5% ، في حين بلغ في الدول الصناعية حوالي 27.53% ، و في إسرائيل 18.97% ، وفي سوريا 8.7% ، و في مصر 5.65% ، و في الأردن 2.98% .

أما عبء الضرائب غير المباشرة فكان في فلسطين حوالي 14.82% ، وفي الدول الصناعية 11.14% ، وفي إسرائيل 18.72% ، وفي سوريا 6.92% ، وفي مصر 7.62% ،

وفي الأردن 16.84% ، في حين بلغ عبء ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات في فلسطين 7% ، وفي الدول الصناعية 6.7% ، وفي إسرائيل 13.9% ، وفي سوريا 4.7% ، وفي مصر 6.3% ، وفي الأردن 6.3% .

وكان عبء الضريبة الكلي في فلسطين خلال فترة الدراسة حوالي 16.44% ، وفي الدول الصناعية 38.52% ، وفي إسرائيل 38.14% ، وفي سوريا 16.12% ، وفي الأردن 20.3% ، وفي مصر 20.3% .

ويعتبر عبء الضرائب المباشرة في فلسطين والبالغ 1.5% ، الأقل بين دول العالم ، كما لم يكن عبء الضرائب غير المباشرة مرتفعا حيث بلغ حوالي 14.82% ، وعبء الضريبة الكلي لم يتجاوز 16.5% ، وتبين هذه النسب الخلل في النظام الضريبي الفلسطيني ، ويعود السبب في إنخفاض عبء الضرائب غير المباشرة إلى التهرب الضريبي الكبير من دفع ضريبة القيمة المضافة ، وضريبة الجمارك و الرسوم .

ولو تم أخذ المبالغ الضائعة على السلطة الفلسطينية بسبب عمليات التهرب من الضريبة ، وعدم سيطرة السلطة على نقاط المعابر والحدود ، لكان متوسط عبء الضريبة الفلسطيني خلال الفترة 1995 - 2000 حوالي 30% ، الأمر الذي يجعلها متلائمة مع الأنظمة الضريبية المطبقة في فلسطين وباقي دول العالم .

2. مشكلة الدراسة .

تتبع مشكلة البحث من خلال الخلفية التاريخية لضريبة القيمة المضافة ، حيث فرضت في العام 1976 بنسبة 8% ، من قبل جيش الاحتلال بالأمر العسكري رقم 658 ، استنادا إلى قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 ، ارتفعت خلال السنوات التالية عدة مرات إلى أن وصلت إلى 17% في العام 1993 .

لم تكن ضريبة القيمة المضافة موجودة قبل الاحتلال الإسرائيلي للضفة الغربية وقطاع غزة في العام 1967 ، وقد فرضت ضريبة القيمة المضافة بالأمر العسكري رقم 658 المستند إلى قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لعام 1963 ، هذا الأمر فيه مغالطة كبيرة ، حيث أن قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لعام 1963 الأردني يفرض ضريبة بنسبة معينة على المبيعات من السلع ، أو مبلغ مقطوع ، أو كليهما ، وفي مرحله واحدة فقط . لكن قانون ضريبة القيمة المضافة يفرض الضريبة على جميع المراحل ، مما يجعلها تتناقض مع القانون رقم 16 لعام 1963 .

وجاء الأمر العسكري الخاص بضريبة القيمة المضافة ، لتحقيق الأهداف الاقتصادية والعسكرية للاحتلال ، وخلق اقتصاد فلسطيني تابع لإسرائيل يتم التحكم به بسهولة ، وتولد لدى

الشعب الفلسطيني شعور بالكرامية لهذه الضريبة ، ورغبة شديدة للتهرب منها ، واعتبر التهرب بمثابة واجب وطني ، بسبب القناعة الراسخة لدى الشعب الفلسطيني ، بأن ما يدفع من ضرائب يذهب لخدمة جيش الاحتلال، وليس لخدمة الشعب الفلسطيني .

مارس الاحتلال الإسرائيلي سياسة التجهيل فيما يتعلق بهذا الأمر العسكري ، فلم يكن مترجماً للغة العربية بشكل سليم ، ولم يكن متوفراً لدى مدققي الحسابات ، أو التجار أو الغرف التجارية ، وذلك بهدف الإيقاع بالتجار بسهولة ، واتهامهم بشكل دائم بمخالفته .

وقامت السلطة الفلسطينية بتطبيق نفس القانون المفروض من قبل سلطات الاحتلال بما فيه من مشاكل خاصة في مجال مسك الدفاتر ، والغرامات ، والفوائد ، واللغة الركيكة في الترجمة ، وما يحمله من خلفية سيئة ، دون أن تعمل ما يكفي لإزالة النظرة السيئة عنه ، وقد حصلت محاولات عدة لإعداد مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة ، إلا أنها لم تر النور لغاية الآن ، كما أن ما كتب من أبحاث ودراسات في هذا المجال كان قليلاً ، ويتوقع أن يعمل هذا البحث على سد جزء من النقص في هذا المجال .

ويشمل البحث النسب والإعفاءات الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني، ومقارنتها مع مجموعة من الدول المجاورة ودول الإتحاد الأوروبي ، من أجل التعرف على هذه الإعفاءات ، ومجالات التهرب الضريبي وكيفية معالجتها .

3 . أهداف الدراسة .

من أجل تحقيق أهداف البحث ، لا بد من الإجابة عن التساؤلات التالية :-

1. هل يكفي فرض ضريبة بنسبة صفر على بيع الخضار والفواكه التي لم تمر بأية عملية تصنيع ، وبعض الخدمات ، والسلع المصدرة للخارج أم أن هناك حاجة إلى زيادتها ؟
2. هل تتناسب النسبة 17% مع الإقتصاد الفلسطيني ، أم أن هناك حاجة لزيادتها أو تخفيضها ؟
3. هل اعتماد النسبة 17% على السلع والخدمات بشكل موحد دون التمييز بين السلع الأساسية والكمالية يحقق العدالة ؟

4. ما هي الإعفاءات الضريبية، وهل هناك حاجة للتوسع فيها ؟

5. هل زيادة الإعفاءات وتخفيض نسب الضريبة يؤدي إلى زيادة الحصيلة وتخفيف العبء الضريبي عن المواطنين ؟

6. ما مدى ملائمة الدورة المالية لاعتماد تصنيف المكلفين إلى مشغل مرخص ومشغل صغير ومشغل معفي ؟

7. ما هي نسبة مساهمة الحصيلة من ضريبة القيمة المضافة في إيرادات الدولة ؟

8. هل يعتبر نظام احتساب الضريبة المضافة بمبلغ مقطوع الخاص بالسيارات التجارية مقبولا ومتمشيا مع القانون ؟

9. هل يعتبر إحضار فواتير المقاصة الإسرائيلية وتسليمها للإدارة الضريبية أمراً ضرورياً ؟
10. هل يؤدي وجود مداخل محددة لمرور البضائع إلى زيادة إيرادات السلطة من ضريبة القيمة المضافة ؟
11. هل يشكل دفع ضريبة القيمة المضافة من المستورد مقدماً إعساراً مالياً للتاجر ؟
12. هل يحل النظام المتبع في إعادة الأموال الزائدة من المدخلات مشكلة إعسار التاجر ، وهل يتماشى مع القانون أم لا ؟
13. ما هي العلاقة بين ارتفاع نسبة ضريبة القيمة المضافة والتهرب من دفعها ؟
14. ما هي العلاقة بين زيادة الناتج القومي الإجمالي وزيادة الضرائب غير المباشرة ؟
15. ما هي العلاقة بين التهرب من ضريبة القيمة المضافة والأزمات الاقتصادية ؟
16. هل يكفي نظام العقوبات المنصوص عليه بالقانون لمحاربة التهرب من ضريبة القيمة المضافة ؟
17. هل يعتبر صدور قانون ضريبة مضافة عن السلطة الوطنية الفلسطينية أمراً ضرورياً ؟
18. هل يؤدي الانفصال عن شركة شاعم الإسرائيلية التي تدير شبكة الكمبيوتر الخاصة بالضرائب ، وإنشاء شركه فلسطينية تتولى هذه المهمة إلى زيادة الكفاءة بالعمل ؟

4 . أهمية الدراسة .

سميت الضرائب غير المباشرة بهذا الاسم ، لأنها تفرض على شخص ويتحملها شخص آخر ، ويلتزم المكلف بتحصيل الضريبة وتحويلها إلى خزانة الدولة.

تأخذ بعض الدول بفرض الضريبة على الاستهلاك ، أو على الأعمال ، أو على المبيعات ، أو على القيمة المضافة ، وهي أكثر أنواع الضرائب عدالة ، وأفضلها لتأمين نظام للرقابة الداخلية في التطبيق ، ومعالجة ظاهرة التهرب الضريبي .

ويحتاج تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية ، إلى توفر التنظيم والوسائل اللازمة لتطبيقها ، من حيث نظام الفوترة ، ومسك الدفاتر ، وإعداد القوائم المالية ، والحسابات الختامية لتقديمها إلى سلطة الضرائب .

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تهتم بموضوع يشكل أهمية كبيرة ، من حيث كبر نسبة مساهمة عائدات الضريبة المضافة في موازنة الدولة ، ومدى تأثيرها على الإستهلاك والإنفاق في الدولة ، كما أن هناك ترابط وثيق بين النسب الضريبية في السلطة الفلسطينية ، والكيان الإسرائيلي. حيث يجب أن لا نقل نسبة الضريبة المضافة في فلسطين عن 15% حسب اتفاقية باريس نظراً للعلاقات الاقتصادية المتشابهة .

كما أنها تعتبر من الدراسات القلائل في هذا المجال ، حيث من المتوقع أن تقدم معلومات تساعد راسمي السياسة في رسم السياسة الضريبية لفلسطين مستقبلا. كما يتوقع أن تفيد المعلومات التي يقدمها هذا البحث الباحثين في هذا المجال ، كما يتوقع أن تفيد كليات القانون والاقتصاد وإدارة الأعمال .

5 . منهجية الدراسة:

قام الباحث بدراسة الأدبيات الخاصة بموضوع البحث ، وذلك بالإطلاع على قانون ضريبة المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1991 ، والذي يفرض ضريبة مبيعات بنسبة عامة مقدارها 10% على إنتاج وبيع السلع والخدمات واستيرادها ، كما تم الإطلاع على موقع ضريبة المبيعات على الإنترنت الذي يقدم معلومات، وبيانات عن قانون ضريبة المبيعات، وعن الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة بموجب القانون، وشروط التسجيل في الضريبة، وتقديم الكشوفات الدورية للإدارة الضريبة، مما يساعد المستثمرين والباحثين على التعرف على أنظمة الضرائب المطبقة في الدولة، و التعديلات التي تدخل على هذا القانون في الوقت المناسب .

ولمعرفة مدى نجاح أنظمة الضرائب المصرية في توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات الجارية والتطويرية وتحقيق الأهداف العامة، كان لا بد من معرفة حجم الإيرادات الضريبية خلال فترة الدراسة الممتدة ما بين العام 1992، والعام 2002 ، وللحصول على معلومات عن أنظمة، وقوانين الضرائب المصرية، والأردنية، والسورية وغيرها تطلب الأمر البحث في الكتب والنشرات المتوفرة في مكتبة جامعة النجاح ، وجامعة بير زيت ، ومكتبة بلدية نابلس ، ومكتبة معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس) في رام الله ، ومكتبة الجامعة الأردنية .

تم الاستعانة بمواقع الإنترنت الخاصة بوزارة المالية ، وكذلك موقع وزارة التجارة والمواقع الحكومية الأخرى ، التي وفرت للباحث البيانات الكافية عن الناتج المحلي الإجمالي وعن إيرادات الضرائب المباشرة ، وإيرادات ضريبة المبيعات ، وإيرادات الضرائب غير المباشرة الأخرى ، مما مكن الباحث من استخراج النسب الضريبية اللازمة لأجراء المقارنة بين الدول المطلوبة .

كما تم الإطلاع على قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لعام 1994 الأردني، والتعديلات التي طرأت عليه، والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه، ودليل التسجيل في ضريبة المبيعات، والدليل العام في ضريبة المبيعات، ودليل مسك الدفاتر، ودليل تعبئة الإقرار الضريبي الصادر عن وزارة المالية الأردنية، وموقع ضريبة المبيعات على الإنترنت الذي أفادني بآخر التعديلات على قانون ضريبة المبيعات خاصة في مجال الإعفاءات والنسب المخفضة .

ولقياس مدى نجاح أنظمة الضرائب الأردنية في توفير الأموال اللازمة لخزانة الدولة ، كان لا بد من معرفة الإيرادات من الضرائب المباشرة خلال فترة الدراسة الممتدة من العام

1992 إلى العام 2002 ، وكذلك إيرادات ضريبة المبيعات ، وإيرادات الضرائب غير المباشرة الأخرى ، وللحصول على هذه البيانات، فقد تم الاستعانة بالإضافة إلى المكتبات المذكورة سابقا بنشرات البنك المركزي الأردني ، وبالموازنات العامة للدولة ، وموقع وزارة المالية الأردنية على الإنترنت ، وموقع دائرة الإحصاء المركزية .

كما قام الباحث بدراسة الضرائب غير المباشرة ، و الرسوم المفروضة في سوريا ، والتي تمنح إعفاءات وتخفيضات كبيرة ، مما يفقدها الكثير من الأهداف التي فرضت من أجلها ، وقد تم الرجوع إلى المراسيم والقوانين الخاصة بإصدار الضرائب والرسوم للتعرف على وعاء الضريبة ، ومعدلاتها ، وطرق جبايتها ، والإعفاءات الممنوحة بموجبها ، وواجبات المكلفين بها، والمؤيدات الجزائية المفروضة على من يخالف أحكامها .

ولمعرفة مدى كفاءة الأنظمة الضريبية في سوريا، تم التعرف على إيرادات الضرائب المباشرة خلال فترة الدراسة الواقعة بين العام 1989 ، والعام 1998 ، وإيرادات ضريبة المبيعات ، والضرائب غير المباشرة الأخرى ، وتم الاستعانة بالكتاب السنوي الصادر عن صندوق النقد الدولي للعام 2001، والذي يوفر معلومات عن الإيرادات الضريبية وغير الضريبية لدول العالم ، كما تم الاستعانة بموقع دائرة الإحصاء المركزية الفلسطيني على الإنترنت للوصول إلى بعض النشرات التي توفرها جامعة الدول العربية عن الناتج المحلي الإجمالي للدول العربية .

واجه الباحث صعوبة في الحصول على البيانات الخاصة بسوريا ، وذلك لقلة المعلومات التي تقدمها مواقع الإنترنت الخاصة بضريبة المبيعات في سوريا ، وكذلك المواقع الحكومية الأخرى المتمثلة بموقع وزارة الاقتصاد والتجارة ، وموقع وزارة الخارجية ، وغيرها ، ونتيجة لهذه المشكلة فقد اكتفى الباحث أن يكون العام 1998 هو الحد الأعلى لفترة الدراسة .

قام الباحث بدراسة الضرائب غير المباشرة المطبقة في إسرائيل والمتمثلة بضريبة القيمة المضافة والجمارك وضريبة الشراء وضريبة الوقود والطوابع ، وقد فرضت إسرائيل ضريبة قيمة مضافة بنسبة واحدة وليس بنسب متعددة كما هو الحال في الدول الأوروبية ، وذلك بهدف التسهيل على الإدارة الضريبية والمكلفين .

ولمعرفة مدى نجاح الأنظمة الضريبية في إسرائيل ، تم التعرف على إيرادات الضرائب المباشرة خلال فترة الدراسة الواقعة بين العام 1991 ، والعام 2002 ، وإيرادات ضريبة القيمة المضافة ، وإيرادات الضرائب غير المباشرة الأخرى ، كما تم الاستعانة بموقع وزارة المالية الإسرائيلي على شبكة الإنترنت الذي يوفر الكثير من المعلومات عن إيرادات وزارة المالية السنوية ، والربع سنوية ، والدراسات الخاصة بجداول غلاء المعيشة ، والتضخم ، والعجز في الموازنة ، وغيرها .

كما تم الاستعانة بموقع بنك إسرائيل الذي يوفر بيانات عن الإقتصاد الإسرائيلي ، وكذلك معلومات وبيانات عن الدول الأخرى ، حيث تم الاستفادة من المعلومات المنشورة على موقع وزارة المالية الإسرائيلي وموقع بنك إسرائيل المتعلقة بالدول الصناعية. حيث استخدمت هذه البيانات في معرفة الإيرادات الضريبية ، وغير الضريبية ، والعبء الضريبي للدول الصناعية .

قام الباحث بدراسة قانون ضريبة القيمة المضافة المطبق في الضفة الغربية وقطاع غزة، وهو المطبق في إسرائيل ، حيث دخل هذا القانون حيز التنفيذ في العام 1976 ، بموجب الأمر العسكري رقم 658 ، وكانت نسبة الضريبة في هذا العام 8% ، ارتفعت هذه النسبة حتى وصلت إلى 17% في شهر كانون الثاني من العام 1993 ، وبقيت هذه النسبة ثابتة دون تغيير لغاية الآن ، وقد تميز قانون ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين ، بسعة وعائنه الضريبي وشموله ، وقلة الإعفاءات الضريبية الممنوحة بموجبه ، ووجود نسبتين للضريبة هما 17% ، وصفر% المطبقة على إنتاج الخضار والفواكه وبعض السلع والخدمات الأخرى .

ولمعرفة مدى نجاح أنظمة الضرائب في فلسطين ، كان لا بد من معرفة الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1995 - 2003 ، وإيرادات الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، وكذلك إيرادات ضريبة القيمة المضافة ، وللحصول على البيانات المطلوبة، تم الاستعانة بالمواعزين التي تنشرها السلطة الوطنية الفلسطينية ، والكتب التي تصدرها مؤسسة ماس للأبحاث وموقع دائرة الإحصاء المركزية الفلسطينية على الإنترنت. ولم تقم وزارة المالية الفلسطينية بإنشاء موقع لها على شبكة الإنترنت إلا في بداية العام 2003 ، وتم نشر مشروع قانون الموازنة العامة عليه ، وهو ما يشكل خطوة جيدة في الاتجاه الصحيح بالرغم من أنها جاءت متأخرة جدا وقام الباحث بتصميم إستبانه من أجل التعرف على آراء ذوي العلاقة بـضريبة القيمة المضافة من تجار ، وموظفي ضريبة ، ومحاسبين و مدققي حسابات ، تحتوي على مجموعتين من الأسئلة ، تشمل المجموعة الأولى (45) سؤال يتم الإجابة عليها بموافق بشدة ، وموافق ، ولا رأي ، وغير موافق ، وغير موافق إطلاقا ، و المجموعة الثانية تحتوي على (23) سؤال يتم الإجابة عنها بمهم جدا ، ومهم ، و غير مهم ، وغير مهم إطلاقا ، وقد تم عرض الإستبانه على مجموعة من المحكمين شملت ، أربع مدراء دوائر لضريبة القيمة المضافة ، وخمسة مدققي حسابات ، وسبعة تجار ، وأمين سر الغرفة التجارية في قلقيلية ، وقد تم أخذ ملاحظاتهم بعين الاعتبار عند إعداد النسخة النهائية من الإستبانه .

وقد تم اختيار عينة مكونة من 400 مفردة من مناطق قلقيلية ، نابلسن، سلفيت ، طولكرم، رام الله . وقد تم اختيار العينة من المناطق المذكورة حسب عدد السكان. وكانت العينة كما يلي:

80 موظف

80 مدقق حسابات

وقد تم مناقشة الاستبانة وعرضها على عدد من المحكمين للتأكد من صدقها ، كما تم استخدام معامل كرنباخ ألفا للتأكد من ثباتها ، حيث كان 0.77 ، وهو معامل عال يدل على ثبات أداة الدراسة المستخدمة. وقد وزعت على مفردات العينة باليد (الملحق رقم 2) ، كما تم استرجاعها باليد، وقد تمت متابعة من لم يرد ، وقام الباحث بجمع البيانات في الفترة من تشرين ثاني 2002 وحتى آذار 2003. وقد تم استرجاع 199 استبانة صالحة للتحليل، وذلك على الشكل التالي:

101 تاجر

56 موظف

42 مدقق حسابات

تم توزيع (240) استبانة على عينة من التجار شملت منطقة قلقيلية ، وطولكرم ، و نابلس ، ورام الله ، وسلفيت ، كما تم توزيع (80) استبانة على موظفي دائرة الجمارك والمكوس في السلطة الوطنية الفلسطينية ، و (80) استبانة على المحاسبين و مدققي الحسابات ، واجه الباحث متاعب كثيرة في توزيع وجمع الاستبيانات ، وذلك بسبب ظروف الحصار ، وعدم القدرة على التنقل بين مدن الضفة الغربية ، وعدم وجود اهتمام كاف لدى عينة البحث في التعاون مع الباحث ، وقد تم استخدام برنامج (SPSS) لتحليل البيانات، حيث تم استخدام المتوسطات الحسابية والنسب المئوية لغايات التحليل.

الفصل الثاني

الضرائب وأنواعها

1. المقدمة
2. تعريف الضريبة وقواعد وأسس فرضها
3. أنواع الضرائب
4. الضريبة على القيمة المضافة
5. تطبيقات على ضريبة القيمة المضافة

1 . مقدمة: عرف (اليحيى، وخريوش، 1998) المالية العامة بأنها " العلم الذي يدرس النفقات العامة، والإيرادات العامة، وتوجيهها بغرض تحقيق أغراض الدولة الإقتصادية، والاجتماعية ، والسياسية " .

وقد مرت الدولة في النظام الإقتصاد الرأسمالي بمراحل ثلاث، وهي :-

1. مرحلة التدخل الواسع: حيث استمرت منذ القرن الرابع عشر وحتى منتصف القرن التاسع عشر، وشملت:

أ - إجراءات تهدف إلى تخفيض تكاليف الإنتاج، وتتمثل في تقديم قروض بفائدة منخفضة إلى المشروعات الفردية ومنح إعانات ، وأراضي ، ومباني بدون مقابل ، وتوفير المواد الخام ، وإعفائها من الضرائب الجمركية .

ب - إجراءات تضمن تسويق المشروعات الفردية لمنتجاتها ، وذلك من خلال شراء الدولة لهذه المنتجات ، أو ضمان تسويقها ، أو فرض ضريبة عالية على السلع المستوردة المنافسة للمنتجات الوطنية .

2. مرحلة الحياد ، أو دور الدولة الحارسة: حيث استمرت منذ منتصف القرن التاسع عشر ، وحتى العام 1929 الذي شهد بداية الكساد العالمي. حيث اقتصر دور الدولة في هذه المرحلة على تهيئة الإطار العام للإقتصاد الوطني ، وإعطاء الأفراد الحرية الكاملة ، وتمثلت وظيفة الدولة في هذه المرحلة بما يلي :-

أ - توفير الأمن الخارجي ، وحماية البلاد من أية اعتداءات خارجية عن طريق الجيش .

ب - توفير الأمن الداخلي ، وحماية الملكية الفردية من أية اعتداءات بواسطة جهاز الشرطة والقضاء والمستشفيات ، والمدارس ، والمرافق العامة في الدولة .

3. مرحلة التدخل لحل المشاكل الإقتصادية: والتي استمرت منذ العام 1929 ، وحتى الآن.

وبدأت الأصوات تتعالى مطالبة الدولة بالتدخل لوقف التدهور الإقتصادي ، بسبب الأزمة الإقتصادية التي أصابت معظم الدول الرأسمالية ، والتي استمرت منذ العام 1929 ، وحتى العام 1935 ، وكان من أبرز الإقتصاديين المنادين بضرورة تدخل الدولة الإقتصادي البريطاني " جون كينز " الأستاذ في جامعة كامبردج ، الذي أثبت فشل النظرية الإقتصادية التقليدية السائدة ، والتي كانت تقول أن الأزمات الإقتصادية في ظل النظام الرأسمالي هي أزمات عابرة سرعان ما تعمل قوى السوق (العرض والطلب) على حلها بدون تدخل الدولة. وقد لقي هذا التوجه الجديد أذانا صاغية في العديد من الدول الرأسمالية ، وعلى رأسها أمريكا ، حيث بدأت بزيادة الإنفاق العام بهدف إيجاد فرص عمل للعاطلين عن العمل، ومنذ ذلك الحين فقد تغير دور الدولة ، وأصبحت تتدخل من أجل حل مشكلات البطالة والتضخم ، وحماية البيئة من التلوث من خلال زيادة الإنفاق أو توفير الإيرادات .

2 : تعريف الضريبة وقواعد وأسس فرضها:

تعتبر الضرائب من أهم عناصر الإيرادات في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء ، حيث تبلغ نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات في الدول الصناعية حوالي 90% ، وفي الدول النامية حوالي 80% ، مما يساعدها في تحقيق أهدافها السياسية ، و الاقتصادية ، و الاجتماعية ، و التمويلية ، و التنموية ، كما أن للضرائب آثار كبيرة على مختلف مستويات قطاعات الإقتصاد الإنتاجية ، و الاستهلاكية ، و التوزيعية ، مما جعلها أداة مهمة من أدوات السياسة المالية للدولة تستخدمها في التأثير على عوامل الإنتاج والدخل ، و الإذخار ، و الإستثمار ، و العمالة ، ولتحقيق التوازن في الاقتصاد القومي .

وقام العديد من أساتذة الفكر المالي التقليدي ، والحديث بدراسات متعددة في مجال الضرائب، بهدف إيجاد الحلول الإيجابية، والفعالة للآزمات المالية، والاقتصادية ، ونظرا لأهمية موضوع الضرائب فقد أولته الدراسات المالية عناية فائقة في جميع المجالات السياسية ، والاقتصادية ، و الاجتماعية ، و البيئية .

وفرضت الضريبة بأشكال متعددة على مر التاريخ ، حيث فرض المصريون القدماء ضريبة سيادة على بني إسرائيل الذين كانوا يعيشون عبداً تحت الهيمنة المصرية ، مما زاد من العبء الضريبي عليهم ، و قد فرضت الضرائب منذ العام 1377 في عدة بلدان كما هو مبين في الجدول رقم (1) .

جدول رقم (1)

تاريخ فرض الضرائب في بعض الدول

التسلسل	السنة	البلد	نوع الضريبة
1	1377	بريطانيا	فرض ضريبة على الرأس
2	1643	بريطانيا	فرض الجمارك على السلع الأساسية
3	1764	U.S.A	فرض الرسم الجمركي على البيرة والنبذ
4	1765	U.S.A	رسم الطابع على الصحف والوثائق الرسمية
5	1812	U.S.A	ضريبة الدخل الأولى المتحدة لتمويل الحرب
6	1862	U.S.A	قانون ضريبة الدخل (وقع من قبل لينكولن)
7	1913	U.S.A	التعديل السادس عشر الذي يمكن الكونجرس من جمع الضرائب من أي مصدر مناسب

تستخدم الحكومات الضرائب بشكل عام كأداة رئيسية لتغطية نفقاتها، و في حالات نادرة تستخدم الحكومات مصادر أخرى غير الضرائب مثل الإيرادات من المصادر الطبيعية ، وتعتبر الضريبة التي تخصم من المصدر هي الأفضل بالنسبة للحكومة ، والتي تفرض على الأشخاص، والشركات من أجل تمويل الخدمات العامة ، و تحقيق أهداف الدولة .

٥ تعريف الضريبة .

يعرف (عناية ، 1998) ، الضريبة بأنها " فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبرا ، وبدون مقابل ، وتستخدمها لتغطية نفقاتها ، والوفاء بمقتضيات و أهداف السياسة المالية العامة للدولة " . ويتضح من هذا التعريف ما يلي :-

1. أن الضريبة مبلغ من المال تدفع نقدا وليس عينا .
2. أن الضريبة فريضة إلزامية : يعتبر فرض الضريبة حق من حقوق الدولة ، ومظهرا من مظاهر السيادة ، فهي تفرض بإرادة الدولة ، وتستخدم سلطاتها القاهرة في تحصيلها ، وتمثل هذه السلطات في حق الدولة بمعاقبة المتهربين من دفعها .
وعليه ، فقد نصت معظم دساتير الدول على أن فرض الضريبة ، أو تعديلها ، أو إلغاؤها يجب أن يتم بموافقة مجلس الشعب ، وذلك من خلال إقرار القانون الخاص بالضرائب من قبل ممثلي الشعب ، ولكن هذه الخطوة لا تلغي فكرة قسرية الضرائب ، فبعد موافقة مجلس الشعب على قانون الضريبة ، تصبح الدولة صاحبة الحق في تحصيل دين الضريبة بما تراه مناسبا من إجراءات .
3. أن الضريبة فريضة حكومية : تفرض الضريبة حسب مبدأ المنفعة التي تعود على المكلف من دفع الضريبة ، أو حسب مبدأ القدرة على الدفع ، ويعتبر متوسط الدخل الفردي المؤشر على قدرة الأفراد على الدفع .
ومن الصعب تطبيق هذه المبادئ ، وذلك لصعوبة تحديد المنفعة لكل مكلف ، ولصعوبة تحديد قدرة كل مكلف على الدفع ، لأن متوسط الدخل الفردي لا يمثل حقيقة دخول جميع الأفراد ، بل يمثل متوسط دخل الأغلبية ، لذلك تبقى للدولة الصلاحية الكاملة في تحديد الضريبة بما يمكنها من تغطية أعبائها العامة ، وتحديد أهدافها بما يتناسب مع المقدرة التكلفية للمكلفين بدفعها .
4. الضريبة فريضة نهائية : أي أنها لا تسترد ، ولا يجوز المطالبة بها حتى لو شعر المكلفون بظلمها ، أو لم تتحقق المصلحة العامة منها .

5. الضريبة فريضة بدون مقابل : أي أنها تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل ، أو منفعة معينة ، فلا توجد علاقة بين ما يدفعه المكلفون من ضريبة ، والمنافع التي يمكن الحصول عليها من الدولة .

وتقوم الدولة على أساس نظرية العقد الإجتماعي ، حيث توفر الدولة لرعاياها الخدمات الأساسية من تعليم ، وصحة ، ومواصلات ، وأمن ، وغيرها مقابل تنازل رعاياها عن شيء من حرياتهم ، وأموالهم المتمثلة في الضرائب . إن عدم وجود مقابل يعتبره أساتذة الفكر المالي عنصرا أساسيا من عناصر الضريبة ، وأن الضرائب عبارة عن مساهمات إجبارية يقدمها الأفراد للدولة تحقيقا للمصلحة العامة .

6. الضريبة أداة لتغطية نفقات الدولة وتحقيق أهدافها الاقتصادية ، و الإجتماعية ، والسياسية : أصبحت الضريبة عاملا مهما في اقتصاديات الدول النامية ، والمتقدمة على حد سواء ، فبالإضافة إلى مهمتها الأساسية المتمثلة في تمويل نفقات الدولة ، أصبح للضريبة أهداف اقتصادية أخرى غير تقليدية مثل تحفيز الإستثمار ، وتشجيع انتقال رؤوس الأموال من منطقة إلى أخرى ، وامتصاص القوة الشرائية الزائدة ومحاربة الاتجاهات التضخمية .

أما الآثار الإجتماعية فتتمثل في تحقيق العدالة الإجتماعية ، من خلال فرض ضرائب تصاعدية ، حيث يتحمل الأغنياء عبئا أكبر من الفقراء مما يساعد في إعادة توزيع الدخل ، وتخفيف الفوارق الطبقيّة بين أفراد المجتمع ، أما بالنسبة للآثار السياسية فتتمثل في حماية المنتج الوطني ، من خلال فرض ضرائب ورسوم مرتفعة على السلع الأجنبية ، أو تشجيع بناء مساكن جديدة من خلال تخفيف الرسوم والضرائب على الأبنية الجديدة ، أو تشجيع المواطنين على تسجيل أراضيهم من خلال تخفيض الرسوم على انتقال الأراضي .

قواعد فرض الضريبة :

يستند الفكر المالي الحديث على أربعة قواعد أساسية في فرض الضريبة وهي :-

1 - قاعدة العدالة : يقول آدم سميث بأنه " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب قدرتهم النسبية ، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به الممول في ظل حماية حكومته " ، (عناية ، 1998) ، حيث يجب على كل فرد من رعايا الدولة المساهمة في نفقاتها العامة حسب قدرته على الدفع ، وتحدد المقدرة حسب مقدار دخله ، لذا يجب أن تفرض الضرائب على الدخل وليس على رأس المال ، ويرى مفكروا المالية العامة التقليديين أن تفسير قاعدة العدالة الضريبية يجب أن تستند على المبادئ التالية :-

أ - مبدأ العمومية في التطبيق : تفرض الضريبة على جميع الأشخاص ، والأموال التي تمتد إليها سيادة الدولة ، سواء كانت الأوعية الضريبية داخل حدودها ، أو خارجها .

ب - مبدأ الوحدة في التطبيق : يجب أن يتساوى جميع المكلفين بالنسبة لمقدار الضريبة ، أو سعرها ، إلا أن تطور مفهوم العدالة الضريبة دفع الفكر الإقتصادي إلى التخلي عن السعر النسبي للضريبة واعتماد السعر التصاعدي ، الذي يتدرج مع تدرج الدخل في الارتفاع ، لأن السعر النسبي لا يحقق العدالة المطلوبة في التكليف .

ج - مبدأ الكفاءة في التطبيق : يجب تطبيق الضريبة بكفاءة على الجميع ، بحيث لا تتسبب بإضعاف المقدرة الإنتاجية وتقليل الحوافز وتشويه تخصيص الموارد .

2 - قاعدة اليقين : يرى آدم سميث أن " عدم اليقين في أي نظام ضريبي يعتبر أشد خطرا من عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية " ، وبالتالي يجب فرض الضريبة على سبيل اليقين والتحديد ، دون أن يشوب فرضها أية شائبة ، أو غموض ، أو إبهام ، ويجب أن يكون سعرها ، و عاؤها ، ونصابها ، وموعدها ، وإجراءات تحصيلها ، وكل ما يتصل بها من أحكام واضحة ومعروفة بصورة مسبقة للمكلفين ، بهدف تشجيعهم على ترتيب التزاماتهم المالية في الوقت المناسب .

3 - قاعدة الملاءمة : يجب أن تكون الأحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة ملائمة للمكلف من حيث المواعيد كأن يكون موعد الجباية مناسباً للظروف المالية للمكلف . وتطبيقاً لهذا المبدأ تلجأ معظم التشريعات المالية إلى خصم الضريبة من المصدر ، وذلك تيسيراً على المكلف ، وحتى لا يشعر بنقل عبء الضريبة مما يشجعه على الإلتزام بدفعها في وقتها . كما يجب أن تكون أساليب الجباية ملائمة ، وتتناسب مع ظروف المكلف فلا يجوز استخدام أساليب تعسفية في تحصيل الضريبة مثل التهديد ، والترهيب ، والتشدد في تحصيل الضرائب المستحقة دون أخذ ظروف المكلف المادية بالاعتبار .

4 - قاعدة الاقتصاد : يجب أن تكون تكاليف جباية الضرائب منخفضة ، مما يحتم على الإدارة الضريبية الاقتصاد في نفقات تحصيلها ، والوسائل المستخدمة في جبايتها .

٤

٥ أسس فرض الضريبة : يتم فرض الضريبة طبقاً للأسس التالية :-

1 - أساس المنفعة THE BENEFIT APPROACH : أي أن تكون الضريبة مقابل ثمن خدمات الدولة للمواطنين .

2- أساس القدرة على الدفع THE ABILITY TO PAY : أي تفرض الضريبة إستناداً إلى مفهوم الواجب الاجتماعي ، وذلك من خلال المساهمة في تمويل نفقات الدولة ، دون الأخذ بعين الاعتبار مقدار النفع الذي يمكن أن يعود على دافع الضريبة .

واستمر الصراع بين هذه الأسس حتى نهاية القرن التاسع عشر ، حيث بدأ هذا الصراع يخبو لصالح مفهوم جديد يقوم على ارتباط الضريبة بمجتمع معين ، وبالأمال التي يعلقها

هذا المجتمع على الواجب والعدالة ، فالضريبة تقتزن بواجب السلطة وتنحسر بانحسارها ، فالسيادة الضريبية ، والسيادة السياسية يرتبطان أشد الارتباط سواء أكان ذلك في المجال الداخلي أو الخارجي .

أ - السيادة الضريبية في المجال الداخلي : يرتبط وجود الضريبة أشد الارتباط بوجود دولة قوية وقادرة على فرض القانون على جميع أراضيتها ، وإلا أصبح القانون الضريبي بلا معنى وينتشر التهرب الضريبي ، كما لا بد أن يلقى قانون الضريبة قبولا عاما لدى مواطني الدولة حتى تحقق الضريبة أهدافها ، فلا يمكن أن تكون الضريبة عملية ابتزاز ، أو اختيارا تعسفيا من قبل سلطة الدولة الحاكمة ، وإنما يجب أن تفرض بقانون ، وأن تبقى دائما ضمن حدود وسلطة القانون الضريبي ولا يجوز القياس بشأنها .

جاء في المادة الرابعة عشر من شرعة حقوق الإنسان أن " للشعوب الحق في المراقبة شخصيا ، أو بواسطة ممثليهم لمعرفة ضرورة الحاجة للمساهمة في دفع النفقات العامة ، وفي الموافقة عليها ، ومراقبة طرق استعمالها ، وتحديد وعائنها ونصابها وطرق جبايتها ومدتها " .

يتضح من المادة السابقة أن الضريبة يجب أن تفرض بموافقة المكلفين ، أو ممثليهم في مجلس الشعب ، وأن يبقى القانون صاحب الكلمة الأخيرة في تحديد النظام الأساسي للضريبة ، وهذا ما نجده في معظم دساتير الدول في العالم .

لا تستطيع الإدارة الضريبية جباية الضرائب إلا في حدود ما سمح به القانون ، كما لا تستطيع أن تعفي أي شخص من دفع الضريبة بدون سند قانوني صريح ، وإلا تعرضت للعقوبة ، فالعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ليست تعاقدية ، وقد يتعرض المكلف للعقوبة في حال خالف نصوص القانون الضريبي . كما أن احترام القانون الضريبي من قبل الإدارة والمكلف يبقى مضمونا من القاضي الذي يركز في تطبيقه على الصفة الخاصة للقانون الضريبي ، الذي يتمتع بذاتية خاصة واستقلال ، وبالرغم من كونه فرعاً من فروع القانون العام ، إلا أنه بقي يتمتع بهذا الاستقلال الذي يميزه عن غيره من القوانين .

ب - السيادة الضريبية في المجال الخارجي : تطبيقاً لمبدأ السيادة ، فإن القانون الضريبي الوطني وحده القابل للتطبيق في حدود الدولة صاحبة السيادة ، إلا أن هناك بعض الاستثناءات التي تتمثل في الاتفاقيات الدولية ، التي تهدف إلى منع الازدواج الضريبي ، لمنع الظلم الذي قد يلحق ببعض المكلفين الذين يعملون في أكثر من دولة . وتشكل هذه الاتفاقيات قيوداً على القانون المحلي ، وتمنع تطبيقه وتسود الاتفاقية الدولية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي .

3 . أنواع الضرائب .

عرفت المالية العامة القديمة والحديثة أنواعا متعددة من الضرائب مثل ، ضريبة الدخل ، و الضريبة على رأس المال ، والضريبة على الإنفاق ، والضريبة على الإراد ، والضريبة على التركات ، والضريبة على التداول ، والضريبة على الإنتاج ، والضريبة على المبيعات ، وضريبة المشتريات ، والضرائب الجمركية والضريبة على المسققات ، والضريبة على الإستخدام ، والضريبة على القيم المنقولة ، والضريبة على التسجيل وغيرها من الضرائب ، ويمكن تقسيم هذه الضرائب إلى عدة مجموعات أهمها .

الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية :

أ- تعرف الضرائب النسبية بأنها تلك الضرائب التي يكون سعرها نسبة ثابتة من وعاء الضريبة، مهما كانت قيمة هذا الوعاء ، كأن يكون سعر الضريبة مثلا 10% لجميع الدخل الصغيرة والكبيرة ، الثابتة والمتغيرة .

ب- تعرف الضرائب التصاعدية بأنها تلك الضرائب التي يتغير سعرها بتغير قيمة وعاء الضريبة، أي أن سعرها يزداد بازدياد المادة الخاضعة لها ، وهناك أشكال متعددة للتصاعد الضريبي ويمكن حصر هذه الأشكال بما يلي :-

1. التصاعد بالطبقات حيث تحدد عدة طبقات للدخل ومثال ذلك .

الطبقة الأولى من	1	-	5000	دينار تكون نسبة الضريبة 5% .
الطبقة الثانية من	5001	-	10000	دينار تكون نسبة الضريبة 10% .
الطبقة الثالثة من	10001	-	20000	دينار تكون نسبة الضريبة 15% .
الطبقة الرابعة من	1 2000	دينار فما فوق		تكون نسبة الضريبة 20% .

فإذا حصل شخص ما على دخل مقداره 10000 دينار تطبق عليه نسبة الضريبة 10% أي الطبقة الثانية ، ويكون مقدرا الضريبة المستحقة عليه 1000 دينار ، أما إذا حصل هذا الشخص على دخل مقداره 10001 دينار ، فتطبق عليه نسبة الضريبة 15% المحددة في الطبقة الثالثة ، وتكون الضريبة المستحقة عليه 1500.15 دينار .

2. التصاعد بالشرائح : يتم تقسيم الدخل إلى عدة شرائح ، حيث تفرض ضريبة بنسبة مختلفة على كل شريحة ، فلو أخذنا المثال السابق، فإن الضريبة المترتبة على الشخص الذي حصل على دخل مقدار 10000 دينار تساوي 750 دينار ، والشخص الذي حصل على دخل مقداره 10001 دينار تكون الضريبة المترتبة عليه تساوي 750.15 دينار .

يلاحظ أن التصاعد بالشرائح أكثر عدلا من التصاعد بالطبقات ، حيث أن زيادة الدخل بمقدار دينار واحد أدى إلى زيادة الضريبة بمبلغ 500.15 دينار في حال التصاعد بالطبقات، أما عند تطبيق نظام التصاعد بالشرائح ، فإن الزيادة في الضريبة بلغت 15 قرش فقط

3. التصاعد عن طريق التنازل : حيث تفرض ضريبة واحدة ، وبسعر واحد على الدخل كأن تحدد نسبة 30% للضريبة ، ولكن يتم تخفيض هذا السعر إلى 5% ، أو 10% للدخول الصغيرة . ويعتبر هذا النوع من الضريبة من أشكال التصاعد في الضريبة حيث يكون عبء الضريبة على الأغنياء أكبر منه على الفقراء .

4. التصاعد بخصم جزء من وعاء الضريبة : حيث تفرض ضريبة بسعر نسبي واحد على الدخل 20% مثلا ، ولكن لا ينطبق هذا السعر على أول 1000 دينار إلا على نصفها فقط ، وبالنسبة للآلف الثانية لا تنطبق الضريبة إلا على ثلثها فقط ، وبالنسبة للآلف الثالثة على ربعها وهكذا .

5. التصاعد عن طريق الإعفاء : يقوم هذا الشكل على أساس خصم حد أدنى للمعيشة من جميع الدخل مع بقاء السعر الاسمي ثابت لا يتغير .
الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة .

أ- الضرائب المباشرة : هي " تلك الضرائب التي تقتطع مباشرة من دخل أو رأسمال المكلف ، وتتصبب الضريبة على ذات الثروة " مثل الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال.
ب- الضرائب غير المباشرة : وهي " تلك الضرائب التي تقتطع بطريق غير مباشر من دخل أو رأسمال المكلف ، وتتصبب على استعمالات الثروة " ، مثل ضرائب الإنتاج ، وضرائب الإنفاق والاستهلاك ، والضرائب الجمركية وغيرها .

1 - معايير التفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة :

لا يوجد معيار محدد يمكن الاعتماد عليه في التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، وفيما يلي أهم المعايير المستخدمة :

أ- المعيار الإداري والخاص بطريقة التحصيل : (غناية ، 1998) ، يستند هذا المعيار في التفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، إلى الطريقة التي تتبع في تحصيل الضريبة ، حيث تكون الضريبة مباشرة إذا تم تحصيلها بناء على كشوفات ، أو جداول تسجل فيها أسماء المكلفين بدفع الضريبة ، والتزاماتهم الضريبية المحددة وفقا لأحكام القانون الضريبي .

أما إذا لم يكن بالإمكان تحصيل الضريبة بناء على تلك الجداول والسجلات ، وإنما بناء على حصول الوقائع المؤدية قانونا إلى فرضها ، وجبايتها ، كواقعة الإنتاج ، أو الاستهلاك ، أو التسجيل ، والتداول وغيرها ، فإنها تعتبر ضرائب غير مباشرة .

ومن الإنتقادات لهذا المعيار ، أن هناك بعض الضرائب التي يقر الجميع بأنها ضرائب مباشرة تصبح ضرائب غير مباشرة وفقا لهذا المعيار ، مثل الضرائب على الرواتب ، والضريبة على أرباح الأسهم والسندات ، حيث لا يتم إعداد جداول بأسماء المكلفين

بالضريبة، وإنما تحصل الضريبة عن طريق نظام الخصم من المصدر دون الحاجة إلى معرفة أسماء الأشخاص ، كما أن هناك ضرائب يقر الجميع بكونها ضرائب غير مباشرة ، مثل الضرائب على الإنتاج التي يمكن أن يصدر جدولاً تحدد فيه الأسماء ، والالتزامات المترتبة عليها ، فهل هذا الأمر يحولها من ضرائب غير مباشرة إلى ضرائب مباشرة ؟

ب- المعيار الاقتصادي أو نقل العبء الضريبي : يستند هذا المعيار في التفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على أساس نقل العبء الضريبي ، وتكون الضريبة مباشرة إذا تحمل عبئها من قام بدفعها للدولة ، وتكون غير مباشرة إذا تمكن دافع الضريبة من نقل عبئها إلى غيره .

يتسم هذا المعيار بعدم الدقة و بالتعقيد ، حيث تخضع عملية نقل العبء الضريبي لعوامل اقتصادية ، واجتماعية ، وليس لرغبة المكلف في نقل عبئها إلى غيره ، فالمكلف يسعى دائماً إلى نقل عبء الضريبة إلى غيره ، ويحكم هذه العملية ظروف اقتصادية ، واجتماعية . وقد ينجح مكلف في نقل عبء ضريبة ما إلى غيره إذا توفرت ظروف ملائمة لذلك ، وقد لا ينجح مكلف آخر في نقل عبء نفس الضريبة إلى غيره ، فلا يمكن أن تكون هذه الضريبة غير مباشرة بالنسبة للمكلف الأول ، ومباشرة بالنسبة للمكلف الثاني ، كما قد ينجح المكلف بنقل جزء من عبء الضريبة إلى غيره ويتحمل هو الجزء الآخر بشكل نهائي فماذا يمكن تسمية هذه الضريبة مباشرة أم غير مباشرة ؟

ت- المعيار المالي الخاص بالمادة الخاضعة للضريبة : يستند هذا المعيار إلى التفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى ثبات ، أو عدم ثبات المادة الخاضعة للضريبة ، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا فرضت على وعاء يتصف بالثبات مثل الضريبة على رأس المال ، والضرائب العقارية ، وضريبة الدخل ، وتعتبر غير مباشرة إذا كان موضوعها تصرفات عرضية ، وغير ثابتة مثل الضرائب على الاستهلاك والإنفاق والتداول ، أي أن الضرائب المباشرة تصيب الثروة ، والضرائب غير المباشرة تصيب الأعمال المرتبطة بحركة الثروة .

ويؤخذ على هذا المعيار أنه غير واضح ، وغير دقيق ، فالضريبة على الميراث تصيب الثروة مباشرة ، وتعتبر من الضرائب غير المباشرة ، إلا أنها مرتبطة بحادث عرضي وغير متكرر وهو الوفاة ، حيث أنها تحدث لمرة واحدة فقط ، وكذلك الأمر بالنسبة لضريبة التسجيل فهل تعتبر مباشرة بسبب ارتفاع حصيلتها أم غير مباشرة بسبب كونها غير متكررة ، ومرتبطة بحادث عرضي ؟

يتضح مما سبق أنه لا يوجد معيار محدد للتمييز بين الضرائب المباشرة ، وغير المباشرة ، مما جعل علماء المالية العامة يتفقون على أنه يجب الجمع بين المعايير الثلاثة السابقة لتصنيف الضرائب إلى مباشرة ، وغير مباشرة ، ولا يجوز الاكتفاء بمعيار واحد فقط فقد توصل علماء المالية العامة إلى أن الضرائب المباشرة تضم كلا من ضرائب الدخل ، وضرائب رأس المال ، في حين تضم الضرائب غير المباشرة كلا من ضرائب الإنفاق ، وضرائب التداول ، والضرائب الجمركية .

2 - أنواع الضرائب غير المباشرة :

تتبع أهمية الضرائب غير المباشرة من كونها المؤشر السليم للمقدرة التكاليفية للمكلف ، فإذا كان الدخل مؤشرا لمقدرة المكلف التكاليفية ، فإن الإنفاق يجب أن يتناسب مع دخل المكلف ، ويعتبر مؤشرا على مقدار الدخل ، والضرائب غير المباشرة تصيب مظاهر الثروة وتداولها في صورة إنفاق ، ويجب التفريق بين الإنفاق الاستهلاكي والإنفاق الرأسمالي الإستثماري ، حيث يعتبر الإنفاق الاستهلاكي من ضمن الضرائب على الإنفاق ، أما الضرائب على الإنفاق الرأسمالي فيعتبر من ضمن الضرائب على رأس المال ، ويقسم علماء المالية العامة الحديثة الضرائب غير المباشرة إلى أربعة أنواع وهي (عناية ، 1998) .

أولا : الضرائب على الإنفاق :

تعتبر الضرائب على الإنفاق من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة ، وتتخذ ضرائب الإنفاق أحد الشكلين التاليين .

1. الضرائب النوعية على الاستهلاك : كالضرائب التي تفرض على الحدايق والملاهي والمناطق ، وأماكن الراحة وغيرها ، إلا أن تطبيق هذا الشكل من الضرائب النوعية يواجه مشاكل عدة منها :-

أ- مشكلة إختيار السلع التي تتناولها الضريبة ، حيث يخضع إختيارها لاعتبارات عدة وهي :-

1. غزارة الحصيلة حيث أن الضريبة تفرض على أكثر السلع استهلاكاً ، وهي في الغالب السلع الضرورية التي لا غنى عنها مثل الأغذية والملابس والأدوية وغيرها .
2. العدالة الضريبة وطبقاً لهذا الاعتبار فإنه يجب فرض الضريبة على السلع الكمالية مثل العطور والسيارات الفارهة والأجهزة الإلكترونية الخاصة بالألعاب والفيديو وغيرها ، وذلك لمراعاة الظروف العائلية والمعيشية للفقراء ، والتي غالباً ما تتفق معظم دخلها على السلع الضرورية ، فإذا ما فرضت الضريبة بهذا الشكل فإننا نحقق العدالة من حيث تحمل عبء الضريبة للأغنياء بدلاً من الفقراء .

3. الغرض الإقتصادي و الإجتماعي ، وطبقاً للمعيار الإقتصادي تفرض الضرائب الجمركية على السلع التي تنافس الإنتاج المحلي وطبقاً للمعيار الاجتماعي تفرض الضريبة على

أنواع معينة من السلع لتحقيق أهداف اجتماعية مثل: الصحة والأمن والأخلاق والسجائر والمشروبات والأدوية .

ب- المشكلة الثانية وهي كيفية فرض الضرائب النوعية على الاستهلاك حيث تكون بعدة أساليب وأوضاع. فمثلا فرض الضريبة في مرحلة الإنتاج أو مرحلة التسويق أو التوزيع أو فرض الضريبة عند اجتيازها للحدود مثل الضرائب الجمركية .

2. الشكل الثاني للضريبة العامة على الاستهلاك ، حيث تفرض الضريبة على جميع السلع والخدمات التي يستهلكها الفرد . ويتخذ هذا الشكل أحد الأنواع التالية :

أ- الفرضية الواحدة للضريبة حيث تفرض الضريبة مرة واحدة فقط ، إما في مرحلة الإنتاج وتسمى ضريبة إنتاج ، أو عند إنتقال السلع من المنتج إلى الموزع وتسمى ضريبة مشتريات ب- الفرضية المتتابعة للضريبة ، حيث تفرض الضريبة في جميع المراحل : الإنتاج ، والتوزيع ، والاستهلاك ، وتسمى في هذه الحالة بضريبة القيمة المضافة .

ثانيا - الضرائب على التداول .

وتفرض على عمليات التداول القانوني أو المادي ، مثل عمليات انتقال الثروة سواء بالبيع ، أو الإيجار ، أو الهبات ، أو الوصايا ، والرهونات ، وغيرها . وتتميز ضرائب التداول بوفرة الحصيلة وبساطة الإجراءات، مما شجع الكثير من الدول على استخدامها لتمويل خزانة الدولة بالأموال ، وأهم ضرائب التداول النقدي ما يلي :-

أ - الطوابع: وتفرض على عمليات تداول الأموال التي تتم بواسطة تحديد العقود والكمبيالات والفواتير والشيكات وغيرها .

ب - ضرائب التسجيل: وتفرض على انتقال الملكية خاصة فيما يتعلق بعمليات انتقال الأراضي والمباني .

وتفرض ضريبة على انتقال الأشخاص والسلع سواء بالسيارات أو القطار أو السفن أو الطائرات، وهو ما يعرف بالضريبة على التداول المادي .

ثالثا - الضرائب على الإنتاج :

تفرض الضريبة على السلعة عند إنتاجها. ويكون بإمكان المنتج إضافة هذه الضريبة إلى سعر السلعة وتحميلها للمستهلك، وتمتاز الضريبة على الإنتاج بما يلي .

1. سهولة فرضها وتحصيلها، وذلك لوضوح أحكامها .

2. وفرة حصيلتها، وذلك لتعدد أوعيتها الإنتاجية، حيث تتناول المنتجات الزراعية والغذائية والملابس والأثاث والجلود وغيرها .

3. الإقتصاد في النفقة، حيث لا تحتاج إلى نفقات كبيرة لجبايتها .

4. وقائية: لأنها تحمي أفراد المجتمع من السلع الضارة ، وذلك من خلال زيادة الضرائب على إنتاج السلع الضارة، مثل: المشروبات الروحية والسجائر ، مما يحد من استهلاك هذه السلع .
رابعا - الضرائب الجمركية .

تفرض على البضائع عند اجتيازها حدود الدولة ، ويجمع علماء المالية على تسميتها بالضرائب الجمركية ، وليس بالرسوم الجمركية ، لأن الدولة تفرضها تطبيقا لمبدأ السيادة على أراضيها وحدودها ، وكذلك لتعدد أوعيتها ووفرة حصيلتها ، كما أنها تستخدم كوسيلة لحماية الإنتاج الوطني ، وتقسم الضرائب الجمركية إلى :-

1. الضرائب على الصادرات .

وهي في الغالب محدودة جدا ، وقليلة الأهمية وتلجأ معظم الدول إلى إعفاء الصادرات من الضريبة بهدف تشجيع التصدير لدعم الإنتاج المحلي ، والحصول على العملة الصعبة .

2. الضرائب على المستوردات .

تفرض معظم الدول ضرائب على المستوردات، حيث تحقق من خلالها عدة أهداف أهمها:

أ- حماية الإنتاج المحلي من منافسة السلع المستوردة .

ب- توفير الأموال اللازمة للدولة لتمويل نفقاتها الجارية والتطويرية .

ت- حماية أفراد المجتمع من خلال زيادة الضرائب على السلع الضارة مثل الخمر والسجائر وغيرها .

ث- حماية البيئة من خلال منع استيراد السلع الضارة بالبيئة .

أما بالنسبة لفرض الضريبة وتحصيلها فيتم بإحدى الطرق التالية :

1 - الضرائب القيمة : حيث تفرض الضريبة على السلع المستوردة بنسبة مئوية من قيمتها .

2 - الضرائب النوعية: حيث تفرض الضريبة على أساس مبلغ معين على كل وحدة قياسية من السلع ، مثل: الحجم ، أو العدد ، أو الوزن ، أو الطول ، أو المساحة بغض النظر عن قيمتها ، وهناك بعض الأصناف التي تخضع لكلا النوعين السابقين .

3 - مزايا وعيوب الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة :

أ - تتميز الضرائب المباشرة بما يلي :-

1 - ثبات الحصيلة ومرونتها : تفرض الضرائب المباشرة على أوعية شبه ثابتة ومستمرة ، ولا تتأثر بالتقلبات الاقتصادية، مما يضمن للحكومة عائدات ثابتة على مدار السنة ، كما يمكن زيادة حصيلة الضريبة المباشرة عن طريق رفع أسعارها إذا ما دعت الحاجة لذلك . في حين أن الضرائب غير المباشرة لا تتمتع بمثل هذا الثبات النسبي لأنها مرتبطة بوقائع غير ثابتة وغير متكررة ، وتتأثر بالتقلبات الاقتصادية ، فتزيد عائداتها في أوقات الانتعاش الاقتصادي ، وتقل في أوقات الكساد الاقتصادي (اليحيى ، خريوش ، 1998) .

2 - تعتبر الضرائب المباشرة أكثر عدلا من الضرائب غير المباشرة لأنها تأخذ بالاعتبار الظروف الشخصية ، والعائلية والمعيشية للمكلفين ، وتأخذ بمبدأ الشرائح التصاعدية للضريبة مما يحمل الأغنياء عبئا أكبر من العبء الذي يتحمله الفقراء .

أما الضرائب غير المباشرة فلا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية ، والعائلية ، والمعيشية للمكلفين الذين يدفعونها ، فيتساوى الجميع في أسعارها، حيث يتحمل الفقراء والمعيّلين عبئا أكبر من الأغنياء الذين لا يعملون عائلات كبيرة ، وهذا ظلم كبير ، أما الضرائب المباشرة فتراعي هذه الأوضاع مما يزيد من عبء الضريبة على الأغنياء وتخفيضه على الفقراء ، وهذا ما يحقق العدالة .

3 - أكثر ملائمة لأوضاع المكلفين : تتميز الضرائب المباشرة بانخفاض تكاليف جبايتها لأنها تفرض على عناصر محددة ، ومعروفة سلفا . كما أنها تتلاءم مع دخولهم، وتحدد مواعيد لجبايتها تتناسب مع أوقات حصولهم على الأموال . أما الضرائب غير المباشرة فيتطلب جبايتها أعداد كبيرة من الموظفين لمراقبة الوقائع التي تفرض عليها ، ولا تتلاءم مع ظروف المكلفين المالية .

4 - إشعار الموظفين بواجباتهم : شعور الموظفين بواجبهم الوطني تجاه دولتهم يدفعهم إلى الالتزام بدفع الضريبة ، وإلى إقبالهم على ممارسة حقوقهم المدنية ، والسياسية في الانتخاب والترشيح للمجالس النيابية ، أو الغرف التجارية .

أما عيوب الضرائب المباشرة ، فيمكن تلخيصها بما يلي :-

1 - بطء الحصيلة وثباتها : حيث أن هناك فترة زمنية كبيرة بين استحقاق الضريبة وتوريدها للخرينة ، مما يجعل الاعتماد عليها أمرا صعبا . كما أن ثبات الحصيلة لا يعتبر ميزة، بل عيبا في الضريبة المباشرة ، فالميزة الحقيقية تتمثل في الاستمرارية ، والزيادة في الإيرادات الضريبية ، وهذه الميزة لا تتوفر في الضرائب المباشرة ، فلا تزيد حصيلتها في أوقات الإنتعاش الاقتصادي إلا قليلا ، بينما تتراجع حصيلتها في أوقات الكساد بشكل كبير .

2 - تعارضها مع مبدأ العدالة : إن وجود الشرائح الضريبية المرتفعة تحقق العدالة ، من حيث تحميل الأغنياء عبئا أكبر من الفقراء ، إلا أنها تشجع الأغنياء على التهرب من دفع الضريبة لمعرفة المسبقة بالأعباء المترتبة عليهم .

3 - عدم ملائمتها لأحوال المكلفين : حيث تجبى هذه الضريبة بصورة قسرية، وفي أوقات محددة ، ومحكومة بقوانين ضريبية لا يستطيعون الاعتراض على أحكامها ، مما يجعلها أقرب إلى الإذعان والإلزامية .

ب - تتميز الضرائب غير المباشرة بما يلي :-

1 - وفرة وغازارة حصيلتها : تعتبر ضريبة عامة يدفعها كافة أفراد المجتمع أغنيائهم وفقرائهم على حد سواء ، كما أن نطاقها يشمل الإنتاج ، والاستهلاك ، والتداول ، والإنفاق ، والاستخدام ، والمعاملات الرسمية وغير الرسمية ، مما يجعل عائداتها كبيرة وغزيرة ، على عكس الضرائب المباشرة التي تنسم بالثبات وقلة الحصيلة لضيق الأوعية التي تستند إليها .

2 - تلاؤمها مع أوضاع المكلفين : تتلاءم الضرائب غير المباشرة مع أوضاع المكلفين النفسية والمالية ، حيث يستطيعون التحكم بها وتخفيف عبئها من خلال تخفيف استهلاكهم للسلع ، وبالتالي يقللون من الضرائب المترتبة عليهم ، على العكس من الضرائب المباشرة التي يلتزم المكلفين بدفعها قسريا ، وفي الأوقات التي يحددها القانون .

3 - تتسم بالعدالة : لأنها تطبق على جميع أفراد المجتمع بنسبة واحدة ، دون أية فوارق ، كما أنها تتصف بقلة تكاليف جبايتها ، وبساطة هيكلها التنظيمية ، وقلة موظفيها وعدم حاجتها إلى الكشوفات والسجلات والجداول .

4 - تتسم بالاستمرارية والسرعة : ترتبط الضريبة بعمليات الإنفاق المستمرة طوال العام ، وتستحق بتحقيق واقعة الإنفاق ، مما يجعل فترة التحصيل قليلة وليس كما هو الحال بالنسبة لضريبة الدخل التي تكون فترتها المحاسبية سنة كاملة .

أما عيوب الضرائب غير المباشرة فيمكن تلخيصها بما يلي :-

1 - عدم عدالتها : لأنها لا تراعي الأوضاع المعيشية والحالة المالية للمكلفين . فهي تفرض على الجميع بنسبة واحدة فلا فرق بين غني ، أو فقير .

2 - عدم تلاؤمها مع أوضاع المكلفين : بما أنها تفرض على السلع الضرورية والكمالية على حد سواء ، فيكون المكلف ملزم بدفعها حين شرائه للسلع الأساسية حتى في ظل إعساره المالي .

3 - انخفاض حصيلتها المالية : تعتبر الضرائب غير المباشرة شديدة الحساسية ، وتتأثر بالتقلبات الإقتصادية ، حيث تنخفض حصيلتها في أوقات الكساد ، وتزداد في أوقات الرواج الإقتصادي .

4 - ارتفاع تكاليف جبايتها : يتطلب تطبيق الضرائب غير المباشرة وجود نظام محاسبي ، ووجود نظام رقابة ومسك دفاتر وسجلات وكتابة تقارير ، مما يزيد من تكاليف جبايتها .

يلاحظ مما سبق أن الضرائب المباشرة قد تعتبر أكثر عدلا من الضرائب غير المباشرة ، لذلك فإن معظم الأنظمة الضريبية المعاصرة تجمع بين النوعين من الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، لأن كلا منهما يكمل الآخر .

4. الضريبة على القيمة المضافة .

يمكن قياس إنتاج الثروة على المستوى القومي خلال فترة زمنية معينة بإحدى الطرق

التالية :-

أ - عن طريق احتساب مجموع السلع و الخدمات الجاهزة للاستهلاك في الدولة. و ذلك بعد خصم قيمة السلع و الخدمات المستوردة من الخارج .

ب - عن طريق احتساب تكاليف عوامل الإنتاج، بما في ذلك الأجور و الأرباح . و قد عرفت القيمة المضافة على أنها الزيادة في القيمة السوقية للسلع و الخدمات التي استخدمتها المنشأة ، و القيمة السوقية للسلع و الخدمات التي انبثقت كنتيجة نهائية لنشاطاتها . و تنتج الزيادة في القيمة من خلال مساهمة الأشخاص العاملين في المنشأة و رأس المال ، و الحكومة التي توفر البيئة الاقتصادية و الاجتماعية التي تعمل بها المنشأة .

اقترحت الحكومة البريطانية في العام 1977 إصدار تشريع يقضي بنشر قوائم مدققة للقيمة المضافة ، إلا أن هذا الاقتراح لم يعتمد من قبل مراقب الشركات البريطاني ، و في العام 1979 نشرت لجنة المعايير المحاسبية نتائج دراسة حول موضوع القيمة المضافة ، و عمليه نشر التقارير المالية للأطراف الخارجية ، و قد جاء فيها ، انه يجب أن ينشر حساب الأرباح والخسائر بطريقة تمكن من دمج رقم القيمة المضافة فيه . إن بيان الطريقة التي يتم فيها توزيع القيمة هي نموذج للمحاسبة الاجتماعية، و يجب أن تبقى منفصلة عن الحسابات المالية . و تهدف قائمة القيمة المضافة إلى ما يلي :-

1- إظهار القيمة المضافة إلى المواد الأولية و الخدمات المشتراة من قبل المنشأة خلال فترة زمنية محددة.

2- بيان التصرف في القيمة المضافة كمكافآت المستخدمين و المستثمرين الذين قاموا بتزويد المنشأة بالموارد الضرورية لضمان الإبقاء على المنشأة و استمراريتها .

3- بيان درجة الكفاءة في استخدام رأس المال و العمل .

و تتكون القائمة مما يلي :-

- قيمة المبيعات وهي المبيعات الصافية بعد استبعاد الخصم التجاري و المسموحات و العمولات المدفوعة للوكلاء .

- المشتريات من المواد الخام و الخدمات ، و تشمل جميع المشتريات ، و المصروفات التي تحملتها المنشأة باستثناء الأجور ، و التقاعد ، و المنافع الإضافية ، و الفائدة ، و الاستهلاك ، و أية مصاريف بيعية تحملتها المنشأة ، مثل مصاريف الشحن و التأمين .

- التغيرات في المخزون: حيث يجب تسوية التغيرات في مخزون المواد الأولية ، بحيث تطرح الزيادة في قيمة مخزون المواد الأولية ، و تضاف الزيادة في قيمة البضاعة الجاهزة و البضاعة تحت التشغيل إلى المبيعات. و يفضل عرض التغيرات في قيمة المخزون في بند مستقل في قائمة القيمة المضافة. و يبين الجدول رقم 2 شكل هذه القائمة.

جدول رقم (2)

قائمة القيمة المضافة لشركة xx

بالمليون دينار

2002/12/31	2001/12/31	البيان	
102.9	103.9	المبيعات / الدورات	
72.1	67.6	المشتريات من المواد الخام و الخدمات	ناقص
30.20	36.3	القيمة المضافة	
		طريقة الاستخدام (أ + ب + ج + د)	
17.3	25.9	رواتب المستخدمين :	أ
17.3	25.9	الأجور و التقاعد و المنافع الإضافية	
1.5	1.7	دفع عوائد الممولين لرأس المال :	ب
0.6	0.8	فوائد القروض	
0.9	0.9	حصص أرباح أسهم المساهمين	
3.1	3.9	مدفوعات للحكومة :	ج
3.1	3.9	ضرائب أرباح الشركة المستحقة	
8.3	4.8	تمويل صيانة الأصول و توسعاتها :	د
1.8	2.0	الاستهلاك	
6.5	2.8	الأرباح المجمعة	
30.2	36.3	مجموع استخدامات القيمة المضافة	

طريقة استخدام القيمة المضافة :

- 1 - دفع الأجور و التقاعد و المنافع الإضافية و تشمل الرواتب الإجمالية و الإضافية إلى المكافآت التي تدفعها المنشأة لمستخدميها كمناقص شخصية مثل التأمين الاجتماعي والمساهمة في صندوق التقاعد و الإعانات المتمثلة بوجبات الطعام و السكن و المزايا الأخرى مثل استعمال سيارات المنشأة استعمالاً خاصاً .
 - 2 - دفع عوائد الممولين لرأس المال : فوائد القروض و تظهر قيمة صافي الفائدة المدفوعة بعد خصم الفائدة المقبوضة .
- حصص أرباح الأسهم سواء المدفوعة فعلاً أو المحتجزة .

3- المدفوعات للحكومة : و تشمل الضرائب المستحقة على أرباح المنشأة، و لا تشمل هذه المدفوعات أية ضرائب على الإنفاق .

4 - تمويل صيانة الأصول و توسعاتها، وتشمل .

أ - الاستهلاك: و يظهر على انه تخفيض للقيمة المضافة، لأنه مرتبط باستبدال الأصل من اجل الإبقاء على المنشأة كمشروع مستمر .

ب - الإيجار: و يعتبر بديلا لملكية الأصول الثابتة ، و يعالج الإيجار بنفس الطريقة، لأن استهلاك الأصول التي تمتلكها الشركة يعتبر تصرف في القيمة المضافة .

و إذا كانت هذه المبالغ كبيرة، فيجب أن تعرض تكاليف البحوث و التطوير بشكل مستقل و منفصل عن المشتريات و المكافآت الأخرى .

ج - البحث و التطوير: يمكن اعتبار أنشطة البحوث شكل من أشكال الاستثمار للمستقبل، و بالتالي، يمكن اعتبار تكاليف هذه البحوث بما فيها الأجور تصرفا في القيمة المضافة للسنة المالية .

د - رسوم أو ضريبة المشتريات: تعتبر هذه الرسوم و الضرائب مدفوعات على الخدمات المشتراة، و تدخل ضمن تكاليف المشتريات. وتلجأ بعض الشركات إلى اعتبارها نوعا من أنواع الضرائب، وبالتالي تظهر على أنها تصرفا في القيمة المضافة، الأمر الذي يحول قائمة القيمة المضافة من مقياس للكفاءة إلى ممارسة دعابة سياسية .

5 . تطبيقات على ضريبة القيمة المضافة:

تطبق العديد من دول العالم ضريبة القيمة المضافة ، حيث أصبح عدد هذه الدول 126 دولة . وتهتم معظم الدول المتقدمة والنامية بهذا النظام ، وتسعى إلى إيجاد السبل الكفيلة لاعتماده . وقد أقامت كليتيا الإقتصاد في جامعة دمشق والجامعة اللبنانية بالتعاون مع غرفة تجارة دمشق ، ورشة عمل حول ضريبة القيمة المضافة في لبنان ، ووافق التطبيق في سوريا ، بتاريخ 30 كانون الأول من العام 2002 ، وجاء فيها أن ضريبة القيمة المضافة تقوم على أساس توحيد جميع أنواع الضرائب على الإنفاق في ضريبة واحدة ، وتفرض على السلع أو الخدمات وفي جميع المراحل التي تمر بها ، ويصفها الكثيرون بأنها غير عادلة، لأنها لا تميز بين فقير أو غني، حيث أن السلعة هي المحدد النهائي للضريبة .

ويعرفها طنوس (2002) المحاضر في الجامعة اللبنانية: بأنها ضريبة عامة تفرض على استهلاك السلع ، وتأدية الخدمات داخل بلد معين ، وتحصلها الدولة على مراحل من الدورة الإقتصادية ، ويرى أن ضريبة القيمة المضافة تعمل على تحفيز الإنتاج ، وتطوير السنظم الضريبية لتتلاءم مع المعطيات الملازمة لظاهرة العولمة ، وتحقيق الإنفتاح الإقتصادي ، كما يرى أن ضريبة القيمة المضافة التي طبقت في لبنان في العام 2001 قد حققت نجاحا كبيرا .

بينما يرى جمال (2002) أن واقع التجربة اللبنانية لم يحقق نجاحا كبيرا ، حيث جاءت ضريبة القيمة المضافة لتحل أزمة مالية للدولة ، دون أخذ الآثار السلبية على بعض الصناعات، مما أثقل عليها وحرّمها من المنافسة ، كما لم تستطع هذه الضريبة إلغاء ظاهرة التهرب الضريبي ، بل أضافت بابا جديدا له ، وأعفت الأعمال العقارية والريعية من الضريبة ، بينما أبقى الضريبة على كل ما له علاقة بأصحاب الدخل المحدود خاضعا للضريبة ، ويؤكد بأن تطبيق هذه الضريبة يجب أن يأتي ضمن مشروع إصلاح ضريبي متكامل ، يتميز بالشفافية المطلقة والعدالة الضريبية ، ولا يمكن تطبيقها بشكل جزئي .

أما نجمة (2002) فلا يرى ضرورة لانتظار الإصلاح الشامل لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ، لأن الإصلاح الشامل قد يحتاج إلى سنوات طويلة ، ويمكن اعتبار ضريبة القيمة المضافة جزءا من هذا الإصلاح الضريبي .

أكد كنعان (2002) في مداخلته بأن الحكومات تشجع الضرائب غير المباشرة ، لأنها لا تستطيع فرض الضرائب المباشرة خوفا من أصحاب النفوذ ، مما أدى إلى إنتقال الأنظمة الضريبية من تكليف المنتج ، أو صاحب المال إلى المستهلك بحجة توفير الحصيلة للدولة ، وتحقيق العدالة الاجتماعية وغيرها ، ويرى بأن الظروف الاقتصادية في سوريا لا تساعد على إقرار ضريبة القيمة المضافة ، إلا بعد إجراء إصلاحات اقتصادية ، ومالية ، ونقدية ، وإعداد الكوادر العلمية ، وإلزام التجار والمنتجين بمسك الدفاتر ، وتحرير فواتير ضريبية رسمية . ويرى القاضي (2002) أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يعد بداية إصلاح ضريبي ، ويساهم في تحقيق حصيلة مالية كبيرة ومراقبة المكلفين ، وتفعيل دور المحاسبة القانونية ، والمساعدة في تخفيض معدلات ضريبة الدخل .

أما المهاني (2002) وزير المالية السوري السابق ، فأكد على ضرورة إصلاح النظام الضريبي السوري ليتمكن من تلبية متطلبات المرحلة ، وذكر بأن النظام الضريبي المالي في سوريا يعاني من سلبيات متعددة أهمها تدني الإيرادات الضريبية ، وعدم ملائمة التشريع المالي لمقاييس العدالة التي يرسمها العلم الضريبي الحديث . ويرى بأن نهوض هذا النظام وتطوره ، وإيجاد التمسك بينه وبين السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة ، يتم من خلال إصلاحات هيكليّة في نظام ضريبة الدخل ، وتحسين آلية أداء النظام الضريبي ، واعتماد ضريبة عامة على المبيعات كمرحلة أولى لضريبة القيمة المضافة ، ويؤكد على ضرورة توفير مناخ مناسب وتهيئة الظروف الاقتصادية والاجتماعية لتطبيق هذه الضريبة .

ويعطي الجدول رقم (3) لمحة عن نسب ضريبة القيمة المضافة ، لمجموعة من دول العالم التي تطبق هذه الضريبة ، ونسبة الإيرادات من ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات ، وكذلك نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات .

جدول رقم (٣) الذي يبين نسبة ضريبة القيمة المضافة ، لمجموعة من دول العالم ، وكذلك نسبة ضريبة الدخل على الشركات ، والأفراد ونسبة إيرادات ضريبة القيمة المضافة ، والضرائب المباشرة ، وغير المباشرة إلى الإيرادات الإجمالية

الرقم المتسلسل	الدولة	الضريبة الإضافية	الضريبة الشخصية	الضريبة على الشركات	نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات	نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات	نسبة VAT إجمالي
1	الأرجنتين 2000	17%	6%-35%	30%-35%	43.59	47.47	29.4
2	بلجيكا 1998	21%	25% - 55%	28.8%-42.2%	73.03	25.21	19.72
3	البرازيل 1998	—	20%	10%	18.55	65.52	7.89
4	بلغاريا 2000	18%	20% - 50%	20%-30%	38.25	39.34	24.85
5	كندا 2000	7%	31%	31%	73.81	17.5	12.35
6	الصين 1999	17%	5%-45%	30%	6.38	84	59.5
7	فرنس 1998	10%	20%-40%	20%-25%	37.11	31.22	15.33
8	الجمهورية التشيكية 2000	22%	15%-32%	31%	58.49	37.42	22.47
9	الدنمارك 2000	25%	41%-60%	34%	41.57	44.85	27.99
10	مصر / متوسط	—	20%	40%	20.194	27.961	
11	فلندا 1998	22%	5%-37.5%	29%	41.64	43.83	26.33
12	فرنسا 1997	19.6%	10%-54%	40%	63.88	28.23	19.16
13	ألمانيا 1998	16%	0%-48.5%	25%	62.11	20.04	10.79
14	اليونان 1998	18%	0%-45%	40%	44.95	54.84	33.25
15	هولندا 2000	25%	20%-40%	18%	48.98	38.58	24.09
16	الهند 2000	—	20%-40%	48%	25.41	70.77	
17	إندونيسيا 1999	10%	10%-30%	30%	61.73	30.44	16.65
18	أيرلندا 1997	21%	22%-44%	10%-20%	58.62	37.36	20.35
19	إسرائيل / متوسط	18%	10%-50%	36%	43.05	42.75	28.78
20	إيطاليا 1999	20%	18.1%-45.1%	36%	69.44	24.8	13.96
21	اليابان 1993	—	10%-37%	30%	66.69	15.67	6.99

تابع الجدول رقم (٣)

نسبة VAT إجمالي الإيرادات	نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات	نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات	الضريبة على الشركات	الضريبة الشخصية	الضريبة الإضافية	الدولة	الرقم المنفصل
13.37	25.65	65.52	30%	6%-46%	15%	لوكسمبورغ 1997	22
16.13	41.06	44.77	35%	15%-35%	—	مالطا 1998	23
23.83	62.08	25.27	34%	3%-35%	15%	مكسيك 1999	24
18.55	51.8	30.92	35%	0%-41.5%	20%	المغرب 1999	25
15.25	22.68	68.9	35%	36%-60%	17.5%	Netherlands 1997	26
22.18	38.05	44.66	28%	28%	23%	النرويج 1998	27
10.36	45.72	39.8	32%	5%-34%	10%	فلبين 2000	28
24.45	39.92	49.8	28%	19%-40%	22%	بولندا 2000	29
21.46	35.95	51.39	34%	15%-40%	17%	برتغال 2000	30
18.97	36.2	48.27	38%	20%-60%	19%	رومانيا 1999	31
4.38	17.11	28.83	26%	2%-28%	—	سلوفاكيا 2000	32
22.81	36.73	56.72	35%	17%-45%	14%	جنوب أفريقيا 2000	33
15.15	24.44	68.86	35%	0%-56%	16%	إسبانيا 1997	34
19.66	54.17	33.4	30%	5%-37%	7%	تايلاند 2000	35
25.04	41.8	32.23	30%	15%-40%	18%	تركيا 2000	36
18.81	26.26	56.7	30%	0%-40%	17.5%	المملكة المتحدة	37
18.15	51.44	31.83	32%	0%-60%	20%	فيتنام	38
30.41	66.36	33.56	15%	10%-30%	—	زامبيا	39

المصدر :-

الفصل الثالث

التشريعات والإيرادات الضريبية

التشريعات والإيرادات الضريبية في الدول المختلفة

أولاً: التشريعات والإيرادات في الدول الصناعية

أ. ضريبة القيمة المضافة في الدول الصناعية

ب. الإيرادات الضريبية في الدول الصناعية

ودول الإتحاد الأوروبي

ثانياً: الإيرادات الضريبية في الدول النامية

أ. أوروبا بدون دول صناعية

ب. أفريقيا والشرق الأوسط

ت. دول آسيا

ث. دول أمريكا الجنوبية واللاتينية

مقدمة : يتناول هذا الفصل عرضا سريعا لقوانين ضريبة القيمة المضافة لمجموعة من الدول التالية :-

1. المجموعة الأوروبية (دول الاتحاد الأوروبي) .
2. ضريبة القيمة المضافة في ألمانيا .
3. ضريبة القيمة المضافة في قبرص .
4. ضريبة القيمة المضافة في إيطاليا .

كما يتناول الإيرادات الضريبية لمجموعة من دول العالم. و قد تم تقسيم الدول على أساس أنها دول صناعية ، و أخرى دول نامية . و ذلك لأن الدول التي تعيش أوضاعا اقتصادية متشابهة تكون نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية متشابهة. فمثلا تشكل الضرائب المباشرة ما نسبته 64% من إجمالي الإيرادات في الدول الصناعية ، بينما تبلغ هذه النسبة في الدول النامية حوالي 33% ، و تشكل الضرائب غير المباشرة في الدول الصناعية ما نسبته 26% ، بينما تشكل في الدول النامية ما نسبته 46% ، كما تم تقسيم الدول النامية إلى أربع مجموعات حسب المنطقة الجغرافية كما يلي :-

1. الدول الأوروبية بدون دول صناعية .
2. أفريقيا و الشرق الأوسط .
3. دول آسيا .
4. دول أمريكا الجنوبية و اللاتينية .

المبحث الأول: التشريعات والإيرادات الضريبية في الدول المختلفة .

أولا : التشريعات والإيرادات في الدول الصناعية .

أ - تشريعات خاصة بضريبة القيمة المضافة في الدول الصناعية .

1 - دول الإتحاد الأوروبي : تعرف ضريبة القيمة المضافة (VAT) بأنها ضريبة استهلاك عامة، تحسب على أساس إضافة قيمة على السلع و الخدمات ، وتسعى دول الإتحاد الأوروبي إلى الاندماج ، وتوحيد قوانينها في مجال ضريبة القيمة المضافة. والموقع التالي يبين أهم خطوات الإتحاد في هذا المجال (WWW.EURUNION.ORG/LEGISLAT/VATWEB.HTM) . وهي ضريبة عامة ، لأنها تطبق من حيث المبدأ على جميع النشاطات التجارية التي تشمل الإنتاج ، و الخدمات ، و توزيع السلع أي بيعها ، و تسمى ضريبة استهلاك، لأن عبئها يقع في النهاية على المستهلك النهائي للسلع والخدمات. فهي لا تفرض على الشركات أو المكلفين ، بل

تفرض على أساس نسبة من سعر السلع أو الخدمات ، أي أن عبء الضريبة الفعلي يدخل في سلسلة مراحل الإنتاج و التوزيع .

وتجمع هذه الضريبة بالتجزئة عن طريق نظام الخصومات . حيث يستطيع الشخص الخاضع للضريبة أن يخصم من المبالغ المستحقة عليه من الضريبة ما كان قد دفعه إلى الأشخاص الآخرين الخاضعين للضريبة على المشتريات لنشاطاتهم التجارية ، بحيث تضمن هذه الآلية جباية الضريبة بغض النظر عن عدد الصفقات التي ستحدث .

والجدير بالذكر أن لكل دولة عضو في الاتحاد الأوروبي ضريبة قيمة مضافة خاصة بها . وهناك حاجة لأن تقوم الدول الأعضاء باستبدال ضرائبها غير المباشرة العامة بنظام موحد لضريبة القيمة المضافة . و تشكل قاعدة التقييم لضريبة القيمة المضافة للدول الأعضاء واحدة من النقاط الحرجة من حيث مساهمتها في موازنة الاتحاد الأوروبي .

وما زالت القوانين التي تؤسس ضريبة القيمة المضافة قوانين وطنية . حيث وضعت كل دولة إطارا حددت فيه البيراميترات الخاصة بالنظام الموحد لضريبة القيمة المضافة والقاعدة الموحدة للتقييم .

هدف توجيه المجلس السادس رقم 77 / 388 الخاص بضريبة القيمة المضافة إلى أن يكون لكل دولة عضو في الاتحاد الأوروبي قاعدة لضريبة القيمة المضافة مطابقة للقواعد المطبقة في دول الاتحاد الأخرى . حيث تكون ضريبة القيمة المضافة قد جمعت على نفس الصفقات .

ولما أصبحت السوق الموحدة حقيقة اعتبارا من كانون الثاني لعام 1993 ، و زالت الحدود بين الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي ، فقد أستوجب أن تتكيف ضريبة القيمة المضافة مع هذا الوضع الجديد . حيث تم وضع الترتيب الانتقالي لتطبيق نظام الضريبة الموحد ، و إلغاء السيطرة الضريبية للدولة على حدودها ، بحيث يتحمل الفرد عبء الضريبة على الصفقات التي يجريها ، حتى لو كان هذا الفرد من غير مواطني الدولة . فمثلا يتحمل المواطن الفرنسي ضريبة القيمة المضافة عند شرائه سلعه أو خدمه من ألمانيا ، و لا يدفع عند عودته إلى فرنسا مع مشترياته ، ضريبة قيمه مضافة لدولته ، أما الإستثناءات لهذا الترتيب ، فيمكن تلخيصها فيما يلي :-

- شراء وسائل النقل الجديدة : حيث تفرض ضريبة على المشتري في الدولة العضو التي ستذهب إليها المشتريات حسب نسبها و قوانينها .
- المبيعات بواسطة البريد لشركة تقع في دولة أخرى عضو في الاتحاد ، فتفرض الضريبة إما في دولة البائع أو المشتري ، كما يحدد للبائع حجم المبيعات السنوية في الدولة المتجهة إليها المشتريات .

وتتطلب الرقابة الضريبية على الأعمال التجارية المحافظة على سجلات المشتريات ، والمبيعات للدول الأعضاء في الاتحاد ، ويراقب النظام بالتعاون الإداري بين سلطات الضريبة للدول الأعضاء ، مما يضمن أن تكون ضريبة القيمة المضافة قد جمعت في كل الدول الأعضاء وعكست حجم الاستهلاك هناك ، الأمر الذي يضمن عدم الانتقال الكبير للعائدات الضريبية من دولة إلى أخرى .

وتفرض ضريبة على الواردات إلى الاتحاد الأوروبي من الشركات غير الأوروبية ، أما الصادرات فتخضع لضريبة بنسبة صفر . وحددت فترة انتقالية حتى 1996 ، و بعدها يفترض أن يكون النظام القائم مستندا على الاتفاق الأصلي للمدفوعات لنظام ضريبة القيمة المضافة ، ولغاية الآن لم يصل صناع القرار في الاتحاد الأوروبي إلى وضع صيغة نهائية لهذا النظام .

وفي شهر حزيران ، عام 2000 ، أجرت اللجنة اتصالا مع المجلس و الاتحاد الأوروبي بعنوان استراتيجيات لتحسين عملية نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن السوق الداخلية ، بهدف توحيد نظام ضريبة القيمة المضافة ، وتوحيد تطبيق القواعد في الدول الأعضاء ، والتعاون الإداري فيما بينهم لمحاربة التهرب .

٥٨٧٧٩١

وتناولت التطورات التشريعية الأخيرة المتعلقة بضريبة القيمة المضافة عددا من التحسينات و الإجراءات لتبسيط النظام ومنها :-

1. التشريع الذي تبنته مؤخرا المجموعة الأوروبية ، الذي يحدد الحد الأدنى لضريبة القيمة المضافة ب 15 % ، والذي سيعمل به حتى 31 / 12 / 2005 م على الأقل . و تبسيط ضريبة القيمة المضافة للشركات ، بتوضيح النشاطات الخاضعة لها في دولة ما عدا بقية الدول .

2. تبنى المجلس في شهر 7 / 2002 ، اقتراحا خاصا بتعديل القواعد الخاصة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة على بعض الخدمات المقدمة من قبل الوسائل الإلكترونية ، بالإضافة إلى الاشتراك في البث الإذاعي و التلفزيوني . وذلك بهدف خلق نوع من المساواة لمعاملة النظام الضريبي للتجارة الإلكترونية ، و الرقمية طبقا لمبادئ منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية .

3. أصدر المجلس توجيهها يقضي بأن تكون خدمات الحاسوب ، و البرامج الفنية ، و الثقافية ،

و الترفيهية ، و التربوية اعتبارا من شهر تموز 2003 خاضعة لضريبة القيمة المضافة داخل دول الاتحاد الأوروبي ، و معفاة إذا كانت موجهة لخارج الاتحاد .

لما كان لكل دولة عضو في الاتحاد الأوروبي قانون لضريبة القيمة المضافة خاص بها ، فقد أعطى الاتحاد الأوروبي الدول الأعضاء فيه ، الحق بأن يكون الحد الأدنى لضريبة القيمة المضافة 15 % ، وتتراوح النسب الضريبية بين الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي بين 15% - 25 % . وهناك بعض الاستثناءات و بعض النسب المخفضة لبعض السلع .

ووضع توجيه المجلس الثالث عشر رقم 560\86 الصادر بتاريخ 17-11-1998 م ، ترتيبات لإعادة ضريبة القيمة المضافة إلى الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة وغير المقيمين في دول الاتحاد الأوروبي. ويحتّم هذا التوجيه على الأشخاص غير المقيمين في دول الاتحاد الأوروبي أن يستفسروا عن إجراءات إعادة ضريبة القيمة المضافة المدفوعة من قبلهم على مشترياتهم من دول الاتحاد ، حيث تختلف إجراءات إعادة الضرائب من دولة إلى أخرى داخل دول المجموعة الأوروبية .

2 - ضريبة القيمة المضافة في ألمانيا :

تسعى معظم الدول إلى تشجيع رأس المال الأجنبي للإستثمار فيها ، فتتشر معظم الدول قوانينها المتعلقة بالإستثمار على صفحات الإنترنت ، وذلك بهدف تسهيل الوصول إلى هذه المعلومات ، وتعريف الجهات المهتمة بقوانينها المحلية ، وتنتشر ألمانيا ملخصا لقانون ضريبة القيمة المضافة على موقع (WWW.WORLWIDE-TAX.COM/GER_OTHER.ASP) .

حيث تتميز ضريبة القيمة المضافة فيها بما يلي :-

أ- تكون النسبة في معظم الحالات فيها 16 % ، وهناك نسب مخفضة تبلغ 7 % للسلع الغذائية ، و المنتجات الزراعية .

ب- تفرض هذه الضريبة على الأصول ، و الخدمات ، وعلى الاستيراد من الخارج .

ت- يعفى التصدير من ضريبة القيمة المضافة .

ث- يجب تقديم التقدير بشكل شهري إلى دوائر الضريبة .

ج- هناك شروط خاصة بالنسبة للأعمال الصغيرة .

وتفرض ضريبة على الهدايا و الميراث ، وتتشابه التطبيقات الضريبية ، ومبادئ النظام الضريبي في كلتا الحالتين ، كما تفرض الضريبة على مقدم الهدية ، أو مستلمها، أو الوريث إذا كان يسكن في ألمانيا، ولا تنطبق هذه الضريبة على من لا يسكن ألمانيا. وتفرض الضريبة على الأصول التي تقع وراء البحار. وإذا فرضت ضريبة في بلاد أجنبية، و دفعت في الخارج ، فيتم خصمها من الضريبة الواجبة الدفع في ألمانيا، وعقدت معاهدات منع الازدواج الضريبي مع العديد من البلدان لهذا الغرض، منها: أمريكا ، وسويسرا ، والنمسا ، وغيرها .

ويمكن تقسيم مستلمي الهدايا ، و الموارد بشكل عام إلى مجموعات ثلاث وهي :-

1. المجموعة الأولى زوج ، أطفال .

2. المجموعة الثانية أباء ، وأحفاد .

3. المجموعة الثالثة الآخرون.

وتتفاوت نسب الضريبة بالنسبة للمجموعات السابقة ، و تعتمد على قيمة الأصل حيث تتراوح بين 7 % و 50 % ، وهناك بعض الاستثناءات التي تعتمد على درجة القرابة العائلية ، حيث تتراوح هذه الاستثناءات بين 100000 ، و 600000 مارك ألماني .

كما تفرض ضرائب عقارية على العقارات التي تقع في ألمانيا ، و تحول الضرائب إلى السلطة المحلية التي يقع فيها العقار ، و تتفاوت نسبة الضريبة بين الإدارات المحلية المختلفة ، فتتراوح ما بين 0.5 % ، و 3.5 % ، كما و تفرض رسوم التمويل على نقل العقارات و السندات المالية ، وعلى شراء السندات المالية فقط، إذا كان الشراء أكثر من 95 % من أسهم رأس المال، أو أكثر من جسم يتعامل بالعقارات .

3 - ضريبة القيمة المضافة في قبرص : تقوم قبرص بنشر ملخص لقانون ضريبة القيمة المضافة المطبق فيها في الموقع العام المختص بنشر المعلومات الضريبية والمالية لمجموعة من الدول والذي يحمل العنوان (WWW.WORLDWIDE-TAX.COM) ، وقد نشرت قبرص ملخص لقانونها تحت العنوان (WWW.WORLDWIDE-TAX.COM/CYPRUS/CYP_OTHER.ASP) ، تضمن ما يلي :-

نسبة ضريبة القيمة المضافة في قبرص بشكل عام 10 % ، و هناك نسب مخفضة للسلع الغذائية و المحاصيل الزراعية تصل إلى 5 % ، و تفرض ضريبة على الأصول والخدمات ، وعلى المستوردات من الخارج ، ولا تخضع الصادرات لضريبة القيمة المضافة ، ويتم التسجيل لضريبة القيمة المضافة في قبرص عندما يكون حجم المبيعات السنوية أكثر من 12000 جنيه قبرصي ، و ليس من الضروري أن تقوم الشركات غير المقيمة بتسجيل دخولها لدى سلطات ضريبة القيمة المضافة ، لأنها لا تستطيع المطالبة بالضريبة المدفوعة على المصروفات المدفوعة في قبرص .

وتفرض في قبرص ضريبة على الميراث ، على كافة الأصول التي يمتلكها الموصي الذي يعيش في قبرص بشكل دائم سواء كانت هذه الأصول في قبرص أو في الخارج .

كما تفرض ضريبة على العقارات و الأصول الأخرى التي تركها المتوفى ، وهناك استثناء أولي منح إلى الورثة في العائلة المباشرة مثل الأطفال ، و شريك الحياة ، و آخرون ، ويتراوح مبلغ هذا الاستثناء بين 50000 ، و 150000 جنيه قبرصي ، تتفاوت نسب الضريبة طبقا لقيمة الأصل ، حيث تتراوح الضريبة بين 10 % و 30 % ، و هناك استثناء آخر إذا كان الوريث معاق جسديا أو كان التبرع الذي يجعل من الميراث لصالح المؤسسات الخيرية أو للأغراض العامة ، ولا توجد ضرائب على الهدايا .

4 - ضريبة القيمة المضافة في إيطاليا : يعطي الموقع الإلكتروني الخاص بإيطاليا والذي يحمل العنوان ([HTTP://WWW.WORLDWIDE-TAX.COM/ITALY/ITAECO.NO.HTM](http://WWW.WORLDWIDE-TAX.COM/ITALY/ITAECO.NO.HTM)) ،

ملخصا لقانون ضريبة القيمة المضافة ، والتي تفرض في معظم الحالات بنسبة 20 % ، وتخفض إلى 10 % ، و 14 % على السلع الأساسية ، كما تفرض على الخدمات، و الأصول، و الاستيراد ، و تجبى شهريا. و يتم تقديم الكشف في بعض الحالات مرة كل 3 شهور ، أما عائدات الضرائب السنوية فتجبى في 15 / آذار من كل عام .

كما تفرض ضرائب على الميراث، و الهدايا بنسبة تتراوح بين 3 % - 33 % بالإضافة إلى مبلغ الاستثناء ، و يتفاوت مبلغ الاستثناء بين 10 مليون ليرة إيطالي ، و 350 مليون ليرة ، حسب درجة العلاقة و شروط الاستثناء كما حددت في القانون. وتعفى المواريث التي تنتقل إلى الحكومة ، أو إحدى هيئاتها ، أو إلى الهيئات غير الربحية من هذه الضريبة .

كما يفرض رسم على العقود الرسمية ، وضريبة على العقارات التجارية بنسبة 0.4 % - 0.7 % ، و يستند تقديرها على تقدير قيمة الأصل من قبل سلطات الضريبة .

ب - الإيرادات الضريبية في الدول الصناعية ، ودول الإتحاد الأوروبي .

أولا : في الدول الصناعية .

يبين الجدول رقم (4) الإيرادات الضريبية لمجموعة من الدول الصناعية بما فيها دول الإتحاد الأوروبي للعام 1998 ، وفيما يلي ملخصا لذلك.

1. أمريكا : تطبق أمريكا قانون الضريبة على المبيعات بدلا من نظام ضريبة القيمة المضافة ، وقد عرض بعض أعضاء مجلس الشيوخ إدخال ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% على السلع و الخدمات. و قد عرض الاقتراح كما يلي : -

أن تفرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% على جميع مراحل إنتاج السلع ، و تحويل الضريبة إلى كلفة السلعة ، و يكون السعر شامل الضريبة ، وأن يتم إعفاء الصادرات من ضريبة القيمة المضافة ، في حين تخضع جميع المستوردات للضريبة . على أن يتم فرض ضريبة القيمة المضافة بأكثر من نسبة على السلع ، كما هو الحال في معظم الدول الصناعية، و يستثنى من ذلك فرض الضريبة على استيراد بعض السلع من بلدان محددة ، ولا حاجة للأشخاص للحصول على تصاريح ضريبية ، أو نماذج ضريبة خاصة ، وتقدر كلفة هذا النظام بـ 5 بليون دولار بالسنة أي أنها أقل بكثير من كلفة ضريبة المبيعات ، أما العقبات أمام هذا النظام فتتمثل فيما يلي :-

أ - سيكون هذا النظام شبيها بضريبة المبيعات الوطنية ، و لكنه سيكون أكثر تعقيدا بالنسبة للإدارة الضريبية و الجباة .

ب - تفرض ضريبة القيمة المضافة على الغذاء و الدواء أيضا ، كما هو الحال بالنسبة لضريبة المبيعات الوطنية .

بين الناتج المحلي الإجمالي والإيرادات الإجمالية والضريبة في الدول الصناعية ودول المرحلة الأحدثى خلال العام ١٩٩٨

Government finance statistics year book 2001
Istad ministry of finance international department
United nations " statistical year book "

- وتشكل الإيرادات الضريبية في أمريكا حوالي 93% من إجمالي الإيرادات ، منها 79% ضرائب مباشرة ، و هي من أعلى النسب في العالم ، في حين شكلت الضرائب غير المباشرة حوالي 14% و كان العبء الضريبية في العام 1998 حوالي 29% .
2. اليابان : يعتبر إقتصاد اليابان ثاني إقتصاد في العالم بعد الولايات المتحدة الأمريكية ، فقد بلغ ناتجها المحلي في العام 1998 حوالي 3729 بليون دولار ، و جمعت إيرادات ضريبية بمبلغ 1060 بليون دولار ، وساهمت الضرائب في إيراداتها المحلية الإجمالية بحوالي 84% ، كما شكلت الضرائب المباشرة ما نسبته 68% ، و ضريبة القيمة المضافة 6% ، والجمارك ، و الرسوم ، و غيرها حوالي 10% .
- وبلغ عبء الضرائب المباشرة في عام 1998 حوالي 23% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة 2% ، و عبء ضرائب الجمارك و المكوس و غيرها 3.30% ، ليكون عبء الضرائب الكلي في اليابان حوالي 28.30% .
3. سويسرا : شكلت الضرائب المباشرة في سويسرا ما نسبته 76% من إجمالي الإيرادات ، و ضريبة القيمة المضافة 11% ، و الضرائب الجمركية و الرسوم و غيرها 5.74% ، وكان عبء الضرائب المباشرة حوالي 28.77% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة 4.15% ، و عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 2.15% ، ليكون عبء الضريبة في سويسرا في العام 1998 حوالي 35.10% .
4. استراليا : بلغت الإيرادات الضريبية في استراليا عام 1998 حوالي 120 بليون دولار ، شكلت الضرائب المباشرة منها 75% ، و ضريبة القيمة المضافة 10.76% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 14% ، و كان عبء الضرائب المباشرة حوالي 22.40% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة 3.20% ، و عبء الضرائب غير المباشرة 4.20% ، ليكون العبء الضريبي الكلي في استراليا في العام 1998 حوالي 29.80% ، كما بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات حوالي 92% .
5. كندا : بلغت الإيرادات الضريبية في كندا في عام 1998 حوالي 223 بليون دولار ، وكانت نسبة الضرائب المباشرة منها حوالي 75% ، و ضريبة القيمة المضافة 13.5% ، والضرائب غير المباشرة الأخرى 11% ، وتبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في كندا 7% ، و حققت إيرادات بنسبة 12.5% من إجمالي الإيرادات ، وكان عبء الضرائب المباشرة في نفس العام حوالي 28% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة 5% و عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 4.2% ، ليكون عبء الضريبة الكلي حوالي 37.20% .
6. أسبانيا : تعتبر أسبانيا إحدى دول الاتحاد الأوروبي المهمة ، و التي تطبق ضريبة القيمة المضافة ، حيث تبلغ النسبة العامة فيها 16% ، و تنخفض إلى 4% للسلع الغذائية ، والكتب ،

والمطبوعات وغيرها. و 7% للمعدات الطبية والمياه والمشروبات والمؤلفات وغيرها. وقد بلغت الإيرادات الضريبية فيها في العام 1998 حوالي 198 بليون دولار. وكانت نسبة الضرائب المباشرة منها حوالي 75% ، وضريبة القيمة المضافة 13.5% ، والضرائب غير المباشرة الأخرى 11% . كما بلغ عبء الضرائب المباشرة في العام 1998 حوالي 24% ، وعبء ضريبة القيمة المضافة 5.50% ، وعبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 4.5% ، ليكون عبء الضريبة الكلي حوالي 34% .

7. ألمانيا : تعتبر ألمانيا صاحبة أكبر اقتصاد في الاتحاد الأوروبي ، حيث بلغ ناتجها المحلي الإجمالي في العام 1998 حوالي 2150 بليون دولار ، وجمعت إيرادات ضريبية بمبلغ 804 بليون دولار . شكلت الضرائب المباشرة منها حوالي 73% ، وضريبة القيمة المضافة 13% ، والضرائب غير المباشرة الأخرى 14% .

وتطبق ألمانيا ضريبة القيمة المضافة بنسبة 16% . و تنخفض هذه النسبة لتبلغ 7% ، على بعض السلع الغذائية والمشروبات وبعض وسائل النقل والمواصلات والكتب والصحف وغيرها . كما أن هناك إعفاءات تتعلق بالتصدير ، والمعارض ، والرياضة ، والمعدات الطبية ، وغيرها. وقد كان عبء الضرائب المباشرة في العام 1998 حوالي 27.40% ، وعبء ضريبة القيمة المضافة حوالي 5% ، وعبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 5% ، ليكون العبء الكلي للضرائب في ألمانيا حوالي 37.40% .

8. السويد : تعتبر السويد إحدى الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي، و تطبق قانون ضريبة القيمة المضافة بنسبة 25% ، وتنخفض النسبة إلى 6% للكتب والصحف والمجلات والكتاب والمؤلفين والمواصلات العامة والمباريات الرياضية وغيرها. وهناك إعفاءات تتعلق ببعض الأحداث الرياضية والعناية الطبية والعروض التلفزيونية وغيرها. كما تطبق نسبة متوسطة تبلغ 12% لبعض المواد الغذائية. ونسبة صفر للتصدير وبعض السلع المنزلية. .

وبلغت الإيرادات الضريبية في العام 1998 حوالي 124 بليون دولار ، شكلت الضرائب المباشرة منها 78.50% ، وبلغ عبء الضرائب المباشرة فيها حوالي 41% ، وعبء ضريبة القيمة المضافة 9% ، وعبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 2% ، ليصبح العبء الضريبي الكلي في السويد في العام 1998 حوالي 52% ، وهو أعلى عبء ضريبي في العالم. وتشكل الإيرادات الضريبية فيها حوالي 88.50% من إجمالي الإيرادات المحلية .

9. هولندا : تعتبر هولندا إحدى دول الاتحاد الأوروبي ، وتبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة فيها بشكل عام 19% ، و تنخفض إلى 6% على بعض السلع الغذائية والمشروبات والكتب والصحف والمجلات والعروض التلفزيونية والمؤلفات والمواد الزراعية والفنادق

والأحداث الرياضية وغيرها . كما توجد إعفاءات لبعض وسائل المواصلات العامة ، والمؤلفات والتسهيلات الرياضية والعلاج الطبي و إزالة النفائات من الشوارع وغيرها . وكانت إيراداتها الضريبية في العام 1998 حوالي 160 بليون دولار . شكلت الضرائب المباشرة منها 71.50% ، و ضريبة القيمة المضافة 16.50% ، والضرائب غير المباشرة الأخرى 11.87% ، و كان عبء الضرائب المباشرة منها 29.30% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة 6.80% ، و عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 4.86% ، ليكون العبء الضريبي الكلي حوالي 41% ، و قد شكلت الإيرادات الضريبية فيها حوالي 91.50% من إجمالي الإيرادات المحلية .

10. بلجيكا : تعتبر بلجيكا عضو في الاتحاد الأوروبي ، و تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في بلجيكا بشكل عام 21% ، و تنخفض إلى 6% على بعض السلع الغذائية ، و المشروبات ، والمعدات الطبية ، و المواصلات العامة ، و الكتب و الصحف ، و المجلات ، و الكتاب ، والمؤلفين وغيرها . كما تطبق نسبة 12% على بعض السلع الغذائية والخدمات الاجتماعية والمواد الزراعية وغيرها . و هناك إعفاءات لبعض وسائل المواصلات العامة والمؤلفات والعروض التلفزيونية والتسهيلات الرياضية ووسائل الراحة والتكييف وغيرها . وتفرض ضريبة بنسبة صفر على التصدير وبعض المجلات والصحف ووسائل النقل العام . وكانت إيراداتها من الضرائب في العام 1998 حوالي 114 بليون دولار ، و شكلت الضرائب المباشرة حوالي 75% منها ، و ضريبة القيمة المضافة 19.70% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 5.10% ، و كان عبء الضرائب المباشر حوالي 34.30% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة 9% ، و عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 2.30% ، ليكون العبء الضريبي الكلي حوالي 45.60% ، أما الإيرادات الضريبية فشكلت 98% من إجمالي الإيرادات المحلية و هي أعلى نسبة في العالم .

11. إيطاليا : تعتبر إيطاليا إحدى الدول المهمة في الاتحاد الأوروبي ، و تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في إيطاليا بشكل عام 20% ، و تنخفض إلى 4% ، على بعض السلع الغذائية والكتب والصحف و المجلات وبعض العروض التلفزيونية و بعض الخدمات الاجتماعية وبعض المواد الزراعية وغيرها . وتفرض ضريبة بنسبة 10% على بعض المواد الغذائية وبعض العروض التلفزيونية و بعض المواد الزراعية و بعض الأحداث الرياضية وغيرها . كما توجد إعفاءات لبعض الأحداث الرياضية ، و الخدمات الاجتماعية ، والمعدات الطبية ، المشروبات و غيرها . و تطبق الضريبة بنسبة صفر على الصادرات . وكانت إيراداتها من الضرائب في العام 1998 حوالي 480 بليون دولار . شكلت الضرائب المباشرة منها حوالي 71% ، و ضريبة القيمة المضافة 14.66% ، والضرائب

غير المباشرة الأخرى 14% ، و كان عبء الضرائب المباشر حوالي 28.85% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة حوالي 6% ، و عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 5.70% ، ليكون العبء الضريبي الكلي حوالي 40.50% ، كما شكلت الضرائب حوالي 95% من الإيرادات المحلية الإجمالية .

12. فرنسا : تعتبر فرنسا إحدى دول الاتحاد الأوروبي المهمة ، و تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في فرنسا بشكل عام 19.60% ، و تنخفض إلى 2.10% على بعض الصحف والمجلات ، و بعض العروض التلفزيونية ، و نسبة أخرى تبلغ 5.50% ، تطبق على بعض المواد الغذائية ، و المشروبات ، و المعدات الطبية ، و المواصلات العامة ، و بعض الكتب و بعض العروض التلفزيونية ، و الكتاب ، و المؤلفون ، و المواد الزراعية و الفنادق و وسائل الراحة و التكيف ، و بعض المعدات الطبية المتعلقة بعلاج الأسنان ، و تنظيف الشوارع من النفايات و غيرها. و تطبق الضريبة بنسبة صفر على التصدير .

و بلغت إيراداتها من الضرائب في العام 1998 حوالي 631 بليون دولار . شكلت الضرائب المباشرة منها حوالي 72.50% ، و ضريبة القيمة المضافة 19.16% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 8% ، و كان عبء الضرائب المباشرة حوالي 31.50% و عبء ضريبة القيمة المضافة 8.30% ، و عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 3.60% ، ليكون عبء الضرائب الكلي حوالي 43.40% ، و كانت نسبة الضرائب في العام 1998 إلى الإيرادات المحلية الإجمالية حوالي 92% .

13. بريطانيا : تعتبر بريطانيا إحدى دول الاتحاد الأوروبي المهمة ، و تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في بريطانيا بشكل عام 17.50% ، و تنخفض إلى 5% على بعض السلع الغذائية ، و الذخائر ، و السلع الاجتماعية ، و نسبة صفر لبعض المواد الغذائية ، و المؤن ، و بعض المعدات الطبية ، و المواصلات العامة ، و الكتب ، و المجلات ، و الصحف ، و بعض السلع المنزلية ، و معدات جمع النفايات البيئية ، و تنظيف الشوارع ، و التصدير للخارج ، كما تعفى بعض التسهيلات الرياضية ، و الخدمات الاجتماعية ، و خدمات تجهيز الموتى ، و مواد علاج الأسنان .

و بلغت إيراداتها من الضرائب في العام 1998 حوالي 525.50 بليون دولار . شكلت الضرائب المباشرة منها ما نسبته 67% ، و ضريبة القيمة المضافة حوالي 20% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 12% ، و كان عبء الضرائب المباشرة حوالي 25% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة حوالي 7.40% ، و عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 4.62% ، ليصل عبء الضريبة الكلي إلى حوالي 37% ، كما بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية في العام 1998 حوالي 95% .

14. أيرلندا : تعتبر أيرلندا إحدى دول الاتحاد الأوروبي ، و تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في أيرلندا بشكل عام 21% ، و تنخفض إلى 12.5% على بعض السلع الغذائية ، والصحف والمجلات وبعض العروض التلفزيونية ، و السلع المنزلية ، و الاجتماعية ، و المواد الغذائية والفنادق ووسائل الراحة ، والتكييف ، والتسهيلات الرياضية ، كما تفرض ضريبة بنسبة صفر على التصدير ، و بعض السلع الغذائية ، و الذخائر و المعدات الطبية ، و بعض الكتب و تعفى من الضريبة المضافة المشروبات ، و وسائل النقل ، و المواصلات ، و بعض العروض التلفزيونية ، و الخدمات الاجتماعية ، و بعض خدمات تجهيز الموتى ، و بعض علاجات الأسنان ، و بعض خدمات تنظيف الشوارع ، و جمع النفايات .

وبلغت الإيرادات الضريبية فيها في العام 1998 حوالي 30 بليون دولار . شكلت الضرائب المباشرة منها حوالي 62% ، و ضريبة القيمة المضافة 22% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 16.40% ، و كان عبء الضرائب المباشرة حوالي 20% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة 7% ، و عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 5.40% ، ليكون عبء الضرائب الكلي حوالي 32.50% ، كما بلغت نسبة الإيرادات الضريبية حوالي 93% من إجمالي الإيرادات المحلية .

15. نيوزلندا : بلغت الإيرادات الضريبية في نيوزلندا العام 1998 حوالي 18.60 بليون دولار . شكلت الضرائب المباشرة منها ما نسبته 64.50% ، و ضريبة القيمة المضافة 21.40% ، والضرائب غير المباشرة الأخرى 14% ، و كان عبء الضرائب المباشرة للعام 1998 حوالي 22.50% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة 7.50% ، و عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 5% ، ليكون عبء الضرائب الكلي حوالي 35% ، كما بلغت نسبة إيرادات الضرائب إلى الإيرادات الإجمالية حوالي 92.50% .

16. البرتغال : تعتبر البرتغال إحدى دول الاتحاد الأوروبي ، و تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في البرتغال بشكل عام 17% ، و تنخفض إلى 5% ، على بعض السلع الغذائية ، والمواصلات العامة ، و الكتب ، و الصحف ، و المجلات ، و بعض العروض التلفزيونية ، و بعض السلع المنزلية و الاجتماعية ، و الفنادق ، و التكييف ، و الأحداث الرياضية ، والتسهيلات الرياضية ، و بعض المواد المخصصة لعلاج الأسنان ، و بعض خدمات تنظيف الشوارع ، و جمع النفايات ، كما تفرض ضريبة بنسبة 12% لبعض المواد الغذائية ، وتعفى من الضريبة بعض العروض التلفزيونية ، و بعض المؤلفات ، و بعض السلع المنزلية وبعض الخدمات الاجتماعية ، و خدمات تجهيز الموتى ، و خدمات تنظيف الشوارع ، وفرض ضريبة بنسبة صفر على الصادرات .

وبلغت إيراداتها الضريبية في العام 1998 حوالي 34.50 بليون دولار . شكلت الضرائب المباشرة منها حوالي 58% ، و ضريبة القيمة المضافة 24.50% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 17% ، و كان عبء الضرائب المباشرة حوالي 19.64% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة 8% ، و عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى 6% ، ليكون عبء الضرائب الكلي حوالي 33.50% ، و قد بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية حوالي 87% .

17. فنلندا : تعتبر فنلندا إحدى دول الاتحاد الأوروبي ، و تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في فنلندا بشكل عام 22% ، و تنخفض إلى 8% على المون والذخائر والمواصلات العامة ، و بعض الكتب والعروض التلفزيونية والفنادق ، ووسائل الراحة ، والتكيف ، و بعض الأحداث الرياضية ، و التسهيلات الرياضية ، كما وتعفى من الضريبة بعض المعدات الطبية ، و تأليف الكتب ، و بعض التسهيلات الرياضية ، و الخدمات الاجتماعية ، و خدمات تجهيز الموتى ، و علاج الأسنان ، و تفرض ضريبة بنسبة صفر على الصادرات ، و بعض الكتب ، و المجلات و الصحف .

و بلغت إيراداتها الضريبية في العام 1998 حوالي 59 بليون دولار . شكلت الضرائب المباشرة منها حوالي 69% ، و ضريبة القيمة المضافة 18.50% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 12.30% ، و كان عبء الضرائب المباشر 32% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة 8.50% ، و عبء الضرائب غير المباشر الأخرى 5.50% ، ليكون عبء الضرائب الكلي حوالي 46% ، و كانت نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية في العام 1998 حوالي 85.50% .

18. النرويج : بلغت الإيرادات الضريبية في النرويج في العام 1998 حوالي 64 بليون دولار . شكلت الضرائب المباشرة منها حوالي 63% و ضريبة القيمة المضافة 27% والضرائب غير المباشرة الأخرى 10% . و كان عبء الضرائب المباشر 27.50% ، و عبء ضريبة القيمة المضافة 11.70% . و عبء الضرائب غير المباشر الأخرى 4.50% . ليكون عبء الضرائب الكلي حوالي 43.70% . و قد شكلت الإيرادات الضريبية ما نسبته 83% من إجمالي الإيرادات .

19. الدنمارك : تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في الدنمارك بشكل عام 25% ، وهي أعلى نسبة في دول الاتحاد الأوروبي ، و هناك ضريبة بنسبة صفر تطبق على الصادرات ، وبعض خدمات المواصلات العامة ، و بعض الكتب ، و الصحف ، و المجلات. وتعفى من الضريبة المضافة بعض خدمات نقل المسافرين و تأليف الكتب و بعض الأحداث الرياضية ، والتسهيلات الرياضية ، و خدمات تجهيز الموتى ، وعلاج الأسنان .

وبلغت إيرادات الضرائب فيها في العام 1998 حوالي 58 بليون دولار، و كانت نسبة الضرائب المباشرة منها 71.50% ، و ضريبة القيمة المضافة 16.75% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 12% ، و كان عبء الضرائب المباشرة حوالي 27.50%، و عبء ضريبة القيمة المضافة 6.60% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 4.50% ، ليصل العبء الضريبي الكلي إلى حوالي 38.50% ، و كانت نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية حوالي 90.50% .

ثانياً : الإيرادات الضريبية في الدول النامية .

أ - أوروبا بدون دول صناعية : يبين الجدول رقم (5) نسبة الإيرادات الضريبية ، خلال

جدول رقم (5)

نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى كل من الإيرادات الإجمالية والضريبية في دول أوروبا غير الصناعية

VAT إلى إجمالي الإيرادات	الد إلى مجموع الإيرادات	ض غ م إلى إيرادات ضريبية	ض غ م إلى إيرادات إجمالية	ض . م إلى إيرادات ضريبية	ض . م إلى إيرادات إجمالية	البيان	
						الدولة	السنة
38.25	77.59	50.7	39.34	49.3	38.25	بلغاريا	2000
48.2	90.16	46.54	41.96	53.46	48.2	استونيا	2000
29.45	94.97	68.99	65.52	31	29.45	جورجيا	2000
48.98	88.24	43.72	38.58	55.51	48.98	هنجاريا	2000
32.69	83.63	59.8	50.01	39.09	32.69	كزخستان	2000
44.3	92.65	52.16	48.33	47.81	44.3	ليتوانيا	2000
46.12	94.56	51.23	48.44	48.77	46.12	أذربيجان	99
18.97	85.13	42.52	36.2	56.7	48.27	رومانيا	99
21.19	76.56	72.07	55.18	27.68	21.19	ألبانيا	98
38.88	70.1	44.54	31.22	55.46	38.88	قبرص	98
44.77	83.86	46.58	39.06	53.39	44.77	مالطا	98
37.44	85.22	52.62	44.89	47.11	40.1	المتوسط	

المصادر :-

Government finance statistics year book 2001 .

الفترة 1998 - 2000 لمجموعة من الدول الأوروبية ، وقد قسمت هذه الدول إلى ثلاث

مجموعات تبين الإيرادات الضريبية ، و نسبها على أساس السنوات وهي:

1. المجموعة الأولى و التي تضم كل من بلغاريا ، واستونيا ، وجورجيا ، وهنغاريا ، وكزخستان ، وليتوانيا ، حيث بلغت نسبة إيراداتها الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية خلال العام 2000 حوالي 88% ، و شكلت الضرائب المباشرة ما نسبته 40% ، و ضريبة القيمة المضافة 40% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 8% .

2. المجموعة الثانية و تشمل كل من أذربيجان ، ورومانيا ، حيث بلغت نسبة إيراداتها الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية خلال العام 1999 حوالي 90% . شكلت الضرائب المباشرة ما نسبته 47% ، و ضريبة القيمة المضافة ما نسبته 32% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى ما نسبته 11% ، من إجمالي الإيرادات .

3. المجموعة الثالثة و تشمل كل من ألبانيا ، و قبرص ، و مالطا ، حيث بلغت نسبة إيراداتها الضريبية خلال العام 1998 حوالي 77% ، شكلت الضرائب المباشرة ما نسبته 35% ، و ضريبة القيمة المضافة ما نسبته 35% ، و 7% ، للضرائب غير المباشرة الأخرى .

وبلغ متوسط الإيرادات الضريبية للدول الأوروبية السابقة ما نسبته 85% من إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1998 - 2000 ، و كانت نسبة الضرائب المباشرة حوالي 40% من إجمالي الإيرادات ، و ضريبة القيمة المضافة 37% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 8% . في حين شكلت الضرائب المباشرة ما نسبته 47% من إجمالي الإيرادات الضريبية ، والضرائب غير المباشرة حوالي 53% ، و تتفق هذه النسب مع النسب لدى الدول النامية ، حيث تعتمد الدول النامية على الإيرادات من الضرائب غير المباشرة . نظرا لضعف اقتصادها المحلي ، وعدم قدرته على توفير الأموال اللازمة .

ب - أفريقيا و الشرق الأوسط : يبين الجدول رقم (6) نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1998-2000 لمجموعة من الدول الأفريقية ، و الشرق أوسطية ، و قسمت الدول إلى ثلاث مجموعات تمثل كل مجموعة سنة محددة، وهي :

1- المجموعة الأولى و تشمل كل من تونس وأوغندا وجنوب أفريقيا و السينجال وناميبيا ومدغشقر وإيران. حيث بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية فيها خلال العام 2000 حوالي 66% . ولا تعتمد إيران على الضرائب بشكل أساسي في تمويل خزينتها ، حيث شكلت الإيرادات الضريبية لديها ما نسبته 40% فقط من إجمالي الإيرادات. و لا تطبق نظام ضريبة القيمة المضافة . أما السينجال ، و ناميبيا فتعتمد على الإيرادات الضريبية لتمويل خزينتها . حيث بلغت إيراداتها الضريبية حوالي 93% من إجمالي الإيرادات ، مع أنها لا تطبق ضريبة القيمة المضافة .

جدول رقم (6)

نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى كل من الإيرادات الإجمالية والضريبة في
دول أفريقيا والشرق الأوسط

VAT إلى إجمالي الإيرادات	الضرائب إلى مجموع الإيرادات	ض غ م إلى إيرادات ضريبة	ض غ م إلى إيرادات إجمالية	ض م إلى إيرادات ضريبة	ض م إلى إيرادات إجمالية	البيان	
						السنة	الدولة
24.76	91.1	54.53	49.68	43.66	39.77	2000	تونس
...	39.76	34.03	13.53	64.99	25.84	2000	إيران
28.36	86.79	77.9	67.61	18.99	16.48	2000	أوغندا
22.81	94.49	38.91	36.77	60.03	56.72	2000	جنوب أفريقيا
...	95.58	72.07	68.88	26.31	25.15	2000	السنغال
...	91.58	63.53	58.18	35.84	32.82	2000	ناميبيا
16.72	96.89	82.63	80.06	16.77	16.25	2000	مدغشقر
4.41	92.02	26.29	24.19	72.29	66.52	1999	الجزائر
22.24	79.2	68.24	54.05	27.54	21.81	1999	الكميرون
5.03	93.58	85.26	79.79	14.66	13.72	1999	غينيا
18.55	84.02	61.97	52.07	36.8	30.92	1999	المغرب
0.31	72.04	66.64	48.01	27.29	19.66	1999	لبنان
10.58	79.93	80.45	64.3	18.28	14.61	1999	السودان
...	39.2	49.72	19.49	46.33	18.16	1999	اليمن
0.48	95.94	73.12	70.14	30.02	25.8	1999	سيراليون
19.34	82.23	62.07	51.04	37.93	31.19	1998	كينيا
4.06	79.81	63.2	50.47	36.76	29.34	1998	الكونغو
10.76	78.1	76.85	60.02	23.15	18.08	1998	Lesotho
15.64	81.8	63.19	52.68	35.43	27.94	المتوسط	

المصادر :-

Government finance statistics year book 2001 .

وبلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات للمجموعة الأولى حوالي 24% ،
ونسبة الضرائب غير المباشرة حوالي 42% .

2 - المجموعة الثانية و تشمل كل من الجزائر ، والكاميرون ، وغينيا ، والمغرب ، والسودان ، واليمن ، وسيراليون ، حيث كانت نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية فيها خلال العام 1999 م حوالي 79% . ولا تعتمد اليمن على الإيرادات الضريبية لتمويل خزينتها ، حيث تبلغ نسبة الإيرادات الضريبية فيها حوالي 39% من إجمالي الإيرادات ، ولا تطبق ضريبة القيمة المضافة ، وتعتبر لبنان في المراحل الأولى من تطبيق هذه الضريبة .

وبلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات للمجموعة الثانية حوالي 26% ، و نسبة الضرائب غير المباشرة حوالي 52% .

3 - المجموعة الثالثة و تشمل كل من كينيا ، وجمهورية الكونغو الديمقراطية ، وليسوتوا ، حيث بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية فيها في العام 1998 حوالي 80% . وشكلت الضرائب المباشرة ما نسبته 26% من إجمالي الإيرادات ، وضريبة القيمة المضافة 11% ، والضرائب غير المباشرة الأخرى 43% .

وبلغت نسبة الإيرادات الضريبية لدول أفريقيا والشرق الأوسط السابقة خلال الفترة 1999-2000 حوالي 81.80% من الإيرادات الإجمالية لتلك الدول ، و كانت نسبة الضرائب المباشرة حوالي 28% ، و الضرائب غير المباشرة حوالي 52% . في حين بلغت نسبة الإيرادات الضريبية الأخرى حوالي 1.60% . و كان متوسط نسبة إيرادات ضريبة القيمة المضافة للدول التي تطبق هذه الضريبة حوالي 15.50% ، و تم استثناء لبنان ، و سيراليون عند احتساب هذه النسبة ، لأنها ما زالت في بداية تطبيق هذه الضريبة ، والإيرادات المتحققة منها ما زالت ضعيفة جدا .

ج - دول آسيا : يبين الجدول رقم (7) نسبة الإيرادات الضريبية إلى كل من إجمالي الإيرادات ، والإيرادات الضريبية خلال الفترة 1999-2001 لمجموعة من الدول الآسيوية ، وقسمت هذه الدول إلى ثلاث مجموعات على أساس السنوات .

1 - المجموعة الأولى و تشمل كل من الهند ومنغوليا والفلبين وسنغافورة و فيتنام . حيث بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية فيها خلال العام 2000 حوالي 74% . وبلغت نسبة الإيرادات الضريبية في سنغافورة إلى الإيرادات الإجمالية حوالي 51% . ولا تعتمد على الإيرادات الضريبية في تمويل خزينتها ، كما لا تطبق الهند ضريبة القيمة المضافة .

و بلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات للمجموعة الأولى حوالي 31% والضرائب غير المباشرة 41% ، و الضرائب الأخرى 2% .

2- المجموعة الثانية و تشمل كل من إندونيسيا ومينمار والصين . حيث بلغت نسبة إيراداتها الضريبية إلى إجمالي الإيرادات في العام 1999 حوالي 78% ، وكانت أقل نسبة في هذه الدول في مينمار ، حيث بلغت نسبة إيراداتها الضريبية حوالي 49% فقط من إجمالي الإيرادات ، وفي

إندونيسيا بلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات 62%، والضرائب غير المباشرة 33%، من إجمالي الإيرادات، وهذه النسب قريبة من مثيلتها في الدول الصناعية. وكانت نسبة مساهمة الضرائب المباشرة للمجموعة الثانية حوالي 28%، وضريبة القيمة المضافة 32%، والضرائب غير المباشرة الأخرى 16%.

3 - المجموعة الثالثة وتشمل كل من باكستان ونيبال وبوتان. حيث بلغت نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات حوالي 45%. ولا تعتمد هذه الدول على الضرائب بشكل أساسي لتمويل خزينتها، حيث كانت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات فيها حوالي 22%، وضريبة القيمة المضافة 14%، والضرائب غير المباشرة الأخرى حوالي 7% والضرائب الأخرى 2%.

جدول رقم (7)

نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى كل من الإيرادات الإجمالية والضريبة في دول آسيا

VAT إلى إجمالي الإيرادات	الضرائب إلى مجموع الإيرادات	ض غ م إلى إيرادات ضريبة	ض غ م إلى إيرادات إجمالية	ض م إلى إيرادات ضريبة	ض م إلى إيرادات إجمالية	البيان	
						الدولة	السنة
...	70.53	63.8	45	36.03	25.41	الهند	2000
23.03	73.95	58.66	43.38	40.04	29.61	منجوليا	2000
10.36	89.61	51.02	45.72	44.41	39.8	الفلبين	2000
4.36	50.82	33.63	17.09	56.73	28.83	سنغافورا	2000
18.15	83.27	61.77	51.44	38.23	31.83	فيتنام	2000
16.65	92.25	32.99	30.44	66.92	61.73	اندونيسيا	1999
20	49.06	64.88	31.83	35.12	17.23	مبنمار	1999
59.5	94.02	89.33	83.99	6.79	6.38	الصين	1999
9.36	53.43	44.04	23.53	44.9	23.99	باكستان	2001
26.21	40.32	45.91	18.51	54.09	21.81	نيبال	2001
6.41	41.87	49.39	20.68	49.77	20.84	بوتان	2001
19.4	67.19	54.13	37.42	43	27.95	المتوسط	

المصادر :-

Government finance statistics year book 2001 .

وقد بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات لجميع الدول السابقة خلال الفترة 1999-2001 حوالي 67% ، و كانت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات 28% ، وضريبة القيمة المضافة 19% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 18% ، والضرائب الأخرى 2% ، وقد شكلت الضرائب المباشرة ما نسبته 49.50% من إجمالي الإيرادات الضريبية و الضرائب غير المباشرة 49% ، و الضرائب الأخرى 1.50% .

د - دول أمريكا الجنوبية و اللاتينية : يبين الجدول رقم (8) نسبة الإيرادات الضريبية إلى كل من الإيرادات الإجمالية لمجموعة من دول أمريكا الجنوبية و اللاتينية خلال الفترة 1998 - 2000 ، وقسمت هذه الدول إلى ثلاث مجموعات على أساس السنوات .

جدول رقم (8)

نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى كل من الإيرادات الإجمالية والضريبية في دول أمريكا الجنوبية واللاتينية

VAT إلى إجمالي الإيرادات	الضرائب إلى مجموع الإيرادات	ض غ م إلى إيرادات ضريبية	ض غ م إلى إيرادات إجمالية	ض . م إلى إيرادات ضريبية	ض . م إلى إيرادات إجمالية	البيانات	
						السنة	الدولة
29.4	91.18	52.06	47.47	47.81	43.59	2000	الأرجنتين
24.95	78.48	68.25	53.56	31.51	24.73	2000	بوليفيا
35.72	80.14	64.81	51.94	30.92	24.78	2000	تشيلي
21.72	89.57	49.84	44.64	50.16	44.93	2000	كوستاريكا
51.91	92.52	69.37	64.18	30.29	28.02	2000	السلفادور
46.28	99.12	74.2	73.55	24.59	24.37	2000	جواتيمالا
24.1	59.31	49.55	29.39	41.09	24.37	2000	جامايكا
31.93	91.5	68.13	62.34	31.87	29.16	2000	نيكاراغوا
21.94	88.7	41.5	36.81	56.41	50.04	2000	أوروغواي
35.55	85.65	54.45	46.64	45.37	38.86	1999	كولومبيا
23.83	98.57	62.98	62.08	37.02	36.49	1999	المكسيك
7.89	79.52	29.09	23.13	70.91	56.39	1198	البرازيل
29.6	86.19	57.02	49.64	41.5	35.47	المتوسط	

المصادر :-

Government finance statistics year book 2001 .

1 - المجموعة الأولى: و تشمل كل من الأرجنتين ، وبوليفيا ، وتشيلي ، وكوستاريكا ، والسلفادور ، وجواتيمالا ، وجامايكا ، ونيكاراغوا ، و أورغواي . حيث بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات فيها حوالي 86% . و كانت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 33% ، و نسبة ضريبة القيمة المضافة 32% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 20% .

2 - المجموعة الثانية: و تشمل كل من كولومبيا ، والمكسيك ، حيث شكلت الإيرادات الضريبية ما نسبته 92% من إجمالي الإيرادات . و كانت نسبة الضرائب المباشرة حوالي 38% ، و ضريبة القيمة المضافة 30% ، و الضرائب غير المباشرة الأخرى 24% .

3 - المجموعة الثالثة: وتضم البرازيل فقط ، التي بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات في العام 1998 حوالي 80% ، ونسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 56% ، و ضريبة القيمة المضافة 8% ، والضرائب غير المباشرة الأخرى حوالي 15% . و بلغ متوسط نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات للدول السابقة خلال الفترة 1998-2000 حوالي 86% ، و كانت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 35% ، و ضريبة القيمة المضافة 30% ، والضرائب غير المباشرة الأخرى حوالي 20% والضرائب الأخرى 1% ، وكانت نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية حوالي 42% ، و الضرائب غير المباشرة حوالي 50% .

الخلاصة: تطبق معظم الدول الصناعية ضريبة القيمة المضافة ، وتعتمد على الإيرادات الضريبية بشكل أساسي في تمويل نفقاتها الجارية والتطويرية. حيث بلغت نسبة الإيرادات الضريبية لمجموعة من الدول الصناعية خلال العام 1998 حوالي 90% من إجمالي الإيرادات ، وكانت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 64% ، بينما كانت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 26% .

ولا تطبق العديد من الدول النامية ضريبة القيمة المضافة ، بل تطبق ضريبة المبيعات ، وفي كلا الحالتين فإن إيرادات الضرائب من ضريبة القيمة المضافة ، و ضريبة المبيعات ضعيفة وذلك بسبب التهرب من الضريبة ، وضيق الوعاء ، وعدم الكفاءة في التطبيق ، وقد بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات في الدول النامية خلال الفترة 1998 - 2001 حوالي 80% ، ونسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 32.5% ، ونسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 47.5% .

يلاحظ مما سبق أن الدول الصناعية تعتمد على الإيرادات الضريبية أكثر من الدول النامية ، كما أن نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في إجمالي الإيرادات فيها بلغت حوالي

64% ، بينما لم تتجاوز نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في الدول النامية 33% ، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فقد شكلت ما نسبته 47.5% من إجمالي الإيرادات في الدول النامية ، بينما كانت هذه النسبة حوالي 26% في الدول الصناعية ، هذه النسب تدل على أن الدول الصناعية تعتمد على الإيرادات من الضرائب المباشرة بشكل أساسي في حين تعتمد الدول النامية على الإيرادات من الضرائب غير المباشرة .

الفصل الرابع
التشريعات والإيرادات الضريبية في كل من مصر
وسوريا والأردن وإسرائيل
وفلسطين

المبحث الأول : التشريعات والإيرادات الضريبية في مصر

المبحث الثاني التشريعات والإيرادات الضريبية في سوريا

المبحث الثالث: التشريعات والإيرادات الضريبية في الأردن

المبحث الرابع : التشريعات والإيرادات الضريبية في إسرائيل

المبحث الخامس : التشريعات والإيرادات الضريبية في فلسطين

مقدمة

يتحدث هذا الفصل عن التشريعات والإيرادات الضريبية في كل من مصر ، وسوريا ، والأردن ، وإسرائيل ، وفلسطين ، وقد قسم هذا الفصل إلى خمسة مباحث ، حيث تناول المبحث الأول قانون ضريبة المبيعات في مصر ، والإيرادات الضريبية وغير الضريبية ونسبها إلى الإيرادات الإجمالية والإيرادات الضريبية خلال الفترة 1992 - 2002 ، وتناول المبحث الثاني الرسوم والضرائب غير المباشرة المطبقة في سوريا ، وكذلك الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1989 - 1998 .

كما تناول المبحث الثالث قانون ضريبة المبيعات في الأردن ، والإيرادات الضريبية وغير الضريبية ونسبها إلى كل من الإيرادات المحلية الإجمالية ، والإيرادات الضريبية خلال الفترة 1992 - 2002 ، وتناول المبحث الرابع من هذا الفصل تشريعات الضرائب غير المباشرة في إسرائيل ، مثل ضريبة القيمة المضافة ، والجمارك ، وضريبة الشراء ، والرسوم والطابع ، وكذلك الإيرادات الضريبية وغير الضريبية ونسبها إلى كل من الإيرادات المحلية الإجمالية ، والإيرادات الضريبية خلال الفترة 1992 - 2002 .

أما المبحث الخامس فتناول قانون ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين ، وكذلك الإيرادات الضريبية وغير الضريبية ونسبها إلى كل من الإيرادات المحلية الإجمالية ، والإيرادات الضريبية خلال الفترة 1995 - 2003 .

المبحث الأول : التشريعات والإيرادات الضريبية في مصر .

بدأت مصر في فرض رسوم الإنتاج منذ عام 1921 ، حيث فرضت أولاً على الكحول ، كما فرضت رسوم استهلاك على السلع المستوردة ، وفرضت ضريبة جهاد على بعض السلع اعتباراً من شهر أكتوبر 1973 .

بدأ التفكير في ضريبة المبيعات بشكل جدي منذ عام 1977 . فصدر القانون رقم 133 لسنة 1981 ، الخاص بالضريبة على الاستهلاك ، حيث تم تجميع كل الرسوم في ضريبة واحدة ، وأدى تطبيق هذا القانون إلى إحداث العديد من المشاكل ، وجاء قانون الضريبة على المبيعات ليقدّم حلولاً لكثير من المشاكل التي نشأت عن تطبيق الضريبة على الاستهلاك ، حيث هدف إلى تحقيق التوزيع العادل لعبء الضريبة لتحقيق العدالة الاجتماعية بزيادة الإعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية ، والأساسية لدعم ذوي الدخل المحدود .

وقد وضع المشرع المصري ثلاث مراحل لتطبيق الضريبة على المبيعات و هي :-

• المرحلة الأولى : يكلف فيها المنتج الصناعي و المستورد و مؤدي الخدمة بتحصيل الضريبة و توريدها للمصلحة. وتطبق هذه المرحلة اعتبارا من تاريخ العمل بالقانون رقم 11 لسنة 1991 م .

• المرحلة الثانية : يكلف فيها المنتج الصناعي ، و المستورد ، و مؤدي الخدمة ، وتاجر الجملة بتحصيل الضريبة و توريدها للمصلحة. أي يضاف تاجر الجملة إلى المرحلة الأولى .

• المرحلة الثالثة: وهي تطبيق القانون على تاجر التجزئة. و لرئيس الجمهورية الانتقال في تحصيل الضريبة إلى المرحلتين الثانية والثالثة بقرار منه حسب الأحوال الاقتصادية. وما زالت مصر في المرحلة الأولى من تطبيق هذا القانون ولم تنتقل إلى المرحلة الثانية و الثالثة حتى الآن .

وقد صدر قانون رقم 2 لسنة 1997 ، بتعديل بعض أحكام قانون ضريبة المبيعات ، حيث ألغى الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة 3 من القانون رقم 11 لسنة 1991 ، والقرارات الجمهورية المتعلقة بذلك ، لمنع الطعن بعدم دستورية الفقرتين الثالثة و الرابعة من المادة 3 وما يترتب على ذلك من رد للضريبة المحصلة بموجب القرارات الجمهورية .

أولا : قانون ضريبة المبيعات في مصر .

1 -مطرح الضريبة و الواقعة المنشئة لها و أساليب تحصيلها .

أ - وعاء الضريبة .

تفرض الضريبة العامة على المبيعات المصنعة محليا ، أي المصنوعة داخل البلاد ، والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص. و يعتبر من قبيل التصنيع تركيب أجزاء الأجهزة ، والتغليف ، وإعادة التغليف والحفظ في الصناديق ، والطرود ، و الزجاجات ، و يستثنى من ذلك عمليات تعبئة المنتجات الزراعية بحالتها وعمليات التعبئة التي تقوم بها محلات البيع بالمفرق عند البيع للمستهلك مباشرة ، و كذلك أعمال تركيب الآلات ، و المعدات لأغراض التشييد و البناء .

وتفرض الضريبة على الخدمات حسب الجدول رقم (2) المرفق لهذا القانون ، وأية خدمة غير واردة في هذا الجدول لا تخضع للضريبة ، و لا يجوز القياس بشأنها ، كما وتخضع المبيعات المهربة لفئات الضريبة النافذة في تاريخ وقوع الجريمة ، أو المخالفة ، فإذا تعذر تحديدها خضعت هذه المبيعات لفئات الضريبة النافذة وقت اكتشاف المخالفة .

وتكون القيمة الواجب الإقرار عنها و التي تتخذ أساسا لربط الضريبة بالنسبة للسلع ، أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة ، هي القيمة المدفوعة فعلا في الأحوال التي يكون فيها بيع السلعة ، أو تقديم الخدمة من شخص مسجل إلى شخص مستقل وفقا للمجريات الطبيعية

للأموار ، و إلا قدر ثمن السلعة ، أو الخدمة بالسعر ، أو المقابل السائد في الظروف العادية وفقا للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية .

وتفرض ضريبة على السلع المستوردة من الخارج ، و تقدر قيمتها في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساسا لتحديد الضريبة الجمركية مضافا إليها الضرائب الجمركية ، و غيرها من الضرائب ، و الرسوم المفروضة على السلعة .

وتفرض ضريبة على السلع ، و الخدمات المستوردة من المناطق ، و المدن ، والأسواق الحرة في حالة دخولها البلاد ، كما يجوز لوزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص أن يصدر قوائم بقيم لبعض السلع ، أو الخدمات التي تتخذ أساسا لربط الضريبة .

ب - الواقعة المنشئة للضريبة .

تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة ، أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لأحكام القانون ، و يعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة ، أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة ، أو شخصية ، أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية .

و اعتبر القانون واقعة البيع بمثابة الواقعة المنشئة للضريبة ، أما البيع بصفة الأمانة فلا يعتبر بيعا ، و لا تستحق عنها الضريبة طالما لم تنتقل ملكية السلعة إلى المؤتمن ، و تستحق الضريبة عنها في حال بيعها لحساب المكلف ، و يتحقق البيع ، أو أداء الخدمة إذا تحقق أي مما يلي أيهما سبق :-

1 - إصدار الفاتورة .

2 - تسليم السلعة أو تأدية الخدمة .

3 - أداء ثمن السلعة ، أو مقابل الخدمة سواء كان كله ، أو جزء منه .

تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك ، أي أن الواقعة المنشئة للضريبة هي الإفراج عن البضاعة ، و تحقق واقعة الضريبة الجمركية.

ج - أساليب تحصيلها أو استحقاق الضريبة .

1 - تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة ، أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لأحكام هذا القانون ، و يقصد بالبيع انتقال ملكية السلعة ، أو أداء الخدمة من البائع إلى المشتري ، ويتحقق البيع إذا تحقق أي مما يلي أيهما سبق :-

أ - إصدار الفاتورة .

ب - تسليم السلعة أو أداء الخدمة .

ج - أداء ثمن السلعة ، أو مقابل الخدمة سواء كان كله ، أو بعضه ، أو دفعة تحت الحساب ، أو تصفية الحساب .

- ويعتبر في حكم البيع قيام المكاف باستعمال السلعة ، أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة ، أو شخصية ، أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية .
- 2 - كما و تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك. وتطبق في شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة والمنصوص عليها في قانون الجمارك .
- 3 - كما وتستحق الضريبة على ما يرد من سلع ، أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة وفقا لأحكام هذا القانون إلى المناطق ، و المدن ، و الأسواق الحرة لاستهلاكها المحلي داخل هذه الأماكن . ويعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة ، مثل مدينة الإسماعيلية في حكم الاستهلاك المحلي .
- 4 - كما تستحق الضريبة على ما يستورد من سلع ، أو خدمات خاضعة للضريبة من المناطق، والمدن ، و الأسواق الحرة إلى السوق المحلي داخل البلاد عدا السلع والخدمات التي تسم دفع الضريبة عنها مثل السلع المستوردة للاستهلاك المحلي ، و السلع ، و الخدمات المستخدمة داخل المناطق الحرة .
- 5 - في حالة التوقف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة ، أو خدمة خاضعة للضريبة أو تصفيته، فتستحق الضريبة على السلع التي في حوزة المسجل وقت التصرف فيها ، إلا إذا كان المكلف مسجلا ، أو قام بتسجيل نفسه طبقا لأحكام القانون .
- 6 - بالنسبة للمبيعات المهربة تستحق الضريبة عليها وفقا لفئات الضريبة النافذة في تاريخ وقوع الجريمة ، أو المخالفة ، فإذا تعذر تحديده خضعت هذه المبيعات لفئات الضريبة النافذة وقت الضبط ، أو اكتشاف المخالفة .
- 7 - تستحق الضريبة على السلع التي بحوزة المسجل الذي حقق مبيعات أقل من حد التسجيل المقررة وفقا لأحكام هذا القانون ، و قدم طلب بإلغاء تسجيله مع استمراره في مزاوله نشاطه ، فان الضريبة تستحق عليه وقت إلغاء تسجيله (وفقا لللائحة التنفيذية المادة السابعة عشر) .
- 2 - معدلات الضريبة : تفرض ضريبة على السلع بنسبة 10 % ، باستثناء السلع المبينة في الجدول رقم (1) ، فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد مقابل كل سلعة ، و يشمل هذا الجدول تسعة سلع هي (شاي ، سكر ، مياه غازية ، البيرة ، السجائر ، منتجات النفط ، الكحول النقي غير المصنع ، الأدوية عدا المصدر بإعفاء ، المقاعد ذات عجل آلية الحركة) . ويشمل الجدول رقم (ج) تابع للجدول رقم (1) أربعة أصناف و هي (زيوت نباتية ، زيوت و شحوم حيوانية ، أسمنت مائي ، قضبان حديد البناء) .

اعتمد المشرع المصري ضريبة مبيعات عامة لجميع السلع بنسبة 10 % ، وقام بإلحاق جداول خاصة للقانون تشمل نسب مغايرة ، و ذلك بهدف تحقيق العدالة من حيث زيادة الضريبة على الكحول ، والتبغ و تخفيضها على السلع الضرورية مثل السكر و الشاي وغيرها .

يحدد الجدول رقم (2) نسبة الضريبة على الخدمات مثل: خدمات الفنادق والمطاعم السياحية و خدمات النقل ، و الاتصالات ، و تأجير السيارات ، و البريد . حيث تتراوح النسبة بين 5 % ، و 10 % ، من قيمة الخدمة ، و يحق لرئيس الجمهورية تعديل الجدولين (1) ، و (2) على أن يعرض قرار الرئيس على مجلس الشعب خلال خمسة عشرة يوما من تاريخ صدوره إذا كان قائما ، و إلا ففي أول دورة لاتعقده ، فإذا لم يقره زال ما كان له من اثر ، و بقي نافذا بالنسبة إلى المدة الماضية .

ثم إصدار الجدول رقم (ب) حسب قرار رئيس الجمهورية رقم 180 لسنة 1991 ، الخاص بالسلع التي تخضع لفئة الضريبة العامة للمبيعات، و هي كما يلي : -

أ - سلع تخضع لفئة ضريبة عامة للمبيعات بنسبة 5 % و هي واحد و عشرون بندا منها البن ، و الدقيق الفاخر ، و محضرات تغذية الأطفال ، و محضرات الحمية (الغذائية) ، و المعكرونة ، و المنتجات المماثلة ، و الخبز غير المضاف إليه سكر أو عسل أو بيض أو جبن أو فواكه الخ ، فطائر و بسكويت و كعك ، و الجبس عدا المخصص للاستعمال في طب الأسنان ، ماء الأكسجين بتركيز 10% ، و 20 % ، مزيل الكالو و أصابع الاستنشاق ، و الأسمدة ، و بودرة تلك و حمو النيل ، و الصابون للاستعمال المنزلي ، و محضرات غسيل للاستحمام المنزلي ، و مطهرات ، و المبيدات الحشرية ، و مبيدات الفطريات ، و الأعشاب ، و مضادات الإنبات ، و سموم الفئران ، و خشب ألواح أو مسطحا يزيد سمكه عن 5 ملليمترات ، و ألواح البناء من خشب أو مواد نباتية أخرى ، خشب منشور طوليا مشرعا دون تصنيع إضافي لا يزيد سمكه عن خمسة ملليمترات ، خشب متعاكس كونتر دون تصنيع إضافي ، خشب اصطناعي أو مجدد ، العملات المعدنية التذكارية .

ب - سلع تخضع لفئة الضريبة العامة بنسبة 20 % ، و هي أحد عشر بندا ، وتشمل قطع الفسيفساء ، و الزجاج المقاهم للحرارة مشرعا كالبابريكس ، و وحدات تكييف الهواء سعة 10 قدم فأكثر ، ثلاجات و أجهزة تبريد سعة 12 قدم فأكثر ، مواقد و أفران الطهي التي تعمل بالكهرباء ، و مجففات كهر بائية من الطراز المنزلي ، و أجهزة كهر بائية لتسخين الماء ، تلفزيون أكثر من 16 بوصة ، أجهزة تسجيل و إذاعة الصوت ، سيارات الركوب سعة 1600 سم3 وحتى 2000 سم3 ، تماثيل وأصناف للزينة أو للأثاث أو للزخرفة .

ج - سلع تخضع لفئة الضريبة العامة على المبيعات بنسبة 30%. و هي ثلاثة عشر بندا و هي كما يلي :-

ماء الأكسجين بتركيز 30 % فأكثر ، محضرات عطور (كوزماتيك) ، أدوات صحية ، كاميرات تصوير للفيديو و أجزاءه ، سيارات رحلات و معسكرات مجهزة للمعيشة ، سيارات ركوب سعة 2000 سم3 ، مقطورة مجهزة للرحلات ، ساعات يد من البلاتين أو ذهب أو فضة ، أجهزة تسجيل (فيديو كاسيت) ، أشربة فيديو ، ألعاب آلية للاستعمال في المحلات العامة ، ورق لعب ، القداحات بقطعها المنفصلة .

وقد تم دمج السلع الخاضعة للضريبة بنسبة 30% مع السلع الخاضعة للضريبة بنسبة 20% تحت سعر موحد قدره 25% وذلك من أجل التبسيط .

3 - الإعفاءات و الاستثناءات .

أ - الإعفاءات من الضريبة .

1 - الإعفاء بدون قيد أو شرط : تعفى من الضريبة العامة على المبيعات المدرجة في الجدول رقم (أ) ، و هي ثمانية عشرة سلعة نذكر منها: منتجات الألبان و مشتقاتها ، زيوت نباتية للطعام ، منتجات مطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر ، اللحوم المصنعة أو المحفوظة ، الأسماك ما عدا الكافيار و أصدانه ، و الأسماك المدخنة ، الخضار و الفواكه و الحبوب عدا المستوردة ، الحلوة و الطحينية ، المأكولات التي تباعها المطاعم غير السياحية ، الخبز المسعر ، الغاز الطبيعي ، بقايا و نفايات صناعة الأغذية ، الكساء الشعبي ، عجائن الورق ، ورق صحف وطباعة و كتابة ، كتب و مذكرات جامعية ، صحف و مجلات ، المعكرونة المصنعة من الدقيق العادي ، تم إلغاء إعفاء أوراق نقد ، و نقود فيما عدا العملات التذكارية بقرار من رئيس الجمهورية رقم 295 لسنة 1993 .

2 - الإعفاءات المشروطة : يعفى من الضريبة بشرط المعاملة بالمثل ووفقا لبيانات وزارة الخارجية :-

أ - ما يشتري و يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي و القنصلي الأجانب العاملين (غير الفخريين) ، و كذلك ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم ، وأولادهم القصر .

ب - غير الفخرية للاستعمال الرسمي ، عدا المواد الغذائية ، و المشروبات الروحية ، والأدخنة . و يتم تحديد سيارة واحدة للاستعمال الشخصي ، و خمس سيارات للاستعمال الرسمي للسفارة ، أو المفوضية ، و سيارتين للاستعمال الرسمي للقنصلية ، و يجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد .

ج - ما يستورد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة من أمتعة شخصية ، و أثاث ، وأدوات منزلية ، و كذلك سيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبي من العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الذين لا يستفيدون من الإعفاء المقرر في البند (1) . بشرط أن يتم الورود خلال

سنة اشهر من وصول المستفيد من الإعفاء . يجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية أن يطيل من هذا الأجل .

تمنح هذه الإعفاءات بعد اعتماد طلبات الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية ، أو القنصلية حسب الأحوال ، و التصديق على ذلك من وزارة الخارجية ، و يجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصي لبعض ذوي المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية .

3 - الإعفاءات المرتبطة بظروف خاصة .

للمسجل الحق عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته ، ما سبق سداده من ضريبة على مردودات المبيعات ، وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته ، و كذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها ، طبقا للشروط و الأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية .

يعفى من الضريبة ما يلي :-

أ - العينات التي تستهلك في أغراض التحليل بالمعامل الحكومية .

ب - الأشياء و المتعلقة الشخصية المجردة من أية صفة تجارية كالنياشين و الميداليات والجوائز الرياضية و العلمية .

ج - المهمات التي ترد من الخارج دون قيمة بدل تالف أو ناقص عن رسائل سبق توريدها أو رفض قبولها ، و حصلت عليها الضريبة كاملة في حينها ، بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك .

د - الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج .

هـ - الأشياء التي تم سداد الضريبة عليها ، و صدرت للخارج ثم أعيد استيرادها بذاتها ، بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك .

يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص إعفاء بعض السلع من الضريبة في الحالتين الآتيتين :-

أ - الهبات ، و التبرعات ، و الهدايا للجهاز الإداري بالدولة ، أو وحدات الإدارة المحلية .

ب - ما يستورد من الخارج للأغراض العلمية ، أو التعليمية ، أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية ، و التعليمية ، و معاهد البحث العلمي .

كما تعفى من الضريبة كافة السلع ، و المعدات ، و الأجهزة ، و الخدمات المعينة في هذا القانون لأغراض التسليح الدفاع ، و الأمن القومي ، و كذلك الخدمات ، و مستلزمات الإنتاج ، و الأجزاء الداخلة في تصنيعها .

ب - الاستثناءات ، ويقصد بالاستثناءات ثلاث حالات هي :-

1 - رد الضريبة : ترد الضريبة في موعد لا يتجاوز ثلاثة شهور من تاريخ الطلب. في حالة التصدير إذا كانت الضريبة الواجبة الخصم ، اكبر من الضريبة المستحقة على مبيعات المسجل، و الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ ، و ذلك بناء على طلب كتابي يقدمه صاحب الشأن .

2 - إعدام دين الضريبة : يتم إعدام دين الضريبة إذا قضي نهائيا بإفلاس المكلف ، و أفلست التقليسة ، وإذا غادر المكلف البلاد لمدة عشر سنوات دون أن يترك أموالا ، أو إذا ثبت عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه لدى المدين ، أو إذا توفي عن غير تركة .

وتختص بإعدام الدين لجان يصدر بتشكيلها قرار من الوزير تعتمد توصياتها بقرار من رئيس المصلحة ، و يجوز سحب قرار إعدام الدين إذا تبين انه قام على سبب غير صحيح .

3 - حالات خاصة : لا يخضع للضريبة ما تستورده المدن ، و الأسواق ، و مشروعات المناطق الحرة من سلع ، و خدمات لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها داخل المناطق ، والمدن والأسواق الحرة ما عدا سيارات الركوب ، كذلك لا تخضع للضريبة السلع العابرة (سلع الترانزيت) . بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك ، و وفقا للإجراءات ، والاشتراطات ، و الضمانات التي تحددها اللائحة التنفيذية .

4 - واجبات المكلفين .

أ - التسجيل في الضريبة .

أوجب القانون التسجيل لدى الضريبة على النماذج المحددة لهذا الغرض خلال المدة التي يحددها الوزير على كل مما يلي :-

1 - المنتج الصناعي الذي بلغت ، أو جاوزت مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محليا والخاضعة للضريبة ، و المعفاة منها خلال الإثنى عشر شهرا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون 54 ألف جنيه .

2 - مورد الخدمات الخاضعة للضريبة إذا بلغ أو جاوز المقابل الذي حصل عليه نظير الخدمات التي قدمها خلال الإثنى عشر شهرا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون 54 ألف جنيه .

3 - المستوردون ، ووكلاء التوزيع المساعدين للمكلفين .

4 - كل شخص طبيعي أو معنوي أصبح مكلفا وفقا لكل مرحلة من مراحل تطبيق هذا القانون بلغت قيمة مبيعاته حد التسجيل ، أو جاوزه في أية سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بهذا القانون أن يتقدم إلى المصلحة بالطلب المشار إليه. و تسري عليه أحكام هذا القانون اعتبارا من أول الشهر التالي للشهر الذي بلغت مبيعاته أو مقابل الخدمات التي قدمها حد التسجيل أو جاوزته.

5 - يجوز للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم إلى المصلحة لتسجيل اسمه و بياناته. و يعتبر في حالة التسجيل من المكلفين المخاضين بأحكام هذا القانون .

يلتزم كل مسجل بإبلاغ الدائرة كتابة عن أي تغييرات تحدث على بيانات التسجيل خلال 21 يوما من حدوث تلك التغييرات ، و يجوز لرئيس المصلحة أن يلغي التسجيل حسب الشروط، و الأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية ، و قد أوجبت اللائحة التنفيذية في المادة السابعة عشر مراعاة ما يلي :-

1 - المسجل الذي فقد أحد شروط التسجيل التي يتطلبها القانون يحق له تقديم طلب إلى رئيس الدائرة لإلغاء تسجيله .

2 - على المسجل الذي توقف كلياً عن مزاولة جميع الأنشطة الخاضعة للضريبة ، أن يبلغ الدائرة خلال فترة لا تتجاوز شهراً من تاريخ توقفه عن نشاطه ، وعلى رئيس الدائرة أن يلغي تسجيله .

3 - يجوز لرئيس الدائرة إلغاء تسجيل أي شخص تم تسجيله بناء على طلبه إذا لم يكن قد بلغ حد التسجيل و ثبت عدم قيامه بممارسة النشاط الوارد بالتسجيل .
ب - تحرير الفاتورة .

يلتزم المسجل بتحرير فاتورة ضريبية عند بيع سلعة ، أو أداء خدمة خاضعة للضريبة ، وله في حالات البيع لغير المسجلين أن يحرر فاتورة بالمبلغ الإجمالي شامل قيمة الضريبة ، وتكون الفواتير من اصل ، و صورة ، و يسلم الأصل للمشتري ، و تحفظ الصورة لدى المسجل. و يجب أن تتضمن الفواتير المعلومات التالية :-

- 1 - رقم متسلسل للفاتورة ، و تاريخ تحريرها .
- 2 - اسم المسجل ، و عنوانه ، و رقم التسجيل .
- 3 - اسم المشتري ، و عنوانه ، و رقم التسجيل إن كان المشتري مسجلاً .
- 4 - بيان السلعة ، أو الخدمة المباعة ، و قيمتها ، و فئة الضريبة المقررة مع إجمالي قيمة الفاتورة .

ج - إمساك الدفاتر ، و السجلات المنصوص عليها بالفتاوى .

يلتزم المسجل بإمساك سجلات ، و دفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها ، و يجب أن يحتفظ بهذه السجلات ، و صور فواتير المبيعات لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي جرى فيها القيد بالسجلات ، و قد حددت المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية الدفاتر ، و السجلات الواجب مسكها من قبل المسجلين لدى دائرة الضريبة .

د - تقديم الإقرار الضريبي .

يلتزم المسجل بتقديم إقراره شهرياً لمصلحة الضرائب عن الضريبة المستحقة عليه خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاء الشهر ، و يجوز بقرار من الوزير تمديد فترة الثلاثين يوماً بحسب

الاقتضاء ، و إذا لم يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار يكون من حق الدائرة تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة ، مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير .

بحق لدائرة الضريبة تعديل الإقرار خلال ستين يوما من تاريخ تسليمه الإقرار للدائرة ، و يخطر المسجل بخطاب موصى عليه بعلم الوصول ، و يحق للمكلف أن يعترض خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلم الإخطار ، فإذا رفض التظلم أو لم يبحث فيه خلال خمسة عشر يوما ، يحق للمكلف أن يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم المنصوص عليه في هذا القانون خلال خمسة عشر يوما التالية .

ويعتبر تقدير المصلحة نهائيا إذا لم يقدم المكلف اعتراض ، أو تظلم ، أو يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم خلال المدة القانونية .
هـ - تحصيل الضريبة وتوريدها للدائرة .

يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة ، و الإقرار عنها ، و توريدها لمصلحة الضرائب في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون ، و تدفع الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك ، وفقا للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية ، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل .

يكون لدين الضريبة المستحق بمقتضى هذا القانون امتياز على جميع أموال المدينين بها ، أو المكلفين بتحصيلها ، أو توريدها إلى المصلحة بحكم القانون ، و ذلك بالأولوية على كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية .

يحظر التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة ، أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء إلا بعد إخطار المصلحة ، و سداد الضرائب المستحقة وفقا لقيمتها ، وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف ، و في جميع الأحوال لا يجوز أن تجاوز قيمة الضريبة المستحقة قيمة الضريبة السابق الإعفاء منها .

لموظفي دائرة الضريبة الذين يصدر بتحديد وظائفهم قرار من وزير العدل بالاتفاق مع الوزير . صفة مأموري الضبط القضائي فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون ، و القرارات المنفذة له ، و يحق لهم بإذن خطي من رئيس الدائرة ، أو من ينيبه معاملة المعامل ، والمصانع ، والمخازن والمحال والمنشآت التي تباشر نشاطها في سلع ، أو خدمات خاضعة للضريبة .

ويجوز في حالات الضبط الاستعانة برجال السلطات الأخرى إذا تطلب الأمر ذلك . ويجوز لموظفي الدائرة ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحق في الإطلاع على الأوراق والمستندات و الدفاتر و السجلات والفواتير والوثائق أيا كان نوعها المتعلقة بالضريبة ، وضبطها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لأحكام هذا القانون . و يجوز لهم بإذن كتابي من رئيس المصلحة ، أو من ينيبه أخذ عينات محددة من السلع لتحليل أو الفحص .

5 - طرق المراجعة .

يحق للمكلف الاعتراض على التقدير الصادر من قبل الإدارة الضريبية حسب المراحل التالية :-

أ - مرحلة التظلم: يحق للمكلف التظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسليم الإخطار . فإذا رفض التظلم ، أو لم يبت فيه خلال خمسة عشر يوما ، فلصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم خلال الخمسة عشر يوما التالية ، وفي جميع الأحوال يجوز تمديد هذه المدة بقرار من الوزير . و يعتبر التقدير نهائيا إذا لم يقدم التظلم ، أو يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم خلال الموعد المشار إليه .

ب - مرحلة التحكيم: على رئيس الإدارة الضريبية ، أو من ينيبه خلال الخمسة عشر يوما التالية لتاريخ إبلاغه بطلب المكلف للتحكيم، أن يحيل النزاع كمرحلة ابتدائية للتحكيم إلى حكمين تعين الدائرة أحدهما ، و يعين المكلف الآخر ، وفي حال اتفاق الحكمين يكون رأيهما نهائيا .

ج - مرحلة تشكيل لجنة : إذا لم يعين المكلف حكم من طرفه ، أو لم يتفق الحكمان يرفع النزاع إلى لجنة مؤلفة من مفوض دائم يعينه الوزير رئيسا، وعضوية كل من ممثل عن الدائرة يختاره رئيس الدائرة ، و المكلف ، أو من يمثله ، و مندوب عن التنظيم المهني ، أو الغرفة التجارية التي ينتمي إليها المكلف يختاره رئيس الغرفة ، و مندوب عن هيئة الرقابة الصناعية يختاره رئيسها ، و تصدر قرارها بأغلبية الأصوات بعد أن تسمع إلى الحكمين ، و من ترى الاستعانة بهم من الخبراء الفنيين .

يعلم قرار اللجنة إلى كل من صاحب الشأن ، و المصلحة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدوره بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول ، و يكون قرار اللجنة واجب التنفيذ ، و يشمل على بيان بمن يتحمل نفقات التحكيم ، و يحدد الوزير إجراءات التحكيم بالمراعاة للقواعد المنصوص عليها في قانون المرافعات كما يحدد النفقات ، و عدد اللجان ، و مراكزها ، و دوائر اختصاصها ، و المكافآت التي تصرف لأعضائها .

لا يجوز النظر في التحكيم إلا إذا كان مصحوبا بما يدل على سداد الضريبة طبقا للإقرار الشهري . إذا صدر قرار التحكيم ضد المكلف استحققت الضريبة التي تمثل الفرق بين ما تم دفعه وفقا لإقراره ، و ما انتهى إليه التحكيم ، و كذلك الضريبة الإضافية على هذا الفرق عن الفترة من تاريخ السداد وفقا للإقرار ، و حتى تاريخ السداد وفقا للتحكيم .

وتطبق أحكام ، و إجراءات التحكيم المنصوص عليها في قانون الجمارك بالنسبة للسلع المستوردة التي تخضع لرقابة الجمارك .

6 - الجرامم و العقوبات .

أ - المخالفات : يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ، و لا تزيد على ألفين جنيه فضلا عن الضريبة المضافة المستحقين على كل من خالف أحكام الإجراءات ، أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون ، و لائحته التنفيذية دون أن يكون عملا من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه، و يعتبر مخالفة لأحكام هذا القانون كل مما يلي :-

- 1- التأخير في تقديم الإقرار، و أداء الضريبة عن الثلاثين يوما المحددة في القانون .
 - 2- تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع ، و الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة لا تتجاوز 10 % عما ورد بالإقرار .
 - 3- مخالفة أحكام مسك الدفاتر و السجلات .
 - 4- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق و الأسواق الحرة لا تتجاوز 10% لأسباب مبررة .
 - 5- عدم إخطار المصلحة بالتغيرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد .
 - 6- عدم تمكين موظفي الدائرة من القيام بواجباتهم ، أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة ، والتفتيش ، و المعاينة ، و المراجعة ، و طلب المستندات ، أو الاطلاع عليها .
- ويجوز للوزير أو من ينوبه التصالح في المخالفات السابقة مقابل أداء الضريبة الإضافية في حال استحقاقها، وتعويض في حدود الغرامة المنصوص عليها. و يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية، ووقف السير في إجراءات التقاضي، و إلغاء ما يترتب على ذلك من آثار .

ب - التهرب من الضريبة : مع عدم الإخلال بأية عقوبة اشد يقضي بها قانون آخر، يعاقب على التهرب من الضريبة ، أو الشروع فيه بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ، و بغرامة مالية لا تقل عن ألف جنيه ، و لا تتجاوز خمسة آلاف جنيه ، أو بإحدى هاتين العقوبتين. و يحكم على الفاعلين و الشركاء متهمين بالضريبة ، و الضريبة المضافة ، و تعويض لا يجاوز ثلاثة أمثال الضريبة . و إذا تعذر تقدير الضريبة قدرت المحكمة التعويض بما لا يجاوز خمسين ألف جنيه. و في حالة التكرار يجوز مضاعفة العقوبة و التعويض. و تنتظر في قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال. و تعد الأفعال التالية تهربا من الضريبة :-

1. عدم التقدم للدائرة للتسجيل في المواعيد المحددة .
2. بيع السلع ، أو استيرادها أو تقديم الخدمة دون الإقرار عنها ، و سداد الضريبة المستحقة .
3. خصم الضريبة كليا ، أو جزئيا دون وجه حق بالمخالفة لأحكام و حدود الخصم .
4. استرداد الضريبة ، أو محاولة استردادها كلها أو بعضها دون وجه حق .

5. تقديم مستندات ، أو سجلات مزورة ، أو مصنعة أو بيانات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة كلها ، أو بعضها .
 6. تقديم بيانات خاطئة إذا ظهرت فيها زيادة تجاوز 10 % ، عما ورد بالإقرار .
 7. ظهور عجز ، أو زيادة في السلع المودعة في المناطق ، و الأسواق الحرة تجاوز 10%.
 8. عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع ، أو الخدمات الخاضعة للضريبة .
 9. عدم إقرار المسجل عن السلع ، أو الخدمات التي استعملها أو استفاد منها في أغراض خاصة ، أو شخصية .
 10. انقضاء ثلاثين يوما على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة دون الإقرار عنها ، وسدادها .
 11. إصدار شخص غير مسجل لفواتير محملة بالضريبة: لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب من الضريبة إلا بناء على طلب من الوزير أو من ينيبه.
- ويجوز للوزير أو من ينيبه التصالح في جرائم التهرب ، و ذلك قبل صدور حكم في الدعوى مقابل سداد الضريبة ، و الضريبة الإضافية ، و تعويض يعادل مثلي الضريبة .
- وفي حال صدور الحكم ، و قبل صيرورته باتا ، يجوز للوزير ، أو من ينيبه التصالح مقابل سداد الضريبة ، و الضريبة الإضافية ، و تعويض يعادل ثلاثة أمثال الضريبة ، و في حال التكرار يجوز مضاعفة التعويض .
- ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية ، و إلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها عليه .
- وفي حال وقوع أي فعل من أفعال التهرب من أحد الأشخاص المعنوية يكون المسئول عنه الشريك المسئول ، أو المدير ، أو عضو مجلس الإدارة المنتدب ، أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية على حسب الأحوال .
- وللدائرة حق التصرف بالمضبوطات ، و أدوات التهريب ، و وسائل النقل التي يحكم بمصادرتها ، و ذلك وفقا للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية ، وتسري بالنسبة للسلع المستوردة الأحكام المتعلقة بالتصرف ، و البيع المنصوص عليها في قانون الجمارك .
- ويجوز للدائرة أن تتصرف قبل صدور الحكم في المضبوطات القابلة للتلف ، أو النقصان ، أو الفقد ، كما يكون لها الحق في إعدام السلع المحظور تداولها ، أو الضارة بالصحة العامة ، أو التي يخشى من طرحها للبيع على أمن ، و سلامة المواطنين ، و ذلك بعد استطلاع رأي الجهات الفنية المختصة .

ثانياً: الإيرادات الضريبية في جمهورية مصر العربية :

تعتمد مصر على الإيرادات الضريبية لتمويل نفقاتها الجارية و التطويرية ، و تحقيق أهدافها الاقتصادية في التنمية و التقدم ، و معالجة المشاكل الاقتصادية ، شأنها في ذلك شأن باقي دول العالم التي باتت تعتبر الإيرادات الضريبية ، من أهم مصادر تمويل الخزنة العامة بالأموال .

و بلغ معدل نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية الإجمالية خلال الفترة 1992-2002 حوالي 66 % ، وتعتبر هذه النسبة منخفضة مقارنة مع دول المنطقة ، و نظرا لحاجة مصر الماسة إلى زيادة هذه الإيرادات، فقد أعطى واضعوا السياسة في مصر اهتماما خاصا للتشريعات الضريبية ، نظرا لأهمية الإيرادات الضريبية ، و مدى مساهمتها في تمويل خزنة الدولة بالأموال .

وجاءت الضريبة العامة على المبيعات ، و دخلت حيز التنفيذ في 3 / 5 / 1991 ، بموجب القانون رقم 11 / لعام 1991 ، و حلت محل ضريبة الاستهلاك رقم 133 / لسنة 1981م ، التي تميزت بعدة عيوب كان من أهمها أنها لم تكن ذات وعاء ضريبي متنوع للسلع ، و الخدمات ، ولم تكن معدلاتها ذات نسبة واحدة للعديد من السلع ، و قد جاء هذا التعديل ضمن برنامج واضعي السياسة المالية في الدولة بشأن إجراء إصلاحات ضريبية واسعة على السلع ، و الخدمات من أجل الحفاظ على الاستقرار المالي في جهود التنمية الاقتصادية .

ويهدف قانون الضريبة العامة على المبيعات إلى توحيد الضريبة على السلع و الخدمات، و توسيع الوعاء الضريبي بشكل نسبي ، و تحسين كفاءة الأداء الاقتصادي للنظام الضريبي ، و إزالة الإختلالات السابقة لضريبة الاستهلاك .

ووضع المشرع المصري ثلاث مراحل في إطار تطبيق ضريبة المبيعات ، وما زالت مصر في المرحلة الأولى من تطبيق هذا القانون ، وسوف تطبق المرحلة الثانية والثالثة عندما تكون ظروف التطبيق ملائمة ، و تنتفع أنشطة التصدير من معدل الضريبة بنسبة صفر الذي يساعدها على منافسة السلع في الأسواق الدولية .

وقد عكست الضريبة العامة على المبيعات الاعتبارات الاجتماعية بشكل كبير من خلال الإعفاءات الممنوحة للسلع الضرورية المدرجة ضمن الجدول رقم (1) من القرار الجمهوري رقم 180 لسنة 1991 م ، و كذلك إعفاء المكلفين الذين نقل مبيعاتهم السنوية عن 54000 جنيه مصري .

وتفرض ضريبة المبيعات بنسبة 10 % بشكل عام ، ومراعاة للاعتبارات الاجتماعية فقد اشتملت ضريبة المبيعات على معدلين هما 20 % ، و 30 % ، من أجل تنويع العبء

الضريبي طبقا لضرورة السلعة الخاضعة للضريبة ، ومن ثم تم دمج هذين السعيرين في سعر موحد وهو 25 % من اجل التبسيط .

و تتزايد أهمية ضريبة المبيعات بشكل كبير كركن أساسي في النظام الضريبي المصري، حيث بلغت مساهمة ضريبة المبيعات في الإيرادات الضريبية الإجمالية في العام 2002 حوالي 35 % ، مما ساعد في تعزيز برنامج الإصلاح الضريبي والاقتصادي في مصر، و شجع وزارة المالية على إجراء دراسات اعمق ، لإدخال إصلاحات على ضريبة المبيعات العامة لتوسيع وعاء الضريبة ، و ترشيد هيكل المعدل ، و تعميم الخصم الضريبي ، وتقوية الإدارة الضريبية .

والجدول رقم (9) يبين الإيرادات المحلية الإجمالية والإيرادات الضريبية وغير الضريبية، ونسبها إلى كل من الإيرادات الإجمالية، والضريبة في مصر خلال الفترة 1992-2002 .

وبلغت الإيرادات المحلية الإجمالية في العام 93/92 حوالي 50 بليون جنيه مصري ، ونمت هذه الإيرادات بنسبة 19% في العام 94/93 ، و 14% في العام 95/94 ، و 8.5% في العام 96/95 ، وفي العام 97/96 شهدت هذه الإيرادات تراجعاً بنسبة 6% ، وفي السنوات التالية استقرت الإيرادات المحلية دون تحقيق نموا يذكر ، حيث تراوحت قيمة هذه الإيرادات ما بين 72 - 75 بليون جنيه ، وكان معدل نمو الإيرادات المحلية خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 5% ، وتتكون الإيرادات المحلية من الإيرادات الضريبية ، و الإيرادات غير الضريبية .

1 - الإيرادات الضريبية .

بلغت الإيرادات الضريبية في العام 93/92 حوالي (30) مليار جنيه ، ونمت بشكل جيد خلال السنوات التالية إلى أن وصلت إلى حوالي (52) مليار جنيه في العام 2001/2002 ، وشكلت هذه الإيرادات حوالي 66 % من معدل الإيرادات المحلية الإجمالية في الدولة خلال الفترة 1992 - 2002 و تتكون هذه الإيرادات من الضرائب المباشرة ، وغير المباشرة، والضرائب الأخرى .

أ - إيرادات الضرائب المباشرة : يرى الكثير من المشرعين أن الضرائب المباشرة أكثر عدلاً من الضرائب غير المباشرة ، لأنها تراعي الأوضاع الشخصية و العائلية للمكلف، وتفرض بشكل تصاعدي.

وبلغت الضرائب المباشرة في العام 93/92 حوالي 14 مليار جنيه ، ثم انخفضت في العام 94/93 بنسبة 10 % ، و 12 % ، في العام 95/94 ، ثم ارتفعت في عام 96/95 بنسبة 18 % ، وبقيت تتذبذب على هذا النحو في السنوات اللاحقة حتى العام 2002/2001 ، حيث

جدول رقم (٩) يبين إيرادات الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مصر
و نسبتها الى كل من الإيرادات الضريبية و الناتج المحلي الإجمالي و الإيرادات المحلية
للفترة (١٩٩٢ - ٢٠٠٢)

مليار جنيه مصري

المرتبة	الفترة / السنة	١٩٩٢/٩٣	٩٤/٩٣	٩٥/٩٤	٩٦/٩٥	٩٧/٩٦	٩٨/٩٧	٩٩/٩٨	٢٠٠٠/٩٩	٢٠٠١/٢٠٠٠	٢٠٠٢/٢٠٠١	متوسط
١	مبلغ م. د. م	١٦٠	١٧٥	١٩١.٦٦	٢١٤.١٨٥	٢٤٠.٣٥٩	٢٥٩.٧٢٣	٢٨٢.٣٥٥	٣١٦.٤٠٤	٣٣٨.٦	٣٦٣.١٤٤	٣٦٣.١٤٤
٢	مبلغ إيرادات محلية إجمالية	٤٩.٦٧٨	٥٩.٤٤٣	٦٧.٨٢٨	٧٣.٦٥٤	٦٩.٢٣٣	٧٢.١٧٤	٧٣.٠٧٨	٧٣.٦٢٦	٧٤.٥٦٨	٧٥.٢٥٥	٧٥.٢٥٥
٣	مبلغ أ. ض.	٣٠.١٣٥	٣١.٣٢٥	٣٢.١٩٩	٣٥.٧٦٩	٣٧.٩٧٧	٤١.٠٣٦	٤٤.٨٩٤	٤٩.٦٢١	٥١.٣٥٨	٥١.٧٢٦	٥١.٧٢٦
٤	مبلغ ض. م.	١٣.٨٩	١٢.٤٣٦	١٠.٨٥٧	١٢.٨١٤	١١.٦٧٥	١٤.١٩٤	١١.٩٩١	١٧.٤١١	١٦.٧٣٧	١٥.٥٢٦	١٥.٥٢٦
٥	مبلغ ض. م. غ.	١١.٣٨	١٢.٧٩١	١٤.٨٤	١٦	١٩	١٩	٢٥	٢٤	٢٦	٢٧.٢	٢٧.٢
٦	مبلغ ض. م. غ. م.	٤.٨٦٥	٦.٠٩٨	٦.٥٠٢	٦.٩٥٥	٧.٣٠٢	٧.٨٤٢	٧.٩٠٣	٨.٢١	٨.٦٢١	٩	٩
٧	مبلغ ض. م. غ. م. م.	١٩.٥٤٣	٢٨.١١٨	٣٥.٦٢٩	٣٧.٨٨٥	٣١.٢٥٦	٣١.١٣٨	٢٨.١٨٤	٢٤.٠٠٥	٢٣.٢١	٢٣.٥٢٩	٢٣.٥٢٩
٨	مبلغ ض. م. غ. م. م. م.	٤.٩٤١	٥.٤٢٨	٦.٥٨٥	٦.٤٧١	٨.٣٣٣	٧.٤٣٨	٨.٧	٧.٩	٨.٥	٩	٩
٩	نسبة ضريبة مبيعات	٦.٤٣٩	٧.٣٦٣	٨.٢٥٥	٩.٥٢٩	١٠.٦٦٧	١١.٥٦٢	١٢.٣	١٦.١	١٧.٥	١٨.٢	١٨.٢
١٠	نسبة إيرادات محلية إجمالية	١٢.٩٦	١٢.٣٩	١٢.١٧	١٢.٩٤	١٢.٤١	١٦.٠٢	٢٢.٣	٢١.٨٧	٢٣.٤٧	٢٤.١٨	٢٤.١٨
١١	نسبة مبيعات م. د. م	٤.٠٢	٤.٢١	٤.٣١	٤.٤٥	٤.٤٤	٤.٤٥	٥.٧٧	٥.٠٩	٥.١٧	٥.٠١	٥.٠١
١٢	نسبة ضريبة مبيعات / أ. ض.	٢١.٣٧	٢٣.٥١	٢٥.٦٤	٢٦.٦٤	٢٨.٠٩	٢٨.١٨	٢٨.٣١	٣٢.٤٥	٣٤.٠٧	٣٥.٧٦	٣٥.٧٦
١٣	نسبة ض. م. م. م. م. م.	٢٧.٩٦	٢٠.٩٢	١٦.٠٠٧	١٧.٣٩٧	١٦.٨٦٣	١٩.٦٦٧	١٦.٤٠٨	٢٣.٦٤٨	٢٢.٤٤٥	٢٠.٦٣١	٢٠.٦٣١
١٤	نسبة ض. م. م. م. م. م.	٢٢.٩٠٧	٢١.٥١٨	٢١.٨٧٨	٢١.٧٢٣	٢٧.٤٤٣	٢٦.٣٢٥	٢٦.٢١	٣٢.٥٩٧	٣٤.٨٦٧	٣٦.١٤٤	٣٦.١٤٤
١٥	نسبة ض. م. م. م. م. م.	٤٦.٠٩	٣٩.٧	٣٣.٧٢	٣٥.٨٢	٣٠.٧٤	٣٤.٥٩	٢٦.٧١	٣٥.٠٩	٣٢.٥٩	٣٠.٠٢	٣٠.٠٢
١٦	نسبة ض. م. م. م. م. م.	٣٧.٧٦	٤٠.٨٣	٤٦.٠٩	٤٤.٧٣	٥٠.٠٣	٤٦.٣	٥٥.٦٩	٤٨.٣٧	٥٠.٦٣	٥٢.٥٨	٥٢.٥٨
١٧	نسبة ض. م. م. م. م. م.	٨.٦٩	٧.١١	٥.٦٦	٥.٩٨	٤.٨٦	٥.٤٧	٤.٢٥	٥.٥	٤.٩٤	٤.٢٨	٤.٢٨
١٨	نسبة ض. م. م. م. م. م.	٧.١١	٧.٣١	٧.٧٤	٧.٤٧	٧.٩	٧.٣٢	٨.٨٥	٧.٥٩	٧.٦٨	٧.٤٩	٧.٤٩
١٩	نسبة ض. م. م. م. م. م.	١٨.٨٣	١٧.٩	١٦.٨	١٦.٧	١٥.٨	١٥.٨	١٥.٩	١٥.٦٨٣	١٥.١٦٧	١٤.٢٤٤	١٤.٢٤٤

بلغت إيراداتها حوالي 15.5 مليار جنيه أي بزيادة مقداره 1.5 مليار جنيه عن عام 93/92، مما يدل على تعثر هذه الضريبة ، وعدم نموها بشكل يتناسب مع نمو الناتج المحلي الإجمالي.

وانخفضت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في مصر خلال الفترة 1992 - 2002 من 28 % في العام 93/92 إلى حوالي 20.6% في العام 2002/2001 . وقد كان معدل نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 20%.

وكانت نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية في العام 93/92 حوالي 46%، ثم انخفضت هذه النسبة خلال السنوات التالية بشكل مضطرد لتصل إلى حوالي 30 % في العام 2002/ 2001 ، وكان معدل نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1992-2002 حوالي 34.5% ، و يدل ذلك على ضعف الضرائب المباشرة في مصر . و بلغ عبء الضرائب المباشرة في العام 93/92 ، حوالي 8.7 % ، و كان عبء الضرائب المباشرة في هذا العام اكبر من عبء الضرائب غير المباشرة. و انخفض في السنوات التالية بشكل ملحوظ إلى أن وصل في العام 2002/2001 إلى 4.3 % ، وسبب هذا الانخفاض هو عدم حصول تطور في إيرادات هذه الضرائب مقابل التطور ، و الزيادة التي حصلت على الناتج المحلي الإجمالي.

ب- إيرادات الضرائب غير المباشرة : تتكون الضرائب غير المباشرة من ضريبة المبيعات ، والجمارك والرسوم والرخص والضرائب الأخرى. ويمكن تقسيم الإيرادات غير المباشرة إلى قسمين هما :-

1 - الجمارك والرسوم والرخص وغيرها ، حيث بلغت في العام 93/92 حوالي 5 مليار جنيه ، ونمت بنسبة 10% في سنة 94/93 ، و 21% في العام 95/94 ، وحققت نموا ساليا بنسبة 10 % في العام 98/97 ، و كان معدل نمو هذه الضريبة خلال فترة الدراسة 1992 - 2002 حوالي 7 % .

وبلغت نسبة الإيرادات من هذه الجمارك والرسوم إلى الإيرادات الإجمالية في العام 92 /93 حوالي 10% ، ونمت خلال السنوات التالية لتصل إلى 12 % في العام 2002 /2001 ، وقد كان معدل نسبة هذه الجمارك والرسوم إلى الإيرادات الإجمالية خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 10.5 % .

2- ضريبة المبيعات ، والتي حلت محل ضريبة الاستهلاك في شهر 5 / 1991 ، حيث بلغت الإيرادات من هذه الضريبة في العام 93/92 حوالي 65 مليار جنيه ، و نمت بنسبة 14 % ،

في العام 94/93 ، و 12 % في العام التالي ، واستمر نمو هذه الضريبة لتصل في العام 2001 / 2002 إلى حوالي 18.2 مليار جنيه . مما يدل على أن هذه الضريبة حققت نجاحا في مصر . وبلغت نسبة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات في العام 93/92 حوالي 13 % ، واستمرت في النمو خلال الأعوام التالية لتصل إلى 24 % في العام 2001/2002 ، وقد كان معدل نسبة ضريبة المبيعات خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 17 % من إجمالي الإيرادات . وبلغت نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات الضريبية في العام 93/92 حوالي 21 % ، وارتفعت خلال السنوات التالية بشكل مضطرد لتصل إلى حوالي 36 % من الإيرادات الضريبية ، وقد حققت الضرائب غير المباشرة نموا جيدا ، إلا أن النمو الكبير كان في ضريبة المبيعات ، مما يدل على أن النمو في الإيرادات الضريبية في مصر جاء بشكل مباشر من النمو في إيرادات ضريبة المبيعات ، الأمر الذي شجع وزارة المالية على التركيز على هذه الضريبة ، وكان معدل نسبة هذه الضريبة خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 29 % .

وبلغ عبء الضرائب غير المباشرة في العام 93/92 ، حوالي 7.10 % ، وبقي على نفس المستوى خلال السنوات التالية ، و لم ينخفض كما حصل مع عبء الضرائب المباشرة ، حيث بلغ في العام 2002/2001 حوالي 7.5 % ، مقارنة مع 4.2 % ، للضرائب المباشرة في نفس العام ، وذلك بسبب تطور ضريبة المبيعات خلال هذه الفترة .

أما بالنسبة لعبء ضريبة المبيعات ، فقد كان في العام 93/92 حوالي 4 % ، و ارتفع في السنوات التالية ليصل إلى 5 % في العام 2001/2002 ، وقد كان معدل عبء ضريبة المبيعات خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 4.7 % .

ج - إيرادات الضرائب الأخرى : تعتمد معظم الدول على تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة ، وأخرى غير مباشرة . و تسمى الضرائب التي لا تخضع لهذا التصنيف بالضرائب الأخرى ، وتكون نسبتها إلى الإيرادات الإجمالية عادة قليلة جدا . إلا أنها تشكل في مصر حوالي 19 % ، من إجمالي الإيرادات ، وتعتبر هذه النسبة من أعلى النسب في العالم لذا لا بد من إعادة النظر فيها ، و تصنيف الضرائب حسب التصنيف العالمي .

2 - الإيرادات غير الضريبية .

بلغت الإيرادات غير الضريبية في مصر في العام 1992 حوالي 19.5 بليون جنيه ، ونمت هذه الإيرادات بشكل جيد إلى أن وصلت إلى حوالي 38 بليون جنيه في العام 1995 ، ومن ثم بدأت في التراجع إلى أن وصلت إلى حوالي 24 بليون جنيه في العام 2001 ، حيث بلغ معدل نسبة الإيرادات غير الضريبية إلى إجمالي الإيرادات في مصر خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 34 % ، وهي ناتجة من عائدات الدولة من الاستثمارات المملوكة لها ،

والعائدات من النفط ، و المصادر الطبيعية الأخرى ، ارتفاع هذه النسبة يدل على أن مصر لا تعتمد بشكل أساسي على الإيرادات الضريبية في تمويل خزانة الدولة .
ثالثا - الناتج المحلي الإجمالي وعبء الضريبة .

ينتج عبء الضريبة من قسمة الضرائب التي جمعت في الدولة على الناتج المحلي الإجمالي. وقد بلغ الناتج المحلي الإجمالي في مصر في العام 93/92 حوالي 160 مليار جنيه مصري ، وحقق نموا بنسبة 9 % في عام 94/93 ، و 9.5 % في عام 95/94 ، و 12% في عام 96/95 ، واستمر هذا النمو إلى أن بلغ الناتج المحلي الإجمالي 363 مليار في العام 2002/2001 ، محققا نموا بمعدل 9.5 % خلال الفترة 1992 - 2002 ، و ساعد هذا النمو مصر على تخفيف مديونيتها وتعزيز اقتصادها .

وبلغ عبء الضريبة في مصر في العام 93/92 حوالي 19 % ، انخفض خلال السنوات التالية نتيجة الزيادة الكبيرة في الناتج المحلي الإجمالي ، والتي لم يرافقها زيادة مماثلة في الإيرادات الضريبية، ليصل هذا العبء في العام 2002/2001 إلى حوالي 14 % ، وقد شكلت الضرائب غير المباشرة حوالي 50 % ، من هذا العبء. و كان معدل عبء الضريبة في مصر خلال الفترة 92-2002 حوالي 16 % .

المبحث الثاني : التشريعات والإيرادات الضريبية في سوريا .
أولا: التشريعات الضريبية :

أ - الرسوم

1- الرسوم الجمركية (المرسوم رقم 25 بتاريخ 1/31/1989) .

أ - المطرح : مستوردات البضائع من الخارج محددة في عشرة فئات محددة في القانون رقم (1) لعام 1980 .

ب - المعدلات : تستوفي الضريبة الموحدة على الاستيراد مع الرسم الجمركي حسب النسب التالية :-

1. البضاعة المعفاة تكون نسبة الضريبة الموحدة عليها 6 % .
2. البضاعة المكلفة بنسبة 1 % تكون نسبة الضريبة الموحدة عليها 6 % .
3. البضاعة المكلفة بنسبة 7 % تكون نسبة الضريبة الموحدة عليها 13 % .
4. البضاعة المكلفة بنسبة 15 % تكون نسبة الضريبة الموحدة عليها 14 % .
5. البضاعة المكلفة بنسبة 30 % تكون نسبة الضريبة الموحدة عليها 17 % .
6. البضاعة المكلفة بنسبة 50 % تكون نسبة الضريبة الموحدة عليها 21 % .

7. البضاعة المكلفة بنسبة 75 % تكون نسبة الضريبة الموحدة عليها 27 % .
 8. البضاعة المكلفة بنسبة 100 % تكون نسبة الضريبة الموحدة عليها 32 % .
 9. البضاعة المكلفة بنسبة 150 % تكون نسبة الضريبة الموحدة عليها 33 % .
 10. البضاعة المكلفة بنسبة 200 % تكون نسبة الضريبة الموحدة عليها 33 % .
- تخضع السلع المعفاة من الرسوم الجمركية ، و السلع المكلفة بنسبة 1 % ، للضريبة بنسبة 5 % .

- ج - الاستحقاق : تستحق الضريبة عند دخول البضاعة إلى الجمهورية السورية .
- د - طرق التخصيل : تحصل الضريبة من قبل الجمارك ، و تحول حصيلتها إلى الدوائر المالية
- هـ- الإعفاءات : تعفى النقود ، و الكتب ، و ألعاب الأطفال بالإضافة إلى الإعفاءات التالية :-
- 1 - تعفى من الرسوم الجمركية ، و من الرسوم ، و الضرائب الأخرى واردات رؤيس الجمهورية ، و الرئاسة ، و الهبات و التبرعات الواردة لمؤسسات الدولة التشريعية ، والتنفيذية ، و المنظمات الشعبية .
 - 2 - تعفى من الرسوم الجمركية و من الرسوم و الضرائب الأخرى شرط المعاملة بالمثل واردات رؤساء و أعضاء السلكيين الدبلوماسي و القنصلي الشخصية من العرب و غير السوريين والأجانب العاملين في الجمهورية السورية و غير الفخريين ، وما يرد إلى أزواجهم ، وأولادهم القصر، وما يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي، عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والتبوغ وما يرد من أمتعة شخصية، وأثاث وأدوات منزلية شرط أن يتم الاستيراد خلال ستة أشهر من وصول المستفيد من الإعفاء .
 - 3 - يعفى من الرسوم الجمركية ، وغيرها من الرسوم ، والضرائب ما يستورد للجيش ، وقوى الأمن الداخلي من ذخائر ، وأسلحة ، وتجهيزات ، وألبسة ، ووسائل نقل .
 - 4 - تعفى من الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب الأمتعة الشخصية ، و الأثاث المنزلي باستثناء السيارات .

- 5 - تعفى من الرسوم الجمركية ، و غيرها من الرسوم ، و الضرائب :
- أ - البضائع المعادة ، والتي سبق تصديرها بشرط إثبات منشئها المحلي ، ودفع الرسوم ، والضرائب التي سبق ردها عند التصدير .
- ب - البضائع و الرسوم التي اكتسبت الصفة المحلية بدفع الرسوم ، و الضرائب التي تصدر مؤقتاً ثم يعاد استيرادها .

- 6 - تعفى من الرسوم الجمركية ، و غيرها من الرسوم ، و الضرائب ضمن شروط إدارة الجمارك ، والعينات التجارية ، والمؤن ، و زيوت الوقود و التشحيم ، و قطع الغيار ، و ما

- يلزم السفن ، و الطائرات و ذلك في حدود المعاملة بالمثل ، ومواد الدعاية ، والأشياء الشخصية المجردة مثل الأوسمة ، و الجوائز الرياضية ، و العلمية ، ووسائل تأهيل ، و تنقل المعاقين .
- 7 - يجوز أن تعفى من الرسوم الجمركية ، وغيرها من الرسوم والضرائب الأخرى الهبات، والتبرعات ، والهدايا الواردة إلى الجهات التالية الخاصة ببنائها ، وأداء مهامها وهي :-
- الجوامع والكنائس والأديرة والجامعات و معاهد التعليم و المدارس ورياض الأطفال ودور الحضانة والأيتام والملاجئ ، ودور العجزة والجمعيات الخيرية ، المستشفيات والمستوصفات والمركز الطبية الحكومية، و التابعة لجهات خيرية التي تقدم خدماتها بالمجان .
- 8 - مؤسسات إطفاء الحرائق التابعة للدولة و البلديات .
- 9 - تعفى من الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب شريطة المعاملة بالمثل، قطع تبديل الطائرات والمؤن والمحروقات التي تستهلكها البواخر ومطاعم القطارات الواردة من الخارج .
- 10 - تعفى من الرسوم الجمركية و غيرها من الرسوم ، والضرائب الأخرى الأجهزة والمعدات المستوردة من قبل بعثات التنقيب الأثري الأجنبية المرخص لها بالعمل ، والسيارات المستوردة من قبل بعثات التنقيب المذكورة لاستعمالها المؤقت في غرض التنقيب .
- ويعتبر التصريح الجمركي المستند الأساس الذي يعتمد عليه لغرض الرسم الجمركي .
- 2 - رسم الإنفاق الإستهلاكي الكمالي (القانون رقم 18 تاريخ 1987/4/2) .
- أ - المطروح : يفرض على السلع و الخدمات ذات الطابع الكمالي .
- ب - المعدلات : تفرض رسوم بنسبة 15 % على شراء السيارات السياحية و الحلي الذهبية والمجوهرات المرصعة و السجاد المستورد والأجهزة الكهربائية والكرستال وأسلحة الصيد والرماية والساعات المصنوعة من الذهب و الفضة و البلاتين ، وأجهزة العرض السينمائية التي تزيد قيمتها على 1000 ل سوري ، والرخام و المرمر الخالص ، و المشروبات الكحولية المستوردة .
- وتفرض رسوم بنسبة 10 % ، على الحلي الذهبية الخالصة غير المرصعة ، و 20 % على أدوات المائدة المصنوعة من الذهب ، و الفضة ، و المعادن الثمينة .
- تفرض رسوم بنسبة 10 % ، على المبيت ، و الطعام في الدرجة الدولية الممتازة ، وتذاكر السفر إلى الخارج بالدرجة الأولى و 5 % على الدرجة الأولى ، و 15 % على المشروبات ، و الحفلات ، و خدمات الملاهي .
- ج - أساليب الاستحقاق : تستحق الرسوم عند البيع ، أو تقديم الخدمة .
- د - التحصيل : الزم القانون المتعاملين بإحدى السلع ، أو الخدمات الخاضعة للرسوم تقديم بيان كل ثلاثة اشهر ، و تسديد الرسوم خلال عشرة أيام من نهاية الأشهر الثلاثة .

- هـ - الإعفاءات : تعفى خدمات الفنادق ، و الأندية ، و المطاعم من الدرجة الأولى العائدة لمنظمات شعبية ، و نقابات مهنية شرط الاستثمار من قبلها مباشرة .
- و _ واجبات المكلفين .
1. تقديم بيان ممارسة . يجب أن يتقدم المكلف الذي يمارس مهنة ، أو يقدم خدمة تخضع لهذا الرسم خلال 60 يوما من بداية العمل بطلب تسجيل إلى الدوائر المالية .
 2. تنظيم الفواتير . يجب إصدار فاتورة عن كل عملية بيع ، أو تقديم خدمة تضاف قيمة الرسم على صافي قيمة الفاتورة ، و ترد الرسوم المدفوعة في حالة رد المبيعات .
 3. مسك السجلات و الدفاتر التي تظهر موجودات و حركة البضاعة المتداولة ، و الخدمات المؤداة .
- 3 - رسوم السيارات (المرسوم التشريعي رقم 117 لعام 1961 و تعديلاته) .
- أ - المطرح : اخضع المشرع السوري السيارات ، و رخص قيادتها ، و معاملاتها إلى رسوم متعددة .
- ب - المعدلات : حددت عدة رسوم بمبالغ ، و نسب متعددة مثل رسم الحصان التجاري ، و الرسم المقطوع ، و رسم المازوت و رسم البيع والرهن والتأمين وتغير الأوصاف و رسم رخص السير واللوحات ، و رسم إجازة القيادة ، و تقديم فحص الإجازة .
- ج - طرق التحقق : يستحق رسم الحصان التجاري ، و الرسم المقطوع ، و رسم المازوت عند القيام بتجديد رخصة السيارة ، و تستحق الرسوم المتعلقة بالمعاملات عند قيام الواقعة المنشئة لها ، فتستحق رسوم إجازة القيادة ، و رسم تقديم فحص الإجازة عند إنجاز معاملة الحصول على رخصة القيادة .
- د - طرق التحصيل : تستوفى رسم الحصان التجاري ، و المازوت ، و المقطوع بشكل دوري بينما ، تحصل باقي الرسوم عند حدوث الواقعة المنشئة لها .
- هـ - الإعفاء : تلغى الرسوم عند إيقاف المركبة عن العمل ، أو إذا كان مالك المركبة إحدى البيئات ، أو المؤسسات البلدية ، أو المدارس . بشرط أن تستخدم للغايات التي أعدت لها ، كما تعفى المركبات الزراعية من الرسوم .
- 4 - رسوم الأجهزة التلفزيونية (القانون رقم 233 لعام 1960 وتعديلاته) :
- أ - المطرح : الأجهزة التلفزيونية أخضعت لعدة رسوم .
- ب - المعدلات : 200 ليرة عن كل جهاز تلفزيون ملون مقاسه 17 بوصة و ما دون ، و 300 ليرة سوري عن كل جهاز ملون يزيد مقاسه عن 17 بوصة ، و 100 ليرة سوري عن كل جهاز غير ملون مقاسه 17 بوصة و ما دون ، و 200 ليرة سوري عن كل جهاز غير ملون يزيد مقاسه عن 17 بوصة .

ج - طرق التحقق : يستحق الرسوم عند توزيع الأجهزة التي توزعها الشركة العربية للصناعات الإلكترونية ، وعند الوضع بالاستهلاك عن الأجهزة المستوردة ، و تستحق الرسوم عند البيع عن الأجهزة التي تباع من قبل الدوائر الجمركية .

د - طرق التحصيل : يستوفى الرسم على الأجهزة التي توزعها الشركة العربية للصناعات الإلكترونية سواء كانت مصنعة محليا أو مستوردة ، ويدفع لصالح الخزينة العامة ، و يضاعف الرسم في حال وضع الجهاز لمشاهدة الجمهور بالأجر أو المجان .

هـ - الإعفاءات : المحلات المرخص لها ببيع الأجهزة تعفى جميع الأجهزة عدا جهاز واحد .

5 - رسوم المواد الكحولية (القانون رقم 165 لعام 1945 و تعديلاته)

أ - المطروح : تفرض ثلاث رسوم على المواد الكحولية و هي :-

1 - رسوم المواد الكحولية تفرض على جميع أنواع المواد الكحولية في سوريا .

2- رسوم الحصول على رخصة صنع المواد الكحولية .

3- الرسم السنوي لقاء رخصة بيع المشروبات الكحولية .

ب - المعدلات : بالنسبة للرخص السنوية لصنع المواد الكحولية ، فرسوم رخصة درجة أولى (10000) ليرة سوري ، ودرجة ثانية (8000) ليرة سوري ، ودرجة ثالثة (6000) ليرة سوري ، وبالنسبة للرخصة السنوية لبيع المشروبات الكحولية 0 محل درجة أولى (5000) ليرة سوري ، ودرجة ثانية (4500) ليرة سوري ، ودرجة ثالثة (4000) ليرة سوري ، ودرجة رابعة (3500) ليرة سوري ، ودرجة خامسة (3000) ليرة سوري ، ودرجة سادسة (1500) ليرة سوري ، وبالنسبة للرسوم المفروضة على المواد ، و المشتريات الكحولية المحلية ، و المستوردة ، فهي 10% من سعر البيع المحدد من وزارة التمويل ، و 4 % رسوم الإدارة المحلية ، و المجهود الحربي .

ج - طرق التحقق : تستحق الرسوم عند إنجاز صنع المواد الكحولية ، و المستوردة عند دخولها الأراضي السورية ، و رسوم الترخيص عند حصول المنتج ، أو البائع على الرخصة السنوية للصنع ، أو البيع من قبل الدائرة المالية .

د - طرق التحصيل : يستوفى نصف رسم المواد الكحولية عند التصنيع ، و النصف الآخر عند خروج المواد من المصنع . أما رسوم الترخيص فتستحق على قسطين ، الأول في كانون ثاني ، و الثاني في شهر تموز ما عدا حالة الترخيص أول مرة ، فيستوفى الرسم كاملا بتاريخ الرخصة

هـ - الإعفاءات : تعفى الكحول التي يستعملها الجيش في أغراضه الطبية ، و الصحية من الرسوم ، و يعفى أصحاب المعامل من الحصول على رخصة بيع المسكرات عند البيع بالجملة داخل معاملهم ، و يعفى باعة الكحول والعطور ، كما و تعفى البعثات الدبلوماسية والسياسية و التنصليّة و أعضاؤها شرط المعاملة بالمثل .

6 - رسم مقطوعة الكهرباء (القانون رقم 449 تاريخ 15/1/1949)

أ - المطرح : تستحق الرسوم على مستهلك القدرة الكهربائية في سوريا .

ب - المعدلات : نسبة 10% رسم الجيش + 115. % رسم طابع ، و مجهود حربي 2.635 % ، و رسم مدارس 12.75 % ، و تجبر الرسوم لصالح الجيش لتصبح 13 % .

1- طرق الاستحقاق تستحق عند الاستهلاك .

2- طرق التحصيل تحصلها مؤسسة الكهرباء ، و توردها للإدارة الضريبية .

ب - الضرائب .

1 - ضريبة الإسمنت .

فرضت الضريبة على الأسمنت في العام 1938 ، وشمل وعائها جميع الكميات المنتجة والمستوردة ، وقد منحت الكثير من الإعفاءات على هذه الضريبة .

2 - ضريبة المواد المشتعلة (القرار 125 بتاريخ 1928/5/8 و تعديلاته) .

أ - المطرح : تفرض ضريبة على المواد المشتعلة باستثناء المازوت السائل و الجامد .

ب - المعدلات : 5.50 قرش لكل لتر كاز ، و 8.5 قرش لكل لتر بنزين ، و 16 قرش لكل لتر بنزين طائرات ، و يضاف 1 % رسوم بلدية ، و 10 % رسم مدارس ، و يحسب من الرسوم البلدية .

ج - طرق التحقق : تستحق الضريبة عند خروج المواد المشتعلة من مصافي النفط ، أو استيرادها .

د - طرق التحصيل : تدفع الضريبة من قبل مصافي النفط كل ستة اشهر ، أو تحصل من الجمارك بالتنسبة للنفط المستورد .

هـ - الإعفاءات : تعفى المواد المشتعلة المستخدمة من قبل الجيش ، و القوات المسلحة ، والبلديات ، و الحكومة ، و الخط الحديدي ، و الحجازي ، و شركة الطيران العربية السورية ، كما تعفى البعثات الدبلوماسية بشرط المعاملة بالمثل ، و كذلك تعفى منظمة الأمم المتحدة ، والبعثات المنبقة عنها .

3 - ضريبة السكر (القانون 114 لعام 1914 و تعديلاته) .

أ - المطرح جميع كميات السكر المستهلكة في سورية سواء كانت مصنعة محليا أو مستورد .

ب - المعدلات : تفرض ضريبة بمعدل 150 ل سوري لكل طن .

ج - طرق التحقق : تستحق الضريبة على السكر المصنوع محليا عند خروجه من معامل التصنيع ، و تستحق الضريبة على السكر المستورد غير المعد للتصفية و التكرار ، حين دخوله الأراضي السورية .

- د - طرق التحصيل : تحصل الجهة المنتجة للسكر هذه الضريبة ، و تسددها للإدارة الضريبة ، أما السكر المستورد فتستوفي الضريبة عليه من قبل الإدارة الجمركية .
- هـ - الإعفاءات : يعفى السكر المورد إلى وزارة الدفاع ، على أن لا يتجاوز كمية الإعفاء 1200 طن سنويا ، كما تعفى منظمة الأمم المتحدة و المؤسسات الدولية التابعة لها .
- 4 - ضريبة الملاهي (المرسوم التشريعي رقم 89 لعام 1937 و تعديلاته) .
- أ - المطرح : تفرض ضريبة على الملاهي ، و تصنف حسب القانون إلى ثلاث فئات .
- ب - المعدلات : تستوفي ضريبة بنسبة 7% عن كل بطاقة دخول إلى دور السينما ، و المسرح وتستوفي ضريبة بنسبة 14% عن كل بطاقة دخول المقاهي التي تعزف فيها الموسيقى .
- ج - طرق الاستحقاق : تستحق عند بيع البطاقات .
- د - طرق التحصيل : تستحق الضريبة على محلات الفنة الأولى ، و الثانية شهريا على قسطين متساويين في 1/1 ، و 16 من كل شهر .
- هـ - الإعفاءات : الحفلات الرياضية التي تقيمها الأندية الرياضية المعترف بها من قبل الحكومة ، حفلات الفرق الفنية التابعة لوزارة الثقافة و الإرشاد القومي ، و الحفلات الأجنبية المرتبطة باتفاقيات ثقافية . و يحق لوزير المالية إعفاء بعض حفلات الفنة الثالثة إعفاء جزئيا أو كليا لمرة واحدة إذا أقيمت هذه الحفلات لمنفعة المدارس ، أو المؤسسات الخيرية .
- 5 - ضريبة الملح (القانون رقم 80 لعام 1939 و تعديلاته) .
- أ - المطرح : تفرض على الملح المستخرج في سورية .
- ب - المعدلات : 15.5 قرش لكل كغم ملح طعام و 11.5 قرش لكل كغم مباع للصناعة، وخمسة قرش لكل كغم من الملح الملون المباع للصناعة ، و 10 قروش لكل كغم ملح مباع لتغذية الماشية التي تزيد نسبة كلور الصوديوم فيها عن 50 % .
- ج - طرق الاستحقاق : تستحق الضريبة عند البيع للاستهلاك .
- د - طرق التحصيل : يورد البائع الضريبة للإدارة الضريبة ، حيث أن بيع الملح بدون إذن الدولة يعتبر تهريب .
- هـ - الإعفاءات : تعفى من الضريبة الأملاح التي يشكل كلور الصوديوم فيها نسبة تقل عن 50% ، كما يعفى الملح الذي يدخل في تركيب المواد العلفية لتغذية الماشية بنسبة لا تتجاوز 5% ، و كذلك الملح المباع للجيش .
- 6 - ضريبة حصر التبغ و التمباك (القرار رقم 16 / ل . ر تاريخ 1935/12/30 وتعديلاته) .
- أ - المطرح تفرض ضريبة على المؤسسة العامة للتبغ .

ب - المعدلات : تفرض ضريبة بنسبة 15 % من أسعار البيع يشمل الضريبة ، ورسم الجيش، والعمل الشعبي .

ج - طرق الاستحقاق : قيام المؤسسة العامة للتبغ بالأعمال التي أنشئت من أجلها .

د - طرق التحصيل : تدفع المؤسسة العامة للتبغ قيمة الضريبة بشكل شهري لخزينة الدولة .

هـ - الإعفاءات : تعفى من رسم الجيش مصنوعاته إدارة التبغ المباعه خارج سورية ، كما يحق للبعثات الدبلوماسية استيراد الدخان دون رسوم شريطة المعاملة بالمثل .

ثانياً: الإيرادات الضريبية في الجمهورية العربية السورية .

ترجع جميع الضرائب المطبقة في سوريا إلى زمن بعيد . فضريبة المواد المشتعلة مفروضة بالقرار رقم 125 لسنة 1928 و تعديلاته ، و ضريبة السكر مفروضة بالقانون رقم 114 لعام 1944 و تعديلاته ، و ضريبة الملاهي مفروضة بالمرسوم التشريعي رقم 89 لسنة 1937 و تعديلاته ، و ضريبة الملح مفروضة بالقانون رقم 80 لسنة 1939 و تعديلاته وضريبة حصر التبغ و التمباك مفروضة بالقرار رقم 16 لسنة 1935 و تعديلاته ، و كذلك الحال بالنسبة لضريبة الأسمنت .

أما بالنسبة للرسوم الجمركية فهي قديمة العهد ، فرسم المواد الكحولية مفروض بالقانون رقم 165 لعام 1945 و تعديلاته ، ورسم مقطوعة الكبرياء مفروض بالقانون رقم 449 لسنة 1949 ، ورسم الأجهزة التلفزيونية مفروض بموجب المرسوم رقم 233 لعام 1960 وتعديلاته، ورسم السيارات مفروض بموجب المرسوم التشريعي رقم 117 لسنة 1961 وتعديلاته، ورسم الإنفاق الاستهلاكي مفروض بموجب القانون رقم 18 لسنة 1987 . والرسوم الجمركية المفروضة بموجب المرسوم رقم 25 لسنة 1989 .

يلاحظ مما سبق، أن معظم الرسوم والضرائب فرضت في زمن بعيد، مما يجعل هذه القوانين، والرسوم لا تتناسب مع الأوضاع الاقتصادية التي تعيشها سوريا، خاصة في ظل التطورات المتسارعة التي يشهدها العالم في جميع المجالات، مما يتطلب التغيير السريع في التشريعات الضريبية للحاق بركب التطورات العالمية، وزمن العولمة، والشركات متعددة الجنسيات .

ونظراً للأهمية المتزايدة للإيرادات الضريبية ، فقد ركزت الحكومة السورية جهداً أكثر لتحسين قدرة الأجهزة الضريبية في التحصيل ، و لكن هذه الجهود ما زالت عاجزة عن تحقيق هدفها ، بسبب اعتماد القوانين الضريبية السورية على تشريعات قديمة تحدد ضرائب ، و رسوم بنسب و مبالغ أصبحت قليلة جداً ، لا تحقق الهدف المالي الذي وجدت من أجله .

وبلغت الإيرادات المحلية الإجمالية في سوريا في العام 1989 حوالي 48374 مليون ليرة سوري ، وشكلت الإيرادات الضريبية منها حوالي 77 % ، وشيدت هذه الإيرادات نسو

خلال الفترة 1989 - 1998 ، حيث ارتفعت بنسبة 21 % في العام 1990 ، و 21 % في العام 1992 ، و 21 % في العام 1993 . استمر نمو هذه الإيرادات حتى وصلت إلى 180437 مليون ليرة سوري في العام 1998 ، وكان معدل نمو هذه الإيرادات خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 13.50 % .

و يبين الجدول رقم (10) الإيرادات الضريبية ، وغير الضريبية ، و نسبها إلى كل من الإيرادات المحلية والضريبية خلال الفترة 1989 - 1998 في سوريا.

1 - الإيرادات الضريبية :

بلغت الإيرادات الضريبية في العام 1989 حوالي 35782 مليون ليرة سوري . ونمت بنسبة 25 % في العام 1990 ، و 26 % في العام 1991 ، و 28 % في العام 1992 ، استمرت الإيرادات الضريبية في النمو إلى أن وصلت في العام 1989 إلى 124210 مليون ليرة سوري ، و قد كان معدل نمو الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 15 % ، وتتكون الإيرادات الضريبية مما يلي : -

أ - الضرائب المباشرة :

تتكون الضرائب المباشرة من الضرائب على أرباح الشركات ، و الأفراد ، و الرواتب ، و الأملاك ، و غيرها من الضرائب ، التي يتحمل عبئها المكلف ، دون أن يكون باستطاعته تحميلها لغيره . و بلغت هذه الضرائب في العام 1989 حوالي 16778 مليون ليرة سوري ، نمت في العام 1990 بنسبة 23.5 % ، و 33 % في العام 1991 . استمر نموها حتى وصلت في العام 1998 إلى 67814 مليون ليرة سوري ، و كان معدل نمو إيرادات الضرائب المباشرة خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 18 % .

و بلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1989 - 1992 حوالي 35 % ، و كان معدلها خلال الفترة 1993 - 1996 حوالي 27 % ، ومن ثم ارتفعت لتصل إلى 33 % في 1997 و 37 % في عام 1998 ، وكان معدلها خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 32.5 % ، ويعود سبب انخفاض نسبة الضرائب المباشرة خلال الفترة 1993 - 1996 ، إلى الزيادة الكبيرة التي حصلت على الضرائب غير المباشرة والزيادة في الإيرادات غير الضريبية خلال هذه الفترة .

و بلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1989 - 1991 حوالي 49 % ، كما بلغت خلال الفترة 1992 - 1996 حوالي 36.5 % ، و خلال العامين 97 ، و 98 ارتفعت حصيلة هذه الإيرادات لتبلغ حوالي 52 % ، وكان معدل هذه النسبة خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 43 % .

جدول رقم (١٠) بين ليرادات الضرائب المباشرة و غير المباشرة في سوريا
و نسبتها الى كل من الايرادات الضريبية و الناتج المحلي الاجمالي و الايرادات المحلية
للفترة (١٩٨٩ - ١٩٩٩)

رقم	البيان / الفئة	٨٩	٩٠	٩١	٩٢	٩٣	٩٤	٩٥	٩٦	٩٧	٩٨	المتوسط
١	مبلغ G. D. P	349,300	375,850	402,540	445,210	467,470	503,470	532,679	534,533	656,000	727,020	
٢	مبلغ ليرادات محلية اجمالية	48,374	58,639	70,965	85,788	92,619	111,892	131,002	152,231	179,202	180,437	
٣	مبلغ أ. ض	35,782	44,843	56,361	72,082	72,244	88,415	106,367	108,069	121,510	124,210	
٤	مبلغ ض م	16,778	20,738	27,535	29,088	26,137	29,627	36,669	41,242	60,864	67,814	
٥	مبلغ ض م. غ. م	17,907	22,787	27,039	40,948	43,189	55,301	65,146	62,809	56,103	51,791	
٦	مبلغ ض م. غ. م	1,097	1,318	1,787	2,046	2,918	3,487	4,552	4,018	4,543	4,605	
٧	مبلغ ض م. غ. م	12,592	13,796	14,604	13,706	20,375	23,477	24,635	44,160	57,687	56,199	
٨	ض. غ. م بدون ضريبة لسيماك	3,268	4,335	6,032	8,610	13,023	14,793	16,854	18,831	18,971	21,254	
٩	ضريبة لسيماك	14,639	18,452	21,007	32,338	30,166	30,166	48,292	43,978	37,132	30,537	
١٠	نسبة ض. م. غ. م الى اجمالي ا	4.19	4.91	5.22	7.26	6.45	8.05	9.066	8.23	5.66	4.2	
١١	نسبة ض. م. غ. م الى اجمالي ا	30.262	31.467	29.602	37.695	32.569	36.203	36.863	28.889	20.721	16.924	
١٢	نسبة ض. م. غ. م الى اجمالي ا	30.26	31.47	29.6	37.7	32.57	36.2	38.64	28.89	20.72	16.92	
١٣	نسبة ض. م. غ. م الى اجمالي ا	34.68	35.365	38.801	33.906	28.219	26.478	27.992	27.092	33.964	37.583	
١٤	نسبة ض. م. غ. م الى اجمالي ا	37.018	38.86	38.102	47.731	46.63	49.424	49.728	41.259	31.307	28.703	
١٥	نسبة ض. م. غ. م الى اجمالي ا	46.89	50.81	48.62	40.35	36.178	33.50	34.47	38.16	50.08	54.68	
١٦	نسبة ض. م. غ. م الى اجمالي ا	50.04	50.82	47.97	56.81	59.78	62.55	61.25	58.12	46.17	41.69	
١٧	نسبة ض. م. غ. م الى اجمالي ا	5.12	5.50	6.84	6.53	5.591	5.88	6.88	7.72	9.28	9.33	
١٨	نسبة ض. م. غ. م الى اجمالي ا	5.13	6.06	6.72	9.20	9.24	10.98	12.23	11.75	8.55	7.12	
١٩	نسبة عيباء الضريبة	10.24	11.93	14.00	16.19	15.45	17.56	19.69	20.22	18.52	17.08	

المستمر :-

الانظر من ١٠ - ١٩ من عمل قوائم

Government finance statistics year 2001

www.pcbs.org/english/arab_ni/esd/econ_1.htm

www.pcbs.org/english/arab_ni/esd/econ12_3.htm

بلغ عبء الضرائب المباشرة في العام 1989 حوالي 5% ، وقد ارتفع هذا العبء نتيجة نمو الإيرادات الضريبية ليصل إلى أعلى مستوى له في العام 1998 ليبلغ حوالي 9.33 % ، وكان معدل عبء الضرائب المباشرة خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 7% .

ب - الضرائب غير المباشرة :

تتكون الضرائب غير المباشرة من الجمارك ، و الرسوم ، و ضريبة المبيعات ، وغيرها من الضرائب التي تصنف ضمن الضرائب غير المباشرة ، و قسمت الضرائب غير المباشرة إلى قسمين هما : -

1 - ضرائب الرسوم ، و الجمارك ، و الرخص ، و غيرها .

بلغت إيرادات الضرائب غير المباشرة بدون ضريبة المبيعات في العام 1989 حوالي 3268 مليون ليرة سوري ، و نمت في العام 1990 بنسبة 32 % ، و 39 % في العام 1991 ، و 43 % في العام 1992 . استمر نمو هذه الضرائب إلى أن وصلت في العام 1998 إلى حوالي 21254 مليون ليرة سوري ، وكان معدل نموها خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 24 % ، مما يدل على زيادة الاستيراد ، و الانفتاح على الأسواق الخارجية .

و بلغت نسبة هذه الضريبة إلى إجمالي الإيرادات في العام 1989 حوالي 7% ، و 12% في العام 1998 ، وكانت نسبة مساهمة هذه الضريبة إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 10.5% ، مما يدل على زيادة الاعتماد على الإيرادات الضريبية المتأتية من التجارة الخارجية .

كما بلغت نسبة الإيرادات من هذه الضريبة إلى الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 23% ، مما يدل على ضعف الإيرادات من الضرائب غير المباشرة المحلية ، وقوة الإيرادات من الضرائب غير المباشرة المفروضة على التجارة الخارجية من جمارك ورسوم .

وبلغ عبء ضرائب الرسوم ، و الجمارك ، و الرخص ، و غيرها في العام 1989 حوالي 1% . ارتفعت هذه النسبة في السنوات التالية لتصل إلى أعلى نسبة لها في العام 1996 ، حيث كان عبؤها حوالي 3.5% ، و كان متوسط عبئها خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 2.4% .

2 - ضريبة المبيعات .

بلغت إيرادات ضريبة المبيعات في العام 1989 حوالي 14639 مليون ليرة سوري ، و نمت في العام 1990 بنسبة 13.8 % ، و بنسبة 16.7% في العام 1991 ، و 54 % في العام 1992 ، و تعرضت ضريبة المبيعات خلال السنوات التالية إلى نكسات أدت إلى انخفاض

إيراداتها ، إلا أن النمو الكبير الذي حققته ضريبة المبيعات في السنوات الأولى أدى بالنتيجة أن يكون هناك نمواً بنسبة 10.8 % خلال الفترة 1989 - 1998 .

تميزت ضريبة المبيعات بالتذبذب الكبير خلال الفترة 1989 - 1998 ، حيث حققت ارتفاعاً بنسب كبيرة في بعض الأعوام ، و انخفاضاً كبيراً في أعوام أخرى، ويعود ذلك إلى أسباب إدارية تتعلق بجباية الإيرادات ، و ليس لأسباب قانونية حيث أن القوانين المطبقة لم تتغير خلال هذه الفترة .

بلغت نسبة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات في العام 1989 حوالي 30% ، وخلال الفترة 1989 - 1995 كانت نسبة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات حوالي 33.7% ، وخلال الفترة 1996 - 1998 فقد كان معدل هذه الضريبة حوالي 22 % ، وقد سجلت أقل نسبة لها في عام 98 ، حيث بلغت 16.9% ، مما يدل على تراجع أهمية ضريبة المبيعات ، وحاجتها الماسة إلى مراجعة شاملة للوعاء الضريبي ، والقانون الذي يحكمها .

بلغت نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات الضريبية في العام 1989 حوالي 30% ، وقد نمت هذه الضريبة خلال 1992 - 1995 بشكل كبير جداً ، حيث كان معدل نسبتها إلى الإيرادات الضريبية حوالي 36 % ، وبعدها بدأت بالانخفاض إلى أن وصلت إلى أدنى مستوى لها في العام 1998 ، حيث بلغت نسبتها إلى الإيرادات الضريبية حوالي 17% .

بلغ عبء ضريبة المبيعات في العام 1989 حوالي 4.2% ، وقد ارتفع هذا العبء في السنوات التالية ليصل إلى أعلى مستوى له في العام 96 حيث كان بحدود 9% ، ومن ثم تراجع نتيجة انخفاض إيرادات ضريبة المبيعات في السنوات التالية ، ليعود إلى نسبة 4.2% في العام 1998 ، وقد كان معدل عبء ضريبة المبيعات خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 6.3% .

ج - الضرائب الأخرى .

تقسم الضرائب بشكل عام إلى ضرائب مباشرة ، و ضرائب غير مباشرة ، والضريبة التي لا يمكن وضعها تحت أحد هذين التصنيفين يطلق عليها اسم ضرائب أخرى. وشكلت الضرائب الأخرى في سوريا خلال فترة 1989 - 1998 ما نسبته 3.54% من إجمالي الإيرادات ، و تعتبر هذه النسبة مرتفعة مقارنة مع دول المنطقة ، فالتوجه الدولي العام هو تحديد الضرائب وتوضيحها و بيان نسبها ، لكي يستطيع المستثمر الخارجي التعرف على الأنظمة الضريبية في الدولة بسهولة .

2 - إيرادات غير ضريبية .

تتكون هذه الإيرادات من أرباح الاستثمارات المملوكة للدولة ، و تأجير الأملاك ، وعائداتها من بيع النفط ، والمصادر الأخرى . وتشكل هذه العائدات حوالي 23% من مجمل الإيرادات المحلية . وقد كانت هذه الإيرادات في العام 1989 حوالي 12592 مليون ليرة

سوري ، وتطورت بشكل كبير لتصل إلى 56199 مليون ليرة سوري في العام 1998 . وكان معدل نمو هذه الإيرادات خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 20.5% ، وكانت معظم هذه الزيادة في العامين 1993 ، و 1996 ، حيث حققت نمواً بنسبة 48 % ، و 80 % على التوالي .

ثالثاً - الناتج المحلي الإجمالي وعبء الضريبة .

بلغ الناتج المحلي الإجمالي في سوريا في العام 1989 حوالي 349300 مليون ليرة سورية ، وقد ارتفع في العام 1990 بنسبة 7 % . واستمر الناتج المحلي الإجمالي بالارتفاع إلى أن وصل في العام 1998 إلى حوالي 727020 مليون ليرة سورية، محققاً نمواً بنسبة 10% ، وكان معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 8.4 %.

ويمكن الحصول على نسبة عبء الضريبة من خلال قسمة الإيرادات الضريبية المحصلة خلال العام على الناتج المحلي الإجمالي ، وقد بلغ العبء الضريبي في العام 1989 حوالي 10% ، ارتفع هذا العبء خلال السنوات التالية ليصل إلى أعلى نسبة له في العام 1996 حيث بلغ حوالي 20% ، ومن ثم انخفض في السنوات التالية ليصل إلى 17% في العام 1998 ، وقد كان معدل عبء الضريبة في سوريا خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 17%.

المبحث الثالث: التشريعات والإيرادات الضريبية في الأردن:

أولاً قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لعام 1994 الأردني وتعديلاته .

1 - الواقعة المنشئة للضريبة ، ووعاء الضريبة ، وأساليب تحقيقها .

أ - الواقعة المنشئة للضريبة : يعتبر في حكم البيع انتقال السلعة ، أو أداء الخدمة ، أو توريدها من البائع إلى المشتري ، كما يعتبر استعمال السلعة من قبل المالك ، أو تمكين الغير من ذلك مقابل بدل أو بدون ، بيعاً بحكم القانون .

وتضاف الضريبة إلى سعر السلع ، أو الخدمات بما في ذلك السلع و الخدمات المسعرة جبراً ، و المحددة الربح . و يشترط في ذلك أن يعدل حكماً السعر المتعاقد عليه لأي سلعة ، أو خدمة بحيث يصبح شاملاً للسعر مضافاً إليه الضريبة المحدثة على السلعة أو الخدمة ، و ملزماً لطرفي العقد في القطاعين العام و الخاص اعتباراً من تاريخ سريان الضريبة . شريطة أن يتم ذلك بالتناقص مع ضريبة الاستهلاك إن كانت قائمة .

ويعتبر الثمن الذي يلتزم المشتري بدفعه للبائع مقابل السلعة أو الخدمة ، هو القيمة الحقيقية لبيع أي منهما . و للمدير أن يتحقق من القيمة الحقيقية لبيع السلع ، أو الخدمات بالطلب

من المكلف تزويده بجميع الوثائق ، والسجلات المتعلقة بعملية البيع ، و يتحقق بيع السلع ، أو أداء الخدمات بإحدى الطرق التالية أيهما اسبق :-

- 1- إصدار فاتورة ضريبية .
 - 2- تسليم السلعة للمشتري .
 - 3- دفع ثمن السلعة ، أو مقابل الخدمة كليا أو جزئيا .
- و في حالة الاستيراد يعتبر التخليص على السلع المستوردة من الجمارك بمثابة الواقعة المنشئة للضريبة ، وفقا للإجراءات المقدرة لسداد الرسوم الجمركية .

ب - وعاء الضريبة : يخضع للضريبة العامة بيع السلع ، أو أداء الخدمات ، أو كليهما معا ، إلا إذا كان هذا البيع غير خاضع للضريبة ، أو معفى منها بموجب أحكام القانون . كما وتخضع السلع المدرجة في الجدول رقم (1) ، للضريبة الخاصة وهي الإسمنت ، و حديد البناء و التسليح ، وزيوت التشحيم المعدنية ، و المشروبات الغازية ، و الجعة بما فيها الجعة بدون كحول ، و الكحول الايثيلي غير المثل ، و المسكرات بجميع أنواعها ، و التبغ و مصنوعاته ، و السيارات ، إلا أن هناك استثناء حيث تخضع هذه السلع للضريبة الخاصة و لمرة واحدة في أي من الحالتين التاليتين :-

- 1- استيراد هذه السلع من الخارج ، أو من المناطق والمدن والأسواق الحرة .
- 2- وضع السلعة المنتجة محليا للتداول لأول مرة .

ويتحدد الثمن على أساس قيمة الفاتورة الضريبية ، أو ما تم دفعه من قيمة السلعة ، أو بدل الخدمة أيهما أعلى .

واخضع المشرع الأردني استيراد السلع والخدمات من الخارج ، و كذلك من المناطق والمدن والأسواق الحرة ، إلا إذا كان هذا الاستيراد معفى من الضريبة ، أو غير خاضع لها بموجب القانون . كما وأخضع السلع والخدمات المهربة للضريبة ، أو المخالفة لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات .

ج - أساليب تحققها أو استحقاقها : تستحق الضريبة العامة والخاصة على بيع السلع في الحالات التالية :-

- أ - تسليم السلعة للمشتري .
- ب - إصدار فاتورة ضريبية .
- ج - استلام قيمة السلعة كليا أو جزئيا .

و تستحق الضريبة العامة على بيع الخدمة عند تحقق ما يلي : -

أ - إصدار فاتورة ضريبية .

ب - استلام بدل الخدمة كلياً أو جزئياً .

وتستحق الضريبة العامة والخاصة عن السلع المستوردة قبل الإفراج عنها وفقاً لأحكام قانون الجمارك ، وتستحق الضريبة العامة على الخدمة المستوردة عند دفع بدل هذه الخدمة كلياً ، أو جزئياً ، ويلتزم متلقي الخدمة بدفع الضريبة المستحقة عليها للدائرة .

وتستحق الضريبة العامة والخاصة على بيع السلع ، أو الخدمات داخل المناطق و المدن والأسواق الحرة عند الاستفادة من تلك السلعة أو الخدمة لأغراض شخصية ، أو لأغراض غير متعلقة بمزاولة العمل المرخص به داخل تلك المناطق والأسواق .

وتستحق الضريبة على السلع والخدمات المهربة حسب فئات الضريبة النافذة في تاريخ وقوع التهريب . فإذا تعذر تحديد هذا التاريخ فتخضع لفئات الضريبة النافذة وقت ضبط جريمة التهريب .

وفي حالة التوقف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة خاضعة للضريبة تستحق الضريبة ، وتحتسب على أساس سعر السلعة السائد في السوق ، أو التكلفة بتاريخ التوقف عن العمل أيهما أقل ، ويلتزم الشخص الذي توقف عن العمل ، أو تم إلغاء تسجيله بتقديم إقرار ضريبي نهائي ، و دفع الضريبة المستحقة عليه للدائرة في الموعد المحدد ، إلا إذا بيع المحل لشخص مسجل في الضريبة . وتستحق الضريبة على السلع المعفاة خلال الخمس سنوات التالية للإعفاء إذا تم استعمال هذه السلعة في غير الغاية التي أعطيت من أجلها . ويلتزم المكلف بتسديد الضريبة المستحقة عليها وفقاً لقيمة السلعة وفئة الضريبة في تاريخ التصرف أو الاستعمال . و تحتسب الضريبة على السيارات المعفاة إذا تم التصرف بها وفقاً للقيمة المحددة من قبل دائرة الجمارك .

2 - معدلات الضريبة و الضريبة المقطوعة .

أ - معدلات الضريبة : تفرض ضريبة عامة بنسبة 13% على بيع السلع ، أو أداء الخدمات ، أو استيرادها من الخارج ، كما و تفرض ضريبة الصفر على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج حسب الجدول رقم (2) الخاص بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسبة صفر ، والمنشورة في الجريدة الرسمية بتاريخ 2002/2/28 م و هي :-

1- المحضرات المعدة إعداداً خاصاً لتغذية الأطفال والمعوقين والمحضرات الغذائية المعدة فقط كأغذية للحالات المرضية الخاصة .

- 2- لوازم المعوقين .
 - 3- الجعة (بما فيها الجعة بدون كحول) .
 - 4- الكحول الايثيلي غير المعطل .
 - 5- المسكرات والمشروبات الكحولية .
 - 6- السجائر والتبأك .
 - 7- الإسمنت بجميع أنواعه عدا ذلك الذي تستورده ، أو تشتريه محليا المصانع التي يدخل الإسمنت ضمن مدخلات إنتاجها ، والمسجلة لدى الدائرة العامة على المبيعات ، والمحددة من قبل معالي وزير المالية .
 - 8- حديد البناء والتسليح بقطر (5.5) ملم فاكثر ، عدا ذلك الذي تستورده ، أو تشتريه محليا مصانع حديد البناء ، والتسليح ، والمسامير والبراغي ، وأسلاك التريبط ، والليف المعدني ، والالكترود المسجلة لدى الدائرة .
 - 9- زيوت التشحيم المعدنية ، ومحضرات ومواد التشحيم المكونة من زيوت التشحيم المعدنية ، ومواد مضافة المحتوية على ما لا يقل عن (70 %) وزنا من زيوت نفطية ، أو معدنية قلوية .
 - 10- مدخلات صناعة الأدوية ، والآلات ، والمعدات الصناعية بموجب جداول التعرفة الجمركية التي تستخدم لصناعة الأدوية ، والأجهزة المخبرية ، وتوابعها اللازمة للصناعات الدوائية ، وقطع الغيار المستوردة والمحلية .
 - 11- كتب ومطبوعات مماثلة ، وإن كانت من أوراق منفردة ، صحف ومجلات دورية مطبوعة ، وإن كانت مصورة أو مشتملة على إعلانات ، وكتب الأطفال المصورة ، وكتب الرسوم ، والتلوين .
 - 12- الحبيبات البلاستيكية منخفض الكثافة من اللون الأسود فقط ، و من مواد معاد تصنيعها ، وبنسبة لا تقل عن (75 %) .
- كما تم نشر فصل /، بند التعرفة الجمركية في الجريدة الرسمية بتاريخ 2002/8/28م وحدد (87) سلعة خاضعة للضريبة بنسبة 2 % .
- ب - سلع خاضعة للضريبة الخاصة : وذلك حسب المادة (3) من هذا القانون فان الجدول رقم (1) الخاص بالسلع الخاضعة للضريبة الخاصة يحدد مقدارها ، ونسبتها ، وفتتها بمقتضى نظام يصدر لهذه الغاية ، وهذه السلع هي :-
- 1- الإسمنت بجميع أنواعه حدد بنسبة صفر حسب الجدول رقم (2) المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 28 / 2 / 2002 م .

2- حديد البناء والتسليح ، ألواح وقضبان وزاويا وأشكال خاصة وأنابيب ومواسير وما يماثلها، مهيأة للاستعمال في المنشآت ، من حديد صب ، أو صلب .

3- زيوت التشحيم المعدنية حددت بنسبة صفر حسب الجدول رقم (2) .

4- المشروبات الغازية .

5- الجعة بما فيها الجعة بدون كحول حددت بنسبة صفر حسب الجدول رقم (2)

6- الكحول الاتيلي غير المعطل حددت بنسبة صفر حسب الجدول رقم (2) .

7- المسكرات ، و المشروبات الكحولية حددت بنسبة صفر حسب الجدول رقم (2) .

8- التبغ ، و مصنوعاته .

9- السيارات .

ج - السلع والخدمات التي تكون الضريبة العامة والخاصة غير قابلة للخصم ، والمدرجة في الجدول رقم (4) .

1- السلع والخدمات المستخدمة لأغراض لا تتعلق ببيع سلعة ، أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة .

2- السلع والخدمات المستخدمة في نشاطات معفاة ، أو غير خاضعة للضريبة .

3- الخدمات الرياضية والترفيهية عدا المستخدم منها لغايات توريد خدمة ، أو بيع سلعة .

4- خدمات الفنادق والمطاعم عدا المستخدم منها لغايات توريد خدمة ، أو بيع سلعة .

5- المشتريات التي أصبحت في عداد مردودات المشتريات .

6- الضريبة الخاصة المدفوعة على السلع الواردة في الجدول رقم (1) ، ما لم يرد عليه نص بخلاف ذلك .

7- السلعة أو الخدمة التي استخدمت لغايات التشييد ، والبناء عدا المستخدم منها لغايات تأجير معدات البناء والهدم .

8- سيارات الصالون عدا المشتراة لأغراض المتاجرة و التأجير .

3 - الإعفاءات و الاستثناءات :

أ - الإعفاءات من الضريبة :

1 - الإعفاء بدون شرط .

أ - بيع سلعة أو خدمة بعد استخدامها لأغراض شخصية ، و لم يسبق للمكلف أن خصم الضريبة المستوفاة على هذه السلعة أو الخدمة .

ب - بيع الأموال غير المنقولة .

ج - بيع الحصص والأسهم في الشركات ، وصناديق الاستثمار ، والأوراق المالية على اختلاف أنواعها .

د - ما يتقاضاه الموظفون والمستخدمون ، والعاملون في القطاع العام والخاص بما في ذلك المكافآت ، وأية مبالغ أخرى تدفع لأعضاء مجالس الإدارة .

هـ - السلع والخدمات التي تستورد لحساب المشاريع القائمة في المناطق والمدن والأسواق الحرة من خارج المملكة ، على أن يقتصر عدم خضوعها على أعمالها التي تمارس داخل هذه المناطق ، والمدن والأسواق الحرة .

و - السلع والخدمات التي يتم تصديرها من المناطق ، والمدن والأسواق الحرة إلى خارج المملكة ، كما تعفى السلع والخدمات في الجدول رقم (3) ، وهي عبارة عن (15) سلعة و (27) خدمة مصنفة كما يلي :-

□ السلع المعفاة : دقيق حنطة ، خبز ، مياه عدا المعبأة في عبوات سعة خمسة لتر فما دون ، زيت الزيتون ، وجبات المطاعم غير السياحية مثل (حمص ، فول ، فلافل ، الخ) الحصر البلاستيكية ، النقود الورقية و المعدنية ، الذهب بجميع أشكاله ، السلع المباعة من قبل البنوك الإسلامية ، والتي قامت بشرائها من شخص غير مسجل في الضريبة ، الطاقة الكهربائية .

والسيارات المخلص عليها أصولا ، وتم تسجيلها وترخيصها واستعمالها محليا بعد الترخيص ، السيارات المعدة إعدادا خاصا لنقاد باليدين دون الرجلين ، وسيارات إطفاء الحريق ، والطائرات والبواخر وأجزائها وقطع غيارها ، السلع المقدمة كهبات وتبرعات لحساب دور الأيتام ، وملاجئ العجزة والمستشفيات والمساجد وصندوق الزكاة ولجان الزكاة والجمعيات الخيرية .

□ الخدمات المعفاة : وهي إنتاج وجمع وتوزيع الكهرباء ، جمع وتنقية وتوزيع المياه ، الإنشاءات المنفذة بموجب عقد مقاوله مصادق عليه من قبل نقابة المقاولين ، النقل البري و النقل عبر خطوط الأنابيب ما عدا النقل بالتفريك ، وتأجير السيارات بسائقها ، و نقل الركاب بالحافلات السياحية ، النقل المائي و النقل الجوي ، أنشطة النقل الداعمة الأخرى ، الوساطة المالية باستثناء التأمين ، و توفير الاعتمادات للمعاشات التقاعدية المقدمة من المؤسسات ، أو شركات مرخصة بموجب قانون البنوك النافذ المفعول .

والتأمين على الحياة وعلى توفير الاعتمادات للمعاشات التقاعدية باستثناء (الضمان الاجتماعي الإجباري) ، الأنشطة المساعدة للوساطة المالية المقدمة من مؤسسات ، أو شركات مرخصة بموجب قانون الأوراق المالية النافذ المفعول ، شراء و بيع الأراضي و المباني السكنية

وغير السكنية ، خدمات تأجير و تشغيل العقارات المملوكة ملكية شخصية أو المؤجرة ، خدمات مكاتب المحاماة المتعلقة بمتابعة القضايا لدى المحاكم فقط ، الإدارة العامة و الدفاع والضمان الاجتماعي الإجباري ، التعليم ، الصحة و العمل الاجتماعي عدا أنشطة الجمعيات الخيرية ، التخلص من مياه المجاري و النفايات و الصحة العامة و الأنشطة المشابهة .

وأنشطة الهيئات الدينية أنشطة المنظمات السياسية ، أنشطة الإذاعة و التلفزيون ، أنشطة وكالات الأنباء ، أنشطة المكتبات و المحفوظات و المتحف و الأنشطة الثقافية الأخرى ، أنشطة الجناز ، أنشطة مكتب لمنشأة موجودة خارج المملكة ، المنظمات و الهيئات غير الإقليمية ، الخدمات الخاضعة للضريبة الإضافية ، خدمة تقديم الوجبة المكونة من (الحمص و الفلفل و الفول و الأرز و الخضار و المقالي و المشروبات الباردة و الساخنة المقدمة مع هذه الأصناف) شريطة أن تكون الخدمة مقدمة من قبل المطاعم غير المصنفة من قبل وزارة السياحة أو غير الملزمة بتوفير شروط و متطلبات المطاعم المصنفة سياحيا .

2 - الإعفاءات المشروطة : يعفى من الضريبة وفقا لتوصيات وزير الخارجية ، و شريطة المعاملة بالمثل السلع و الخدمات التي تستوردها ، أو تشتريها محليا السفارات ، والمفوضيات ، والقنصليات الفخرية لاستعمالها الخاص ، و كذلك ما يستورده و يشتريه محليا أعضاء السلكين الدبلوماسي و القنصلي ، المعتمدين لدى المملكة شريطة أن يكونا غير أردنيين و غير فخرين . كما يعفى من الضريبة السلع و الخدمات التي تستوردها ، أو تشتريها محليا المنظمات الدولية ، والإقليمية العاملة في المملكة ، وموظفيها غير الأردنيين الذين يتمتعون بالصفة الدبلوماسية ، يحدد حجم السلع و الخدمات السابقة بقرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية . ولا تسري الإعفاءات الواردة في القوانين الأخرى على هذه الضريبة ، إلا ما نص عليه قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 م .

3 - إعفاءات لأسباب خاصة ومنها :-

- أ - مشتريات و مستوردات جلالة الملك من السلع و الخدمات .
- ب - الأسلحة و الذخائر و وسائط النقل و قطعها ، وإطاراتها التي تستوردها ، أو تشتريها محليا القوات المسلحة والأمن العام ، و المخابرات العامة ، والدفاع المدني ، و الضابطة الجمركية ، وضابطة ضريبة المبيعات .
- ج - السلع و الخدمات التي يقرر مجلس الوزراء الموافقة على استيرادها ، أو شرائها لحساب أي من الجهات المنصوص عليها في البند السابق .

د - السلع والخدمات المستوردة والمحلية المخصصة لإقامة ، أو توسعة المشاريع التي تتمتع بالإعفاء المنصوص عليها في قانون تشجيع الاستثمار .

هـ - السلع والخدمات المستوردة والمحلية التي تم شراؤها لحساب المساجد ، و الكنائس، ومراكز الأيتام ، والمسنين ، والأندية الرياضية ، والثقافية ، و ذوي الاحتياجات الخاصة لاستعمالاتها الخاصة .

كما ويعفى في حدود الشروط ، والأوضاع التي تحددها التعليمات التنفيذية ما يلي :-

أ - العينات التي تستهلك لأغراض التحليل بالمختبرات ، شريطة أن تكون كمياتها في حدود متطلبات التحليل وفق الأصول الفنية المعتمدة .

ب - الأشياء الشخصية المجردة من أي صفة تجارية كالنياشين ، و الميداليات ، و الجوائز الرياضية و العلمية .

ج - المواد التي ترد من خارج المملكة كبذل تالف ، أو ناقص عن إرساليات سبق ثوريدها ، أو رفض قبولها ، و حصلت الضريبة عليها كاملة في حينها ، بشرط أن تتحقق دائرة الجمارك من صفتها هذه .

د - أمتعة المسافرين القادمين من الخارج الشخصية ، كما يعفى الأثاث المستعمل بالنسبة، أو بالشروط المنصوص عليها في قانون الجمارك المعمول به للقادمين للإقامة الدائمة في المملكة.

هـ - السلع والخدمات التي دفعت عليها الضريبة، و صدرت للخارج، و لم ترد الضريبة عليها، وأعيد استيرادها بذاتها خلال المدة المحددة في قانون الجمارك على أن تتحقق دائرة الجمارك من ذلك .

ويحق لمجلس الوزراء بناء على تنسيب من الوزير ، و في حالات خاصة محددة ، ولأسباب مبررة إعفاء أي سلعة ، أو خدمة ، أو أي شخص من الضريبة كلياً ، أو جزئياً .

ب - الاستثناءات :

1- يحق للمسجل أن يخصم من مقدار الضريبة المستحقة على مبيعاته ما يلي :-

أ - ما سبق ودفعه من ضريبة على مردودات المبيعات .

ب - ما سبق ودفعه من ضريبة عامة على مبيعاته المؤجلة الدفع ، و التي أصبحت في عداد الديون المعدومة .

ج - ما سبق ودفعه من ضريبة عامة على مشترياته، أو مستورداته من السلع، والخدمات خلال فترة تسجيله باستثناء السلع والخدمات المستثناة من الخصم حسب الجدول (4)، الملحق بهذا القانون

د - ما سبق دفعه من ضريبة عامة على السلع التي تكون بحوزة المكلف قبل التسجيل في الضريبة
هـ - ما سبق له دفعه من ضريبة خاصة على السلع التي تدخل في إنتاج سلع أخرى خاضعة
للضريبة الخاصة .

2 - يتم رد الضريبة للمسجل في موعد أقصاه ثلاثة شهور من تاريخ تقديم طلب الرد في الحالات
التالية :-

أ - الضريبة التي سبق تحصيلها على السلع ، و الخدمات المصدرة ، أو التي استعملت في إنتاج
سلع أخرى تم تصديرها .

ب - الضريبة المحصلة بطريق الخطأ .

ج - رصيد الضريبة العامة على المدخلات القابلة للخصم التي مضى على دفعها مدة تجاوزت ستة
اشهر ، ولم يتم خصمها من الضريبة التي استحققت للدائرة خلال تلك الفترة .

د - الضريبة التي دفعها غير المقيمين على السلع التي تكون بحوزتهم عند مغادرتهم المملكة
شريطة أن لا يقل مقدار الضريبة التي سيتم ردها عن خمسين دينار ، ولا تزيد على 500 دينار .

هـ - الضريبة الخاصة التي سبق دفعها على السلع المباعة إلى أي من الجهات المعفاة بموجب
القانون ، بعد تحقق الدائرة من استلامها لهذه الضريبة .

3 - إعدام دين الضريبة : لا يجوز للدائرة المطالبة بالضرائب ، والغرامات المستحقة بانقضاء
خمس سنوات من تاريخ استحقاقها ، ما لم يوجد عذر شرعي يحول دون المطالبة خلال تلك المدة .
ولا يحق للمكلف المطالبة باسترداد الضريبة ، أو الغرامات التي مضى على تأديتها أكثر من ثلاث
سنوات .

تسقط دعوى الحق العام في الجرائم ، والمخالفات المنصوص عليها في هذا القانون بمضي
ثلاث سنوات من تاريخ وقوع الفعل إذا لم تجر ملاحقة بشأنه ، وتسقط العقوبة المحكوم بها بموجب
هذا القانون ، إذا لم تنفذ بمضي خمس سنوات في الحكم الوجائي من تاريخ صدوره ، وفي الحكم
الغيايبي من تاريخ تبليغ المحكوم عليه ، ولا تسقط حقوق الدائرة المالية بحكم قضائي ، أو بإقرار من
المكلف بمرور الزمن .

4 - واجبات المكلفين .

أ - التسجيل في الضريبة : يلتزم الشخص الذي يبيع سلعة ، أو خدمة خاضعة للضريبة بالتسجيل لدى الدائرة ، وذلك اعتبارا من تاريخ مزاولة عمله إذا تجاوزت مبيعاته ، أو إيراداته من السلع ، أو الخدمات الخاضعة للضريبة حد التسجيل المقرر خلال اثني عشرة شهرا متتالية و هي كما يلي :-

1 - 10000 دينار للصناعات الخاضعة للضريبة الخاصة .

2 - 60000 دينار للصناعات الخاضعة للضريبة العامة

3 - 30000 دينار لقطاع الخدمات .

4 - 250000 دينار لقطاع التجارة .

5 - ليس هناك حد تسجيل للمستورد ، فكل مستورد ملزم بالتسجيل لدى الدائرة مهما بلغ حجم مستورداته ، إلا إذا كان الاستيراد للاستعمال الشخصي .

يجوز للشخص الذي لم تبلغ قيمة مبيعاته من السلع ، والخدمات الخاضعة للضريبة حد التسجيل أن يقدم طلبا إلى الدائرة لتسجيله ، وتسري عليه في هذه الحالة الأحكام الخاصة بالمسجل بحكم القانون .

إذا اشترك أكثر من شخص في بيع سلعة ، أو خدمة خاضعة للضريبة متعلقة بمهنة واحدة ، ويمارسون أعمالهم معا ، أو في موقع واحد يعتبرون لمقاصد حد التسجيل شخصا واحدا عند احتساب مبيعاتهم الخاضعة للضريبة .

يلغى بقرار من المدير تسجيل أي مكلف في الحالات التالية :-

1- إذا ثبت أن المكلف لم يعد يمارس بيع سلعة ، أو خدمة خاضعة للضريبة .

2- إذا تقدم المكلف بطلب لإلغاء تسجيله لأنه غير ملزم بالتسجيل .

3- إذا كانت الضريبة المفروضة على جميع مبيعات المكلف من السلع ، أو الخدمات الخاضعة للضريبة بنسبة صفر ، يجوز للمدير بناء على طلب من المكلف أن يقرر إعفاءه من التسجيل ، وفي حال أصبح جزء من مبيعاته خاضعا للضريبة بنسبة أخرى ، يلتزم المكلف بتقديم طلب لإعادة تسجيله خلال 30 يوما من وقوع ذلك التغير .

ب - تحرير فاتورة الضريبة : يلتزم المسجل بتحرير فاتورة ضريبة بالقيمة الحقيقية لبيع السلعة ، أو الخدمة الخاضعة للضريبة ، على أن يتم تحديد محتوياتها بالتفصيل ، ويحق للمدير أن يتحقق من

القيمة الحقيقية لبيع السلعة ، أو الخدمة بالطلب من المكلف تزويده بجميع الوثائق ، والسجلات المتعلقة بعملية البيع .

وبالنسبة للسلع المستوردة فتحدد مقدار الضريبة العامة عليها ، باعتماد القيمة المتخذة أساسا لتحديد الرسوم الجمركية مضافا إليها أي رسوم ، وضرائب مستحقة قبل التخليص عليها بما في ذلك الضريبة الخاصة المستحقة عليها وفقا لأحكام هذا القانون ، وإذا كان بدل بيع السلعة ، أو الخدمة الخاضعة للضريبة محددًا بعملة أجنبية، فيتم تحويلها إلى الدينار الأردني على أساس سعر الصرف بتاريخ واقعة البيع .

ج - إمساك الدفاتر والسجلات : يلتزم المسجل في الضريبة بمسك سجلات ، و دفاتر محاسبية منتظمة ، ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات والفواتير مدة خمس سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي اجري فيها القيد بالسجلات . وللوزير أن يستثنى بموجب التعليمات التنفيذية ، وفي حالات محددة ، ولأسباب مبررة ، بعض فئات المكلفين من إصدار الفواتير الضريبية ، أو الإمساك بالسجلات والدفاتر الحسابية .

د - تقديم الإقرار الضريبي : يلتزم المكلف بدفع الضريبة الخاصة بتقديم إقرارا للدائرة شهريا ، كما ويلتزم المكلف المسجل بدفع الضريبة العامة بتقديم إقرارا للدائرة كل شهرين ، يحدد فيه قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة ، ومقدار الضريبة المستحقة عليها على النموذج المعتمد من الدائرة خلال 30 يوما لانتهاء الفترة الضريبية ، و للمدير الحق بتحديد الفترة بحيث لا تزيد على شهر واحد إضافي .

وإذا لم يقدم المسجل الإقرار عن أي فترة ضريبية، يصدر المدير قرارا بتقدير مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال تلك الفترة ، ومقدار الضريبة المستحقة عليها . ولا يجوز للمسجل أن يعترض على قرار التقدير الصادر عن المدير ، إلا إذا قدم الإقرار المطلوب منه خلال ستين يوما من تاريخ تبليغه قرار المدير، ودفع غرامة التأخير . ويعتبر قرار التقدير في هذه الحالة بحكم الملغى. أما إذا لم يقدم المسجل الإقرار المطلوب منه على الرغم من تبليغه قرار التقدير، يصبح التقدير نهائيا وقطعيا .

ويجوز للمدير وفي حالات خاصة تحديد الفترة الضريبة للمسجل ، على أن لا تتجاوز في أي حال ستة أشهر . وبحق للمسجل إذا تبين له وجود خطأ في إقراره تعديله خلال شهرين من

تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديمه . ويفقد حقه في هذا التعديل إذا كانت الدائرة قد سبقته في اكتشاف هذا الخطأ . ويلتزم المكلف في جميع الأحوال بدفع فرق الضريبة وغرامة التأخير .

وإذا تبين للمدير أن شخصا يبيع سلعة خاضعة للضريبة ، ولم يقم بالتسجيل على الرغم من أن القيمة المقدرة لمبيعاته تتجاوز حد التسجيل ، فللمدير الحق بإصدار قرارا بتقدير المبيعات الخاضعة للضريبة ، والضريبة المستحقة عليها ، وللمكلف الحق بالاعتراض على قرار المدير خلال 60 يوما من تاريخ تبليغه قرار المدير .

وإذا رفض المدير اعتراض المكلف ، أو لم يبت فيه خلال 30 يوما من تاريخ تقديمه بحق للمعتراض اللجوء إلى المحكمة خلال تسعين يوما من تاريخ تقديم الاعتراض ، وفي حال لم يقدم المكلف الاعتراض للمدير ، أو لم يطمئن بالقرار لدى المحكمة خلال المدة القانونية يعتبر قرار التقدير نهائيا و واجب الدفع .

هـ - - تحصيل الضريبة و توريدها للدائرة الضريبية : يلتزم المسجل بتحصيل الضريبة ، و الإقرار عنها وتوريدها للدائرة في المواعيد المحددة في القانون. وعلى مستورد السلعة دفع الضريبة المستحقة عليها عند الإفراج عن السلعة من دائرة الجمارك ، كما على مستورد الخدمة دفع الضريبة المستحقة عليه للدائرة في الحالات التالية أيهما سبق :-

- 1- خلال شهر واحد من تاريخ دفع بدل الخدمة المستوردة أو أي جزء منها .
 - 2- عند إفراج سلطات الجمركية عن المادة التي قدمت بواسطتها تلك الخدمة .
 - 3- خلال ستة أشهر من تاريخ تلقي الخدمة ، أو أي جزء منها وذلك بحدود ما يتعلق بذلك الجزء .
- وتستوفي غرامة تأخير بنسبة 0.4% عن كل أسبوع تأخير ، أو أي جزء منه ، وإذا تخلف المكلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه للإدارة الضريبية حسب إقراره ، أو الإقرار المعدل ، أو قرار التقدير الذي اكتسب الصفة النهائية وفق أحكام القانون ، فعلى الدائرة مطالبة المكلف بدفعها خلال ثلاثين يوما من تاريخ التبليغ ، فإذا رفض الدفع، يتم تحصيل الضريبة المستحقة وغرامات التأخير وفقا لأحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية .

5 - طرق المراجعة .

أ - حالة الاعتراض على التكاليف :- في حال تعديل المدير للإقرار الذي قدمه المكلف للإدارة الضريبية ، وعدم موافقة المكلف على ذلك، فله الحق بالاعتراض حسب المراحل التالية :-

1 - الاعتراض لمدير الإدارة الضريبية : للمكلف أن يعترض على قرار التعديل لدى مدير الدائرة خلال ستين يوماً من تاريخ تبليغه ذلك القرار، وعلى المدير أن يبت في الاعتراض خلال 30 يوماً من تاريخ تقديمه، فإذا تم رفضه أو لم يتخذ أي قرار بشأنه ، فيحق للمعتراض اللجوء إلى المحكمة المختصة خلال مدة لا تتجاوز 90 يوماً من تاريخ تقديم اعتراضه . أما إذا لم يعترض المكلف على قرار التعديل ، أو لم يلجأ إلى المحكمة، فيعتبر قرار التعديل الصادر عن المدير نهائياً وقطعياً .

2 - الاعتراض لدى محكمة الجمارك البدائية : تختص محكمة الجمارك البدائية بالنظر في جميع الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون والأنظمة والتعليمات التنفيذية الصادرة بموجبه ، ولا يجوز للمكلف رفع دعوى ضد الدائرة فيما يتعلق بالضريبة والغرامات ، إلا إذا قام المدعي بدفع كامل المبالغ غير المختلف عليها. وتفرض غرامة تعادل 10 % سنوياً من قيمة المبالغ المتنازع عليها عند صدور الحكم .

3 - استئناف الحكم لدى محكمة الجمارك الاستئنافية : يجوز استئناف أحكام محكمة الجمارك البدائية في الدعوى الجزائية إلى محكمة الجمارك الاستئنافية بعد تقديم كفالة عدليه تعادل المبلغ المحكوم به ، وتكون قرارات هذه المحكمة قطعية .

4 - مرحلة التمييز : تكون الأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف في الدعوى الحقوقية قابلة للتمييز في الحالات التالية :-

- أ - إذا كان المبلغ المحكوم به لا يقل عن 1000 دينار .
- ب - إذا كان الخلاف في الأحكام الأخرى حول نقطة قانونية مستحدثة ، أو على جانب من التعقيد ، أو تنطوي على أهمية عامة، وأذنت محكمة الاستئناف بذلك، فيقدم طلب الإذن خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغ قرار محكمة الاستئناف الجمركية .
- ج - إذا رفضت محكمة الاستئناف الجمركية إعطاء الإذن بالتمييز، فيحق لطالبيه أن يتقدم بطلب الإذن إلى رئيس محكمة التمييز خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه قرار الرفض .
- د - إذا صدر القرار بالإذن من محكمة الاستئناف الجمركية ، أو من رئيس محكمة التمييز، فيترتب على المميز تقديم لائحة التمييز خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه قرار الإذن .

وتطبق محكمات الجمارك البدائية والاستئنافية أصول المحاكمات المنصوص عليها في قانون الجمارك ، وفي قانوني أصول المحاكمات الجزائية والمدنية، وذلك بالقدر والحدود التي لا تتعارض مع الأحكام الواردة في هذا القانون .

تطبق أحكام قانون الجمارك المعمول به على البضائع الواردة التي ارتكب بشأنها مخالفة جمركية ، أو جرم تهريب وما في حكمه المنصوص عليها في ذلك القانون والتي نجم عنها ضياع في الضريبة .

ب - الاعتراض في حالة المخالفات والتهرب .

1 - حالة المخالفة : تفرض غرامة لا تقل عن 100 دينار ولا تتجاوز 500 دينار على من يرتكب مخالفة لأحكام القانون، على أن يتم دفع الغرامة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بها . ويجوز الاعتراض لدى الوزير على قرارات التقديم خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه بها ، ويجوز للوزير زيادة أو تخفيض أو إلغاء الغرامات ، ويكون قرار الوزير قابلاً للطعن لدى المحكمة المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه ، وللمحكمة أن تؤيد الغرامة أو تعدلها أو تلغيها .

للمدير أو من يفوضه الحق بإجراء المصالحة على المخالفات ، مقابل دفع الضريبة في حال استحقاقها ، وغرامة لا تقل عن نصف الحد الأدنى ، ولا تزيد عن نصف الحد الأعلى من الغرامات المنصوص عليها بهذا القانون ، وذلك قبل صدور حكم قطعي من المحكمة، ويترتب على المصالحة، وقف السير بإجراءات الدعوى وإسقاطها نهائياً ، وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار .

2 - حالة التهرب : للوزير أو من يفوضه عقد المصالحة في جرائم التهرب من الضريبة ، وذلك قبل صدور حكم قطعي في الدعوى مقابل دفع الضريبة موضوع القضية ، وغرامة بمثابة تعويض مدني يعادل مثل الضريبة ، ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية، ووقف السير بإجراءاتها، وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار .

ويصدر المدير العام قرارات بتحصيل الغرامات في قضايا التصالح ، ويتوجب الدفع خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ ، أو تحصل الغرامات المحكوم بها من قبل المحاكم حسب إجراءات التحصيل المعتمدة لتحصيل دين الضريبة .

وتعتبر الغرامات وجرائم التهرب بمقتضى أحكام هذا القانون تعويضاً مدنياً للدائرة ، ولا تشملها أحكام قوانين العفو العام .

9 - خصم الضريبة أو ردها بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون ، إذا ظهر زيادة في مقدار الخصم أو الرد لا يتجاوز قيمته 500 دينار .

10- خصم ضريبة أو ردها عن سلع مستخدمة لأغراض شخصية ، أو مستخدمة في إنتاج سلعة أخرى ، وذلك إذا كان مقدار هذا الخصم أو الرد لا يزيد على 500 دينار .

11- تقديم مستندات أو وثائق أو بيانات غير صحيحة ، أو إصدار أي منهما إذا أدى ذلك إلى نقص في مقدار الضريبة المصرح عنها ، أو المستحقة لا يتجاوز قيمتها 500 دينار .

ب - جرائم التهرب وعقوباتها : يعاقب كل من يرتكب جرم التهرب من الضريبة بدفع تعويض مدني للدائرة ، لا يقل عن مثلي مقدار الضريبة ، ولا يزيد على ثلاثة أمثالها ، وبغرامة جزائية لا تقل عن 200 دينار ، ولا تزيد على 1000 دينار. وفي حال التكرار للمرة الثانية تضاعف الغرامة الجزائية المحكوم بها .

وإذا تكرر ارتكاب الجرم بعد ذلك خلال سنة واحدة ، فللمحكمة أن تحكم بالحد الأعلى للغرامة ، أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ، ولا تزيد على سنة أشهر ، أو بكلتا العقوبتين ، ويعد تهرباً من الضريبة ارتكاب أي من الأفعال التالية :-

1 - إلغاء تسجيل المكلف بناءً على طلبه إذا ثبت أنه ما زال ملزماً بالتسجيل وفق أحكام هذا القانون
2 - تقديم إقرار بالمبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة يظهر نقص في قيمة المبيعات تتجاوز نسبة 10 % أو خمسة آلاف دينار أيهما أقل .

3 - عدم الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات إذا أدت هذه المخالفة إلى نقص في مقدار الضريبة المصرح عنها أو المستحقة يتجاوز 500 دينار .

4 - استيفاء أي شخص ضريبة غير مستحقة ، إلا إذا تم توريدها للدائرة خلال المدة التي يحددها القانون لتوريدها ، وأن يتم التوريد قبل اكتشافها .

5 - التخلف عن التسجيل لدى الدائرة مدة لا تزيد على ستين يوماً من تاريخ انقضاء المدة المحددة للتسجيل .

6 - إعاقة موظفي الدائرة عن القيام بواجباتهم في الرقابة والتفتيش .

7 - التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة في غير الغرض الذي أعفيت من أجله وأدى ذلك إلى نقص يتجاوز 500 دينار في الضريبة المستحقة .

8 - تطبيق نسب أو فئات ضريبية على السلع ، أو الخدمات الخاضعة للضريبة بصورة مخالفة للقانون ، وأدى ذلك إلى نقص في مقدار الضريبة المستحقة يتجاوز قيمته 500 دينار .

- 9 - خصم الضريبة أو ردها بصورة مخالفة للقانون ، إذا ظهرت زيادة في الخصم أو الرد مبلغ يتجاوز 500 دينار .
- 10 - خصم الضريبة أو ردها عن سلع تم الاستفادة منها ، أو استعمالها في إنتاج سلع أخرى لأغراض شخصية وذلك إذا كان مقدار الخصم أو الرد يتجاوز 500 دينار .
- 11 - تقديم مستندات أو وثائق أو بيانات غير صحيحة ، أو إصدار أي منها إذا أدى ذلك إلى نقص في مقدار الضريبة المصرح عنها أو المستحقة يتجاوز 500 دينار .
- 12 - تقديم مستندات مزورة بقصد تخفيض الضريبة أو خصمها أو ردها خلافاً لأحكام القانون
- 13 - حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار بها مع علمه بأنها مهربة من الضريبة .

ثانياً الإيرادات الضريبية في المملكة الأردنية الهاشمية :

تتكون الإيرادات المحلية من إيرادات الضرائب المباشرة، وغير المباشرة، و الإيرادات الضريبية الأخرى . وقد بلغت الإيرادات المحلية الإجمالية في العام 1992 حوالي 1168.9 مليون دينار ، و نمت بنسبة 2% في العام 1993 ، و 10 % في العام 1994 ، و 6 % في العام 1995 ، استمر نمو الإيرادات المحلية إلى أن وصلت إلى 1845 مليون دينار في العام 2002 ، وحققت زيادة سنوية بمعدل 5 % .

ويبين الجدول رقم (11) الإيرادات من الضرائب المباشرة ، و غير المباشرة ، ونسبتها إلى كل من الإيرادات الضريبية ، و الناتج المحلي الإجمالي ، و الإيرادات المحلية . بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية الإجمالية في المملكة خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 72% ، و تتكون الإيرادات الضريبية مما يلي :-

1 - الإيرادات الضريبية : بلغت هذه الإيرادات في العام 1992 حوالي 815 مليون دينار ، ونمت بمعدل 6.8% ، خلال السنوات اللاحقة، إلى أن وصلت إلى 1370 مليون دينار في العام 2002 ، وتتكون هذه الإيرادات مما يلي : -

أ - الضرائب المباشرة : تتكون الضرائب المباشرة في الأردن من ضريبة الدخل التي تفرض على أرباح الشركات المساهمة العامة والخاصة ، والأفراد ، والرواتب ، والأموال ، وغيرها ، حيث أدخلت الكثير من التعديلات على قانون ضريبة الدخل رقم 57 لعام 1985 ، الذي حل محل قانون ضريبة الدخل رقم 25 / لسنة 1964 ، وبالرغم من إجراء هذه التعديلات إلا أن حصيلة الضرائب المباشرة بقيت متدنية ، وذلك بسبب ضعف الاقتصاد الأردني ، وضيق الوعاء الضريبي ، و قد بلغت

مليون دينار

جدول رقم (١١) بين إيرادات الضرائب للبشرية في الأردن ونسبتها إلى كل من الإيرادات
الضريبية و الناتج المحلي الإجمالي والإيرادات المحلية للفترة (١٩٩٢ - ٢٠٠٢)

الرقم	البيان / السنة	٩٢	٩٣	٩٤	٩٥	٩٦	٩٧	٩٨	٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	متوسط
1	مبلغ G. D. P	3615.7	3884	4358.2	4714.6	4912.2	5137.8	5610.1	5767.2	6002.4	6260	6780	
2	مبلغ إيرادات محلية إجمالية	1168.9	1191.5	1306.4	1389	1430.6	1369.4	1496.5	1585.3	1560.7	1638	1845	
3	مبلغ أ. ض	814.6	818.7	883.3	981.2	1062.9	996.4	1050.7	1081.5	1199.4	1243.5	1370	
4	مبلغ ض م	109.5	118.8	136.6	152.4	173	150	139.6	152.8	161	195.4	200	
5	مبلغ ض م - غ	678.4	669.8	720.8	798.9	862.1	830.3	893.9	911.6	1022.4	1030	1149	
6	مبلغ ض م - غ - ض	26.7	30.1	25.9	30	27.8	16.9	17.2	17.1	16	18.1	21	
7	مبلغ ض م - غ - ض (ض مبيعات)	354.3	372.8	423.1	407.8	367.7	373.3	445.8	503.8	361.3	394.5	475	
8	ض م - غ - ض (ض مبيعات)	138.4	174.3	222.4	263.5	310	315.4	350.3	372.5	464.5	502.7	595	
9	نسبة ض م - غ - ض (ض مبيعات) / إيرادات محلية	11.84	14.63	17.02	18.97	21.67	23.03	23.41	23.5	29.76	30.69	32.25	
10	نسبة ض م - غ - ض (ض مبيعات) / إيرادات محلية	16.99	21.29	25.18	26.85	29.17	31.65	33.34	34.44	38.73	40.43	43.43	
11	نسبة ض م - غ - ض (ض مبيعات) / إيرادات محلية	3.83	4.49	5.1	5.59	6.31	6.14	6.24	6.46	7.74	8.03	8.78	
12	نسبة ض م - غ - ض (ض مبيعات) / إيرادات محلية	9.4	10	10.5	11	12.1	11	9.3	9.6	10.3	11.9	10.8	
13	نسبة ض م - غ - ض (ض مبيعات) / إيرادات محلية	58	56.2	55.2	57.52	60.26	60.63	59.73	57.5	65.5	62.88	59.61	
14	نسبة ض م - غ - ض (ض مبيعات) / إيرادات محلية	13.44	14.51	15.46	15.53	16.28	15.05	13.29	14.13	13.42	15.71	14.6	
15	نسبة ض م - غ - ض (ض مبيعات) / إيرادات محلية	83.28	81.81	81.6	81.42	81.11	83.3	85.08	84.29	85.24	82.83	83.86	
16	نسبة ض م - غ - ض (ض مبيعات) / إيرادات محلية	3.03	3.06	3.13	3.23	3.52	2.92	2.49	2.65	2.68	3.12	2.95	
17	نسبة ض م - غ - ض (ض مبيعات) / إيرادات محلية	18.76	17.24	16.53	16.94	17.55	16.16	15.93	15.8	17.03	16.45	16.84	
18	نسبة ض م - غ - ض (ض مبيعات) / إيرادات محلية	22.52	21.08	20.27	20.81	21.64	19.39	18.73	18.75	19.98	19.86	20.21	

www.ejg.gov.jo
www.mof.gov.jo/cas/91.htm.asp
www.mof.gov.jo/summ98_w.asp
www.mof.gov.jo/summ99.asp
www.mof.gov.jo/summ2000.asp

إيرادات الضرائب المباشرة في العام 1992 حوالي 109.5 مليون دينار ، و نمت هذه الإيرادات خلال الفترة 1992 - 2002 بمعدل 10% ، حيث بلغت في العام 2002 حوالي 200 مليون دينار . كما وبلغ معدل نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 10.5 % ، وتعتبر هذه النسبة منخفضة جدا إذا ما قورنت مع باقي دول العالم، مما يدل على ضعف القطاع الخاص في الأردن ، وكانت نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 15% .

وبلغ معدل عبء الضرائب المباشرة خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 3 % فقط ، وتعتبر هذه النسبة منخفضة جدا بالمقارنة مع الدول الأخرى ، مما يدل على أن العبء الضريبي في الأردن يعتمد في معظمه على عبء الضرائب غير المباشرة .

ب - الضرائب غير المباشرة : تتكون هذه الضرائب من الجمارك ، و الرسوم ، و الرخص ، وضريبة المبيعات ، و ضرائب أخرى . و قد حل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لعام 1994 ، و التعديلات التي طرأت عليه بموجب القانون رقم (15) لسنة 1995 ، و القانون رقم (24) لسنة 1999 ، و القانون رقم (18) لسنة 2000 ، و القانون رقم (36) لسنة 2000 ، محل قانون الضريبة على الاستهلاك رقم (34) لسنة 1988 .

ولأغراض الدراسة ، تم تقسيم الضرائب غير المباشرة إلى قسمين هما :-

1-ضريبة المبيعات : حدد القانون شروط التسجيل في الضريبة ، و ميز بين الضرائب العامة ، والضرائب الخاصة المفروضة على السلع والخدمات . كما حدد النسب التي تخضع لها الضريبة العامة ، التي تتضمن النسبة العامة بواقع 13 % ، من قيمة المبيعات الخاضعة ، و نسبة صفر من قيمة الصادرات و بعض المبيعات المحلية . أما الضريبة الخاصة التي يمكن أن تكون نسبية أو نوعية ، أو كليهما معا، فتفرض على بعض السلع المحددة بالجدول رقم (1) الملحق بالقانون .

وبلغت الضريبة على المبيعات في العام 1992 حوالي 138 مليون دينار . نمت بنسبة 26% في العام 1993 ، و 28 % في العام 1994 ، الذي شهد تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة 1994 . وفي العام 1995 بلغت إيرادات ضريبة المبيعات حوالي 63.5 مليون دينار ، و نمت بنسبة 18 % في العام 1996 ، واستمر نمو هذه الإيرادات إلى أن وصلت في العام 2002 إلى حوالي 595 مليون دينار . أي أن معدل الزيادة في ضريبة المبيعات خلال الفترة 92 - 2002 بلغ 16 % سنويا .

وبلغت نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات الإجمالية في العام 1992 حوالي 12 % ، وارتفعت إلى 15 % في العام 1993 ، و إلى 17 % في العام 1994 . استمرت هذه الضريبة

بالنمو إلى أن وصلت نسبة مساهمتها في الإيرادات الإجمالية في العام 2002 إلى 32 % ، ويعتبر هذا التطور كبيراً ، ويدل على نجاح هذه الضريبة في الأردن .

2- ضريبة الجمارك و الرسوم و الرخص و ضرائب غير مباشرة أخرى : بلغت إيرادات هذه الضرائب في العام 1992 حوالي 549 مليون دينار، و لم يحصل أي تغيير على إيرادات الجمارك و الرسوم ، خلال الفترة 1992 - 2002 ، حيث بلغت في العام 2002 حوالي 554 مليون دينار ، وحصل التغيير فقط على إيرادات الضريبة العامة على المبيعات .

وتعتمد الأردن حالياً حال الدول النامية على الضرائب غير المباشرة في رفد خزائنها بالأموال اللازمة لتمويل نفقاتها. فقد بلغ معدل نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 83 % ، مما يدل على أن الاقتصاد الأردني هو اقتصاد استهلاكي .

و بلغ معدل عبء الضرائب غير المباشرة حوالي 17 % ، وهذا العبء الضريبي مرتفع مما يؤكد أن عبء الضرائب في الأردن ناتج في معظمه عن عبء الضرائب غير المباشرة .
ج - ضرائب أخرى : شكلت الضرائب الأخرى ما نسبته 2.25 % من إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1992 - 2002 .

2 - إيرادات غير ضريبية : بلغ معدل الإيرادات غير الضريبية في المملكة خلال الفترة 1992-2002 حوالي 27.5 % ، ونتجت هذه الإيرادات عن الأرباح ، ومساهمات الشركات الحكومية ، وتأجير أملاك الدولة و غيرها .

ثالثاً - عبء الضريبة والنتائج المحلي الإجمالي :

بلغ الناتج المحلي الإجمالي الأردني في العام 1992 حوالي 3616 مليون دينار. و نما في العام 1993 بنسبة 12 % ، و 8 % في العام 1995 . استمر هذا النمو حتى وصل في العام 2002 إلى حوالي 6780 مليون دينار، محققاً بذلك نمواً بنسبة 8 % عن عام 2001 ، و 13 % عن عام 2000 ، مما يدل على أن الناتج المحلي الإجمالي استمر في النمو خلال الفترة 1992 - 2002 بمعدل 8 % سنوياً .

وبلغ معدل عبء الضريبة في الأردن حوالي 20 % ، و قد تم احتساب الإيرادات الضريبية بعد إضافة الإيرادات من الرسوم و الرخص إلى الضرائب غير المباشرة .

وتساهم الإيرادات الضريبية في المملكة بنسبة 72 % من الإيرادات المحلية الإجمالية ، وتتكون هذه الإيرادات من الضرائب المباشرة ، و غير المباشرة ، و الإيرادات الضريبية الأخرى،

وقد كانت مساهمة الضرائب المباشرة خلال فترة الدراسة 1992-2002 محدودة، فلم تتجاوز نسبتها إلى الإيرادات الإجمالية 10.50 % .

المبحث الرابع: التشريعات والإيرادات الضريبية في إسرائيل:

أولا : التشريعات الضريبية : تعتمد إسرائيل بشكل مباشر على الإيرادات الضريبية في تمويل نفقاتها الجارية والتطويرية ، حيث بلغ معدل نسبة العائدات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات المحلية في إسرائيل خلال الفترة 1991-2002 حوالي 86% ، وقد تم تقسيم الضرائب التي تجبها إسرائيل إلى قسمين هما :-

1- الضرائب المباشرة : وتشمل جميع الضرائب المفروضة على أرباح الشركات ، والأفراد ، والرواتب ، والأملاك ، والضمان الإجتماعي ، حيث تتراوح نسبة ضريبة الدخل على الأفراد بين 10%-50% ، وعلى الشركات 36% ، وتمثل الضرائب المباشرة في إسرائيل جانبا مهما من الإيرادات المحلية الإجمالية .

2- الضرائب غير المباشرة : توجد في إسرائيل دائرة تسمى دائرة ضريبة القيمة المضافة والمكوس ، ميمتها جباية الأموال التي لم تفرض مباشرة على الدخل ، بل الضرائب المفروضة على النفقة بالتحديد ، ولكن هناك بعض الدوائر الحكومية الأخرى التي تقوم بجباية بعض الضرائب غير المباشرة ، مثل: ضريبة العمل ، وضريبة الملكية ، وضريبة الميناء ، وضريبة الإذاعة والتلفزيون ... الخ . وللضرائب غير المباشرة وظيفتان رئيسيتان هما :-

أ - وظيفة مالية : و تتمثل في جمع الأموال من الشعب لغرض تمويل الإنفاق الحكومي .

ب - وظيفة وقائية: بهدف حماية الإنتاج المحلي من منافسة السلع المستوردة .

وتقوم دائرة ضريبة القيمة المضافة ، والمكوس بجمع الضرائب التالية :-

أ - ضريبة القيمة المضافة (VALUE ADDED TAX) : تفرض ضريبة القيمة المضافة في إسرائيل على بيع السلع ، أو تأدية الخدمات إذا كان هذا البيع ، أو تأدية الخدمة له صفة تجارية، وتنشر إسرائيل ملخصا لقانون ضريبة القيمة المضافة على شبكة الإنترنت تحت العنوان (WWW.WORLDWIDE-TAX.COM/ISRAEL/ISROVERVIEW.HTM) لتعريف المستثمرون بالقوانين المطبقة في إسرائيل .

ونسبة الضريبة الإضافية في إسرائيل موحدة . ارتفعت بتاريخ 15-6-2002 من 17% إلى 18 % . ولا تصدر المؤسسات المالية مثل البنوك ، وشركات التأمين ، والمؤسسات غير

الربحية فواتير ضريبية عند استلام الأموال . وتتعامل سلطات ضريبة القيمة المضافة مع المؤسسات المالية والمؤسسات غير الربحية بطريقة مختلفة في الدفع .

وتفرض ضريبة مضافة بنسبة صفر على التصدير ، و الخدمات التي يتلقاها السائح في البلاد من سكن في الفنادق ، و الخدمات الأخرى ، و الشحن البحري ، و الجوي (من وإلى إسرائيل)، وبيع الخضار ، والفواكه غير المصنعة ، و تأجير المباني للأغراض السكنية ، و بيع ميزة التي لولاها ما كان ممكن خصم الضريبة عند الشراء .

و يتم تقديم كشف الضريبة خلال خمسة عشرة يوما من تاريخ انتهاء الشهر المراد تقديم الكشف عنه . ويتم تقديم تقرير عن كل شهرين عن الأعمال التجارية التي يقل حجم الصفقات فيها عن 565000 شيقل خلال الخمس عشرة يوما التالية للدورة المحاسبية البالغ مدتها شهرين .

و تفرض ضريبة القيمة المضافة في إسرائيل على شراء السلع، أي الاستهلاك ، بخلاف الضرائب غير المباشرة الأخرى ، فهي عامة في طبيعتها . حيث تفرض ضريبة القيمة المضافة على كل النشاطات الاقتصادية ، و في جميع مراحل الإنتاج ، و التجارة ، و تأدية الخدمات ، بالإضافة إلى الصفقات العرضية التي يقوم بها الأشخاص العاديين سواء كانوا مسجلين كتجار ، أو غير مسجلين ، بشرط أن تكون السلع المباعة ، أو الخدمات المؤداة ذات طابع تجاري .

كما ويخضع للضريبة بيع العقارات لمشتري سواء كان صاحب عمل تجاري ، أو مؤسسة غير ربحية ، أو مؤسسة مالية . و تفرض كذلك ضريبة القيمة المضافة على استيراد السلع من الخارج سواء كان للاستعمال الشخصي أو التجاري .

ويختلف قانون ضريبة القيمة المضافة (VAT) في إسرائيل عن قوانين ، وأنظمة الدول الأوروبية . حيث اعتمدت نسبة ضريبة واحدة لجميع السلع و الخدمات ، و ذلك تمشيا مع الاتجاه الاقتصادي الذي لا يولد مشاكل بين السلع و الخدمات المختلفة ، و كذلك يبسط هذا النظام عملية الجباية ، و يجعلها أكثر كفاءة بالنسبة لدافع الضرائب ، والتطبيق من قبل سلطات الضرائب ، حيث تعتمد نسبة ضريبة واحدة لجميع السلع و الخدمات في البلاد باستثناء الخضار والفواكه ، وبعض السلع والخدمات الأخرى التي تفرض عليها ضريبة مضافة بنسبة صفر .

ودخل هذا القانون حيز التطبيق في شهر تموز من العام 1976 بنسبة 8 % ، و على مر السنين تغيرت هذه النسبة عدة مرات ، و منذ شهر كانون الثاني 1993 استقرت النسبة على 17 % حتى شهر حزيران 2002 ، حيث أصبحت هذه النسبة 18 % .

وتجبي ضريبة القيمة المضافة في جميع مراحل التسويق من كامل سعر السلع والخدمات ، ويحق للتجار ومودوا الخدمات أن يخصموا الضرائب التي دفعوها على مشترياتهم من السلع

والخدمات . و يقوموا في نهاية الشهر بدفع الفرق بين الضرائب التي جبوها ، و الضرائب التي دفعوها لسلطات ضريبة الجمارك و المكوس . بالنتيجة يتحمل عبء ضريبة القيمة المضافة المستهلك النهائي .

ب - الجمارك (CUSTOMS) : إن الغرض الرئيسي للرسوم الجمركية هي حماية المنتج المحلي من منافسة السلع المستوردة ، وعند الحاجة تفرض الرسوم الجمركية كأداة لتحسين ميزان المدفوعات . في الماضي كان للرسوم الجمركية هدف مالي ، و لكن مع بداية تطبيق سياسة الانفتاح الجمركي تعرض المنتج المحلي لمنافسة السلع المستوردة ، وكذلك مع توقيع الاتفاقيات التجارية بين الدول ، والمجموعات (مثل الاتحاد الأوروبي) توقف دور الرسوم الجمركية عن كونه أداة مالية (WWW.MOF.GOV.IL/CUSTOMS/ENB/TAXES.HTM) .

وتحسب عادة ضرائب الجمارك كنسبة من قيمة البضائع ، وهناك بعض السلع المحددة يكون لها نسبة ثابتة . إن تحديد ثمن البضائع (السعر) له أهمية كبيرة في فرض الرسوم ، والجمارك ، كما أن هذا السعر سيعتبر أساسا لتقدير الضرائب الأخرى ، مثل ضريبة الشراء وضريبة القيمة المضافة بتاريخ الاستيراد .

٥٨٧٧٩١

وفي شهر كانون الثاني 1998 ، و في إطار العضوية في منظمة التجارة العالمية طبقت إسرائيل الاتفاقية الدولية للتجارة ، والتعرفة الجمركية (GATT) رمز الترقيم Evaluation code ، هذا النظام يقيم البضائع على أساس السعر الذي دفعه المستورد ثمنا للبضائع كما هو مكتوب في فاتورة المورد .

وفي إطار عضوية إسرائيل في منظمة الجمارك الدولية ، وقعت على المعاهدة الدولية الخاصة بجدول التعرفة الجمركية الموحدة المعترف بها دوليا ، والتي تسمى (Harmonized system) أي النظام المنسق ، وتعتمد هذه المعاهدة للتعرفة الجمركية في إسرائيل . بلغ دخل الجمارك في العام 2000 حوالي 1.4 بليون شيقل جديد ، و تشكل حوالي 2.4 % من عائدات الضرائب غير المباشرة .

انخفضت النسب الجمركية في إسرائيل خلال العقود الثلاثة الماضية للأسباب التالية :-

1-اتفاقيات منطقة التجارة الحرة .

في أوائل الخمسينيات فرضت رسوم جمركية عالية على جميع المستوردات ، و عند توقيع اتفاقية منطقة التجارة الحرة مع السوق الأوروبية المشتركة عام 1975 ، بدأ تطبيق الرسوم الجمركية المخفضة على السلع المستوردة من أوروبا . و في العام 1985 تم توقيع الاتفاق مع منطقة التجارة الحرة ، ومع الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث بدأ تخفيض الرسوم الجمركية على

المستوردات من أمريكا ، وتبعها توقيع اتفاقيات مشابهة مع دول أخرى ، ونتيجة هذه الاتفاقيات التجارية أصبحت معظم البضائع المستوردة إلى إسرائيل اليوم معفاة من الرسوم الجمركية .
في شهر شباط من العام 2000 كانت نسبة الواردات الخاضعة للرسوم الجمركية تشكل 11.6 % ، فقط من مجموع الواردات إلى إسرائيل .

2- عملية تحرير التجارة .

أ - المنتج الصناعي : تعرضت السوق الإسرائيلية في 1/ أيلول / 1991 إلى موجة من البضائع المستوردة من بلدان العام الثالث ، و التي لم توقع معها إسرائيل اتفاقيات تجارية ، وسمحت هذه العملية بإلغاء القيود الإدارية على الاستيراد من تلك الدول ، وبدلا عنها فرضت نسبة أعلى من الرسوم الجمركية على الواردات من هذه الدول ، و التي تم تخفيضها بمرور الوقت حسب درجة تأثيرها على الإنتاج المحلي ، مما أعطى الوقت للصناعة الإسرائيلية لمنافسة السلع المستوردة .
وانتهت هذه المرحلة في أيلول من العام 2000 ، حيث تراوحت الرسوم الجمركية من دول العالم الثالث من 8 % إلى 12 % .

ب - المنتج الزراعي الطازج والمنتجات الغذائية المصنعة : لم يفتح الاستيراد من دول العالم الثالث للمنتجات الزراعية الطازجة ، أو الغذاء المصنع ، أو المعبأ باستثناء بعض السلع الفردية مثل صلصات ، والشوربات ، والخبز و الباستا .

وفي 1 / 1 / 1996 م و بسبب التزام إسرائيل بالاتفاقيات الموقعة مع منظمة التجارة العالمية ، تحدد الاستيراد من المنتجات الزراعية الطازجة و المنتجات الغذائية المصنعة ، و في هذا الإطار ألغيت التعقيدات الإدارية على الاستيراد ، وفرض بدلا عنها الرسوم الجمركية ، والتي سوف تخفض على مدى سبع سنوات ، أما بالنسبة للمنتجات الزراعية غير المشمولة فان عملية التحرير ما زالت مستمرة ، و وضعت رسوم جمركية أولية .

ج - ضريبة الشراء PURCHASE TAX : تفرض ضريبة الشراء بنسب مختلفة على السلع الاستهلاكية بالدرجة الأولى ، مثل السيارات ، و قطع السيارات ، والمنتجات الكهربائية ، والمنتجات الترفيهية الإلكترونية ، والسجائر ، ومستحضرات التجميل . وفرضت ضرائب بنسب مخفضة على مواد محددة مستعملة في قطاع الإنشاءات ، مثل حديد البناء ، والسيراميك ، والزجاج ، والرخام ، أما المنتجات الغذائية فليست خاضعة لضريبة الشراء ما عدا البيرة ، والمشروبات الكحولية .

وتفرض هذه الضريبة بنفس النسبة على الناتج المحلي ، و المستورد ، و تحسب كنسبة من سعر الجملة . ويأتي جزء كبير من العائدات من ضريبة الشراء من الاستيراد ، بالإضافة إلى جزء صغير يأتي من الإنتاج المحلي ، وذلك لأن النسب العالية فرضت على السيارات ، والسلع المعمرة التي تستورد بشكل رئيسي .

وفي بداية عام 1990 طبقت سياسة جديدة لتبسيط ضريبة الشراء ، و تخفيض نسبها بشكل تدريجي ، و تطبيقا للسياسة الجديدة ألغيت ضريبة الشراء عن قائمة من السلع ، كما خفضت ضريبة الشراء لدرجة الإلغاء عن مواد الإنشاء مثل: (الأثاث الخرفية ، حديد البناء ، البلاط ، الخ) ، وألغيت على نفس النمط ضريبة الشراء على إطارات السيارات ، وخفضت على عدد من السلع سهلة التهريب ، مثل الأشرطة الإذاعية ، وأشرطة مسجلات السيارات ، والمسجلات الصغيرة،..... الخ ، وفي إطار تخفيض ضريبة الشراء على مواد الإنشاءات ، والتجهيزات المكتبية ، ألغيت الضريبة على أجهزة الكمبيوتر ، وخفضت على أجهزة التلغونات ، وأجهزة الفاكس ، وماكنات التصوير ، وماكنات الرد الآلي answering machines ، beepers ، ومكيفات الهواء ، و المصاعد ، و غيرها .

وفي السنوات الأخيرة حصل تباطؤ في تخفيض نسب الضريبة بسبب الصعوبات المالية التي تواجهها الدولة . ومع ذلك في نهاية عام 1998 خفضت ضريبة الشراء على الرخام ، والتلفزيونات 21 بوصة فأكثر ، وأجهزة الفيديو .

وفي النصف الثاني من شهر آب ، أعلن وزير المالية عن بدأ تخفيض عبء الضريبة لضريبة الشراء ، وتضمنت هذه العملية إلغاء ضريبة الشراء عن مئات المنتجات ، وتخفيض ضريبة الشراء عن مئات أخرى ، نتيجة لذلك هبط عبء ضريبة الشراء تقريبا بمبلغ 1.3 بليون شيقل جديد .

وتأثرت بعض المنتجات بواسطة تخفيض الضريبة المدخلة في مواد البناء ، مثل ألواح الرخام ، والزجاج ، وكذلك المواد المستخدمة في التجهيزات المكتبية ، مثل مآكنات تصوير الوثائق ، وخزائن النقود ، وماكنات تقطيع الورق ، وماكنات الإلكترونية البيئية مثل محامص القهوة ، ومجففات الشعر ، والقلايات ، بالإضافة إلى إلغاء الضريبة عن السلع سهلة التهريب ، مثل أجهزة الفيديو ، وساعات اليد ، وأجهزة التسجيل المحمولة .

خفضت ضريبة الشراء التي كانت مفروضة على الأجهزة الإلكترونية البيئية الكبيرة بنسب 30%-65% ، إلى نسبة موحدة تبلغ 15% ، و كذلك خفضت الضريبة على الألعاب الإلكترونية إلى نسبة ضريبة موحدة تبلغ 45% .

وفي شهر أكتوبر 2000 أعلن وزير المالية عن تغيير آخر على نسب ضريبة الشراء ، حيث خفضت ضريبة الشراء على قطع غيار السيارات من 30%-12% ، كما ألغيت ضريبة الشراء عن قطع غيار السيارات المستعملة لأمان و سلامة السيارات ، باستثناء قائمة صغيرة من عناوين الجمارك بقيت ضريبة الشراء عليها كما كانت .

وتحسب ضريبة الشراء على السجائر Purchase Tax on Cigarettes كنسبة من الكمية إلى الاستهلاك بعد خصم ضريبة القيمة المضافة ، و يضاف مبلغ ثابت لكل 1000 سيجارة ، ويعدل المبلغ الثابت في بداية كلا الشهورين كانون الثاني ، وتموز ، طبقا للتغيرات في مؤشر أسعار المواد الاستهلاكية .

بلغت عائدات ضريبة الشراء للاستيراد ، و التصدير في عام 2000 تقريبا حوالي 11 بليون شيقل جديد و تشكل 19 % من الضرائب غير مباشرة .

د - الضريبة على الوقود EXCISE ON FUEL : تفرض ضريبة بمبلغ ثابت بالشواقل ، ولا تحسب كنسبه من قيمة البضائع ، وتسمى رسوم على كل أنواع الوقود مثل الغاز ، و الديزل ، والبنزين ، و الكاز ، و الزيت ، و الفحم ، و زيت الوقود الثقيل المنتج محليا . أما إذا كانت هذه المواد مستوردة، فإن ضريبة الشراء تفرض بنسبة مطابقة للرسوم المفروضة على الوقود ، وعلى البنزين تحسب نسبة الضريبة على أكثر من 54 % من السعر الذي يدفعه المستهلك .

وتعتبر نسبة الضريبة المفروضة على الديزل ، وزيت النفط أقل بكثير من تلك المفروضة على البنزين . حيث تبلغ حوالي 5% ، كما وتفرض ضريبة بنسبة 3 % على الغاز ، و الفحم ، و زيت الوقود الثقيل ، و تعدل هذه النسبة في بداية شهر كانون الثاني و تموز و أكتوبر من كل سنة بالاعتماد على التغيرات في مؤشر أسعار المستهلك (CPI).

و بلغت العائدات من هذه الرسوم في سنة 1999 حوالي 5.7 بليون شيقل جديد ، ولهذه الرسوم قيمة مالية. والهدف من فرض الرسوم العالية على البنزين المستخدم للسيارات ، هو تشجيع المسافرين للسفر بوسائل النقل العام بدلا من استخدام السيارات الخاصة ، مما يساعد على تخفيض الازدحام على الطرق العامة .

والرسوم المفروضة على الوقود هي ضريبة مالية ، و بلغت العائدات من هذه الضرائب في عام 2000 حوالي 5.6 بليون شيقل جديد ، وفي عام 2001 بلغت 5.7 بليون شيقل جديد وفي عام 2002 بلغت حوالي 6.7 بليون شيقل .

جدول رقم (١٢) يبين لورادات الضرائب المباشرة و غير المباشرة في اسر الليل ونسبتها إلى كل من
الاورادات الضريبية و للنتائج المحلي الاجمالي و الاورادات المحلية للفترة (١٩٩١ _ ٢٠٠٢)

مليار شيقل جديد

الرقم	البيان / الوحدة	٩١	٩٢	٩٣	٩٤	٩٥	٩٦	٩٧	٩٨	٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	المتوسط
1	مبلغ G.D.P	124.26	150.588	175.116	212.709	271.283	315.225	354.919	390.712	426.839	464.439	469.739	485.738	
2	مبلغ لورادات محلية الاجلالية	53.109	67.119	78.495	95.715	126.113	142.611	162.968	179.478	193.993	216.081	167.721	165.613	
3	مبلغ ايرادات ضريبية	47.368	58.127	68.12	84.658	110.955	124.829	142.677	154.721	169.028	190.884	146.739	146.693	
4	مبلغ ضريبة مباشرة	21.26	25.901	32.046	41.265	53.567	59.644	71.567	78.142	85.368	103.569	84.987	79.814	
5	مبلغ ض. غ. م. بدون VAT	8.22	11.59	12.79	14.89	14.909	15.84	16.156	22.55	21.766	24.615	18.033	19.219	
	VAT مبلغ	17.89	22.14	24.34	29.14	36.89	44.13	50.04	54.31	59.76	61.77	39.428	43.736	
6	مبلغ ايرادات غير ضريبية	5.741	8.992	10.375	11.057	15.158	17.782	20.291	24.757	24.965	25.197	20.982	18.92	
7	نسبة ض. م. إلى اجمالي ا	40	38.5	40.8	43.1	42.4	41.8	43.9	43.5	44	39.9	50.6	48.1	
8	نسبة ض. غ. م. إلى اجمالي ا	49.1	50.2	47.2	46	41	42	40.6	42.8	42	39.9	34.2	38	
9	نسبة ض. م. إلى ا. ض.	44.88	44.56	47.04	48.74	48.28	47.78	50.16	50.51	50.51	54.25	57.92	54.31	
10	نسبة ض. غ. م. إلى ا. ض.	55.12	58.03	54.5	52	46.68	48.04	46.39	49.67	48.23	45.25	39.15	44.91	
11	نسبة ض. م. إلى G.D.P	17.1	17.2	18.3	19.4	19.75	18.92	20.16	20	20	22.3	18.09	16.43	
12	نسبة ض. غ. م. إلى G.D.P	21	22.4	21.2	20.7	19.09	19.03	18.65	19.67	19.1	18.6	12.23	12.96	
13	نسبة VAT إلى G.D.P	14.4	14.7	13.9	13.7	13.6	14	14.1	13.9	14	13.3	8.43	9	
14	نسبة VAT إلى لورادات ضريبية	37.77	38.09	35.73	34.21	33.25	35.35	35.07	35.1	35.55	32	26.87	29.81	
15	نسبة VAT / لورادات محلية	33.685	32.986	31.01	30.44	29.25	30.94	30.705	30.26	30.805	28.586	23.508	26.408	
16	نسبة ضريبة	38.1	38.6	38.9	39.8	40.9	39.6	40.2	39.6	39.6	41.1	31.1	30.2	

Based on central Bureau of statistics data .

www.mof.gov.il/nehmasat/statel/98217_04b.htm

Israel finance ministry

www.mof.gov.il/zhelnie/press75.htm

Government finance statistics year book 2001

ministry of finance (international department)

1992 ، و 17% في العام 1993 ، و 24% في العام 1994 ، و 30% في العام 1995 . واستمر نمو الإيرادات الضريبية حتى العام 2000 لتبلغ 191 بليون شيقل جديد ، محققة نموا نسبته 13% عن العام 1999 ، و 23% عن العام 1998 ، و انخفضت في العام 2001 الإيرادات الضريبية لتصل إلى 146 بليون شيقل مسجلة انخفاضا نسبته 23% ، و بقيت الإيرادات عند نفس المبلغ في العام 2002 ، وتقسم الإيرادات الضريبية إلى ما يلي :-

أ - إيرادات الضريبة المباشرة : تتكون الضرائب المباشرة من ضريبة الدخل ، و الرواتب ، والأجور ، و الضمان الاجتماعي ، و الأملاك ، و تعتمد إسرائيل بشكل مباشر على الضرائب المباشرة ، حيث توجد قاعدة إقتصادية جيدة تمثل وعاء جيدا للضريبة تستطيع الاعتماد عليه في تمويل خزانة الدولة بالأموال .

و بلغت الإيرادات من الضرائب المباشرة في العام 1991 حوالي 21 بليون شيقل جديد ، ونمت بنسبة 22% في العام 1992 و 23% في العام 1993 ، و 28% في العام 1994 ، و 2% في العام 1995 ، واستمر هذا النمو حتى العام 2000 ، حيث بلغت الضرائب المباشرة حوالي 103.5 بليون شيقل جديد ، محققة نموا بنسبة 22% عن عام 1999 ، و 32% عن عام 1998 ، و بلغت الإيرادات من الضرائب المباشرة في العام 2001 حوالي 85 بليون شيقل جديد ، أي أنها انخفضت بنسبة 18% ، و في العام 2002 بلغت هذه الإيرادات حوالي 80 بليون شيقل ، محققة انخفاض بنسبة 6% عن عام 2001 ، و 23% عن عام 2000 .

و تشكل الضرائب المباشرة عنصرا هاما من عناصر الإيرادات ، حيث بلغت نسبتها إلى إجمالي الإيرادات في العام 1991 حوالي 40% ، وبقيت في حدود هذا المعدل حتى العام 2000 ، و ارتفعت في العام 2001 هذه النسبة لتصل إلى حوالي 51% ، وقد كان معدل نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 43% ، و هذا نتيجة ارتفاع مستوى الدخل في إسرائيل .

وكانت نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات الضريبية في العام 1991 حوالي 45% ، واستمرت هذه المساهمة في الارتفاع إلى أن وصلت إلى 54% في العام 2002 ، وكان متوسط هذه النسبة خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 50% .

وكان عبء الضرائب المباشرة حوالي 17% في العام 1991 ، ازداد ليصل إلى 20% في العام 98 ، و 22% في العام 2000 ، في حين انخفض هذا العبء ليصل إلى 16% في العام 2002 ، وذلك بسبب الانخفاض الحاد في إيرادات الضرائب المباشرة ، وكان متوسط عبء الضرائب المباشرة خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 19% .

ب - إيرادات الضرائب غير المباشرة : تشمل الضرائب غير المباشرة : ضريبة القيمة المضافة والجمارك ورسوم الاستيراد وضريبة المشتريات والرسوم و الطوابع . بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في العام 1991 حوالي 49% ، انخفضت هذه النسبة خلال السنوات اللاحقة لتصل إلى أدنى مستوى لها في العام 2001 ، حيث بلغت حوالي 34% ، وكان معدل نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 42.75% .

وكانت نسبة الضريبة غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية في العام 1991 حوالي 55% ، ارتفعت هذه النسبة لتصل إلى 58% ، في العام 1992 ، ومن ثم بدأت بالانخفاض لتصل إلى 45% في العام 2002 ، وكان متوسط هذه النسبة خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 48.83% ، أي أن الضرائب غير المباشرة انخفضت نسبة مشاركتها في الإيرادات الضريبية من 58% في العام 1992 إلى 39% في العام 2001 ، في حين ارتفعت مساهمة الضرائب المباشرة من 45% في العام 1992 إلى 58% في العام 2001 ، و يعتبر هذا الوضع صحيحا للاقتصاد، حيث يزداد الاعتماد على الإنتاج المحلي ، والتصنيع بدلا من الاستيراد ، والاستهلاك .

و بلغ عبء الضرائب غير المباشرة في العام 1991 حوالي 21% ، وفي العام 1992 حوالي 22% ، وخلال الفترة 1993 - 2000 كان معدل عبء الضرائب غير المباشرة حوالي 19.5% ، أما في العام 2001 فقد حصلت انتكاسة كبيرة على إيرادات الضرائب غير المباشرة، حيث بلغ عبء هذه الضريبة حوالي 12% ، و 13% في العام 2002 ، ويعود سبب هذا التراجع إلى الظروف الاقتصادية السيئة التي تعيشها إسرائيل ، حيث كان معدل عبء الضرائب غير المباشرة خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 19% .

كما أن هناك سبب آخر لانخفاض عبء الضرائب غير المباشرة ، حسب ما تقوله وزارة المالية الإسرائيلية ، وهو أن الجمارك وضريبة الشراء على البضائع المستوردة والمستهلكة من قبل الفلسطينيين ، كانت في السابق تدخل ضمن إيرادات وزارة المالية الإسرائيلية ، و لكن بعد التوقيع على الاتفاق الاقتصادي في باريس في العام 1994 تعهدت إسرائيل بتحويل أموال الضرائب والجمارك للسلطة الوطنية الفلسطينية ، مما تسبب في انخفاض عائدات الضرائب غير المباشرة، مما إلى انخفاض عبء الضرائب في إسرائيل بنسبة 0.6%)

(http://www.mof.gov.il/hachnasot/ststel/98217_04b.htm) .

وقد قسمت الضرائب غير المباشرة إلى قسمين هما :-

1 - ضريبة القيمة المضافة VAT : بلغت الإيرادات من ضريبة القيمة المضافة في العام 1991 حوالي 17.89 بليون شيقل جديد ، ونمت بنسبة 24% في العام 1992 ، و 10% في العام 1993 ، و 16% في العام 1994 ، استمر نمو هذه الإيرادات حتى عام 2000 . حيث بلغت 61.77 بليون شيقل جديد محققة نموا نسبته 3% عن عام 1999 . أما في العام 2001 فقد انخفضت الإيرادات من ضريبة القيمة المضافة لتصل إلى حوالي 39.4 بليون شيقل جديد، وارتفعت في العام 2002 الإيرادات قليلا لتصل إلى 43.7 بليون شيقل جديد .

وبلغت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات في العام 1991 حوالي 33.68% ، ومن ثم بدأت هذه النسبة بالإنخفاض إلى أن وصلت إلى 26.4% في العام 2002 ، وهو أدنى مستوى لها خلال الفترة 1991 - 2002 ، وكان معدل هذه النسبة خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 29.88% .

وكانت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الضريبية في العام 1991 حوالي 38% ، وخلال السنوات اللاحقة انخفضت هذه النسبة لتصل إلى أدنى مستوى لها في العام 2001 حيث بلغت حوالي 27% ، وكان معدل هذه النسبة خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 34% . وبلغ عبء ضريبة القيمة المضافة في العام 1991 حوالي 14.4% ، وبقي في حدود هذه النسبة حتى العام 2000 ، حيث انخفض هذا العبء في العام 2001 ليصل إلى 8.43% ، و 9% في العام 2002 ، مما يدل على انخفاض حاد في عائدات ضريبة القيمة المضافة ، وذلك بسبب الانخفاض الشديد في صادرات البضائع إلى الضفة الغربية وقطاع غزة ، وكذلك انخفاض الاستهلاك في إسرائيل بسبب انخفاض القوة الشرائية ، وكان معدل عبء ضريبة القيمة المضافة خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 13.86% .

2 - ضريبة الجمارك ، و الرسوم ، و ضريبة الشراء ، و الطوابع ، و غيرها . حيث بلغت هذه الإيرادات 8.2 بليون شيقل في العام 1991 ، ونمت بنسبة 40% في العام 1992 ، وفي العام 1993 نمت بنسبة 10% ، استمر نمو هذه الإيرادات إلى أن وصلت في العام 2000 إلى 24.5 بليون شيقل جديد محققة نموا نسبته 13% ، وفي العام 2001 انخفضت بنسبة 26% حيث بلغت الإيرادات من هذه الضريبة حوالي 18 بليون شيقل جديد ، وقد تأثرت هذه الضريبة كثيرا بسبب الاتفاقيات التجارية ، التي عقدتها إسرائيل مع العديد من الدول بهدف إلغاء ، أو تخفيض الرسوم الجمركية .

ج - الضرائب الأخرى : بلغ معدل نسبة الضرائب الأخرى إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 1.26% ، وتعتبر هذه النسبة منخفضة، وتدل على أن معظم الضرائب في

إسرائيل تدرج تحت التصنيف الخاص بالضرائب ، والذي يقسم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة .

2 - الإيرادات غير الضريبية : بلغت الإيرادات غير الضريبية في العام 1991 حوالي 5.74 بليون شيقل جديد ، ونمت هذه الإيرادات بشكل مضطرد إلى أن وصلت إلى حوالي 25.2 بليون شيقل جديد في العام 2000 ، وفي العام 2001 انخفضت هذه الإيرادات لتصل إلى حوالي 21 بليون شيقل جديد ، و 19 بليون في العام 2002 ، وذلك بسبب الأوضاع الحالية التي تعيشها إسرائيل ، وكان معدل نسبة الإيرادات غير الضريبية إلى إجمالي الإيرادات المحلية الإجمالية خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 14% .

ثالثا - الناتج المحلي الإجمالي وعبء الضريبة : بلغ الناتج المحلي الإسرائيلي في العام 1991 حوالي 124.26 مليار شيقل جديد ، و حقق نموا بنسب مرتفعة خلال السنوات التالية تزيد على 10% ، استمر هذا النمو في الناتج المحلي حتى العام 2000 ، وفي العام 2001 حقق الناتج المحلي الإجمالي نموا سالباً بعد اخذ فرق العملة بالاعتبار ، و هذا الوضع الاقتصادي يعتبر الأسوأ في إسرائيل منذ خمسين عاما .

وقد استمر هذا الوضع في العام 2002 ، و لم يفلح الاقتصاد الإسرائيلي في تسجيل نمو ، وذلك بسبب تدهور الأوضاع الاقتصادية والأمنية في المنطقة ، ويتضح من الإحصائيات التي تقوم بها شركة (Business Data Israel) أن الاقتصاد الإسرائيلي يشهد حالة تدهور ، فقد بلغ عدد الشركات التي أغلقت في إسرائيل في العام 2002 حوالي 45000 شركة مما يعد ارتفاعاً بنسبة 33% مقارنة بالعام 2001 .

و بلغ عبء الضريبة في عام 1991 حوالي 38% ، وبقي على هذا المعدل حتى العام 1993 ، و في عام 1994 بلغ حوالي 39.8% ، و في عام 1995 ارتفع ليصل إلى 40.9% ، وسبب هذا الارتفاع هو تطبيق قانون التأمين الصحي في إسرائيل ، و توقيع الاتفاق الاقتصادي مع منظمة التحرير في باريس ، استمر عبء الضريبة في حدود 40% حتى العام 2000 حيث بلغ هذا العبء 41.1% ، و في العام 2001 انخفض عبء الضريبة بشكل غير مسبوق ليصل إلى 31% ، وفي عام 2002 وصل إلى 30% ، وذلك نتيجة الانخفاض في إيرادات الضرائب المباشرة ، وغير المباشرة خلال هذه الفترة .

المبحث الخامس : التشريعات والإيرادات الضريبية في فلسطين .

أولاً: قانون ضريبة القيمة المضافة

1 - مطرح الضريبة والواقعة المنشئة لها وأساليب تحصيلها .

أ - وعاء الضريبة : تفرض مكوس مضافة على الصفقات المعقودة من سلع ، و خدمات المحلية منها والمستوردة بنسبة 17% ، وكذلك على المؤسسات المالية بنسبة 17 % ، من الأجر ، والأرباح التي تحققها ، و إذا لحقت بها خسارة في سنة ضريبية أمكن تقاصها من الأجر المدفوعة في تلك السنة .

ويتم فرض المكوس على الفرق بين سعر الشراء ، و سعر البيع على الأثاث ، والأمتعة المنزلية المستعملة ، وبيع العملات ، والميداليات ، والمركبات الخصوصية المستعملة بنسبة 17% ، على أن يتم التقيد بالشروط الواردة في القانون .

وإذا اشتملت الصفقة على مال و خدمة اعتبر ثمنها ثمن الصفقة ، و في حالات خاصة يتعذر تقدير الثمن فيقدر بكلفة المال ، أو الخدمة ، و إضافة الربح المألوف في ذلك الفرع ، وتعتبر التبرعات ، والإعانات جزء من ثمن صفقاته تصدر فاتورة بها خلال أسبوع من تاريخ استلامها باستثناء المقبوضات المباشرة من ميزانية الدولة ، مثل دعم المؤن الأساسية ، و المنح الخاصة بتشجيع استثمار رؤوس الأموال ، و دعم الأجر الدراسية للأولاد ، و دعم المواصلات العامة ، و منحة البحوث ، و التطوير و دعم توريد الكهرباء .

ويمكن اعتبار الخدمة أنها أدت في المنطقة ، إذا تم تقديمها من قبل شخص يقع محل عمله في المنطقة ، أو مقيم في المنطقة ، أو لشركة عادية يعود معظم الحقوق فيها لشركاء مقيمون في المنطقة ، أو لشركة مقيمة حسب قانون ضريبة الدخل رقم 25 / 1964 ، أو أنها أدت بصدد أموال موجودة في المنطقة .

أما بالنسبة للمال، فيعتبر أنه بيع في المنطقة إذا كان موجوداً فيها حين تسليمه للمشتري، وبالنسبة للأموال المعنوية إذا كان البائع مقيماً في المنطقة ، و بالنسبة للمؤسسات المالية يعتبر عملها أنه جاري في المنطقة إذا جرى كله ، أو معظمه في المنطقة ، أو يدار من قبل من يقع شغله الرئيسي في المنطقة ، و يدخل في نطاق العمل الذي يقوم به ، أو أن الجزء الذي يجري في المنطقة من عمل يتم معظمه خارجها .

ب - موعد استحقاق المكوس : تستحق المكوس عند تسليم البضاعة للمشتري ، وفي حال البيع برسم الأمانة تستحق المكوس عند إتمام البيع ، كما تستحق المكوس على الخدمات عند تأديتها ، وتستحق الضريبة على الاستعمال للأغراض الذاتية عند أخذها بالنسبة للبضاعة ، و تستحق

المكوس على الصفة العقارية لدى وضع العقار تحت تصرف المشتري ، أو استعماله ، أو تسجيله بالسجل العقاري باسم المشتري ، و تسجيلها بالسجل العقاري للأموال غير المنقولة .
وتدفع المكوس المستحقة على المكلف عند تقديم الكشف الدوري ، أو المؤقت ، و تدفع المكوس المستحقة بموجب تحديد المكوس ، أو تقديرها ، أو تعديلها خلال شهر من تبليغ المكلف بها ، و في حالة المعارضة ، و الاعتراض يجوز للمكلف عدم دفع المكوس المختلف عليها ، وبالنسبة للمؤسسات المالية تدفع سلفاً على حساب المكوس المترتبة عليها عن الأرباح حسب مواعيد سلف ضريبة الدخل ، تكون كل سلفة بنسبة 22 % ، من مجموع السلفيات المستحقة .

2 - معدلات الضريبة :

تفرض ضريبة قيمة مضافة على الصفقات المعقودة من سلع وخدمات المحلية والمستوردة بنسبة 17% ، كما وتفرض ضريبة بنسبة الصفر على الصفقات التالية :-
أ - بيع البضائع باستثناء الصفقات المعفاة من المكوس المضافة الخاصة بصفقات الماس ، والأحجار الكريمة غير المرصعة ، إذا أجازت بشأنها قائمة تصدير ، أو مستند آخر اعتمده المسؤول .

ب - بيع مال معنوي لشخص من غير سكان المنطقة ، و إسرائيل حين تواجده خارج المنطقة وإسرائيل ، أو بيعه لهيئة مسجلة في الخارج و مقيمة في الخارج .

ج - تأدية خدمة لمقيم في الخارج ، وتعتبر الخدمة مؤداة في الخارج في الحالات التالية:

1 - إذا أدبت بصدد مال موجود في المنطقة ، أو إسرائيل ، و أثبت مؤدي الخدمة للمسؤول أن الخدمة تشكل جزء من الثمن المألوف للبضاعة ، أو ثبت لقناعة المسؤول أن الغاية من الخدمة هي تصدير البضاعة إلى الخارج ، و أن البضاعة صدرت فعلاً .

2 - تأدية خدمة لمقيم في المنطقة أو إسرائيل ، لشركة تعتبر لأغراض قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 مقيمة ، إلا إذا كان العوض المدفوع عن الخدمة يشكل جزء من الثمن المألوف ، بموجب المادة 31 من قانون الجمارك و المكوس رقم السنة 1962 .

3 - تأدية خدمة خارج المنطقة أو إسرائيل من قبل مشغل يقع محل أشغاله الرئيسي في المنطقة

4 - مبيت سائح في فندق ، و تجهيز الأطعمة ، و المشروبات ، واستعمال بركة السباحة ، وما يتبعها من استعمالات ، و خدمات الغسيل ، و تأجير جهاز تلفون لاستعماله في غرفة السائح ، واستعمال الساونا ، وما يتبعها من خدمات ، و استعمال التلفون ، و التلكس ، و استعمال الأجهزة الرياضية ، و الصحية .

ويشترط أن تؤدي الخدمة للسائح في الفندق الذي يبيت فيه ، و من قبل الفندق ، و أن تذكر في الفاتورة التي تصدر للسائح كل خدمة مع بيان ثمنها ، كما تفرض ضريبة بنسبة صفر على إيجار مركبة ميكانيكية خصوصية للسائح لسياقتها من قبله ، على أن يصدر بشأنها ترخيص

من مراقب المرور يجيز إيجارها للسياسة الذاتية ، و نقل السائح بمركبة ميكانيكية خصوصية صدرت رخصة باستعمالها في الجولات السياحية ، ونقل السائح بباص صدرت بشأنه رخصة باستعماله في الجولات السياحية ، و كذلك تجهيز وجبات الطعام للسائح في تلك الجولة ، من قبل المتعهد بالنقل سواء أكان يجهزها بصورة مباشرة أم غير مباشرة .

5 - بيع تذاكر السفر إلى الخارج سواء بالطيران أو البحر أو البر .

6 - بيع بضاعة لمن يستحق إعفاء من ضريبة المشتريات بسبب دخوله المنطقة أو إسرائيل من خارج البلاد . ويراد بضريبة المشتريات في هذه المادة تلك المفروضة قانونا في إسرائيل ، أو ذلك الجزء من الضريبة الجمركية المفروضة عن البضائع المستوردة إلى المنطقة ، أو منطقة أخرى بموجب الأمر بشأن التعرف الجمركية رقم (1093) لسنة 1984 - 5742 للضفة الغربية .

7 - بيع الخضراوات والفواكه التي لم تمر بأية عملية إعداد ، و لهذا الغرض لا تعتبر من قبيل الإعدادات عمليات التنظيف ، والانتقاء ، والتعبئة ، والإنضاج ، والتخزين ، والتبريد .

3 - الصفقات المعفاة من المكوس المضافة :

أ- التأجير للسكن لمدة لا تتجاوز 10 سنوات عدا التأخير لغرض الضيافة في الفنادق .

ب- تأجير عقارات السكن إجارة محمية بموجب قانون المالكين ، والمستأجرين رقم 62 لسنة 1953 ، وتسليم هذه العقارات للسكن المحمي بموجب القانون المذكور ، أو استلام بدل مفتاحيه لقاءها ، و بيع العقارات المؤجرة كما ذكر .

ج- الصفقات التي يعقدها مشغل صغير نقل حافلة نفقاته عن 48730 شيقل .

د- بيع مال لا يجوز بموجب هذا النظام حين شرائه ، أو استيراده تنزيل المدخلات المدفوعة عن شرائه أو استيراده ، و يشترط في ذلك أنه إذا تقرر تنزيل جزء من ضريبة المدخلات ، أن يدفع جزء نسبي من المكوس كنسبة الجزء المسموح بتنزيله إلى مجموع ضريبة المدخلات .

هـ- إيداع المشتغل نقودا لدى مؤسسة مالية ، أو إعطاؤه قرضا إلى مؤسسة مالية .

و- الصفقات التي تتناول الماس ، و الأحجار الكريمة غير المرصعة من النوع الذي يعفي استيراده من كامل الرسوم الجمركية .

4 - واجبات المكلفين .

أ - التسجيل في الضريبة : أوجب القانون على المكلف التسجيل لدى دائرة الجمارك والمكوس اعتبارا من اليوم الذي شرع فيه بممارسة أشغاله أو نشاطاته ، و يجوز للشخص الذي ينشئ محلا أن يسجل كمشتغل ، شرط أن يقدم طلب يبين فيه التاريخ التقريبي لشروعه ببيع الأموال ، أو تادية الخدمة ، و يمكن تسجيل الشركة العادية حسب تعريفها في قانون الشركات رقم 12 /

1964 م كمشتغل . ويكون ممثل الشركة أحد الشركاء الذي يقع محل إقامته الدائم في المنطقة ، ويعتبر المسؤول أمام إدارة الجمارك ، و المكوس .

وأوجب القانون على الشركات الأجنبية التي تمارس أشغالا في المنطقة ، أن تعين خلال ثلاثين يوما من بدء نشاطها في المنطقة ممثلا عنها ، يقع محل سكناه الدائم في المنطقة ، ويكون في حكم المكلف بالمكوس .

وتقوم الدائرة بتصنيف المشتغلين حسب فئاتها ، وإعطائهم شهادة بذلك ، و يتم هذا التصنيف كما يلي :-

1 - مشتغل مرخص : يحق له إصدار فاتورة ضريبية ، و يحصل على شهادة مشتغل مرخص ، ويحق له خصم ضريبة المدخلات الخاصة بعمله ، و المطالبة بإعادة ضريبة المدخلات الزائدة ، كما يلتزم بتقديم الكشوفات الدورية ، و تنظيم الدفاتر الحسابية حسب القانون

2 - مشتغل صغير: المشتغل الصغير غير مكلف بالمكوس إذا كانت حصيلة نفقاته تقل عن 48730 شيقل ، كما يعفى هذا المكلف من تقديم الكشف الدوري حسب المادة 78 (2)

أ - يحق للمشتغل الصغير أن يخصم في فترة كشف معينة، كل ضريبة المدخلات لتلك الفترة
ب - وإذا كانت ضريبة المدخلات في فترة كشف معينة مع فائض ضريبة المدخلات من مدد كشف سابقه ، الذي يمكن تنزيله بمقتضى الفقرة (2) ، تزيد على المكوس المضافة الملزم بها المشتغل الصغير ، فلا تعاد له الزيادة، بل تقيد لحسابه لدى إدارة المكوس .

ج - يجوز للمشتغل الصغير أن يستنزل المبلغ المقيد لحسابه من المكوس المضافة المستحقة في مدد الكشف اللاحقة .

د - إذا اثبت المشتغل الصغير لقناعة المسؤول أنه يصفى أعماله، فيجوز له استعادة ضريبة المدخلات التي لم تستنزل .

يحق للمشتغل الصغير بمن فيه المشتغل المعفي من المكوس ، أن يطلب تسجيله مشتغلا مرخصا ، إذا اثبت لقناعة المسؤول انه ينظم الدفاتر الحسابية التي يلتزم بتنظيمها المشتغل الذي تزيد حصيلة أشغاله عن 225000 شيقل ، بمقتضى نظام تنظيم الدفاتر الحسابية . وعلى من يطلب تسجيله مشتغلا مرخصا ، أن يقدم طلبا إلى المسؤول على النموذج الذي يقرره ، ولا يجوز للمشتغل الصغير الذي سجل مشتغلا مرخصا ، أن يرجع مشتغلا صغيرا إلا بعد مرور سنتين .

3 - المشتغل المعفي : المشتغل المعفي من دفع المكوس بموجب المادة 32 (3) ، الذي تقل حصيلة نفقاته عن 48730 شيقل ، ملزم بتقديم تصريح في 30 نيسان من كل سنة عن حصيلة صفقاته في السنة المعتمدة على النموذج الذي يقرره المسؤول .

ويلزم المشتغل المعفي حسب المادة 32 (6) ، التي تتناول صفقاته الماس ، والأحجار الكريمة غير المرصعة بتقديم كشف مرة كل سنة ، ويقدم الكشف خلال خمسة و سبعون يوما من تاريخ نهاية السنة الضريبية .

وكذلك فإن المشتغل المعفي حسب المادة 32 (1) ، و 32 (2) المتعلقة صفقاته بالتأجير لغايات السكن لمدة لا تتجاوز 10 سنوات ، و التأجير إيجاره محمية بموجب قانون المالكين ، و المستأجرين رقم 62 لسنة 1953 معفي من تقديم كشف دوري . ويمكن تسجيل عدة أشغال كمشتغل واحد ، ويمكن تسجيل عدة مشتغلين مشتغل واحد ، بشرط أن يجري تنظيم الدفاتر الحسابية لجميعهم بصورة مشتركة ، وأن يعين ممثل لأولئك المشتغلين كما ذكر في المادة (58) .

ويجوز للمسؤول إلغاء التسجيل ، أو تصحيحه إذا تبين له أن التسجيل جرى خلافا للأصول ، بشرط أن يتيح للمكلف فرصة الإدلاء بادعاءاته أمامه ، ويدخل هذا الإلغاء ، أو التغيير حيز التنفيذ بعد مرور ثلاثين يوما على الشهر الذي صدر فيه الإشعار بذلك ، أو في موعد آخر يعينه المسؤول ، و يجوز لمن يرى نفسه متضررا ، أن يعترض أمام لجنة الاعتراضات خلال ثلاثين يوما من تبليغه بالإشعار ، و يؤخر تقديم الاعتراض تنفيذ قرار المسؤول ، إلا إذا قدرت لجنة الاعتراض خلاف ذلك .

وتقوم الدائرة بإصدار شهادات تسجيل لمقدم طلب التسجيل ، و إذا لم يحصل مقدم الطلب على شهادة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم الطلب، فعليه أن يبلغ المسؤول خطيا بذلك، ولا يحق لمن تخلف عن التسجيل ، و سجله المسؤول بصورة مؤقتة أن يخضع ضريبة المدخلات، أو أن يصدر فواتير ضريبية طالما لم يتم تسجيله بمبادرته ، و يجب إبلاغ الدائرة عن أي تغيير في نشاط الشركة ، أو الشركاء ، أو العنوان خلال خمسة عشرة يوما من تاريخ وقوعها ، و إذا توفى المكلف ، أو اشهر إفلاسه فعلى من يعمل ممثلا قانونيا عنه إبلاغ المسؤول، بإشعار خطي يقدم خلال ثلاثين يوما من تاريخ تعيين الممثل ، أو الحارس القضائي.

ب - إصدار الفواتير : أوجب القانون إصدار فاتورة بكل صفقة خلال أربعة عشرة يوما من تاريخ استحقاق المكوس ، ويجوز للمشتغل إصدار فاتورة ضريبية بكل صفقة خاضعة للمكوس المضافة بدلا من فاتورة الصفقة ، ويجب أن يذكر في الفاتورة تفصيل البيانات ، خاصة إذا اشتملت الفاتورة على صفقات خاضعة للمكوس المضافة ، وصفقات معفاة منها ، أو صفقات ضريبيتها صفر .

وفي حال تسجيل فاتورة بأكثر مما يجب ، فتدفع الضريبة المضافة على أساس الثمن ، أو الضريبة المسجلة أيهما أكبر ، و إذا جرى التسجيل بأقل مما يجب ، وجب على المشتغل أن

يصدر فاتورة تكميلية ، أما إذا ألغيت الصفقة ، أو وقع خطأ في الفاتورة، فتدفع المكوس حسب الفاتورة طالما لم يجر إلغاؤها ، أو تصحيحها بالطريقة التي قدرها المسؤول .

إذا أصدر شخص فاتورة ضريبية دون أن يكون مسجلا كمشتغل مرخص ، أو أصدر مستندا يبدو كفاتورة ضريبية ، فيكلف بدفع ضعف المكوس المذكورة في الفاتورة ، أو المستند، ويجوز الاعتراض على هذا التكليف أمام لجنة الاعتراض . لكن لا يمنع تقديم الاعتراض دفع المكوس المضاعفة ، إلا إذا أمرت اللجنة بخلاف ذلك .

ج - مسك الدفاتر والسجلات : الزم القانون المكلفين بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية، وأصدر نظام خاص بذلك .

د - تقديم الإقرار الضريبي : على المشتغل المرخص تقديم كشف دوري لكل مدة أمدها شهر واحد ، و تقدم المؤسسات المالية كشفا عما تحققه من أرباح ، و كشف آخر عن مجموع الأجور التي دفعته خلال الشهر ، و يجوز للمسؤول أن يعفي مؤقتا أي مكلف بالمكوس من تقديم الكشف للمدة ، و بالشروط التي يقررها .

وتكون مدة الكشف للمشتغل المعفاة صفقاته و التي تتناول الماس ، والأحجار الكريمة المرصعة مره كل سنة ، و يقدم الكشف خلال 75 يوما من نهاية السنة ، و يعفى من تقديم الكشف الدوري المشتغل الذي صفقاته معفاة ، و المتعلقة بتأجير السكن ، و تأجير العقارات السكنية إجارة محمية كما ورد في المادة 32 (1) ، أو (2) ، و المشتغل الصغير المعفي التي تقل حصيلة نفقاته عن 48730 شيقل .

ويقدم الكشف الدوري على النماذج المحددة سلفا من قبل الدائرة ، و هناك نماذج مختلفة للكشوف التي فيها فائض في ضريبة المدخلات ، وعلى المشتغل أن يعبيء كافة البيانات المطلوبة، ويوقع شخصا ، أو من ينوب عنه ، ويدفع المبلغ المستحق عليه في البنك .

وهناك الكشوف المؤقتة التي تستخدم في حال جهل المكلف بالمعطيات الواجب إدراجها في الكشف ، على أن يتم تقديم الكشف الدوري خلال ثلاثين يوما بعد ذلك .

وإذا اغفل إدراج معطيات في الكشف الدوري فعلى المكلف ، أن يقدم كشف تكميليا عن نفس الفترة ، ولا يجوز إدراجها في كشف آخر ، و يجوز للمسؤول طلب بيانات إضافية، وكشوفات توضيحية ، و تصديق فاحص حسابات عليها ، أو نظمها بصورة تتحرف انحرافا جوهريا عن أحكام هذا النظام ، ويجوز للمكلف الاعتراض أمام لجنة الاعتراض خلال خمسة عشرة يوما من تسلمه الإشعار ، ويتصرف المسؤول بعد تقديم الاعتراض، وكأن الكشف قدم حسب الأصول ، إلا إذا قررت اللجنة خلاف ذلك .

لمنع ازدواج المكوس العادية ، تخصص المكوس التي سبق دفعها بشرط أن يزيد مبلغ المكوس العادية المدفوعة عن 20% ، من مبلغ المكوس العادية المستحقة عن ذلك البيع ، ويحق للمشتغل أن يستنزل من المكوس المضافة المكلف بها ما يلي :-

أ - ضريبة المدخلات الواردة في فاتورة الضريبة التي أصدرت له قانوناً ، أو في مستند آخر اعتمده المسؤول .

ب - ضريبة المدخلات الواردة في فاتورة الضريبة التي أصدرت بغير اسمه ، إذا أثبت المشتغل لقناعة المسؤول ، أن المدخلات استعملت لأغراض أشغاله ، وأن ضريبة المدخلات هي عن تلفون ، أو ماء ، أو غاز ، أو كهرباء ، أو مصروفات مماثلة .

ج - ضريبة المدخلات الواردة في فاتورة الضريبة التي أصدرت قانوناً للمشتغل في إسرائيل ، أو في منطقة أخرى .

د - ضريبة المدخلات الواردة في قائمة استيراد .

هـ - ضريبة القيمة المضافة المفروضة على استيراد البضائع إلى المنطقة . إذا زادت ضريبة المدخلات في فترة كشف معينة فتعاد له الزيادة خلال 45 يوم من استلام الكشف ، غير أنه يجوز للمسؤول أن لا يعيد الزيادة لمن لا يقوم بتنظيم دفاتر ، أو لمن يقوم بتنظيمها بصورة تتحرف انحرافاً جوهرياً عن أحكام هذا النظام ، و نظام تنظيم الدفاتر الحسابية .

ولا يجوز تنزيل المدخلات الواردة في فواتير الضريبة ، أو في قوائم الاستيراد ، أو المستندات الأخرى المعتمدة التي أصدرت للمشتغل قبل تسجيله في الضريبة . وسمح القانون بتنزيل ضريبة المدخلات التي دفعها قبل تسجيله كمشتغل ، بشرط أن يثبت لقناعة المسؤول ، أن المدخلات قد اشترت في مراحل إنشاء الشغل ، واستعملت لإنشائه حتى لو لم تكن هذه المدخلات باسم المشتغل .

ولا يجوز تنزيل المكوس عن المدخلات ، إلا إذا كانت تستعمل في صفة خاضعة للضريبة ، و يحق للمشتغل الصغير أن يستنزل في فترة كشف معينة كل ضريبة المدخلات ، وإذا كانت ضريبة المدخلات أكبر من المكوس المضافة الملزم بها المشتغل الصغير ، فلا تعاد له الزيادة ، بل تسجل لحسابه لدى إدارة المكوس ، و يجوز للمشتغل أن يخصم من رصيده المكوس المضافة المستحقة عليه في صدد الكشف اللاحقة ، وإذا أثبت المشتغل الصغير لقناعة المسؤول أنه يصفى أعماله ، فيجوز له استعادة ضريبة المدخلات التي لم تستنزل .

ووضع المشرع قيوداً لتنزيل ضريبة المدخلات ، و إعادتها للمكلف ، وحددها بمبالغ معينة ، ويجوز أعاده المبالغ الزائدة في حساب المكلف ، إذا أثبت لقناعة المسؤول أن المشتغل في

مراحل الإنشاء ، أو يصفى أعماله ، أو أن شغل المكلف يقتصر على صفقات يسري عليها ضريبة بمقدار الصفر ، و بشروط يحددها المسؤول .

وإذا خفضت الصفقة ، أو ألغيت فيجب أن يتم معالجة ذلك في الكشف الدوري التالي بمقدار الفرق ، و يحق للمكلف أن يخصم من المكوس المضافة المكلف بها مبلغ الضريبة التي دفها عن شراء العقار ، إذا كانت لديه فاتورة ضريبية ، أو مستند اعتمده المسؤول .

ومنع القانون إجراء تنزيل ضريبة المدخلات عن المركبات الخصوصية التي يشترها المشتغل ، أو يستوردها ، و سمح بإجراء تنزيل ضريبة المدخلات للسيارات الخصوصية المستعملة لتعليم السياقة ، أو تأجير السيارات .

ولا يجوز للمشتغل تنزيل ضريبة المدخلات التي دفعها عن شراء مسكنه ، أو عن بناءه حتى لو استعمل السكن محلا لعمله أيضا ، و لا يجوز تنزيل ضريبة المدخلات عن نفقات الضيافة، إلا إذا كانت لشخص من خارج البلاد .

هناك مدخلات تستخدم للمحل ، ولأغراض شخصية ، فقد أعطى القانون المسؤول صلاحية تحديد نسبة من المدخلات المسموح بتنزيلها ، و إذا لم يحدد المسؤول هذه النسبة، وكان المال يستعمل أساسا لأغراض المحل جاز للمشتغل أن يخصم ثلثي ضريبة المدخلات، وإذا كان المال يستعمل أساسا لغير أغراض المحل جاز للمشتغل أن يخصم ربع ضريبة المدخلات . ومنع القانون تنزيل ضريبة المدخلات المتعلقة بالموظفين ، والعمال ، والمدراء ، والشركاء ، مثل وجبات الطعام ، والسكن ، والهدايا .

هـ - تحصيل الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية : فرض القانون غرامات ، و فروق ارتباط ، و فوائد على عدم تقديم الكشف في موعدها ، كما فرض غرامة مقدارها 1% ، من مجموع المبيعات للمكلف ، إذا تخلف عن تنظيم دفاتر حسابية . و يجوز للمكلف تقديم اعتراض على قرار المسؤول أمام لجنة الاعتراضات خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه القرار ، إلا إن تقديم الاعتراض لا يؤخر دفع الغرامة ، إلا إذا قررت اللجنة خلاف ذلك .

وعند عدم دفع المكوس بالموعد المحدد، تضاف غرامة تأخير مقدارها 1.5% من مبلغ الدين عن كل أسبوع إضافة إلى الفوائد ، و فروق الارتباط ، و يجوز للمسؤول لأسباب خاصة بدونها التنازل عن الغرامة ، و فروق الارتباط ، و الفوائد ، و نفقات الجباية ، أو تخفيضها ، كما يجوز له أن يستبدل الغرامة بفروق ارتباط و فوائد .

وتدفع الغرامات ، و الفوائد ، و فروق الارتباط ، أو المكوس المضافة ، أو نفقات الجباية خلال شهر من تبليغ إشعار الالتزام بها ، و تجبى حسب قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم 6/1952. ولا تنتقص أحكام هذا الفصل من المسؤولية الجزائية للمكلف بالمكوس ، و يحق للمكلف

الحصول على فوائد ، و فروق ارتباط على المبالغ الزائدة في حسابه ، ولم تعد له خلال المدة المحددة .

وأوضح المشرع عمل كل من الوكيل الذي يؤدي خدمة لمصلحة المشتغل ، و مأمور التنفيذ أو المعفي ، و بائع الطوابع ، ومسكوكات التلفون ، كما سمح المشرع لغير المكلف بدفع المكوس بأن يأخذ على عاتقه دفعها بموافقة المسؤول ، و كذلك التزام متلقي الخدمة بدفع المكوس في حالات خاصة محددة .

ويلتزم المشتري بدفع المكوس لدى شرائه عقار في صفقة طارئة من شخص ليس بمشتغل ، كذلك إذا عقدت صفقة في المنطقة و كان البائع ، أو مؤدي الخدمة مقيما في الخارج فيقع واجب دفع المكوس على المشتري .

5- طرق المراجعة :

إذا تخلف المكلف عن تقديم كشف دوري تحدد المكوس بصورة تقديرية ، ولا يجوز تقديم اعتراض على التحديد بل يلغى تلقائيا عند تقييم الكشف الدوري . و يحق للمسؤول إجراء تقدير حسب الفطنة والدراسة خلال خمس سنوات من تقديم الكشف ، إذا تبين للمسؤول أن المكلف قدم كشفا دوريا ليس كاملا ، أو صحيحا ، أو لا يستند إلى مستندات ، أو دفاتر حسابية ، و يحق للمسؤول تعديل تقدير المكوس ، و يعتبر هذا التعديل في حكم تحديد المكوس ، و يعتبر تعديل التقدير من حيث المعارضة ، و الاعتراض في حكم التقدير .

و يحق لمن يطعن في التقدير ، أن يقدم معارضة خطية إلى المسؤول خلال ثلاثين يوما من تبليغه إشعار التقدير ، و إذا توصل المكلف و المسؤول إلى اتفاق بشأن المكوس المستحقة فيعدل التقدير وفقا لذلك ، و إذا لم يتوصلا إلى اتفاق فيبث المسؤول في المعارضة . و يجوز له إبقاء التقدير ، أو زيادته ، أو تخفيضه .

و يبلغ المكلف بالمكوس بقرار المسؤول بإشعار يبين فيه أسبابه ، إذا لم يبت المسؤول في المعارضة خلال سنة من تاريخ تقديمها اعتبرت مقبولة ، و يجوز للمكلف الاعتراض على قرار المسؤول أمام لجنة الاعتراض خلال 30 يوما من استلام القرار . و يقع عبء الإثبات على المعارض ، إذا لم تستند كشوفاته إلى دفاتر حسابية منظمة حسب الأصول ، و لا تقبل المعارضة ، أو الاعتراض ، إلا بعد دفع المكوس غير المختلف عليها ، و إذا اتضح أن المكوس دفعت زيادة عما يجب ، و جب إعادة الزيادة خلال 45 يوما من انتهاء الإجراءات ، ما لم تخصم كضريبة مدخلات .

و إذا تبين للمسؤول أن المشتغل لا يقدم كشفا حسب الأصول ، أو تخلف عن دفع المكوس المستحقة بمرجى الكشف الذي قدسه ، أو لم يقده خلال السنة المنصرمة أكثر من

كشفين ، أو ارتكب جريمة بقصد التهرب من دفع المكوس ، فيجوز للمسؤول أن يطلب من المشتغل تقديم ضمانات ترصية لدفع الديون ، و تنفيذ أحكام القانون .

وإذا لم يقدم الضمانة في الموعد المحدد فانه يحظر عليه ممارسة أشغاله إلى حين تقديم الضمانة ، كما يحظر عليه نقل البضائع، أو تأدية الخدمات. يدخل قرار المسؤول حيز التنفيذ بعد خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه للمشتغل ، و يجوز الاعتراض على قرار المسؤول أمام لجنة الاعتراضات ، و يؤخر تقديم الاعتراض تنفيذ القرار ما لم تقرر لجنة الاعتراض خلاف ذلك . ويجوز للمسؤول منع المكلف من إصدار فاتورة ضريبية ، إذا تخلف عن تنظيم دفاتره حسب الأصول ، ويحق للمكلف الاعتراض خلال خمسة عشرة يوما من تاريخ تبليغ الإنذار، أو إشعار الحظر ، ولا يؤخر تقديم الاعتراض تنفيذ قرار المسؤول ، إلا إذا قررت لجنة الاعتراض خلاف ذلك .

ويجوز للمسؤول حبس البضائع لدى سلطة الجمارك ، و المكوس إلى حين دفع الدين المستحق عليه ، كما يحق للمسؤول منع المكلف من مغادرة المنطقة إلى حين دفع الدين أو تقديم ضمانات ، و يجوز إصدار أمر بمنع مغادرة المنطقة .

ويجوز للمسؤول تمديد فترة سداد الدين ، بشرط الحصول على ضمانات ترصية ، كما يحق للمسؤول تكليف كل شخص بموافاته بالمعلومات المتعلقة بالموضوع ، وتكليف المكلف بالمكوس بأن يقدم الدفاتر ، و المستندات ، و العينات ، و المعلومات المتعلقة بالموضوع، ويشترط أن تعاد الدفاتر ، والمستندات خلال ثلاثة اشهر من تاريخ تقديمها . و يستطيع المسؤول تصوير المستندات ، والمصادقة عليها مع المكلف ، أو وكيله بحيث تعتبر في حكم الأصل .

6 - الجرائم والعقوبات :

أ - كل من خالف على الوجه المبين أدناه أي حكم من أحكام القانون ، أو الأنظمة الصادرة بمقتضاه يعاقب بالعقوبات بالحبس مدة سنة ، أو بغرامة مقدارها 24000 شيقل ، أو أربعة أضعاف المنفعة التي حصل عليها ، أو قصد الحصول عليها ، أيهما أكبر ، أو بكلتا العقوبتين معا .

1. رفض تقديم معلومات أو مستندات أو سجلات بعد أن كلف بذلك .
2. تقديم كشوفات ، أو معلومات غير صحيحة .
3. رفض أو امتنع عن الحضور للتحقيق بعد أن كلف بذلك .
4. تخلف عن القيام بما هو مفروض عليه لغرض تسجيله في الضريبة .
5. إصدار فاتورة ضريبية دون أن يكون مجازا له بذلك ، أو بعد أن حذر عليه ذلك .
6. تخلف عن تقديم كشف في الموعد المحدد .
7. تخلف عن تنظيم الدفاتر الحسابية .
8. حاز علامات فارقة لم يحصل عليها من المسؤول ، أو استعملها بعد أن حذر عليه استعمالها

9. حين كان مشتغلا سلم إلى شخص آخر بغير وجه مشروع بضاعة معفاة بشرط أن تستعمل من قبله فقط .

10. نقل عن علم منه بضاعة دون أن تكون مصحوبة بشهادة إرسال أو فاتورة .

11. إعاقة شخصا عن تنفيذ ما فرض عليه بموجب القانون ، أو منعه عن ذلك .

ب - و إذا ارتكب شخص إحدى الجرائم المذكورة في الفقرة (أ) بقصد التهرب من دفع المكوس ، أو قام بأي مخالفة من المبينة أدناه، فيعاقب بالحبس مدة ثلاث سنوات ، أو غرامة مقدارها 100000 شيقل ، أو أربعة أضعاف مبلغ المكوس الذي تهرب ، أو قصد التهرب من دفعه ، أو المنفعة التي حصل عليها ، أو قصد الحصول عليها حسب أكبر مبلغ ، أو بكتلتا العقوبتين معا ، وذلك في حالة قيامه بإحدى الجرائم التالية:

1. أخفى ، أو اتلف ، أو غير دفنرا ، أو أي مستند آخر كلف بتنظيمه ، أو تقديمه .

2. استمر في عقد الصفقات بعد أن حظر عليه ذلك ، أو قبل تنفيذه الشروط اللازمة لمواصلة ممارسة أشغاله .

3. إصدار فاتورة ضريبية دون أن يتعهد بعقد الصفقة التي اصدر الفاتورة بشأنها .

4. قام عن علم منه بتنزيل ضريبة مدخلات ، دون أن تكون لديه فاتورة ضريبية بشأنها.

ج - وإذا أدين شخص بجريمة بموجب الفقرة (ب) خلال ثلاث سنوات من إدانته بجريمة، كما ذكر فيجوز للمحكمة علاوة على ذلك ، أن تحظر عليه مواصلة ممارسة أشغاله للمدد التي تحددها .

ويعاقب المخالف بالحبس مدة ثلاثة أشهر ، أو بغرامه مالية مقدارها 2000 شيقل ، أو بكتلتا العقوبتين معا في حالة قيامه بأي مخالفه لأحكام هذا القانون لم تحدد لها عقوبة ، وإذا ارتكبت جريمة من قبل مجموعة من الأشخاص ، فيكون كل من أشترك بشكل فاعل فيها مذنباً، ما لم يثبت أن الجريمة قد ارتكبت بدون علمه ، وإذا ارتكبت أي جريمة من قبل موظف ، أو عامل لدى المكلف في سياق عمله، فيتهم بها المكلف ما لم يثبت ، أن الجريمة ارتكبت بدون علمه .

وإذا ارتكب شخص ، أو أشتبه بارتكابه جريمة بموجب القانون ، فيجوز للمسؤول بموافقة الشخص ، أن يأخذ منه تكفيرا نقديا ، لا يزيد على الغرامة القصوى التي يمكن فرضها على تلك الجريمة ، وعندها توقف ضده جميع الإجراءات القانونية بخصوص تلك الجريمة ، إلا أنه إذا قدمت لائحة اتهام، فلا يجوز قبول التكفير النقدي ، إلا إذا أمر المستشار القانوني بإيقاف الإجراءات القانونية .

ويجوز للمسؤول أن يشترط لقبول التكفير النقدي ، تقديم تعهد بالامتناع عن ارتكاب أية جريمة خلال المدة التي يحددها المسؤول ، بشرط أن لا تزيد على ثلاثة سنوات ، ويكون التعهد

بشكل ضمانة لا تتجاوز الغرامة القصوى التي يمكن فرضها عن الجريمة التي جرى التكفير عنها ، وإذا أدين الشخص بجريمة سبق له أن تعهد بعدم ارتكابها تستوفى منه الضمانة التي تعهد بها .

وإذا ارتكب شخص جريمة بموجب القانون ، عدا الجرائم المحددة في هذا القانون بدون قصد التهرب من الضريبة ، أو بقصد التهرب من مبلغ لا يزيد على 1871 شيكل ، فيجوز للمسؤول أن يفرض غرامة إدارية بمبلغ 140 شيكل ، أو بالمبلغ الذي قصد التهرب منه، بشرط أن لا تزيد الغرامة عن 842 شيكل ، يبلغ المكلف بالغرامة بإشعار على أن تدفع خلال 14 يوما من تاريخ تبليغه ، ويمكن استئناف فرض الغرامة أمام المحكمة العسكرية التي ارتكبت الجريمة ضمن اختصاصها خلال 30 يوما من تاريخ تبليغ الإشعار .

إذا أدين شخص ، أو دفع تكفيرا ، أو غرامة إدارية فليس في ذلك ما يعفيه من الواجبات المترتبة عليه بموجب القانون والأنظمة .

ثانياً: الإيرادات المحلية الإجمالية في فلسطين .

اعتمد الاحتلال الإسرائيلي خلال فترة احتلاله للضفة الغربية وقطاع غزة ، سياسة متعمدة لإلحاق الضرر بالبنية الاقتصادية للضفة الغربية ، وقطاع غزة لخلق اقتصادا تابعا لها، يعتمد بالدرجة الأولى على السلع الإسرائيلية ، فكانت مهمة السلطة خلال الفترة الانتقالية هي، تغيير المناخ الاقتصادي السيئ الذي فرضته قوات الاحتلال الإسرائيلي ، وإعادة بناء وتأهيل البنية التحتية الاقتصادية ، و الاجتماعية ، ومراجعة شاملة لجميع التشريعات الحكومية الخاصة بالنشاطات الاقتصادية ، و بما أن التشريعات الضريبية من أهم التشريعات التي تؤثر على الاقتصاد بشكل مباشر ، كان لا بد من مراجعة شاملة لهذه التشريعات ، و تعديلها بما يتلاءم مع مصلحة الاقتصاد الفلسطيني .

ويهدف إصلاح النظام الضريبي بالدرجة الأولى ، إلى زيادة الإيرادات الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة النفقات العامة ، ورفع الكفاءة الاقتصادية مما يعزز النمو الاقتصادي .

تم خلال سنوات الاحتلال إدخال الكثير من التعديلات على قانون ضريبة الدخل، بأوامر عسكرية ، كما فرض نظام ضريبة القيمة المضافة في عام 1976 م ، وتم إدخال الكثير من التعديلات عليه ، بأوامر عسكرية كان الهدف منها زيادة الضغط الاقتصادي على الشعب الفلسطيني ، وإضعاف اقتصاده ، وكانت جباية الضرائب تتم بمساعدة الجيش الإسرائيلي ، الأمر الذي جعل قضية التهرب من دفع الضرائب أمرا مشروعا ، بل واجبا وطنيا كجزء من مقاومة الاحتلال ، حيث ساد الشعور بأن الأموال التي تجبى من الضرائب ، لا تذهب لخدمة الشعب الفلسطيني ، بل تذهب لخدمة الحيش الإسرائيلي .

وجعلت هذه الخلفية للنظام الضريبي ، مهمة السلطة الوطنية الفلسطينية صعبة جدا في إقناع المواطن الفلسطيني ، بأن أموال الضرائب ستعود عليه بالفائدة ، حيث يتطلب نجاح برنامج الإصلاح الضريبي ، أن يدرك المواطنون أن الضرائب التي يدفعونها ستصرف على تزويدهم بالخدمات العامة . لأن النظام الضريبي هو مرآة لنظام النفقات . فالمحاسبة ، والشفافية ، والكفاءة في النفقات ، هي أفضل السبل لتأمين الفعالية في الجباية كما يرى (النقيب ، 1996) .

تم التوقيع على اتفاق باريس الاقتصادي في العام 1994 ، بين منظمة التحرير الفلسطينية ، وإسرائيل لتنظيم العلاقة الاقتصادية بين الجانبين ، خلال المرحلة الانتقالية (1994-1999) هذه الاتفاقية لم تسمح بإجراء مراجعة شاملة ، وتعديلات على نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في الضفة الغربية وقطاع غزة ، و تسمح فقط بتعديلات على ضريبة الدخل ، وعلى التعرفة الجمركية على بضائع محددة ، كما سمحت بتخفيض ضريبة القيمة المضافة بنسبة 2 % كحد أعلى .

عملت وزارة المالية خلال الفترة 1994-1999 على تحسين قدراتها الإدارية ، وزيادة إيراداتها ، وأهملت قضية الإصلاح الضريبي ، ومن التجارب السابقة للبلدان الأخرى ، فإن الدافع الأقوى للإصلاح هو وجود الأزمة المالية ، والحاجة الماسة إلى زيادة الإيرادات الضريبية ، وبالرغم من أهمية زيادة الإيرادات الضريبية ، إلا أنها تعتبر واحدة فقط من نواقص عديدة للنظام الضريبي المالي . كما لا تقل الاعتبارات الأخرى المتعلقة بأثر النظام الضريبي على كل من تخصيص الموارد ، والنمو الاقتصادي ، و الانسجام الاجتماعي أهمية عن غيرها ، (النقيب ، 1996) .

من أجل إنجاز هدف السلطة الوطنية الفلسطينية الخاص بجمع الإيرادات ، لتمويل نفقاتها الجارية ، قامت السلطة بتعيين كادر من الموظفين للقيام بمهامهم ، كما قامت بالعديد من الندوات ، واللقاءات التلفزيونية لشرح ، وتوضيح فكرة انتقال الضرائب من الجانب الإسرائيلي إلى السلطة الوطنية الفلسطينية ، لتشجيع المكلفين على دفع الضرائب ، لما في ذلك من مصلحة للسلطة والمواطن .

وأدركت السلطة الوطنية منذ اللحظة الأولى أهمية الضرائب ، ودورها في رفد خزائنة الدولة بالأموال اللازمة لتمويل نفقاتها الجارية ، والتطويرية لأن المساعدات الدولية للسلطة سوف تنتهي ، ويجب عليها أن تعتمد على نفسها في إدارة شؤونها ، لذلك كان هناك اهتمام خاص من قبل السلطة الوطنية في الإدارة الضريبية ، والقوانين الضريبية ، نابع من حاجة السلطة الماسة للأموال .

وقامت السلطة الوطنية الفلسطينية بعدة محاولات ، لسن قانون ضريبة الدخل خلال الفترة 1995-2002 ، إلا أن هذه المحاولات لم تنجح لغاية الآن ، وكان من أهم أهداف قانون

ضريبة الدخل الفلسطيني توحيد قانون ضريبة الدخل في الضفة الغربية وقطاع غزة ، حيث يطبق القانون الأردني رقم 25 لسنة 1964 في الضفة والقانون المصري في قطاع غزة .

ولا يسمح اتفاق باريس الاقتصادي بإجراء تغييرات جوهرية على قانون ضريبة القيمة المضافة خلال الفترة الانتقالية ، وعلى الرغم من سماح الاتفاق بتخفيض ضريبة القيمة المضافة بنسبة 2% عن المطبقة في إسرائيل ، إلا أن هذا التعديل لم يطبق في الضفة وغزة بالرغم من حيوية مثل هذا التخفيض .

يتضح مما سبق أنه لم يتم تعديل القوانين الضريبية ، خلال الفترة 1995-2003 ، حيث بقيت القوانين التي كانت مطبقة في عهد الاحتلال الإسرائيلي ، وبين الجدول رقم (13) الإيرادات المحلية من الضرائب المباشرة ، وغير المباشرة ، ونسبها إلى كل من الإيرادات الضريبية ، والنتائج المحلي الإجمالي ، والإيرادات المحلية .

وتتكون الإيرادات المحلية الإجمالية من الإيرادات الضريبية ، و غير الضريبية ، حيث شكلت الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1995 - 2003 ما نسبته 96.90% من الإيرادات الإجمالية مما يدل على أهمية الضرائب لدى السلطة الفلسطينية .

وبلغت الإيرادات المحلية الإجمالية في العام 1995 حوالي 474.29 مليون دولار ، وفي العام 1996 حققت نموا بنسبة 44% ، وجاء هذا النمو بسبب استقرار الأحوال الاقتصادية والسياسية ، وزيادة الوعي الضريبي لدى المواطن الفلسطيني ، وحرص المكلف على إحضار فواتير المقاصة الإسرائيلية ، التي يتم التقاض بين السلطة وإسرائيل بموجبها ، وكذلك زيادة كفاءة الإدارة الضريبية ، و الموظفين في التعامل مع المكلفين .

وحققت الإيرادات المحلية الإجمالية نموا بنسبة 19% في العام 1997 ، و 13% في العام 1998 ، و 3% في العام 99 ، و في العام 2000 بلغت الإيرادات المحلية حوالي (964) مليون دولار ، وحققت نموا بنسبة 1.5% فقط ، بالرغم من عمل الدوائر الضريبية بكامل طاقتها خلال الفترة 1999 - 2000 .

ومع استمرار الانتفاضة الفلسطينية ، وزيادة الضغط و الحصار الإسرائيلي لمناطق السلطة الفلسطينية ، قامت إسرائيل باحتجاز أموال الضرائب الفلسطينية ، بحجة أنها تذهب لخدمة الانتفاضة ، مما أدى إلى انخفاض الإيرادات المحلية إلى 581 مليون دولار في العام 2001 ، أي أنها انخفضت بنسبة 40% ، عن العام 2000 ، و في العام 2002 زادت الأمور صعوبة ، و بلغت الإيرادات المحلية 205 مليون دولار فقط ، أي أن نسبة الانخفاض بلغت 64% عن العام 2001 ، و 79% عن العام 2000 .

مليون دولار

جدول رقم (١٢) بين الإيرادات الضرائب غير المباشرة في فلسطين ونسبتها إلى كل من الإيرادات الضريبية و الناتج المحلي الإجمالي و الإيرادات المحلية للفترة (١٩٩٥ - ٢٠٠٣)

العام	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	المتوسط
١	3575	3897	4422	4713	4861	4742	3692	2646	2613	
2	474.29	684.2	816	921.5	950.15	964	581	205	531	
3	464.71	667.04	791.58	887.3	925.09	938.8	566.6	191.24	516.9	
4	42.5	56.3	68.7	72	86.25	80	50	37	41.5	
5	183.85	315.6	396.27	476.4	409.59	418.5	372.59	72	207.13	
	231.71	282.04	312.11	332.9	424.25	440.3	144.01	82.24	267.87	
	6.65	13.1	14.5	6	5	1		1		
6	9.58	17.16	24.42	34.2	25.06	25.2	14.4	13.76	14.1	
7	8.9	8.2	8.4	7.8	9	8.2	8.6	18	7.815	
8	87.62	87.35	86.81	87.82	87.76	89.09	88.91	75.23	89.45	
9	9.15	8.44	8.68	8.11	9.32	8.52	8.82	19.34	8.02	
10	89.42	89.6	89.49	91.21	90.13	91.48	91.17	80.65	91.89	
11	1.12	1.44	1.55	1.53	1.77	1.69	1.35	1.4	1.59	
12	11.62	15.33	16.02	17.17	17.15	18.11	13.99	5.83	18.17	
13	6.48	7.24	7.06	7.063	8.72	9.29	3.9	3.11	10.25	
14	49.86	42.28	39.42	37.52	45.86	46.9	25.42	43	51.82	
15	48.85	41.72	38.25	36.13	44.65	45.67	24.79	40.11	50.45	
16	13	17.12	17.9	18.82	19.03	19.79	15.34	7.22	19.78	
17										

المصدر :-

www.palecon.org/masdir/main1.html
www.mhineco.fgov.be/informations/irons/links_en.asp#2

الطبعة من ١٧ - ٢٠٠٤ من قبل هيئة
وزارة الصحة في فلسطين
صياتم الصحية و الصحية العامة

من المتوقع أن تقوم إسرائيل بالإفراج عن أموال الضرائب المحتجزة لديها في العام 2003 ، مما يساعد في تحسين الإيرادات المحلية لتصل إلى 531 مليون دولار ، وتتكون الإيرادات المحلية الإجمالية مما يلي :-

1 - الإيرادات الضريبية .

تشكل الإيرادات الضريبية الفلسطينية حوالي 96% من الإيرادات المحلية ، فالنمو في الإيرادات المحلية خلال الفترة 1995 - 2000 ، ناتج عن زيادة الإيرادات الضريبية . حيث بلغت في العام 1995 حوالي 464.71 مليون دولار ، ونمت في السنوات اللاحقة إلى أن وصلت في العام 2000 إلى حوالي 938.8 مليون دولار ، وبسبب الحصار و الظروف الاقتصادية السيئة ، و قيام إسرائيل باحتجاز أموال الضرائب ، فقد انخفضت الإيرادات الضريبية في العام 2001 لتصل إلى 566.60 مليون دولار ، و 191.24 مليون دولار في العام 2002 ، ويمكن تقسيم الإيرادات الضريبية إلى ثلاثة أنواع هي :-

أ - الضرائب المباشرة : تشمل الضرائب المباشرة: الضرائب على الشركات ، و الأفراد ، والموظفين ، والمستخدمين ، والأموال ، وتمتاز هذه الضرائب بحصيلة منخفضة في الدول النامية بشكل عام ، وذلك بسبب ضيق الوعاء الضريبي ، ومشاكل القياس ، والتدقيق ، والتقدير ، حيث أن القاعدة الاقتصادية القوية للدولة تشكل القاعدة الأساسية للضرائب المباشرة .

وبلغت إيرادات الضرائب المباشرة في فلسطين في العام 1995 حوالي 42.5 مليون دولار ، و نمت في العام 1996 بنسبة 32% ، و 22% في العام 1997 ، و 5% في العام 1998 ، إلى أن بلغت هذه الإيرادات 86.25 مليون دولار في العام 1999 ، و هذا أعلى مبلغ للإيرادات من الضرائب المباشرة خلال الفترة 1995-2003 ، حيث زادت بنسبة 20% عن عام 1998 .

وانخفضت الإيرادات من الضرائب المباشرة في العام 2000 بنسبة 7% ، بسبب تخفيض شرائح ضريبة الدخل في العام 1999 ، حيث بدأ التأثير لهذا الإجراء في العام 2000 ، حيث بلغت هذه الإيرادات في العام 2001 حوالي 50 مليون دولار ، و 37 مليون دولار في العام 2002 ، أي أنها انخفضت بنسبة 26% عن العام 2001 ، و 53% عن العام 2000 ، وذلك بسبب ظروف الانتفاضة ، والحصار الاقتصادي الذي تمارسه إسرائيل ضد الشعب الفلسطيني .

وبلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1995 - 2003 حوالي 9.44% ، و هذه النسبة تعتبر منخفضة جداً ، إذا ما قورنت مع باقي دول العالم ، وذلك بسبب ضعف الاقتصاد الفلسطيني ، وضعف الإنتاج في القطاع الخاص ، وانخفاض الشرائح الضريبية ، و منح إعفاءات ضريبية بموجب قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني ، وعدم تطبيق

نظام الخصم بالمصدر في القطاع الخاص ، حيث اقتصر تطبيق نظام الخصم بالمصدر على المؤسسات الحكومية ، و الشركات المساهمة الكبيرة .

كما بلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1995 - 2003 حوالي 9.8% ، وهي تقريبا نفس نسبة الإيرادات من الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات ، وذلك لأن الإيرادات الضريبية تشكل حوالي 97% من الإيرادات المحلية الإجمالية.

وبلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة 1955 - 2003 حوالي 1.5% ، و هي نسبة منخفضة جدا بالمقارنة مع باقي دول العالم ، وتدل على أن عبء الضريبة في فلسطين يتكون في معظمه من الضرائب غير المباشرة .

ب - الإيرادات من الضرائب غير المباشرة : تشمل هذه الإيرادات : ضريبة القيمة المضافة والمكوس التي تفرض على السلع و الخدمات المنتجة محليا والمستوردة ، و الضرائب الجمركية ، و ضريبة الشراء المفروضة على الإنتاج المحلي و المستورد ، كما تشمل الرسوم ، والرخص على الرغم من تصنيفها في موازنة الدولة على أنها من ضمن الإيرادات غير الضريبية ، إلا أن تصنيف صندوق النقد الدولي يعتبرها من ضمن الإيرادات غير المباشرة .

وبلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1995 - 2003 حوالي 86.67% ، وهذه النسبة تعتبر مرتفعة جدا ، و ذلك بسبب اعتماد الاقتصاد الفلسطيني على الاستيراد ، والاستهلاك بدلا من التصدير والإنتاج ، حيث بلغ العجز في الميزان التجاري السلعي إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة 1995 - 1999 حوالي 48% ، وتزايد معدل الواردات الفلسطينية وبخاصة السلع الاستهلاكية ، التي تشكل حوالي 80% من الواردات السلعية الكلية (الجعفري ، والعارضة ، 2002) .

وبلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1995 - 2003 حوالي 89.50% ، و تؤكد هذه النسبة المرتفعة أهمية الضرائب غير المباشرة في فلسطين ، واعتماد موازنة السلطة الفلسطينية على إيراداتها بشكل أساسي .

وبلغ عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين خلال فترة الدراسة 1995 - 2003 حوالي 14.80% ، أي أن العبء الضريبي في فلسطين يأتي في معظمه من الضرائب غير المباشرة ، وهو ما يشكل خلل كبيرا في نظام الضرائب الفلسطيني ، وكأن هذا النظام يتكون من الضرائب غير المباشرة فقط ، الأمر الذي قد يلغي المبادئ التي قامت عليها ضريبة الدخل ، من حيث توزيع العبء الضريبي و تقسيم الدخل إلى شرائح ، وإخضاعه إلى نسب ضريبة تصاعدية .

وقد قسمت الضرائب غير المباشرة إلى قسمين هما :-

1 - ضريبة القيمة المضافة (VAT) : تفرض ضريبة قيمة مضافة بنسبة 17% على إنتاج وبيع السلع ، والخدمات حيث بلغت إيرادات ضريبة القيمة المضافة في العام 95 حوالي 231.70 مليون دولار ، وتشمل هذه الإيرادات كل من الإيرادات المحلية والمقاصة ، التي تحصل بواسطة إسرائيل عن طريق إجراء التقاص بين الصادرات والواردات من وإلى إسرائيل ، بموجب فواتير المقاصة ، حيث يقدم الجانب الفلسطيني فواتير الشراء ، و يقدم الجانب الإسرائيلي فواتير شراء الإسرائيليين من الضفة و قطاع غزة ، و يتم التقاص فيما بينهما .

وشهدت ضريبة القيمة المضافة نموا بنسب مرتفعة ، حيث زادت حصيلتها في العام 96 بنسبة 22% ، وهذه الزيادة ناتجة عن زيادة وعي المواطن الفلسطيني لأهمية الحصول على فاتورة المقاصة ، وكذلك زيادة الاستيراد من إسرائيل ، وضبط الحركة التجارية بين الضفة الغربية و إسرائيل بصورة افضل .

وزادت إيرادات ضريبة القيمة المضافة في العام 1997 بنسبة 10% ، و 7% في العام 1998 . واستمر نمو هذه الإيرادات حيث بلغ في العام 1999 حوالي 27% ، وفي العام 2000 وصلت إلى 440 مليون دولار ، بزيادة نسبتها 3.8% عن العام السابق .

وبلغت الإيرادات من ضريبة القيمة المضافة في العام 2001 حوالي 144 مليون دولار ، و يقل هذا المبلغ بنسبة 67% عن العام السابق ، وفي العام 2002 بلغت هذه الإيرادات حوالي 82.24 مليون دولار ، وهو اقل مبلغ لهذه الإيرادات الضريبة منذ العام 1995 ، حيث انخفضت بنسبة 43% عن السنة السابقة ، و 81% عن سنة 2000 ، هذا الانخفاض الحاد ناتج عن عدم تحويل إسرائيل للضرائب التي تجبها من خلال فواتير المقاصة .

وبلغت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1995 - 2003 حوالي 42.50% ، و هي نسبة مرتفعة جدا بالنظر إلى مثل هذه النسبة في العالم ، وفي الدول المحيطة ، وذلك بسبب اعتماد الاقتصاد الفلسطيني على الاستيراد الاستهلاكي للسلع ، حيث بلغت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة 1995 - 2003 حوالي 7% ، أي أنها تعادل تقريبا نصف الضرائب غير المباشرة .

2- الضرائب الجمركية ، و الرخص ، و الرسوم ، و ضرائب الشراء ، و أخرى :

بلغت إيرادات الضرائب الجمركية و الرسوم و الرخص في العام 1995 حوالي 183.85 مليون دولار ، و زادت بنسبة 71% في العام 1996 ، و 25% في العام 1997 ، و 20% في العام 1998 ، وقد بلغت هذه الإيرادات حوالي 476 مليون دولار في العام 1998 ، مما يدل على زيادة كفاءة السلطة الوطنية الفلسطينية في استرجاع الجمارك المدفوعة من خلال ضبط حركة دخول السيارات من إسرائيل ، و تشجيع التجار الفلسطينيين على الاستيراد بشكل

مباشر من الخارج ، بدلا من الشراء من خلال تجار إسرائيليين، مما يتسبب في ضياع الجمارك على السلطة الفلسطينية .

وكان العام 1998 الأفضل من حيث الإيرادات للجمارك والرسوم ، وفي العام 1999 انخفضت هذه الإيرادات بنسبة 15% ، و 11% في العام 2001 عن العام 2000 ، وانخفضت بنسبة 80% في العام 2002 عن العام 2001 ، و 82% عن عام 2000 ، وذلك بسبب انخفاض الاستيراد بشكل مباشر من الخارج ، نتيجة للقيود التي تفرضها إسرائيل على التجار الفلسطينيين ، واحتجاز أموال الضرائب من قبل إسرائيل ، و عدم تحويلها للسلطة الفلسطينية .

ج - ضرائب أخرى : و يخصص هذا البند من الإيرادات للضرائب التي لا تحمل عنوان محدد، و عادة ما تكون عائداتها قليلة ، و في السلطة الفلسطينية لا تشكل هذه الإيرادات إلا 0.79 % من إجمالي الإيرادات المحلية .

2 - إيرادات غير ضريبية .

تشمل هذه الإيرادات غرامات المحاكم ، والبريد ، وعوائد استثمارات السلطة الوطنية الفلسطينية ، وتأجير الأملاك الحكومية ، وهذه العائدات قليلة جدا، حيث لا تشكل أكثر من 3% من إجمالي الإيرادات ، وذلك بسبب عدم إدراج عوائد استثمارات السلطة في خزانة الدولة .

ثالثا : الناتج المحلي الإجمالي ، و عبء الضريبة :

بلغ الناتج المحلي الإجمالي للسلطة الفلسطينية في العام 1995 حوالي 3575 مليون دولار ، وحقق نموا بنسبة 9% في العام 1996 ، و 13% في العام 1997 ، و 6.5% في العام 1998 ، و 3% في العام 1999 ، وفي العام 2000 بدأ الاقتصاد الفلسطيني بالتراجع ، حيث بلغ الناتج المحلي الإجمالي حوالي 4742 مليون دولار ، وحقق نموا سالباً بنسبة 2.4% في العام 2000 .

وفي العام 2001 زادت الأمور تعقيدا وشدت إسرائيل من إجراءات الحصار ، ومنعت حركة المواصلات على الطرق بين المدن ، مما أدى إلى انخفاض الناتج المحلي الإجمالي ليبلغ 3692 مليون دولار ، محققا بذلك تراجعا نسبته 22% .

وفي العام 2002 زادت إسرائيل من إجراءات الحصار ومنعت العمال من التوجه إلى أعمالهم في إسرائيل ، وفي المصانع المحلية ، كما قامت في نهاية شهر آذار باجتياح شامل للضفة الغربية ، وما رافق ذلك من دمار للبنية التحتية ، والمصانع ، والمعامل ، مما أدى إلى زيادة التدهور في الاقتصاد حيث بلغ الناتج المحلي الإجمالي 2646 مليون دولار فقط ، محققا بذلك تراجعا نسبته 28% عن عام 2001 ، و 44% عن عام 2000 ، ولا تظهر بوادر انفراج

للأزمة الاقتصادية ، والسياسية التي يعيشها الشعب الفلسطيني في العام 2003 ، ولا يتوقع أن يزيد الناتج المحلي الجمالي عن 2613 مليون دولار .

ونحصل على عبء الضريبة بقسمة الإيرادات الضريبية على الناتج المحلي الإجمالي ، وكان هذا العبء في العام 1995 حوالي 13% ، وفي العام 1996 ارتفع ليصل إلى 17% ، وذلك بسبب زيادة الإيرادات الضريبية بنسب كبيرة ، وقد وصل إلى أعلى نسبة له في العام 1999 ، و 2000 فبلغ 19.7% ، وفي العام 2002 وصل إلى أدنى مستوى له فبلغ 7.22% ، وذلك بسبب انخفاض العائدات الضريبية . وكان متوسط العبء الضريبي خلال الفترة 1995 - 2003 حوالي 16.5% ، وهذه النسبة قريبة جدا من النسبة في كل من مصر ، وسوريا ، والأردن .

الخلاصة

تطبق مصر الضريبة العامة على المبيعات ، والتي دخلت حيز التطبيق في مايو 1991 ، وحلت محل ضريبة الإستهلاك ، وتفرض هذه الضريبة بمعدل عام وقدره 10% ، وبموجب هذه الضريبة ، فإن هناك الكثير من الإعفاءات ، والتخفيضات الممنوحة للمواطنين ، لمراعاة الظروف الاجتماعية ، والثقافية ، والبيئية ، وغيرها .

بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات في مصر خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 66% ، وكانت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 20% ، ونسبة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات حوالي 17.5% ، ونسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى إلى إجمالي الإيرادات حوالي 9.5% ، أما بالنسبة للضرائب الأخرى فقد بلغت نسبتها في مصر إلى إجمالي الإيرادات حوالي 19% ، وهذه النسبة غير مقبولة ، حيث أن التوجه العام في تنظيم الضرائب ، يقسم الضرائب إلى قسمين هما ضرائب مباشرة ، و ضرائب غير مباشرة ، وما لا يندرج تحت هذا التقسيم يسمى ضرائب أخرى .

وتفرض سوريا ستة أنواع من الرسوم ، وستة أنواع من الضرائب في مجال الضرائب غير المباشرة ، وهذا النظام معقد ويصعب تطبيقه ، حيث أن لكل رسم من هذه الرسوم وعاء ضريبي خاص به ، وإعفاءات من هذا الرسم ، وكذلك الحال بالنسبة للضرائب ، وجميع هذه الرسوم والضرائب قديمة العهد وذات مبالغ ونسب قليلة ولا تحقق عوائد تكفي لتمويل خزانة الدولة بالأموال اللازمة .

وبلغت نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات في سوريا خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 77% ، وشكلت الضرائب المباشرة حوالي 32.5% من إجمالي الإيرادات ، ونسبة

ضريبة المبيعات حوالي 30% من إجمالي الإيرادات ، ونسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى حوالي 11% ، ونسبة الضرائب الأخرى حوالي 3.5% .

وتطبق الأردن قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لعام 1994 ، وبموجب هذا القانون يخضع للضريبة العامة بيع السلع أو تأدية الخدمات ، أو كليهما معا ، وتفرض ضريبة المبيعات بشكل عام بنسبة 13% ، كما وتوجد نسب مخفضة وإعفاءات كثيرة تمنح للمكلفين بهدف تخفيف العبء الضريبي وتحقيق الأهداف الاجتماعية ، والتعليمية والصحية وغيرها .

وتبلغ نسبة الإيرادات الضريبة إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1992 - 2002 حوالي 72% ، ونسبة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات حوالي 22.5% ، ونسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى حوالي 37% ، ونسبة الضرائب الأخرى حوالي 2% .

تطبق إسرائيل قانون ضريبة القيمة المضافة ، منذ العام 1976 بنسبة عامة مقدارها 8% ، ارتفعت هذه النسبة أكثر من مرة خلال السنوات اللاحقة ، إلى أن وصلت بتاريخ 2002/6/15 إلى 18% ، وتفرض هذه الضريبة على بيع السلع ، أو تأدية الخدمات ، أو استيرادها ، خاصة إذا كان هذا البيع أو تأدية الخدمات له صفة تجارية ، وبموجب هذا القانون فإن التخفيضات والإعفاءات الممنوحة بموجبه قليلة جدا ، ولا توجد أكثر من نسبة ضريبة .

بلغت نسبة الإيرادات الضريبة إلى إجمالي الإيرادات خلال الفترة 1991 - 2002 حوالي 86% ، وكانت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 43% ، ونسبة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 30% ، ونسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى إلى إجمالي الإيرادات حوالي 12.75% .

وتطبق فلسطين ضريبة القيمة المضافة منذ العام 1976 ، وبدأت بنسبة 8% ، ارتفعت هذه النسبة إلى أن وصلت إلى 17% ، وتفرض هذه الضريبة على جميع الصفقات المعقودة من سلع أو خدمات ، ولا توجد نسب مخفضة للسلع الغذائية ، وغيرها باستثناء نسبة الصفر التي تفرض على بيع الخضار والفواكه ، وخدمات السياحة وبعض السلع والخدمات الأخرى ، كما أن الإعفاءات الممنوحة بموجب هذا القانون محدودة جدا .

وبلغت نسبة الإيرادات الضريبة إلى إجمالي الإيرادات في فلسطين خلال الفترة 1995 - 2003 حوالي 97% ، وكانت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 9.44% ، ونسبة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 41.12% ، ونسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى إلى إجمالي الإيرادات حوالي 45.5% .

وتعتمد السلطة الوطنية الفلسطينية على إيرادات الضرائب بشكل أساسي في تمويل نفقاتها الجارية والتطويرية ، وتعتبر نسبة الضرائب المباشرة منخفضة جدا بسبب ضعف

الاقتصاد الفلسطيني ، وكذلك ارتفاع نسبة الضرائب غير المباشرة ، أي أن نظام الضرائب الفلسطيني يعتمد بشكل شبه كلي على أنظمة الضرائب غير المباشرة .

الفصل الخامس

مقارنة الإيرادات الضريبية ، و نسبها ، و عبء الضريبة
في فلسطين مع باقي دول العالم .

- المبحث الأول: مقارنة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية
- المبحث الثاني: مقارنة الأعباء الضريبية ونسب ضريبة القيمة المضافة
- المبحث الثاني: العبء الضريبي الفلسطيني

مقدمة :

تناولت الفصول السابقة التشريعات والإيرادات الضريبية بشكل عام، و ضريبة القيمة المضافة ، وضريبة المبيعات بشكل خاص ، لكل من فلسطين ، وسوريا ، والأردن ، ومصر ، وإسرائيل ، وكذلك الإيرادات الضريبية للدول الصناعية ، ومجموعة من الدول النامية في كل من آسيا ، وأفريقيا ، وأوروبا ، وأمريكا اللاتينية والجنوبية .

وفي هذا الفصل تم إجمال نتائج الإيرادات الضريبية ونسبها ، للدول التي قام الباحث بتحليل الإيرادات الضريبية فيها ، وذلك بأخذ متوسط النسب الضريبية لفترة الدراسة للدول المعنية ، بهدف إجراء مقارنات بين الدول لنسب الضريبة وعيها .

ويبحث هذا الفصل في مدى ملائمة الإيرادات الضريبية من الضرائب المباشرة ، والضرائب غير المباشرة في فلسطين ، مع باقي دول العالم ، و مدى اتفاق نسب هذه الضرائب مع الوضع الاقتصادي في فلسطين ، ومع نسب الضريبة ، والإعفاءات المفروضة بموجب قانون ضريبة القيمة المضافة .

المبحث الأول : الإيرادات الضريبية .

يبين الجدول رقم (14) نسبة الضرائب المباشرة ، وغير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية، والإيرادات الإجمالية ، ونسبة ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات إلى الإيرادات الإجمالية، لمجموعة من دول العالم الصناعية و النامية ، والدول المحيطة بفلسطين وهذه الدول هي:

1. الدول الصناعية : شملت الدراسة مجموعة من الدول الصناعية ، وهي أمريكا ، و اليابان ، وسويسرا ، وأستراليا ، و كندا ، وأسبانيا ، و ألمانيا ، والسويد ، وهولندا ، وبلجيكا ، وإيطاليا ، وفرنسا ، وبريطانيا ، وإيرلندا ، والبرتغال ، وفنلندا ، والنرويج ، والدنمارك ، خلال العام 1998 . حيث تم احتساب نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية والإيرادات الإجمالية ونسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الإجمالية ، ومن ثم احتسب متوسط هذه النسب لجميع الدول لإجراء مقارنة على أساسها .

تطبق جميع الدول الصناعية ضريبة القيمة المضافة باستثناء أمريكا التي تطبق ضريبة المبيعات لغاية الآن.

جدول رقم (14)

نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى كل من

الإيرادات الضريبية والنتائج المحلي الإجمالي

البيان	نسبة ض م إلى إيرادات إجمالية	نسبة ض م إلى إيرادات ضريبية	نسبة ض غ م إلى إيرادات إجمالية	نسبة ض غ م إلى الإيرادات الضريبية	نسبة vat إلى الإيرادات الإجمالية	نسبة ض إلى إيرادات إجمالية	نسبة أ أخرى إلى إجمالي أ
الدولة							
الدول الصناعية 98	63.97	71.6	25.98	28.77	15.14	90.5	0.21
أوروبا بدون دول صناعية	40.1	47.11	44.89	52.62	37.44	85.22	0.27
أمريكا الجنوبية واللاتينية	35.47	41.5	49.64	57.02	29.4	86.19	1.48
دول آسيا	27.95	43	37.42	54.13	19.4	67.19	2.87
أفريقيا والشرق الأوسط	27.94	35.43	52.68	63.19	15.64	81.8	1.92
إسرائيل 1991 - 2002	43.05	49.91	42.75	48.83	29.83	85.8	1.26
سوريا 1989 - 1998	32.41	43.36	40.88	53.21	27.6	76.83	3.54
مصر 1992 - 2002	20.19	34.5	27.96	47.3	17.37	66.34	18.19
الأردن 1992 - 2002	10.54	14.67	59.61	83.07	22.43	72.4	2.25
فلسطين 1995 - 2003	9.44	9.82	86.67	89.45	41.12	96.9	0.79

2. أوروبا بدون دول صناعية : شملت الدراسة خلال العام 2000 كل من بلغاريا ، واستونيا ، وجورجيا ، وهنغاريا ، وكزخستان ، وليتوانيا ، وخلال العام 1999 أذربيجان ، ورومانيا ، وخلال العام 1998 ألبانيا ، وقبرص ، ومالطا ، حيث تم احتساب نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى كل من الإيرادات الضريبية والإيرادات الإجمالية ونسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الإجمالية ، ومن ثم احتسب معدل النسب لجميع الدول خلال الفترة 98 - 2000 لإجراء المقارنة على أساسها .

3. دول أمريكا الجنوبية واللاتينية : شملت الدراسة خلال العام 2000 كل من الأرجنتين ، وبوليفيا ، وتشيلي ، وكوستريكا ، والسلفادور ، وجواتيمالا وجامايكا ونيكاراغوا ، والأرغواي ، وخلال

العام 1999 كولومبيا ، المكسيك ، وفي العام 1998 البرازيل ، وقد تم احتساب نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى كل من الإيرادات الضريبية والإيرادات الإجمالية ونسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الإجمالية ، ومن ثم احتسب متوسط النسب لجميع الدول خلال الفترة 1998 - 2000 لإجراء المقارنة على أساسها .

4. دول آسيا : شملت الدراسة خلال العام 2000 كل من الهند ، و منجوليا ، و الفلبين، وسنغافورة، وفيتنام، وخلال العام 1999 إندونيسيا، ومينمار، والصين، وخلال العام 2001 الباكستان، ونيبال، واليونان ، وقد تم احتساب نسبة الضرائب المباشرة و غير المباشرة إلى كل من الإيرادات الضريبية والإيرادات الإجمالية و نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الإجمالية، ومن ثم احتسب متوسط النسب لجميع الدول خلال الفترة 1999 - 2001 لإجراء المقارنة على أساسها .

5. دول أفريقيا و الشرق الأوسط : شملت الدراسة خلال العام 2000 كل من تونس، و إيران ، وأوغندا ، و جنوب أفريقيا ، و السنجال ، و ناميبيا ، و مدغشقر ، و في العام 1999 شملت الدراسة كل من الجزائر ، و الكمرون ، و غينيا ، و المغرب ، و لبنان ، و السودان ، و اليمن، و سيراليون ، و في العام 1998 شملت الدراسة كل من كينيا ، جمهورية الكونجو الديمقراطية، ليسوتو ، وقد تم احتساب نسبة الضرائب المباشرة و غير المباشرة إلى كل من الإيرادات الضريبية و الإيرادات الإجمالية و نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الإجمالية ، و من ثم احتسب متوسط النسب لجميع الدول خلال الفترة 1998 - 2000 لتتم إجراء المقارنة على أساسها .

ومما يذكر أن كل من اليمن و السنجال و ناميبيا و إيران لا تطبق ضريبة القيمة المضافة .

6. إسرائيل : شملت الدراسة الفترة ما بين 1991 - 2002 ، وقد تم احتساب نسبة الضرائب المباشرة و غير المباشرة ، إلى كل من الإيرادات الضريبية و الإيرادات الإجمالية ، و نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الإجمالية ، و من ثم احتسب متوسط النسب لجميع السنوات التي شملتها الدراسة لتتم إجراء المقارنة على أساسها .

7. سوريا : شملت الدراسة الفترة الزمنية الواقعة بين 1989 - 1998 وقد تم احتساب نسبة الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة إلى كل من الإيرادات الضريبية و الإيرادات الإجمالية ، و نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات الإجمالية ، و من ثم احتسب متوسط النسب لجميع السنوات التي شملتها الدراسة لتتم المقارنة على أساسها .

ومما يذكر أن سوريا لديها ستة رسوم ، و ستة ضرائب في مجال الضرائب غير المباشرة و ليس ضريبة واحدة .

8. مصر : شملت الدراسة الفترة الزمنية ما بين 1992 - 2002 ، وقد تم احتساب نسبة الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، إلى كل من الإيرادات الضريبية و الإيرادات الإجمالية، ونسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات الإجمالية ، و من ثم احتسب متوسط النسب لجميع السنوات التي شملتها الدراسة لتتم المقارنة على أساسها .

9. الأردن : شملت الدراسة الفترة الزمنية ما بين 1992 - 2002 ، وقد تم احتساب نسبة الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، إلى كل من الإيرادات الضريبية و الإيرادات الإجمالية، ونسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات الإجمالية ، و من ثم احتسب متوسط النسب لجميع السنوات التي شملتها الدراسة لتتم المقارنة على أساسها .

10. السلطة الوطنية الفلسطينية : شملت الدراسة الفترة ما بين 1995 - 2003 ، وقد تم احتساب نسبة الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، إلى كل من الإيرادات الضريبية والإيرادات الإجمالية ، و نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الإجمالية ، و من ثم احتسب متوسط النسب لجميع السنوات التي شملتها الدراسة لتتم المقارنة على أساسها .

أولا : مقارنة نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية .

1. الدول الصناعية : تمثل نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات الإجمالية في الدول الصناعية حوالي 90.5 % ، أي أن الدول الصناعية تعتمد بشكل أساسي على إيرادات الضرائب في تمويل نفقاتها العامة ، و تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة .

2. دول أوروبا غير الصناعية : تمثل هذه النسبة فيها حوالي 85% ، أي أنها تعتمد على الضرائب بشكل أساسي ، إلا أنها تمتلك عائدات غير ضريبية أخرى تمثل 15% من الإيرادات الإجمالية .

3. دول أمريكا اللاتينية و الجنوبية : تمثل هذه النسبة فيها حوالي 86% فحالها كحال دول أوروبا غير الصناعية .

4. دول آسيا : تمثل هذه النسبة في دول آسيا حوالي 67% ، مما يعني أن الكثير منها لا تعتمد على الإيرادات الضريبية بشكل أساسي ، بل هناك مصادر أخرى للإيرادات كما هو الحال بالنسبة لسنغافورة ، و الباكستان ، و نيبال ، و بوتان ، حيث لم تتجاوز فيها الإيرادات الضريبية 50% من إجمالي الإيرادات .

5. دول أفريقيا و الشرق الأوسط : تمثل هذه النسبة فيها حوالي 82% ، أي أن معظم هذه الدول تعتمد على الإيرادات الضريبية في تمويل خزانة الدولة باستثناء اليمن ، و إيران اللتان لم تتجاوز نسبة الإيرادات الضريبية فيها 40% من إجمالي الإيرادات .
6. إسرائيل : تمثل نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات فيها حوالي 86% ، مما يدل على أنها تعتمد على الإيرادات الضريبية بشكل أساسي في تمويل خزانتها العامة ، شأنها في ذلك شأن باقي دول العالم ، و تتقارب هذه النسبة مع النسبة في دول أوروبا الغربية غير الصناعية ، و دول أمريكا اللاتينية و الجنوبية .
7. سوريا : تمثل نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات فيها حوالي 77% ، مما يدل على أن سوريا لديها إيرادات أخرى تعتمد عليها مثل النفط ، و غيرها في تمويل خزانتها العامة فنسبة الإيرادات الضريبية فيها منخفضة ، و أقل من النسبة في الكثير من دول أمريكا اللاتينية و الجنوبية ، و الدول أوروبا .
8. مصر : تمثل هذه النسبة فيها حوالي 66% ، وهي منخفضة جدا إذا ما قورنت مع الدول الصناعية و الدول الأخرى غير المنتجة للنفط ، فهي أقل من النسبة في دول آسيا ، لكون مصر لديها مصادر إيرادات أخرى غير الإيرادات الضريبية لتمويل نفقاتها ، مثل النفط ، و الغاز ، و غيرها من المصادر ، مع العلم أن مصر لديها عجز كبير و مديونية عالية و بحاجة ماسة إلى أموال الضرائب و غيرها .
9. الأردن : تمثل هذه النسبة فيها حوالي 72% ، وهي منخفضة جدا إذا ما قورنت مع الدول الصناعية ، بينما تقترب من النسبة في سوريا و تزيد على النسبة في مصر ، بالرغم من حاجة المملكة الماسة للأموال لتمويل العجز في الموازنة ، إلا أن إيراداتها من الضرائب ما زالت دون الحد المطلوب ، و بحاجة إلى إجراء إصلاحات ضريبية لزيادة عائداتها من الضرائب ، خاصة و أن الأردن يفتقر إلى المصادر الطبيعية ، مثل النفط ، و الغاز ، و غيرها .
10. فلسطين : تمثل نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات فيها حوالي 97% ، وهي من أعلى النسب في العالم ، حيث تزيد على النسبة في الدول الصناعية بحوالي 7% ، هذا لا يعني أن أنظمة الضرائب و الإقتصاد الفلسطيني في حالة ممتازة ، بل يعني أنه لا توجد مصادر غير ضريبية لتمويل الخزانة العامة للدولة ، لذلك فإن هناك حاجة ماسة للإهتمام بأنظمة الضرائب لتكون كفؤة ، و عادلة ، و مميزة ، و قادرة على جمع الأموال اللازمة .

ثانياً: مقارنة نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات .

1. الدول الصناعية : تمتلك الدول الصناعية قاعدة إقتصادية قوية ، ولديها قطاع خاص متطور ومتقدم جداً يصلح أن يشكل قاعدة ضريبية ممتازة ، توفر الأموال اللازمة للدولة لتمويل نفقاتها العامة للدولة ، وتحقيق أهدافها الإقتصادية .

وبلغت نسبة الضرائب المباشرة في الدول الصناعية خلال العام 98 حوالي 64% من إجمالي الإيرادات ، وهي تمثل أعلى نسبة مقارنة مع باقي الدول والمجموعات الدولية التي شملتها الدراسة ، وقد بلغت نسبة الضرائب المباشرة في أمريكا حوالي 79% ، وهي أعلى نسبة في العالم ، وذلك بسبب عدم وجود ضريبة قيمة مضافة وتركيزها بشكل أساسي على الضرائب المباشرة في تمويل خزانة الدولة بالأموال .

2. الدول الأوروبية غير الصناعية : كلما ضعف الإقتصاد في الدولة، كلما قلت مساهمة الضرائب المباشرة في إجمالي الإيرادات ، وذلك بسبب ضعف القاعدة الإقتصادية التي يعتمد عليها الوعاء الضريبي ، ففي دول أوروبا غير الصناعية ، بلغت نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في إجمالي الإيرادات حوالي 40% ، وتخفض هذه النسبة عن مثيلتها في الدول الصناعية بحوالي 24% ، وذلك بسبب الفروقات الكبيرة في اقتصاديات هذه الدول .

3. دول أمريكا اللاتينية والجنوبية : تبلغ نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في إجمالي الإيرادات حوالي 35% ، و تنخفض هذه النسبة عن دول أوروبا غير الصناعية بحوالي 5% وعن الدول الصناعية بحوالي 29% ، مما يعني أن الفجوة تتسع كلما ضعف الإقتصاد في الدولة .

4. دول آسيا : تبلغ نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 28% ، أي بانخفاض بحوالي 7% عن دول أمريكا اللاتينية والجنوبية ، و 12% عن دول أوروبا غير الصناعية و 36% عن الدول الصناعية ، و يعود السبب في ذلك إلى عدم إعتداد الكثير من دول آسيا على الإيرادات الضريبية بشكل أساسي كمصدر لتمويل خزانة الدولة ، حيث يوجد مصادر أخرى للإيرادات لهذه الدول يتمثل بالمصادر الطبيعية ، كالنفط ، والغاز ، وغيرها ، كما أن إقتصادها يعاني من مشاكل ، وضعف ، وعدم استقرار بشكل عام .

5. دول أفريقيا والشرق الأوسط : تبلغ نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 28% ، و تماثل هذه النسبة النسبة في دول آسيا مما يدل على أن الظروف الإقتصادية لهذه الدول متشابهة مما يترتب عليه ضعف الإيرادات من الضرائب المباشرة .

6. إسرائيل : تبلغ نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في إسرائيل حوالي 43% ، هذه النسبة مرتفعة نسبيا إذا ما قورنت مع باقي دول العالم ، فهي تأتي في المرحلة الثانية بعد الدول الصناعية ، حيث تقل عنها بحوالي 21% ، ويرجع سبب هذا الارتفاع في نسبة الضرائب المباشرة في إسرائيل ، إلى أن إسرائيل لديها قاعدة صناعية ، وتجارية جيدة يمكن أن تشكل وعاء جيدا للضرائب المباشرة .

7. سوريا : تبلغ نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الإجمالية في سوريا حوالي 32% ، هذه النسبة منخفضة إذا ما قورنت مع الدول الصناعية ، حيث تصل إلى النصف تقريبا إلا أنها تزيد عن دول آسيا ، وأفريقيا ، والشرق الأوسط بحوالي 4% ، مما يدل على أن سوريا تهتم وتعتمد على الضرائب المباشرة بشكل أساسي على الرغم من ضعف الإيرادات العامة في سوريا بشكل عام .

8. مصر : تشكل نسبة الضرائب المباشرة من إجمالي الإيرادات في مصر حوالي 20% ، هذه النسبة منخفضة إذا ما قورنت مع باقي دول العالم ، فهي تنخفض عنها في سوريا بحوالي 12% ، وعن إسرائيل بحوالي 23% ، وعن دول آسيا والشرق الأوسط وأفريقيا بحوالي 8% ، وعن الدول الصناعية بحوالي 44% ، مما يعني أن وعاء الضرائب المباشرة في مصر ضعيف ، والقاعدة الاقتصادية لا تشكل قاعدة جيدة للضرائب المباشرة ، كما أن مصر لا تعتمد بشكل أساسي على الإيرادات الضريبية في تمويل خزانتها .

9. الأردن : تبلغ نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في الأردن حوالي 10.5% ، وهي منخفضة جدا ، مما يعني أن وعاء الضرائب المباشرة في الأردن ضعيف جدا ، ولا يشكل مصدرا جيدا للإيرادات ، فإذا ما قورنت هذه النسبة مع باقي دول العالم فإننا نجد أنها تنخفض عن النسبة في مصر بحوالي 10% ، وعن سوريا 22% ، وعن إسرائيل 33% ، وعن الدول الصناعية 54% ، وإذا ما قارنا هذه النسبة مع الدول النامية التي تعيش أوضاعا اقتصادية مشابهة ، نجد أنها تنخفض عن النسبة في دول آسيا ، وأفريقيا ، والشرق الأوسط بحوالي 18% ، وعن دول أوروبا غير الصناعية بحوالي 30% .

10. فلسطين : تبلغ نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في فلسطين حوالي 9.44% ، و تعتبر هذه النسبة بدون شك بأنها أقل نسبة ضرائب مباشرة في العالم ، خاصة في دولة تعتمد في إيراداتها بشكل أساسي على الضرائب ، حيث تشكل الإيرادات الضريبية فيها ما نسبته 97% من إجمالي الإيرادات ، مما يدل على أن هناك مشكلة حقيقية في الضرائب المباشرة في فلسطين .

وعند مقارنة نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات مع باقي دول العالم ، نجدها تقترب من النسبة في الأردن ، حيث أن الفارق بينهما فقط 1% بينما تتخفف عن مثيلتها في مصر بحوالي 11% ، وعن سوريا 23% ، وعن إسرائيل حوالي 33.5% ، وعن دول آسيا وأفريقيا والشرق الأوسط حوالي 18% ، وعن الدول الصناعية 54% .

وتعيش الأردن وفلسطين أوضاعا اقتصادية متشابهة ، وتطبق نفس القوانين الضريبية فيما يتعلق بقانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 ، إلا أن الأردن عدلت قانون ضريبة الدخل ، وأدخلت عليه الكثير من التعديلات برغم ذلك لم يساعدها في زيادة إيراداتها من ضريبة الدخل ، وفي فلسطين فقد تم تعديل الشرائح الضريبية في العام 1995 ، والعام 1999 حيث أصبحت الشريحة العليا لضريبة الدخل 20% فقط ، مما ترتب عليه انخفاض في إيرادات ضريبة الدخل ، كما أن تطبيق قانون تشجيع الاستثمار ساهم أيضا في تخفيض الإيرادات الضريبية ، ولا ننسى انضعف الشديد في القطاع الصناعي الفلسطيني الذي يؤدي بالنتيجة إلى ضعف الإيرادات الضريبية .

ثالثا : مقارنة نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية

1. الدول الصناعية : تبلغ هذه النسبة حوالي 72% من إجمالي الإيرادات الضريبية ، وهي أعلى نسبة في العالم .

2. دول أوروبا بدون دول صناعية : تبلغ هذه النسبة حوالي 47% فهي تقل بحوالي 25% عن الدول الصناعية .

3. دول أمريكا الجنوبية واللاتينية : تبلغ هذه النسبة حوالي 41.5% ، وتقل عن الدول الصناعية بحوالي 30.5% .

4. دول آسيا : تبلغ هذه النسبة فيها حوالي 43% ، ارتفعت نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية لتبلغ أكثر من دول أمريكا اللاتينية والجنوبية ، على الرغم أن نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في دول أمريكا اللاتينية تزيد عن مثيلتها في آسيا بحوالي 7.5% ، وسبب ذلك هو أن الإيرادات الضريبية في دول آسيا منخفضة وتبلغ حوالي 67% بينما هذه النسبة في دول أمريكا اللاتينية والجنوبية تبلغ حوالي 86% .

5. دول أفريقيا والشرق الأوسط : تبلغ هذه النسبة فيها حوالي 35% ، وتقل بحوالي 8% عن مثيلتها في دول آسيا على الرغم أن نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات كانت 28%

للمجموعتين ، وهذا الفارق ناتج عن أن نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات في آسيا تبلغ 67% بينما في دول أفريقيا والشرق الأوسط حوالي 82% .

6. إسرائيل : تبلغ نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية حوالي 50% ، هذه النسبة مرتفعة إذا ما قورنت مع باقي دول العالم ، فهي تأتي في المرحلة الثانية بعد الدول الصناعية التي تزيد عنها بحوالي 21.6% ، وذلك بسبب اعتماد إسرائيل على الضرائب بشكل أساسي لتمويل خزانة الدولة بالأموال حيث بقيت نسبة الضرائب المباشرة في المرتبة الثانية سواء كانت إلى إجمالي الإيرادات ، أو إلى الإيرادات الضريبية .

7. سوريا : تبلغ هذه النسبة في سوريا حوالي 43% ، لم يحصل تغير كبير على هذه النسبة وبقيت الضرائب المباشرة ركن أساسي في إجمالي الإيرادات .

8. مصر : تبلغ نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية حوالي 34.5% ، أي أن حوالي ثلث الضرائب تأتي من الضرائب المباشرة .

9. الأردن : بلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية حوالي 15% ، هذا الارتفاع ناتج عن أن نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات في الأردن تبلغ فقط 72% ، وهو ما يدل على أن الضرائب المباشرة في الأردن ليس لها وزن كبير في الإيرادات الضريبية .

10. فلسطين : بلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية حوالي 9.82% ، هذه النسبة بقيت على حالها لم تتغير ، فقد كانت نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات حوالي 9.44% ، وذلك لأن الإيرادات الضريبية تشكل 97% من الإيرادات الإجمالية .

وبقيت نسبة الإيرادات من الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية في فلسطين بحدود 9.82% ، وهي أقل نسبة في العالم حيث انخفضت عن النسبة في الأردن بحوالي 5% ، وعن مصر بحوالي 24.5% ، وعن سوريا حوالي 33% ، وعن إسرائيل 40% ، وعن الدول الصناعية 62% ، أما عند مقارنتها مع الدول النامية الأخرى، نجدها تتخفف عن دول أفريقيا والشرق الأوسط بحوالي 25% ، وعن دول آسيا 33% ، وعن دول أمريكا اللاتينية والجنوبية 31.5% ، وعن دول أوروبا غير الصناعية 37% .

ويحتم هذا الوضع علينا أن نغيره ، بحيث يتناسب مع الوضع في الدول النامية عند سن قانون ضريبة الدخل الجديد ، التي تسعى السلطة الوطنية الفلسطينية إلى إقراره ، فهذا الخلل يجب أن يعدل بحيث يكون للضرائب المباشرة وزنا في الإيرادات الضريبية ، لا سيما وأن ضريبة الدخل تعمل على إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع من حيث فرض ضرائب

أكبر على الأغنياء من خلال الشرائح التصاعدية لضريبة الدخل ، وكذلك أخذ الظروف الاجتماعية للمكلف بعين الاعتبار عند فرض الضريبة .

وهناك الكثير من الأشخاص الذين ينادون بإلغاء ضريبة الدخل ، أو زيادة الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة بموجب القانون ، هذا الأمر من شأنه أن يخفض نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات عن 10% ، مما يزيد من التشوه في أنظمة الضريبة في فلسطين ، حيث تصبح ضريبة الدخل بدون وزن يذكر ، وبالتالي تفقد جميع الأهداف التي من شأن ضريبة الدخل تحقيقها ، مثل إعادة توزيع الدخل بين المواطنين ومراعاة الظروف الاجتماعية ، وتنظيم الدفاتر والسجلات ، والمراقبة المالية على أعمال المكلفين .

رابعاً مقارنة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات :

تشمل الضرائب غير المباشرة ضريبة القيمة المضافة ، وضريبة المبيعات ، والرسوم الجمركية ، والرخص ، وغيرها من الرسوم .

1. الدول الصناعية : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 26% ، وهي من أقل النسب في العالم ، حيث تجمع الضرائب غير المباشرة على الإنفاق ، أو الاستهلاك وتعفى الصادرات في معظم دول العالم من الضرائب غير المباشرة ، وبما أن الدول الصناعية تعتمد بالدرجة الأولى على الصناعة والتصدير ، فإن الضرائب غير المباشرة لا تشكل مصدراً أساسياً للإيرادات الضريبية فيها .

2. دول أوروبا غير الصناعية : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 45% ، هذه النسبة مرتفعة و تزيد عن نسبة الضرائب المباشرة لنفس الدول بحوالي 5% ، حيث تؤكد اعتماد الدول غير الصناعية على ضرائب الإنفاق ، والاستهلاك وليس على الضرائب المباشرة التي يكون وعائها الأرباح الناتجة عن الصناعة ، والتصدير ، كما تزيد هذه النسبة عن النسبة في الدول الصناعية بحوالي 19% .

3. دول أمريكا اللاتينية والجنوبية : تشكل نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات لهذه الدول حوالي 50% ، أي أنها تزيد عن نسبة الضرائب المباشرة بحوالي 14.5% ، مما يعني أن هناك اهتمام بالضرائب غير المباشرة ، إضافة إلى ضعف قطاع الإنتاج في هذه الدول ، مما يدفعها إلى التركيز على ضرائب الإنفاق ، والاستهلاك لتوفير الأموال اللازمة للدولة .

4. دول آسيا . شكلت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات فيها حوالي 37% ، وتزيد هذه النسبة عن نسبة الضرائب المباشرة لنفس الدول بحوالي 9.5% ، وحوالي 11% عن النسبة

في الدول الصناعية ، مما يعني أن هناك ضعفا عاما في إيرادات الضرائب المباشرة ، وغير المباشرة ، حيث لم تتجاوز نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات لهذه الدول 67.5%.

5. دول أفريقيا والشرق الأوسط : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات لهذه الدول حوالي 53% ، أي بزيادة قدرها حوالي 25% عن نسبة الضرائب المباشرة في هذه الدول ، بينما تزيد هذه النسبة عن النسبة في الدول الصناعية بحوالي 27% ، مما يعني أن هذه الدول تعتمد بشكل أساسي على الضرائب غير المباشرة في تمويل خزانة الدولة بالأموال .

6. إسرائيل : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات فيها حوالي 43% . تتساوى هذه النسبة مع نسبة الضرائب المباشرة في إسرائيل ، بينما تزيد عن الدول الصناعية بحوالي 17% ، أي أن إسرائيل تعتمد على الضرائب المباشرة ، وغير المباشرة بنفس الدرجة ، حيث لم يبلغ اقتصادها ذلك الحد من التطور لتصل نسبة الضرائب المباشرة إلى 64% ، كما هو الحال في الدول الصناعية .

7. سوريا : شكلت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات فيها حوالي 41% ، تزيد هذه النسبة عن نسبة الضرائب المباشرة في سوريا بحوالي 8.5% ، و تزيد بحوالي 15% عن النسبة في الدول الصناعية ، هذا يعني أن سوريا تعتمد على الضرائب غير المباشرة أكثر من اعتمادها على الضرائب المباشرة ، شأنها في ذلك شأن باقي الدول النامية في العالم ، وفيما يتعلق بانخفاض نسبة الضرائب غير المباشرة عن إسرائيل بنسبة 2% ، فهذا ناتج عن انخفاض الإيرادات الضريبية في سوريا ، عن الإيرادات الضريبية في إسرائيل بحوالي 9% ، وليس إلى عدم اعتماد سوريا على الضرائب غير المباشرة .

8. مصر : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في مصر حوالي 28% ، تزيد هذه النسبة عن نسبة الضرائب المباشرة في مصر لنفس الفترة بحوالي 8% ، وتزيد بحوالي 2% فقط عن النسبة في الدول الصناعية ، أي أن مصر تعتمد على الضرائب غير المباشرة أكثر من اعتمادها على الضرائب المباشرة ، شأنها في ذلك شأن باقي الدول النامية .

إن سبب اقتراب نسبة الضرائب غير المباشرة إلى النسبة في الدول الصناعية ، هو عدم اعتماد مصر على الإيرادات الضريبية بشكل أساسي في تمويل خزانتها ، فقد بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات حوالي 66% فقط ، وإذا ما قارنا نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات بين مصر والدول الصناعية نجد أن هناك فارق كبير يصل إلى حوالي 44%.

9. الأردن : شكلت الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في الأردن حوالي 60% ، تزيد هذه النسبة عن معظم دول العالم ، فقد زادت عن سوريا بحوالي 19% ، وعن إسرائيل 17% ، وعن مصر 32% ، و عن الدول الصناعية 34% ، أي أن الأردن يعتمد بشكل أساسي على الضرائب غير المباشرة ، حيث زادت نسبة الضرائب غير المباشرة عن الضرائب المباشرة في الأردن للفترة 1992-2002 بحوالي 50% ، أي أن هناك فارق كبير جدا بين إيرادات الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، مما يدل على الضعف الشديد في قطاع الإنتاج ، والصناعة في الأردن ، واعتماد الاقتصاد الأردني بشكل أساسي على الاستيراد .

10. فلسطين : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في فلسطين حوالي 87% ، وتعتبر الأعلى في العالم ، فقد زادت عن مثيلتها في الأردن بحوالي 27% ، على الرغم أن الأردن شكل أعلى نسبة بين الدول التي تمت المقارنة فيما بينها ، وقد زادت نسبة الضرائب غير المباشرة في فلسطين عن نسبة الضرائب غير المباشرة في الدول الصناعية بحوالي 61% ، وعن دول أوروبا غير الصناعية 42% ، وعن دول أمريكا اللاتينية والجنوبية 37% ، وعن دول آسيا 49% ، وعن دول أفريقيا والشرق الأوسط 34% ، وعن إسرائيل 34% ، وعن سوريا 46% ، وعن مصر 29% .

ويرجع سبب زيادة نسبة الضرائب غير المباشرة في فلسطين عن نسبة الضرائب المباشرة للفترة 1995-2003 بحوالي 77% ، إلى وجود خلل كبير في سياسة فرض الضرائب ، وسياسة الاستيراد ، حيث تركز السلطة الفلسطينية بشكل أساسي على الضرائب غير المباشرة لتوفير الأموال اللازمة لخزانة الدولة ، مما أدى إلى زيادة الواردات على الصادرات ، وزيادة العجز في الميزان التجاري ، بينما نجد أن نسبة الضرائب المباشرة في الدول الصناعية تزيد عن نسبة الضرائب غير المباشرة بحوالي 38% ، وذلك بسبب اعتماد هذه الدول على التصدير المعفى من الضرائب غير المباشرة ، والتي تخضع أرباحه فقط لضريبة الدخل .

وهناك سبب آخر لارتفاع نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الإجمالية ، وهو ارتفاع نسبة ضريبة القيمة المضافة البالغة 17% ، على الصفقات المعقودة من سلع أو خدمات ، وقلة الإعفاءات الممنوحة في قانون ضريبة القيمة المضافة ، وعدم وجود نسب مخفضة باستثناء نسبة الصفر ، المطبقة بشكل محدود جدا على بعض السلع ، والخدمات .

وتبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في إسرائيل 18% ، وتطبق على نفس الوعاء الضريبي المطبق في فلسطين ، وعند مقارنة النسب نجد أن نسبة الضرائب غير المباشرة في إسرائيل إلى إجمالي الإيرادات تبلغ حوالي 43% ، بينما في فلسطين 87% ، هذا يعني أن الاقتصاد الإسرائيلي

لدية من المقومات التي تساعد على تحمل نسبة ضريبية قيمة مضافة 18% ، فلا يمكن أن يكون قانون الضريبة ونسبها المطبق في إسرائيل ، يصلح أن يطبق في فلسطين ، ونتيجة التطبيق ظهر أن هناك خلل كبير في نسبة الضرائب المباشرة ، وغير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات .

خامسا : مقارنة نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية :

1. الدول الصناعية : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية حوالي 29% .
2. دول أوروبا بدون دول صناعية : بلغت هذه النسبة في دول أوروبا غير الصناعية حوالي 53% .
3. دول أمريكا اللاتينية و الجنوبية : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية حوالي 57% .
4. دول آسيا : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية فيها حوالي 54% .
5. أفريقيا و الشرق الأوسط : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية فيها حوالي 63% ، وهذه النسبة تراوحت بين 53% ، و 63% لمعظم الدول النامية التي سبق ذكرها
6. إسرائيل : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية فيها حوالي 49% ، أي أن هناك تساوي بينها ، و بين نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية .
7. سوريا : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية فيها حوالي 54% ، شأنها في ذلك شأن الدول النامية التي سبق ذكرها ، و التي تراوحت هذه النسبة فيها بين 53% - 63% .
8. مصر : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية فيها حوالي 47% خلال الفترة 1992- 2002 ، و هذه النسبة قريبة من النسبة في إسرائيل ، وأقل منها في الدول النامية، والسبب في ذلك هو انخفاض الإيرادات الضريبية في مصر ، ووجود ضرائب أخرى بنسبة 18% غير مصنفة على أنها ضرائب مباشرة ، أو غير مباشرة. وهذه النسبة كبيرة جدا فعادة ما تكون نسبة الضرائب الأخرى أقل من 5% .
9. الأردن : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية فيها حوالي 83% ، وسبب ارتفاع هذه النسبة عن نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات بحوالي 23% ، هو أن الإيرادات الضريبية في الأردن تشكل حوالي 72% من إجمالي الإيرادات فقط ، تزيد هذه النسبة عن الحد الأعلى في الدول النامية بحوالي 20% ، وهذا يعني أن الأردن يعاني من نفس

المشكلة التي يعاني منها الاقتصاد الفلسطيني من حيث ارتفاع نسبة الضرائب غير المباشرة، وانخفاض عائدات الضرائب المباشرة .

10. فلسطين : بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية فيها حوالي 89% ، لم تتغير هذه النسبة كثيرا عن نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات ، وذلك لأن الإيرادات الضريبية تشكل حوالي 97% من إجمالي الإيرادات ، و ليس كما هو الحال بالأردن حيث كانت نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات 72% .

سادسا : مقارنة نسبة ضريبة القيمة المضافة و ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات :

1. الدول الصناعية : بلغت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات في الدول الصناعية حوالي 15% ، و هذه النسبة منخفضة مع العلم أن الضرائب غير المباشرة الأخرى مثل الرسوم الجمركية و ضرائب الشراء و غيرها تمثل 11% فقط .

2. دول أوروبا بدون دول صناعية : تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 37% ، هذه النسبة تزيد عن الدول الصناعية بحوالي 22% ، مع العلم أن الضرائب غير المباشرة الأخرى لم تتجاوز 7.50%

3. دول أمريكا اللاتينية والجنوبية : تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 29% ، في حين بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى 20% .

4. دول آسيا : شكلت نسبة ضريبة القيمة المضافة في دول آسيا إلى إجمالي الإيرادات حوالي 19% ، في حين بلغت الضرائب غير المباشرة الأخرى إلى إجمالي الإيرادات حوالي 18% .

5. دول أفريقيا و الشرق الأوسط : بلغت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 16% ، هذه النسبة تقترب كثيرا من النسبة في الدول الصناعية ، إلا أن نسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى لنفس الفترة لدول أفريقيا و الشرق الأوسط بلغت حوالي 48% ، في حين بلغت هذه النسبة في الدول الصناعية حوالي 7.50% ، و سبب انخفاض نسبة ضريبة القيمة المضافة في دول أفريقيا و الشرق الأوسط ، هو انخفاض العائدات الضريبية من القيمة المضافة في هذه الدول ، فمثلا في الجزائر لم تتجاوز هذه النسبة 4.50% ، و غينيا 5% ، جمهورية الكونغو الديمقراطية 4% ، مما أدى إلى انخفاض نسبة ضريبة القيمة المضافة في الدول الأفريقية ، و الشرق الأوسط .

6. إسرائيل : شكلت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 30% ، و نسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى حوالي 13% ، وسبب ارتفاع نسبة ضريبة القيمة المضافة هو اعتماد إسرائيل بشكل أساسي على هذه الضريبة لتمويل خزانتها ، حيث أن وعاء ضريبة القيمة المضافة متسع ، ونسبة الضريبة تبلغ 18% ، و الإعفاءات و التخفيضات على هذه الضريبة محدودة جدا .
7. سوريا : شكلت نسبة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات حوالي 28% ، في حين شكلت نسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى حوالي 13% .
8. مصر : بلغت نسبة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات في مصر حوالي 17% ، و نسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى حوالي 11% . تقترب نسبة ضريبة المبيعات ، والضرائب غير المباشرة الأخرى من مثيلتها في الدول الصناعية ، وسبب هذا الاقتراب في النسب هو انخفاض الإيرادات الضريبية بشكل عام في مصر .
9. الأردن : شكلت نسبة ضريبة المبيعات في الأردن إلى إجمالي الإيرادات حوالي 22% ، في حين شكلت نسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى حوالي 37% ، تعتمد الأردن بشكل أساسي على الضرائب غير المباشرة ، إلا أن ضريبة المبيعات ما زالت في مراحلها الأولى ، و لم تطبق على جميع السلع ، و الخدمات ، و لم تتطور لتصبح ضريبة قيمة مضافة تطبق على جميع المراحل .
10. فلسطين : تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 41% ، و هي أعلى نسبة في العالم ، فعلى الرغم أن قانون ضريبة القيمة المضافة المطبق في إسرائيل هو نفس القانون المطبق في فلسطين ، إلا أن نسبة ضريبة القيمة المضافة في إسرائيل إلى إجمالي الإيرادات كانت خلال الفترة 1991-2002 حوالي 30% .
- ويعود هذا الفارق في النسبة و البالغ حوالي 11% ، إلى أن إسرائيل تعتمد على الضرائب المباشرة ، و غير المباشرة بنفس الدرجة ، كما ويستفيد الاقتصاد الإسرائيلي من استرجاع ضريبة القيمة المضافة على التصدير ، وعلى المعدات والأصول المشتراة والمستخدمه في الإنتاج ، و قد بلغت ضريبة القيمة المضافة المعادة في إسرائيل في العام 2001 حوالي 16 بليون شيقل جديد، أي حوالي 11% من إجمالي الإيرادات .

المبحث الثاني : الأعباء الضريبية .

أولاً: مقارنة نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الضريبية :

1. الدول الصناعية في العام 1998 : يبين الجدول رقم (15) عبء الضرائب المباشرة وعبء الضرائب غير المباشرة وعبء الضريبة الكلي للدول الصناعية ولمجموعة أخرى من الدول .
وشكلت ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في الدول الصناعية حوالي 17% ، وهي منخفضة نسبياً ، و ذلك بسبب اعتماد الدول الصناعية على الضرائب المباشرة في توفير الأموال اللازمة لخزانة الدولة .

جدول رقم (15)

العبء الضريبي لعدد من الدول

البيان الدولة	VAT إيرادات إلى ضريبة	VAT إلى GDP	ضرائب مباشرة إلى GDP	ض . غ . م . أخرى إلى GDP	ضرائب غير م . إلى GDP	عبء الضريبة أخرى إلى GDP
الدول الصناعية 98	16.76	6.65	27.53	4.49	11.14	38.52
إسرائيل 91-2002	34.07	13.86	18.97	4.86	18.72	38.12
سوريا 89-98	29.2	4.69	8.7	2.23	6.92	16.12
مصر 92-2002	30.12	6.32	5.65	1.33	7.65	16.28
الأردن 92-2002	28.75	6.25	2.98	10.59	16.84	20.3
فلسطين 95-2003	42.45	7.01	1.49	7.81	14.82	16.44

2. إسرائيل خلال الفترة 1991-2002 : بلغت ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية فيها حوالي 34% ، أي أن ثلث الإيرادات الضريبية تأتي من ضريبة القيمة المضافة ، وتعتبر إسرائيل دولة مصدرة ، وتستورد الكثير من السلع المعمرة المستخدمة في الإنتاج ، والتي يحق للمنتج الحصول على إعادة ضريبة القيمة المضافة المدفوعة عليها .

وقد بلغت ضريبة القيمة المضافة المعادة للمكلفين في العام 2001 حوالي 16 بليون شيقل جديد ، وفي العام 2002 حوالي 14.382 بليون شيقل جديد، أي أن نسبة ضريبة القيمة المضافة المعادة للمكلفين في إسرائيل تشكل حوالي 1.50% من إجمالي الإيرادات ، وقد بلغت ضريبة

القيمة المضافة المعادة للمكلفين حوالي 27% ، من إجمالي إيرادات ضريبة القيمة المضافة التي تمت جبايتها في إسرائيل (<http://www.mof.gov.il/BEINLE/PRESS75.HTM>) .

3. سوريا خلال الفترة 1989 - 1998 : بلغت نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات الضريبية في سوريا حوالي 29% ، وتعتبر هذه النسبة مرتفعة إذا علمنا بأن ضرائب المبيعات في سوريا بسيطة ومتنوعة ونسبها ومبالغها قليلة ، وتمنح الكثير من الإعفاءات للمكلفين ، وسبب ارتفاع هذه النسبة هو انخفاض العائدات الضريبية في سوريا .

4. مصر خلال الفترة 1992 - 2002 : بلغت نسبة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في مصر حوالي 30% ، و تطورت ضريبة المبيعات في مصر بشكل ممتاز ، حيث كانت تشكل في العام 1992 حوالي 21% من إجمالي الإيرادات الضريبية ، و ارتفعت هذه النسبة إلى أن وصلت في العام 2002 إلى حوالي 36% ، مما يدل على أهمية هذه الضريبة على الرغم أنها لم تطبق المرحلة الثانية ، و الثالثة من قانون ضريبة المبيعات ، و تمنح مصر الكثير من الإعفاءات، و التخفيضات للمكلفين على ضريبة المبيعات، و الحال في مصر كما هو الحال في سوريا ، حيث أن الإيرادات الضريبية فيها منخفضة .

5. الأردن خلال الفترة 1992 - 2002 : بلغت نسبة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في الأردن حوالي 29% ، و هذه النسبة تقترب من النسبة في كل من مصر ، وسوريا، كما أن نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات لهذه الدول تتراوح بين 66% و 77% ، أي أن لضرائب المبيعات في كل من مصر و الأردن و سوريا نفس الوزن الضريبي، حيث أن الدول الثلاث تطبق ضرائب المبيعات و تمنح الكثير من الإعفاءات والتخفيضات على هذه الضريبة للمكلفين.

6. فلسطين خلال الفترة 1995 - 2003 : شكلت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في فلسطين حوالي 42% ، و تزيد هذه النسبة عن كل من مصر و سوريا والأردن بحوالي 13% ، و عن إسرائيل بحوالي 8% ، و عن الدول الصناعية 26% .

وتطبق فلسطين قانون ضريبة القيمة المضافة المطبق في إسرائيل، الذي يفرض ضريبة على إنتاج ، واستيراد ، و بيع السلع ، والخدمات في جميع المراحل ، ويمنح إعفاءات وتخفيضات محدودة جدا للمكلفين ، أقل بكثير من تلك الممنوحة للمكلفين في كل من مصر وسوريا والأردن ، ومن الطبيعي أن تكون نسبة الإيرادات من ضريبة القيمة المضافة في فلسطين أكبر من تلك النسبة لضريبة المبيعات في سوريا ، والأردن ، ومصر التي تعيش أوضاعا اقتصادية شبيهة بتلك التي تعيشها فلسطين .

وتزيد نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الضريبية في فلسطين عنها في إسرائيل بحوالي 8% ، تعود هذه الزيادة إلى عدة أسباب و هي :-

1. يعتمد الاقتصاد الفلسطيني بشكل أساسي على الاستيراد للسلع من الخارج لتغطية الطلب المحلي
2. حجم الصادرات الفلسطينية إلى الخارج قليل جدا ، ولا يتجاوز 12% من الناتج المحلي الإجمالي .
3. معظم الواردات من الخارج سلع استهلاكية غير إنتاجية ، وبالتالي لا تستحق خصومات من ضريبة القيمة المضافة .

هذه الأسباب مجتمعة تزيد إيرادات ضريبة القيمة المضافة ، خاصة إذا علمنا أن نسبة ضريبة القيمة المضافة المعادة إلى المكلفين في إسرائيل على صادراتهم ، و مشترياتهم للمعدات المستعملة في الصناعة ، والسلع المعمرة كانت خلال العامين 2001 و 2002 حوالي 27% من مجموع ضريبة القيمة المضافة التي تمت جبايتها من قبل الإدارة الضريبية .

ثانيا : مقارنة نسبة ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات إلى الناتج المحلي الإجمالي :

1. الدول الصناعية في العام 1998 : شكلت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي حوالي 6.65% .
2. إسرائيل خلال الفترة 1991 - 2002 : بلغ عبء ضريبة القيمة المضافة فيها حوالي 13.86% ، و هو أعلى عبء لضريبة القيمة المضافة في العالم ، وذلك بسبب قلة الإعفاءات ، والتخفيضات الممنوحة للمكلفين في قانون ضريبة القيمة المضافة .
3. سوريا خلال الفترة 1989 - 1998 : بلغ عبء ضريبة المبيعات في سوريا حوالي 4.69% ، وهذا العبء منخفض جدا إذا ما قورن مع باقي دول العالم ، و ذلك بسبب ضعف الإيرادات من ضرائب المبيعات ، نتيجة تعدد الضرائب غير المباشرة في سوريا ، وإعطاء المكلفين إعفاءات ، وتخفيضات كثيرة ، وانخفاض النسب ، والمبالغ المحددة بموجب التشريعات الخاصة بضرائب المبيعات .
4. مصر 1992 - 2002 : بلغ عبء ضريبة المبيعات في مصر حوالي 6.32% ، وهذا العبء قريب من العبء في الدول الصناعية وفي الأردن ، لا يعني ذلك أن ضريبة المبيعات في الأردن، ومصر تعتبر ممتازة ، فعند مقارنة نسبة ضرائب المبيعات إلى الإيرادات الضريبية الإجمالية نجد أن هذه النسبة في مصر والأردن تزيد عنها في الدول الصناعية بحوالي 13% .

5. الأردن 1992 - 2002 : بلغ عبء ضريبة المبيعات في الأردن حوالي 6.25% تعتبر هذه النسبة جيدة إذا ما تم المحافظة عليها ، وزادت الإيرادات من ضرائب المبيعات ، ورافقها زيادة في الناتج المحلي الإجمالي ليبقى عبء هذه الضريبة كما هو .

6. فلسطين 1995 - 2003 : بلغ عبء ضريبة القيمة المضافة فيها حوالي 7% ، و هذا العبء يعتبر مقبولا إذا ما قورن مع الدول الصناعية و مصر والأردن ، وعند مقارنة نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية و البالغة 42% في فلسطين و 30% في مصر و 29% في الأردن و 34% في إسرائيل و 17% في الدول الصناعية ، نجد أن هناك خلا ما ، وهو كيف يمكن لـ 42% إيرادات ضريبية أن تنتج عبء ضريبي 7% ، و 17% للدول الصناعية تنتج 7% ، بينما 34% في إسرائيل إيرادات ضريبية أنتجت عبئا مقداره حوالي 14% .

ويعود هذا الخلل إلى ضعف الإيرادات الضريبية من ضريبة القيمة المضافة في فلسطين ، حيث أن إسرائيل وفلسطين تطبقان نفس القانون ، و نسبة الضرائب المعادة للمكلفين في إسرائيل اكبر منها في فلسطين ، لذلك فانه من الناحية النظرية يجب أن يكون عبء ضريبة القيمة المضافة في فلسطين اكبر منه في إسرائيل ، ولكن ما هو حاصل عكس ذلك تماما والسبب يعود إلى تهرب المكلفين الفلسطينيين من ضريبة القيمة المضافة ، من خلال عدم إحضار فواتير المقاصة التي يتم التفاوض بين الجانبين بموجبها ، إضافة إلى التهرب من دفع ضريبة القيمة المضافة على الصفقات المعقودة من قبل المكلفين في فلسطين ، كما أن الناتج المحلي الإجمالي في إسرائيل يزيد على الناتج المحلي في فلسطين بحوالي ثلاثين ضعفا .

ثالثا :مقارنة نسبة الضرائب المباشرة إلى الناتج المحلي الإجمالي :

1. الدول الصناعية في العام 1998 : تعتمد الدول الصناعية بشكل أساسي على الضرائب المباشرة، فقد بلغ عبء الضرائب المباشرة في الدول الصناعية حوالي 27.50% .
2. إسرائيل خلال الفترة 1991 - 2002 : تعتمد إسرائيل على الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة بنفس الدرجة حيث بلغ عبء الضرائب المباشرة خلال الفترة 1991 - 2002 في إسرائيل حوالي 18.97% ، و هو اقل من العبء في الدول الصناعية بحوالي 8.50% .
3. سوريا خلال الفترة 1989- 1998 : بلغ عبء الضرائب المباشرة في سوريا خلال الفترة 1989 - 1998 حوالي 8.70% ، و هذا العبء منخفض جدا إذا ما قورن مع الدول الصناعية ،

فهو يقل عنها بحوالي 18.80% ، و هذا ناتج عن ضعف القاعدة الاقتصادية التي تشكل أساسا لوعاء فرض الضرائب المباشرة في سوريا .

4. مصر خلال الفترة 1992 - 2002 : بلغ عبء الضرائب المباشرة فيها 5.65% ، يقل هذا العبء عن العبء في سوريا بحوالي 3% ، و عن إسرائيل بحوالي 13% ، و عن الدول الصناعية بحوالي 22% ، هذه النسبة في مصر بحاجة إلى إعادة نظر في قوانين و أنظمة الضرائب المباشرة في مصر ، من أجل رفع هذه النسبة .

5. الأردن خلال الفترة 1992 - 2002 : بلغ عبء الضرائب المباشرة في الأردن خلال الفترة 1992 - 2002 ، حوالي 2.98% وهذه النسبة تتخفف عن مصر بحوالي 2.67% ، و عن الدول الصناعية بحوالي 24.50% ، فإذا كانت النسبة في مصر ، و البالغة 5.65% بحاجة إلى إعادة نظر في القوانين و الأنظمة التي تنظم الضرائب المباشرة ، وكذلك الحال بالنسبة إلى الأردن .

6. فلسطين خلال الفترة 1995 - 2003 : بلغ عبء الضرائب المباشرة في فلسطين خلال الفترة 1995 - 2003 حوالي 1.50% ، وهي أقل نسبة في العالم ، ولذا، فهناك حاجة لإعادة النظر في الأنظمة والقوانين المنظمة لها.

و يعود السبب إلى انخفاض عبء الضرائب المباشرة إلى عدة عوامل أهمها :-

1. ضعف القاعدة الاقتصادية في فلسطين .
2. إعطاء إعفاءات من ضريبة الدخل بحكم قانون تشجيع الاستثمار .
3. تخفيض الشرائح الضريبية و خاصة الصادرة في 1 / 1 / 1999 و التي اعتبرت أن الشريحة العليا للأفراد ، والشركات هي 20% .
4. عدم تطبيق نظام الخصم بالمصدر بشكل شامل ، حيث اقتصر تطبيق هذا النظام فقط على المؤسسات الحكومية ، و الشركات المساهمة العامة .
5. يركز معظم النشاط الاقتصادي الفلسطيني على شركات الأفراد ، و الشركات العائلية التي لا تعتمد في الغالب على أنظمة محاسبية دقيقة ، و بالتالي يصعب مراقبتها .
6. شيوع ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل ، و ذلك بسبب عدم وجود الشفافية في إدارة الأموال العامة في السلطة الفلسطينية .

رابعا : مقارنة نسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى إلى الناتج المحلي الإجمالي :

1. الدول الصناعية خلال العام 1998 : تبلغ نسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى إلى الناتج المحلي الإجمالي حوالي 4.50% .
2. إسرائيل خلال الفترة 1991 - 2002 : تبلغ نسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى إلى الناتج المحلي الإجمالي حوالي 4.86% ، وهي قريبة جدا من النسبة في الدول الصناعية .
3. سوريا خلال الفترة 1989 - 1998 : تبلغ نسبة الضرائب غير المباشرة الأخرى حوالي 2.23% ، وسبب انخفاض هذه النسبة أن الرسوم المفروضة في سوريا قديمة العهد ، ونسبها أو مبالغها قليلة ، والإعفاءات الممنوحة بموجبها كبيرة .
4. مصر خلال الفترة 1992-2002 : بلغ عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى حوالي 1.33% ، هذه النسبة منخفضة جدا ، وسبب ذلك إن هناك الكثير من الضرائب التي تحقق عائدات كبيرة وتصل إلى 18% من إجمالي الإيرادات في الدولة تصنف على أنها ضرائب أخرى ، فمن الممكن أن يكون جزء من هذه الضرائب هو ضرائب غير مباشرة .
5. الأردن خلال الفترة 1992-2002 : بلغ عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى في الأردن حوالي 10.50% وهذه النسبة كبيرة وسبب ذلك أن الأردن يفرض الكثير من الرسوم والضرائب غير المباشرة والتي تحقق عائدات كبيرة له خاصة في مجال الرسوم الجمركية والرخص وغيرها .
6. فلسطين خلال الفترة 1995 - 2003 : بلغ عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى في فلسطين حوالي 7.81% وهذه النسبة مرتفعة أيضا وسبب ذلك فرض الكثير من الرسوم الجمركية والرسوم الداخلية المفروضة بموجب القوانين الأخرى .

خامسا : مقارنة عبء الضرائب غير المباشرة :

يشمل عبء الضرائب غير المباشرة عبء ضريبة القيمة المضافة ، أو ضريبة المبيعات بالإضافة إلى عبء الضرائب غير المباشرة الأخرى . من المعروف أن عبء الضريبة الكلي يتكون من عبء الضرائب المباشرة ، والضرائب غير المباشرة ، والضرائب الأخرى ، وقد شكلت الضرائب غير المباشرة في الدول الصناعية حوالي 11% من الناتج المحلي الإجمالي ، وفي إسرائيل 18.7% ، وفي سوريا 6.92% ، وفي مصر 7.65% ، وفي الأردن حوالي 17% ، وفي فلسطين حوالي 15% .

مما سبق نلاحظ أن عبء الضرائب غير المباشرة في إسرائيل ، هو الأكبر بالنسبة لمعظم دول العالم، حيث تعتمد إسرائيل على الضرائب المباشرة ، وغير المباشرة بنفس الدرجة .
سادسا : مقارنة عبء الضريبة :

1. الدول الصناعية خلال العام 1998 : نحصل على عبء الضريبة من خلال قسمة جميع الضرائب التي جمعت في الدولة على الناتج المحلي الإجمالي ، وقد بلغ هذا العبء في الدول الصناعية خلال العام 1998 حوالي 38.52% ، مما يدل على أن الدول الصناعية تعتمد على الضرائب بشكل أساسي في تمويل خزانة الدولة بالأموال ، ولكن لا ننسى أن الدول توفر مقابل تحميل المواطنين مثل هذا العبء ، الكثير من الخدمات مثل الضمان الاجتماعي ، و التأمين الصحي ، وكذلك خدمات التعليم المجاني في المدارس ، والجامعات وغيرها من الخدمات .
2. إسرائيل خلال الفترة 1991-2002 : بلغ عبء الضريبة في إسرائيل خلال فترة الدراسة حوالي 38% ، هذه النسبة تعادل العبء الضريبي في الدول الصناعية ، فإسرائيل تعتمد على الضرائب بنسبة 86% في تمويل خزانة الدولة بالأموال ، فهي تحمل مواطنيها هذا العبء الكبير، إلا أنها توفر لهم الكثير من الخدمات التي توفرها الدول الصناعية لمواطنيها ، مثل الضمان الاجتماعي ، والتأمين الصحي ، والتعليم وغيرها من الخدمات الأخرى .
3. سوريا خلال الفترة 1989 - 1998 : بلغ عبء الضريبة في سوريا حوالي 16% ، هذه النسبة منخفضة ، والعائدات من الضرائب لا تكفي لتمويل خزانة الدولة بالأموال اللازمة مما يؤدي إلى تراجع الخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين .
4. مصر خلال الفترة 1992-2002 : بلغ عبء الضريبة في مصر خلال فترة الدراسة حوالي 16% ، هذه النسبة أيضا منخفضة شأنها في ذلك شأن سوريا ، إلا إن هناك بعض الخدمات التي تقدمها الدولة مثل التعليم المجاني في جميع المراحل بما فيها الجامعية ، وهذه الخدمات لا يمكن للدولة القيام بها دون أن يكون لديها مصادر أخرى للتمويل غير الضرائب ، ففي مصر تبلغ الإيرادات الأخرى غير الضريبية حوالي 34% .
5. الأردن خلال الفترة 1992-2002 : بلغ عبء الضريبة في الأردن خلال فترة الدراسة حوالي 20% ، وذلك بعد احتساب جميع الضرائب والرسوم والرخص المفروضة من قبل الدولة على المواطنين ، هذا العبء ناتج في معظمه من الضرائب غير المباشرة .
6. فلسطين خلال الفترة 1995-2003 : بلغ عبء الضريبة في فلسطين خلال فترة الدراسة حوالي 16% ، هذا العبء يتساوى مع العبء الضريبي في كل من مصر وسوريا ، ويقل عن

العبء الضريبي في الدول الصناعية وإسرائيل بحوالي 22 % ، و يتكون عبء الضريبة في معظمه من عبء الضرائب غير المباشرة ، وبسبب عدم وجود مصادر إيرادات أخرى للدولة غير الضرائب ، والمساعدات الخارجية التي تورد للسلطة بشكل غير منتظم ، ومعرضة للانقطاع في كل لحظة ، فإن الخدمات التي تقدمها السلطة للمواطنين قليلة جدا ، فلا يوجد ضمان اجتماعي ، ولا تعليم جامعي وخدمات التأمين الصحي محدودة بسبب قلة الإمكانيات المادية ، كما لا ننسى أن المشاريع التطويرية التي تقوم بها السلطة الوطنية محدودة جدا ، وذلك بسبب عدم توفر الإمكانيات المادية لمثل هذه المشاريع .

ومن خلال المعطيات السابقة، نرى بأن المواطن الفلسطيني يتحمل عبئا ضريبيا قليلا إذا ما قورن مع العبء الضريبي في إسرائيل والدول الصناعية ، ولكن هذا الأمر غير صحيح لأن المواطن الفلسطيني يتحمل الكثير من الضرائب المفروضة على السلع المستوردة من إسرائيل ومن الخارج ، وهذه الضرائب غير محصلة من قبل السلطة الوطنية الفلسطينية ، بسبب استيراد الكثير من السلع من إسرائيل ، وهي في الحقيقة سلع غير إسرائيلية المنشأ .

أي أن هذه السلع تحمل رسوم جمركية وضرائب شراء وغيرها . وهذه الرسوم والضرائب لا تستطيع السلطة تحصيلها لأن هذه البضاعة عند استيرادها يكتب عليها أنها متوجهة إلى إسرائيل وليس إلى أراضي السلطة الفلسطينية ، وفي مثل هذه الحالة فإن الجمارك المفروضة على هذه السلع والضرائب الأخرى تذهب إلى إسرائيل وليس إلى السلطة الفلسطينية ، على الرغم أن المواطن الفلسطيني هو الذي يتحمل عبء هذه الضريبة ، وقد قدر بنك إسرائيل في العام 1988 نسبة البضائع غير إسرائيلية المنشأ ، التي تصدر من إسرائيل إلى مناطق السلطة الفلسطينية بأنها تتراوح بين 70% - 75% .

وهناك سبب آخر لعدم صحة نسبة 16% للعبء الضريبي الفلسطيني ، هو أن الكثير من السلع التي تستورد من إسرائيل يتم شراؤها بدون فواتير مقاسة ، خاصة في مجال المأكولات والملبوسات ، والأغذية المخصصة للحيوانات ، والدواجن على الرغم من دفع التاجر الفلسطيني لضريبة القيمة المضافة على البضائع المستوردة، وبالتالي تحميل عبئها للمواطن الفلسطيني ، مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي الفلسطيني ، وعدم زيادة الإيرادات الضريبية الفلسطينية ، وذلك بسبب عدم إحضار فاتورة القاصة التي يتم استرجاع الضرائب من إسرائيل عن طريقها .

وللتأكيد على عدم صحة نسبة 16 % للعبء الضريبي الفلسطيني، قام الباحث باحتساب الضرائب الجمركية ، وضريبة القيمة المضافة غير المحصلة من قبل السلطة الفلسطينية ، والتي يتحمل المواطن الفلسطيني عبأها .

المبحث الثالث : العبء الضريبي في ظل التهرب الضريبي .

أولا : الصادرات الفلسطينية من السلع والخدمات .

يمثل الجدول رقم (16) الصادرات الفلسطينية من السلع ، والخدمات إلى إسرائيل وبساقى دول العالم للفترة 1992-2000 ، وكان الهدف من تجميع وأعداد الجدول رقم (16) هو الوصول إلى الصادرات الكلية للسلع ، والخدمات إلى إسرائيل بدون تعويضات العاملين في إسرائيل ، حيث أنها لا تخضع لضرائب القيمة المضافة .

جدول رقم (16)

يبين الصادرات الفلسطينية من السلع والخدمات إلى إسرائيل وباقي دول العالم
خلال الفترة 1992 - 2000
بالمليون دولار أمريكي

الرقم	السنوات								2000
	99	98	97	96	95	94	93	92	
البيان									
1	321	355	407	503	565	581	598	615	591
2	292	323	370	447	440	510	560	571	553
3	29	32	37	56	125	71	38	44	38
4	1082	922	765	722	641	810	924	1295	988
5	160	178	123	143	166	202	198	207	179
6	...	...	...	102	121	132	81	184	...
7	922	744	642	477	354	476	645	904	809
8	452	501	493	590	606	712	758	778	732
9	076.84	085.17	083.81	100.3	103.02	121.04	128.86	132.26	124.44

المصادر :-

عبد الرازق وآخرون ، 2002 .

الأسطر 3 ، 4 ، 6 ، 8 ، 9 من عمل الباحث .

وبعد التوصل إلى الصادرات الفلسطينية إلى إسرائيل من السلع والخدمات في السطر رقم (8) نخضع هذه الصادرات إلى ضريبة قيمة مضافة بنسبة 17%، لتكون النتيجة في السطر رقم (9) وذلك بافتراض أن جميع السلع والخدمات المصدرة لإسرائيل قد تم إصدار فواتير ضريبية بها.

ثانيا : الواردات الفلسطينية من السلع والخدمات .

يمثل الجدول رقم (17) الواردات الفلسطينية للسلع ، والخدمات من إسرائيل وباقي دول العالم

جدول رقم (17)

يبين الواردات الفلسطينية من السلع والخدمات من إسرائيل وباقي دول العالم
خلال الفترة 1992 - 2000
بالمليون دولار أمريكي

الرقم	السنوات	92	93	94	95	96	97	98	99	2000
	البيان									
1	الواردات من السلع والخدمات	1497	1757	1706	2747	2866	3057	3257	3464	3164
2	الواردات من السلع	1229	1361	1412	2220	2273	2425	2587	2759	2456
3	واردات السلع من إسرائيل	1217	1117	1012	1673	1796	1831	1810	1943	1930
4	واردات السلع من باقي العالم	12	244	400	547	477	594	777	816	526
5	واردات الخدمات من إسرائيل	134	228	147	143	144	254	258	294	280
6	واردات الخدمات من باقي العالم	134	228	147	384	449	378	412	411	428
7	تخضع جميع الواردات من السلع والخدمات إلى 17%	254.4 9	298.6 9	290.0 2	466.9 9	487.2 2	519.6 9	553.6 9	588.8 8	537.88
8	الجمارك المحصلة من السلطنة	...	...	...	123.1 7	153.2 2	206.8 4	296.4 2	396.6 8	326
9	نسبة الجمارك إلى الواردات من باقي العالم	...	...	...	013.2 2	016.5 4	021.2 7	024.9 3	032.2 3	034.17
10	نسبة 72% من الواردات من إسرائيل غير إسرائيلية المنشأ	876.2 4	804.2 4	728.6 4	1307. 52	1396. 80	1510. 20	1488. 96	1610. 64	1591.20
11	الجمارك غير المحصلة من السلطنة (معدل نسبة الجمارك الفلسطينية 23.73%)	...	...	...	310.2 7	331.4 6	356.2 3	353.3 3	382.2 0	377.59

المصادر :-

الجمفري والمعارضة ، 2002 .

عبد الرزاق وآخرون ، 2002 .

وزارة المالية الفلسطينية .

الأسطر 4 ، 6 ، 7 ، 8 ، 9 ، 10 ، 11 ، من عمل الباحث .

خلال الفترة 1992-2000 ، وكان الهدف من إعداد وتجميع هذا الجدول الوصول إلى السطر رقم (9) الذي يبين نسبة الجمارك الفلسطينية عن السلع المستوردة، وتم احتسابها بقسمة السطر رقم (8) الذي يبين الجمارك المحصلة من قبل السلطة عن البضائع المستوردة من الخارج والموجودة في السطر رقم (4) ، ومن ثم تم احتساب معدل السطر رقم (9) لتكون النتيجة 23.73% متوسط نسبة الجمارك الفلسطينية على الواردات من الخارج .

و حسب إحصاء بنك إسرائيل ، فإن الصادرات الإسرائيلية إلى السوق الفلسطينية معظمها من أصل غير إسرائيلي ، وقدرت هذه النسبة من 70% - 75% المصدر (Bank of Israel 1988) ، أي إن معظم الواردات الفلسطينية من إسرائيل هي بضاعة ليست إسرائيلية المنشأ ، وعلى ذلك فقد تم احتساب السطر رقم (10) ، باعتبار أن نسبة البضائع المستوردة من إسرائيل وغير إسرائيلية المنشأ تبلغ حوالي 72 % ، وفي السطر رقم (11) حصلنا على الجمارك غير المحصلة من قبل السلطة الفلسطينية على البضائع المستوردة من إسرائيل ، وهي بالأصل غير إسرائيلية المنشأ وذلك على أساس أن معدل نسبة الجمارك هي 23.73% .

ثالثاً : عبء الضريبة الفلسطينية في ظل التهرب الضريبي . يمثل الجدول رقم (18) ، الإيرادات الفلسطينية المحصلة فعلاً ، والمدرجة في السطر رقم (2) السطر رقم (3) ، يمثل ضريبة القيمة المضافة على الواردات من السلع والخدمات المستوردة من الخارج والتي سبق احتسابها في الجدول رقم (17) سطر رقم (7) .

و السطر رقم (4) ، يمثل الجمارك المحصلة من قبل السلطة الفلسطينية على البضائع المستوردة من الخارج . السطر رقم (5) ، يمثل الجمارك غير المحصلة والتي تم احتسابها في الجدول رقم (17) السطر رقم (11) .

و السطر رقم (6) ، يمثل الإيرادات المحصلة من ضريبة القيمة المضافة والمحصلة فعلاً من قبل السلطة الفلسطينية . السطر رقم (7) ، يمثل الجمارك المحصلة فعلاً من قبل السلطة والجمارك غير المحصلة بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات المستوردة من الخارج وإيرادات ضريبة القيمة المضافة المحلية .

و السطر رقم (8) يمثل ضرائب الصادرات من سلع وخدمات إلى إسرائيل والتي سبق احتسابها في الجدول رقم (16) سطر رقم (9) . السطر رقم (9) ، يمثل الضرائب المفترض تحصيلها وتنتج عن مجموع الضرائب الواجب تحصيلها في السطر رقم (7) ناقص ضرائب الصادرات إلى إسرائيل في السطر رقم (8) .

و السطر رقم (10) يمثل الضرائب الغير محصلة وتم احتسابها من خلال طرح الضرائب المفترض تحصيلها من الضرائب المحصلة فعلاً في السطر رقم (2) . السطر رقم (11) ، يمثل عبء الضريبة الفلسطينية وذلك بقسمة الضرائب المفترض تحصيلها في السطر رقم (9) على الناتج المحلي الإجمالي فينتج عنه السطر رقم (11) الذي يمثل العبء الضريبي .

جدول رقم (18)

الإيرادات الفلسطينية من الضرائب والجمارك خلال الفترة 1992 - 2000

بافتراض أن معدل التعرفة الجمركية على الواردات الفلسطينية 23.73%

بالمليون دولار أمريكي

الرقم	السنوات						
	البيان						
2000	99	98	97	96	95		
1	4742	4861	4713	4422	3897	3575	G . D . P
2	938.8	925.09	887.3	791.58	667.04	464.71	الإيرادات الضريبية المحصلة فعلا من قبل السلطة
3	537.88	588.88	553.69	519.69	487.22	466.99	ض . ق . م 17% على الواردات من السلع والخدمات
4	326	396.68	296.42	206.84	153.22	123.17	جمارك محصلة
5	377.59	382.20	353.33	356.23	331.46	310.27	جمارك غير محصلة
6	383.8	382.94	370.45	333.12	249.34	170.07	إيرادات محلية
7	1625.27	1746.09	1573.89	1415.88	1221.24	1070.50	مجموع 6+5+4+3
8	124.44	132.26	128.86	121.04	103.02	100.3	تطرح ضرائب الصادرات إلى إسرائيل
9	1500.84	1613.83	1445.03	1294.84	1118.38	970.20	الضرائب المفترض تحصيلها
10	562.04	688.74	557.73	503.26	451.34	505.49	الضرائب الضائعة
11	31.65	33.19	30.66	29.28	28.69	27.13	عبء الضريبة

نلاحظ أن عبء الضريبة قد ارتفع ليصل إلى حوالي 34% خلال الفترة 1995-2000 ، وذلك بعد احتساب الجمارك وضريبة القيمة المضافة غير المحصلة ، وقد تم إضافة هذه الضرائب إلى الإيرادات الضريبية عند احتساب العبء الضريبي ، لأن هذه الضرائب قد تحمل عنها المواطن الفلسطيني بالفعل عند شرائه السلع المستوردة من الخارج ، والتي دفعت عنها الجمارك وكذلك السلع الأخرى المستوردة من إسرائيل بدون فواتير مقاصة ، ومما يذكر إن هذه الضرائب التي دفعها المواطن الفلسطيني قد دخلت الموازنة الإسرائيلية على شكل جمارك ، وضرائب بسبب عدم الاستيراد بشكل مباشر من الخارج وعدم إحضار فواتير مقاصة بالمشتريات من إسرائيل .

و عندما تعاني الدولة من عجز في موازنتها، تلجأ إلى تمويل هذا العجز بفرض ضرائب جديدة ، أو تخفيض النفقات أو الاقتراض ، وبسبب محدودية الموارد المالية في السلطة الفلسطينية تعتبر الضرائب المرتكز الأساسي لتمويل موازنة الدولة ، وبسبب ضيق وعاء ضريبة الدخل في

فلسطين ، وعدم قدرة الضرائب المباشرة بشكل عام على توفير الأموال اللازمة ، فإن الضرائب غير المباشرة تصبح الملجأ الوحيد للسلطة لزيادة إيراداتها العامة .

و تشمل الضرائب غير المباشرة ضريبة القيمة المضافة والرسوم الجمركية وضرائب الشراء وغيرها ، وحسب اتفاق باريس الاقتصادي فإن إمكانية الزيادة أو التخفيض في ضريبة القيمة المضافة والرسوم الجمركية وضرائب الشراء محدودة جدا ، ومرتبطة بإسرائيل بشكل أساسي ، حيث أن الرسوم الجمركية وضرائب الشراء تحدد حسب ما هو معمول به في إسرائيل ، باستثناء الجداول المرفقة مع الاتفاقية التي تشمل السلع الممكن تخفيض الرسوم عليها ، و لا تتجاوز إمكانية تخفيض ضريبة القيمة المضافة 2% فقط عن النسبة المعمول فيها في إسرائيل .

و من المعروف أن اتفاق باريس الاقتصادي ملزم للطرفين خلال الفترة الانتقالية فقط، والتي تنتهي مع نهاية عام 1999 ، لذا فإن القيود المفروضة على السلطة بموجب هذا الاتفاق تعتبر لاغية، ولكن بسبب الظروف الاقتصادية والسياسية التي نعيشها فإننا نرى أن إسرائيل تعيق عمل السلطة الفلسطينية وتضيق عليها في الناحية الاقتصادية أكثر بكثير مما هو موجود بالاتفاقية .

و من خلال دراسة قانون ضريبة القيمة المضافة والنسب والإعفاءات الممنوحة بموجب هذا القانون ، نجد أن وعاء ضريبة القيمة المضافة متسع وشامل ، حيث تفرض الضريبة بموجبه على جميع الصفقات المعقودة من قبل المكلفين ، سواء كانت سلع أم خدمات مع بعض الاستثناءات والتخفيضات المحدودة جدا ، والتي تقل كثيرا عن الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة بموجب قوانين ضريبة المبيعات في كل من مصر وسوريا والأردن ، وكذلك نقل كثيرا عن الإعفاءات والتخفيضات في قوانين ضريبة القيمة المضافة المطبقة في دول الاتحاد الأوروبي .

و من خلال التطبيق العملي لقانون ضريبة القيمة المضافة في فلسطين ، رأينا أن تطبيق هذا القانون سبب تشوها كبيرا في نسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى الإيرادات الإجمالية ، حيث شكلت الضرائب المباشرة حوالي 10% ، والضرائب غير المباشرة حوالي 87% في حين كانت هذه النسبة في الدول الصناعية حوالي 64% للضرائب المباشرة و 26% للضرائب غير المباشرة وفي الدول النامية كانت نسبة الضرائب المباشرة حوالي 33% والضرائب غير المباشرة حوالي 46% .

ويعود السبب الرئيسي وراء هذا التشوه لارتفاع نسبة ضريبة القيمة المضافة البالغة 17% ، وقلة الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة بموجب هذا القانون ، وبالرغم من تطبيق هذا القانون إلا أننا نجد أن عبء الضريبة في فلسطين منخفض جدا ، ويتساوى مع عبء الضريبة في سوريا ومصر

اللذان تطبقان قانون ضريبة المبيعات الذي يمنح المكلفين الكثير من الإعفاءات والتخفيضات ، ولا يطبق على جميع المراحل بل على مرحلة واحدة فقط .

و بلغ عبء ضريبة القيمة المضافة في فلسطين خلال الفترة 1995-2003 حوالي 7% ، بينما بلغ هذا العبء في إسرائيل حوالي 14% ، حيث تستفيد من التخفيضات الممنوحة بموجب القانون في مجال التصدير واستيراد السلع المعمرة المستخدمة في الصناعة ، فقد بلغت نسبة ضريبة القيمة المضافة المعادة للمكلفين في العامين 2001-2002 حوالي 27% من إجمالي إيرادات ضريبة القيمة المضافة ، بينما لا يستفيد الاقتصاد الفلسطيني من هذه الميزة بسبب ضعف قدرته على التصدير ، وكذلك اقتصار معظم وارداته على السلع الاستهلاكية بدلا من السلع الإنتاجية .

ويعود سبب هذه التناقضات المتمثلة في ضعف عبء ضريبة القيمة المضافة في فلسطين ، وضعف العبء الضريبي الكلي إلى عدم قدرة السلطة الفلسطينية على تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة بشكل فعال ، يضمن لها تحصيل الضرائب ومحاربة التهرب من هذه الضريبة ، ويمكن أن نجمل أهم أسباب ضعف العائدات من ضريبة القيمة المضافة فيما يلي :

1. شيوع ظاهرة التهرب من ضريبة القيمة المضافة من خلال عدم التسجيل لدى دوائر الضريبة ، وعدم التزام المكلفين المسجلين بدفع الضرائب المستحقة عليهم بموجب القانون .

2. اشتراط المشاريع المقدمة من الدول المانحة عدم دفع ضريبة القيمة المضافة على هذه المشاريع، مما يترتب عليه مطالبة الجهة المنفذة للمشروع باسترداد نقدي للضرائب التي سبق دفعها على مشترياتهم من المواد .

3. عدم إحضار فواتير المقاصة الإسرائيلية وتقديمها للدوائر الضريبية في السلطة الفلسطينية ليتم إجراء التقاص على أساسها ، أن مثل هذا العمل يسبب ثلاث مشاكل هي :-

أ - عدم مقدرة السلطة الفلسطينية على استرداد الضرائب المدفوعة من قبل التاجر الفلسطيني من إسرائيل ، وبالتالي لا تدخل هذه الضرائب إلى خزينة الدولة .

ب - يتحمل المواطن الفلسطيني عبء الضرائب المفروضة على مشترياته من المواد الغذائية وغيرها ، التي قام التاجر الفلسطيني بشرائها من إسرائيل .

ج - تذهب الضرائب المترتبة على مشتريات التاجر الفلسطيني إلى خزينة إسرائيل بدلا من خزينة السلطة .

4. عدم سيطرة السلطة الفلسطينية على نقاط عبور البضائع بالنسبة للصفة الغربية ، مما يسمح بدخول الكثير من البضائع إلى مناطق السلطة الفلسطينية بدون فواتير ضريبية .

وتعتبر هذه النقطة هامة جدا ، حيث إن سيطرة السلطة على المعابر إلى الضفة الغربية وقطاع غزة ، يسمح لها بمراقبة حركة البضائع بين مناطق السلطة وإسرائيل ، وبالتالي تمنع دخول البضائع بدون فواتير ضريبية ، كما تستطيع زيادة الرقابة على البضائع المستوردة من الخارج ، والتي تدخل إلى مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية على أنها بضائع إسرائيلية ، وبالتالي تفقد الجمارك و ضرائب الشراء والرسوم الأخرى المفروضة على مثل هذه السلع .

وتقوم إسرائيل في الآونة الأخيرة بإقامة جدار فاصل في مناطق السلطة الفلسطينية ، بهدف الاستيلاء على الأراضي وتوفير حماية للمستوطنين ، هذا الجدار له آثار مدمرة على اقتصاد الشعب الفلسطيني ، ولكن يمكن الاستفادة منه ضريبيا من خلال منع دخول البضائع إلى مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية بدون فواتير مقاصة ، أو منع دخول البضائع المستوردة من الخارج على أساس أنها إسرائيلية ، نرى ضرورة أن تركز السلطة الفلسطينية جهودها على هذه النقطة لما تحققه من فائدة كبيرة في مجال تحصيل الأموال الضريبية من إسرائيل ، ودون أن يكون هناك زيادة في أعباء الضريبة على المواطن الفلسطيني .

5. بالرغم من وجود إمكانية لتخفيض نسبة ضريبة القيمة المضافة من 17% إلى 15% لم تنفذ السلطة الفلسطينية هذه الخطوة .

ومن المعروف من الدراسات النظرية والتجريبية أن الكلفة الحقيقية للضريبة تزداد بوتيرة أسرع من وتيرة ارتفاع نسبتها (World Bank, 1991) .

وأظهرت عدة دراسات أن التكلفة الحقيقية لرفع نسبة الضريبة على بعض الواردات تبلغ عدة أصناف الإيراد المترتب عليها (Gillist, AL, ET, 1996) ، إن إدراك مثل هذه الحقيقة أدى إلى عمل إصلاحات كبيرة في أنظمة الضرائب في البلدان المتقدمة والنامية ، بهدف تخفيض نسب الضرائب المرتفعة سواء في ضريبة الدخل أو المضافة .

ومن خلال ما سبق ، نجد أن هناك حاجة ماسة لزيادة إيرادات السلطة لتمويل نفقاتها الجارية والتطويرية ، وكذلك إعطاء تخفيضات وإعفاءات أكثر في مجال ضريبة القيمة المضافة ، فكيف يمكن تلبية هذه المطالب التي تعتبر متناقضة فيما بينها من حيث الجوهر .

ويرى الباحث من خبرته العملية في مجال تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة أن نسبة الضريبة 17% المطبقة في فلسطين هي في الحقيقة نسبة نظرية وبعيدة جدا عن الحقيقة : فعند تطبيق هذه النسبة حسب الأنظمة ، والقوانين التي تنظم ضريبة القيمة المضافة ، فإن الغالبية العظمى من المكلفين تنهرب من دفع هذه الضريبة ، وذلك لعدة أسباب أهمها :-

1. إن المواطن الفلسطيني ما زال يرفض تحمل عبء هذه الضريبة فعندما يطلب مثلاً المحامي ، أو المهندس ، أو المحاسب ، أو الطبيب إضافة الضريبة المضافة إلى الخدمة التي يقدمها لزيائنه، يرفض المواطن دفع هذه الضريبة ويساعد مقدم الخدمة على عدم إصدار فاتورة ضريبية والتهرب من دفع الضريبة .

2. بسبب حالة الكساد السائدة في الاقتصاد الفلسطيني ، والمنافسة الشديدة بين المكلفين لاجتذاب الزبائن ، يقوم التجار في الغالب بممارسات غير مجدية لتفادي دفع الضريبة والتهرب منها، والدخول في ممارسات هدفها الاستفاح ، فمثلاً: يلجأ التاجر إلى شراء البضاعة بدون فاتورة ضريبية مقابل أن يخفض للإتاجر الجملة نسبة ثلاثة أو أربعة في المائة من قيمة الضريبة البالغة 17 % ، و يسمح هذا العمل لهذا التاجر بمنافسة جاره الذي قام بشراء البضائع ودفع الضرائب بالكامل .

3. إن نسبة ضريبة القيمة المضافة البالغة 17% ، هي نسبة كبيرة تشجع المكلف على التهرب من دفعها ، فيحاول المكلف أن يلتزم في قوانين الضريبة ، ولكن عندما يعلم أن الضريبة المستحقة عليه هي 17% على صافي صفقاته يتراجع ويبحث عن وسيلة للتهرب من دفع هذا الالتزام .

4. بسبب عدم قناعة المكلفين والمواطنين بأنظمة وقوانين ضريبة القيمة المضافة ، فإن هناك صعوبة في تطبيق هذا القانون من قبل الإدارة الضريبية ، فالجوة كبيرة بين الناحية النظرية والتطبيقية ، مما يدفع الإدارة الضريبية إلى اعتماد حلول توفيقية مع المكلفين حتى وإن كانت لا تتماشى مع القانون .

مما سبق يتضح لنا بأن زيادة نسبة ضريبة القيمة المضافة أمراً في غاية الصعوبة ، وكذلك بالنسبة لإجراء تقليص على الإعفاءات والتخفيضات على قانون ضريبة القيمة المضافة ، فإن هذا الأمر صعب جداً لأن هذه الإعفاءات والتخفيضات هي أصلاً مقلصة جداً إذا ما قورنت مع دول العالم النامية والصناعية .

يكمن الحل في إيجاد مصدراً للأموال لا يزيد الأعباء الضريبية على المكلفين ، ويساعد في تخفيض نسب الضريبة ، وزيادة الإعفاءات. ويمكن تحقيق ذلك من خلال إعطاء السلطة الفلسطينية موضوع محاربة التهرب في مجال ضرائب الجمارك وفواتير المقاصة أولوية قصوى ، لما يحققه هذا الموضوع من نتائج مبهرة ، فحسب ما قام به الباحث في هذه الدراسة فقد تم التوصل إلى نتيجة مفادها ، إن الضرائب غير المحصلة والضائقة على السلطة الفلسطينية في العام 1995 بلغت حوالي 505 مليون دولار ، في حين أن الضرائب التي تم تحصيلها فعلاً كانت حوالي 465 مليون دولار ،

وفي عام 1996 كانت الضرائب الضائعة حوالي 451 مليون دولار ، في حين كانت الضرائب المحصلة 667 مليون دولار ، أي إن هناك تحسن في مجال تحصيل الضرائب .

وفي العام 1997 كانت الضرائب الضائعة حوالي 503 مليون دولار ، والضرائب المحصلة كانت حوالي 792 مليون دولار ، وفي العام 1998 كانت الضرائب الضائعة حوالي 558 مليون دولار، والضرائب المحصلة 887 مليون دولار ، وفي العام 1999 كانت الضرائب الضائعة حوالي 689 مليون دولار ، والضرائب المحصلة فعلا 925 مليون دولار ، وفي عام 2000 كانت الضرائب الضائعة حوالي 562 مليون دولار ، والضرائب المحصلة فعلا كانت 939 مليون دولار .

وتكفي هذه الأموال الضائعة لسد حاجة الدولة من الأموال لتمويل نفقاتها الجارية والتطويرية، ولا تزيد أعباء جديدة على المواطنين، وتسمح بإعطاء إعفاءات وتخفيضات اكبر مما هو ممنوح حاليا بموجب القانون .

الخلاصة:

تبلغ نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في الدول الصناعية حوالي 64% ، وفي الدول النامية حوالي 33% ، وفي إسرائيل 43% ، وفي سوريا 32% ، وفي مصر 20% ، وفي الأردن 10.5% ، وفي فلسطين 9.44% .

كما بلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية في الدول الصناعية حوالي 72% ، وفي الدول النامية حوالي 42% ، وفي إسرائيل حوالي 50% ، وفي سوريا حوالي 43% ، وفي مصر حوالي 34% ، وفي الأردن حوالي 15% ، وفي فلسطين 9.82% .

نجد أن نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية (منخفضة جدا) ولا تزيد عن 10% ، مما يعكس ضعف الاقتصاد الفلسطيني ، وقلة الإيرادات من الضرائب المباشرة .

وتبلغ نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في الدول الصناعية حوالي 26% ، وفي الدول النامية 46% ، وفي إسرائيل 42.75% ، وفي سوريا 40.88% ، وفي مصر 27.96% ، وفي الأردن حوالي 60% ، وفي فلسطين حوالي 87% .

كما بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الإيرادات الضريبية في الدول الصناعية حوالي 29% ، وفي الدول النامية 57% ، وفي إسرائيل حوالي 49% ، وفي سوريا حوالي 54% ، وفي مصر حوالي 47% ، وفي الأردن حوالي 83% ، وفي فلسطين 89.50% .

وتعتبر نسبة الضرائب غير المباشرة إلى كل من الإيرادات الإجمالية والإيرادات الضريبية في فلسطين الأعلى في العالم، مما يبين الخلل الكبير في نظام الضريبي الفلسطيني ، حيث تبين من

تطبيق أنظمة الضرائب المباشرة وغير المباشرة أن هناك خلل كبير ، حيث أظهرت النسب السابقة أن نسبة الضرائب المباشرة إلى كل من الإيرادات الإجمالية و الضريبية تبلغ 9.44% ، و 9.82% على التوالي وهي الأقل في العالم .

وفي حين أن نسبة الضرائب غير المباشرة إلى كل من الإيرادات الإجمالية و الضريبية تبلغ حوالي 87% ، و 89.5% على التوالي في العالم ، أما في الدول الصناعية فإن هذه النسب معكوسة تماما فكانت نسبة الضرائب المباشرة إلى كل من الإيرادات الإجمالية والإيرادات الضريبية هو 64% ، و 72% على التوالي و هي الأعلى في العالم ، و نسبة الضرائب غير المباشرة إلى كل من الإيرادات الإجمالية و الإيرادات الضريبية هي 26% ، و 29% على التوالي .

وبلغت نسبة ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات إلى الإيرادات الإجمالية في الدول الصناعية حوالي 15% ، و في الدول النامية حوالي 25.50% ، و في إسرائيل حوالي 30% ، وفي سوريا حوالي 27.6% ، و في مصر 17.40% ، وفي الأردن حوالي 22.50% ، و في فلسطين حوالي 41% ، كما بلغ عبء ضريبة القيمة المضافة في الدول الصناعية حوالي 6.65% ، و في إسرائيل حوالي 14% ، و في فلسطين 7% ، و بلغ عبء ضريبة المبيعات في مصر 6.32% ، وفي سوريا 4.70% ، و في الأردن 6.25% .

ويتضح من النسب السابقة أن نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات تبلغ حوالي 41% ، وهي الأعلى في العالم ، بينما كانت هذه النسبة في إسرائيل حوالي 30% ، في حين كان عبء ضريبة القيمة المضافة في فلسطين 7% ، بينما في إسرائيل 14% هذا التناقض جاء نتيجة وجود خلل في التطبيق و التهرب من الضريبة في فلسطين .

و بلغ عبء الضريبة في الدول الصناعية حوالي 38.50% ، و في إسرائيل 38.14% ، وفي الأردن 20% ، و في سوريا و مصر و فلسطين حوالي 16% يعتبر عبء الضريبة في فلسطين منخفض ، حيث تساوى مع عبء الضريبة في مصر و سوريا اللتان تطبقان قوانين ضريبة المبيعات ، بينما تطبق فلسطين قانون ضريبة القيمة المضافة الذي يتسم بوعاء ضريبي متسع ، ونسب مرتفعة ، و إعفاءات ، و تخفيضات قليلة جدا لذا لا بد أن يكون عبء الضريبة للفلسطيني أكبر و مقترّب من العبء الضريبي في إسرائيل التي تطبق نفس القانون .

وتبين بعد احتساب ضريبة القيمة المضافة و الجمارك غير المحصلة من قبل السلطة الفلسطينية ، أن هناك مبالغ كبيرة ضائعة على السلطة الفلسطينية تراوحت بين 451 و 689 مليون دولار خلال الفترة 1995 - 2000 ، فعند أخذ هذه المبالغ بالحسبان يتضح أن عبء الضريبة في فلسطين تراوح بين 27% و 33% ، و قد كان معدل عبء الضريبة الفلسطيني خلال الفترة 1995

- 2000 حوالي 30% . وتفسر هذه النسبة التناقض الذي حصل في عبء الضريبة الفلسطينية ،
والإسرائيلي .

الفصل السادس

مقارنة النسب والإعفاءات الضريبية في فلسطين مع الدول الأخرى

المبحث الأول: وعاء الضريبة والمعدلات والإعفاءات الضريبية

المبحث الثاني: واجبات المكلفين

المبحث الثالث: المؤيدات الجزائية

مقدمة:

تم التعرف في الفصول السابقة على التشريعات ، والإيرادات الضريبية في كل من الأردن ، و مصر ، و سوريا ، و فلسطين ، وإسرائيل ، ومجموعة من الدول الصناعية ، والدول النامية .

ويبين هذا الفصل النسب ، والإعفاءات الضريبية في كل من الأردن ، و مصر ، و سوريا ، و فلسطين ، و إسرائيل ، ودول الاتحاد الأوروبي ، وتم تقسيم الإعفاءات ، والنسب إلى مجموعات ، تمثل كل مجموعة تصنيف معين ، يبين الهدف الخاص الذي منح الإعفاء ، أو التخفيض على الضريبة لأجله . كما تم التطرق في هذا الفصل إلى واجبات المكلفين من حيث التسجيل في الضريبة ، وتحرير الفواتير الضريبية ، وإمساك الدفاتر ، والسجلات ، وتقديم الإقرار الضريبي ، وتحصيل الضريبة ، ومن ثم إلى العقوبات المترتبة على مخالفة قوانين الضريبة .

المبحث الأول : وعاء الضريبة والمعدلات والإعفاءات الضريبية

أ - وعاء الضريبة :

تفرض ضريبة المبيعات في مصر في الوقت الحاضر على مرحلة التصنيع ، والاستيراد ، وتخضع الخدمات للضريبة على أسس اختيارية ، ولم يتم تطبيق المرحلتين الثانية ، والثالثة التي تشمل تجارة الجملة والتجزئة ، ويعتبر مطرح الضريبة ، القيمة المدفوعة بشكل فعلي مقابل السلعة ، أو الخدمة وأنه في حال عدم إمكانية تحديد السعر يتم اللجوء إلى التقدير لتحديد ثمن السلعة أو الخدمة ، وقد منح التشريع المصري وزير المالية سلطة إضافة مطارح جديدة للضريبة ، كما منح الإدارة الضريبية حق تعديل بيان المكلف في حالة التلاعب .

و تفرض الضريبة في الأردن على السلع المصنعة محلياً ، وقد اعتبر المشرع الأردني تحويل المادة بوسائل الإنتاج المختلفة إلى منتج جديد ، من خلال تغيير شكلها ، أو مكوناتها ، أو نوعها بمثابة التصنيع ، وقد اعتبرت القيمة الحقيقية التي تمثل السعر المدفوع فعلاً مقابل السلعة أو الخدمة ، هي القيمة التي يتم اتخاذها كأساس لفرض الضريبة ، و يحق للإدارة الضريبية التحقق من السعر المدفوع بالطريقة التي تراها مناسبة .

كما تفرض ضريبة المبيعات على استيراد أي سلعة ، أو خدمة ، أو بيع أي منهما ، وقد ارفق المشرع الأردني أربعة جداول تعتبر جزءاً لا يتجزأ من القانون ، تصدر بموجب نظام خاص يحدد فيه سعر الضريبة للسلع و الخدمات ، و هذا النظام قابل للتعديل ، كما أخضع المشرع الأردني السلع المهربة للضريبة .

اعتمد التشريع السوري على عدة مطارج للضريبة ، إلا أنها تعتبر في معظمها ضرائب على الاستهلاك والإنفاق ، وهذه الضرائب قديمة العهد ، حيث أن معظمها فرض قبل العام 1961 ، و لا يوجد ترابط فيما بينها ، إلا إن قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي رقم 18 لسنة 1987 ، قد سد جزء بسيط من هذا العجز في قوانين الضرائب غير المباشرة .

على الرغم من أن معظم التشريعات تعفي الصادرات من الضرائب بهدف تشجيع التصدير ، إلا إن المشرع السوري فرض ضريبة واحدة على التصدير ، وهي رسم التصدير على القطن ، ولم يفرض المشرع السوري ضرائب على الواردات غير تلك الرسوم الجمركية وما يتبعها ، وقد اعتبر الاستيراد من المناطق الحرة بمثابة الاستيراد من الخارج .

و تفرض ضريبة القيمة المضافة في فلسطين ، وإسرائيل على الصفقات المعقودة سواء كانت سلع أو خدمات ، وإذا اشتملت الصفقة على مال ، وخدمة اعتبر ثمنها ثمن الصفقة، وإذا تعذر تقدير الثمن فيقدر بكلفة المال ، أو الخدمة وإضافة الربح المألوف في ذلك الفرع الاقتصادي .

في حالة التصدير، تتفق معظم التشريعات الضريبية على إعفاء الصادرات من الضرائب ، وتخضع الواردات لضريبة القيمة المضافة ، وضريبة المبيعات ، وتعتبر القيمة الخاضعة للضريبة هي قيمة السلعة عند الإفراج عنها من الجمارك ، مضافاً إليها جميع الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة المستوردة ، وهناك أهمية كبيرة لتحديد ثمن البضائع لفرض الرسوم الجمركية ، لأن هذا السعر سيعتبر أساساً لتقدير ضريبة القيمة المضافة ، والضرائب الأخرى .

يشمل وعاء الضريبة في فلسطين ، وإسرائيل جميع الصفقات المعقودة داخل الدولة من سلع ، وخدمات إضافة إلى جميع الواردات ، كما أن القانون المطبق هو قانون ضريبة القيمة المضافة ، حيث تضاف الضريبة على جميع مراحل الإنتاج وعلى تاجر الجملة، وتاجر المفرق ، وهناك بعض الإعفاءات والنسب الضريبية المخفضة سنأتي على ذكرها بالتفصيل .

أما وعاء الضريبة في كل من مصر والأردن وسوريا فلا يشمل جميع الصفقات ، ولا يطبق على جميع المراحل. فالقانون المطبق في هذه الدول هو قانون ضريبة المبيعات ، والرسوم التي تفرض على السلع والخدمات لمرة واحدة عند الاستيراد ، أو الإنتاج ، كما أن هناك الكثير من الإعفاءات ، والنسب المخفضة للكثير من السلع والخدمات .

ب - معدلات الضريبة والإعفاءات :

تفرض في الأردن ضريبة مبيعات بنسبة 13% على استيراد أي سلعة ، أو خدمة ، أو بيع أي منهما بشكل عام ، وقد حددت المادة الثالثة من قانون ضريبة المبيعات أربع جداول، حيث حدد الجدول رقم (1) السلع الخاضعة للضريبة الخاصة ، والجدول رقم (2) السلع

والخدمات الخاضعة للضريبة بنسبة (صفر) ، والجدول رقم (3) السلع المعفاة من الضريبة ، والجدول رقم (4) السلع والخدمات التي تكون الضريبة العامة والخاصة المستحقة عليها غير قابلة للخصم .

وفي مصر، تفرض ضريبة مبيعات بنسبة 10% بشكل عام ، ومراعاة للظروف الاجتماعية ، فقد تم إعفاء السلع الأساسية لجموع المواطنين ، واخضع بعض مستلزمات الإنتاج ، أو السلع أو الخدمات لفئة ضريبية منخفضة تبلغ 5% ، بينما اخضع سلع القادرين لنسبة 25% ، وذلك كي يتحمل القادرون نصيباً أكبر في عبء الضريبة لما يحقق التكافل الاجتماعي وإعادة توزيع الدخل .

وتبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في فلسطين بشكل عام 17% على معظم الصفقات المعقودة على السلع والخدمات ، وتطبق في فلسطين نسبة واحدة ، ولا توجد نسب أخرى باستثناء السلع والخدمات التي تفرض عليه ضريبة قيمة مضافة بنسبة الصفر وهي محدودة جداً ، كما أن هناك بعض الإعفاءات سوف تأتي على ذكرها بالتفصيل عند إجراء المقارنة بين النسب والإعفاءات المطبقة في الدول المعنية .

تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في إسرائيل 18% ، وتفرض على معظم الصفقات المعقودة من سلع وخدمات ، وهناك بعض السلع والخدمات المعفاة ، أو التي تبلغ نسبة الضريبة عليها صفر % ، وهي محدودة جداً ، ولا توجد نسب أخرى للضريبة المضافة .

وأصبحت السوق الأوروبية الموحدة حقيقة اعتباراً من أول كانون ثاني لعام 1993 ، وزالت الحدود الوطنية بين الدول الأعضاء ضمن الاتحاد الأوروبي ، لذلك وجب على دول الاتحاد التكيف مع هذا الوضع الجديد ، والمطلوب استبدال ضرائبهم غير المباشرة العامة بنظام موحد لضريبة القيمة المضافة ، وهذا الاستبدال سيتم خلال فترة من الزمن ، وسوف نستعرض نسب ضريبة القيمة المضافة ، والإعفاءات لدول الاتحاد حسب التقدير الصادر عن الاتحاد الأوروبي الذي يبين الوضع في 2002/5/1 ، حيث تتراوح نسبة الضريبة المضافة في دول الاتحاد بين 15% ، و 25% والجدول رقم (19) يبين معدلات الضريبة والإعفاءات في دول الاتحاد الأوروبي .

وتفرض في سوريا ستة أنواع من الرسوم ، و هي الرسوم الجمركية ، ورسم الإنفاق الاستهلاكي ، ورسوم السيارات ، ورسوم الأجهزة التلفزيونية ، ورسوم مقطوعة الكهرباء ، ورسوم المواد الكحولية ، و هذه الرسوم تفرض إما بشكل نسبي ، أو وفق الحجم ، أو القيمة ، أو الوزن ، أو الكمية ، و لكل رسم وعاء مختلف عن الآخر و كذلك إعفاءات خاصة به .

جدول رقم (١٩)
الذي يظهر تطبيقات على نسب ضريبة القيمة المضافة المختصة في دول الاتحاد الأوروبي لمجموعة من السلع و الخدمات

البيان	بلجيكا	البنمبارك	المانيا	اليونان	اسبانيا	فرنسا	ايرلندا	إيطاليا	وكسمبر	هولندا	النمسا	برتغال	فيلندا	السويد	بريطانيا
1 مواد غذائية	6 12 21	25	7 16	8	4 7	5.5 19.6	0 12.5 21	4 10	3	6	10	5 12 17	17	12 25	0 17.5
2 مشروبات غير كحولية	6	25	7	8	7	5.5	٢	10	3	6	10	5	22	25	0 17.5
3 أدوية طبية	6 21	25	16	8 18	4 16	5.5 19.6	0	10 20	3 15	6 19	20	5 17	8	25 0	0 5 17.5
4 معدات طبية للعجزة	6 21	25	7	8	7	5.5	0	4 20	3	19	20	17	22	25	0 5
5 نقل الركاب	6 0 ٢	٢ 0	7 16	8	7	5.5	٢	٢ 10	٢ 3	٢ 6 19	10	5	8	6 0	0
6 الكتب و الصحف والمجلات	6 0/6 0/6	25 0/25 25	7 7 7	4 4 4	4 4 4	٥/19. ١/19. ١/19.	0 12.5 12.5	4 4 4	3 3 3	6 6 6	10 10 10	5 5 5	8 0/22 0/22	6 6 ١/٢	0 0 0
7 عروض تلفزيونية وأذعية	٢ 6 21	25	٢ 7 16	٢ 4 8 18	٢ 7 16	2.1 5.5 19.6	٢ 12.5 21	4 10 20	3 15 ٢	6 19	٢ 10	٢ 5 17	8	25 ٢	17.5
8 كتب و مؤلفون	6 21 ٢	٢	7	8	7	5.5	21	٢ 20	3	19 6 ٢	20 10	17 ٢	٢	6	17.5

تابع الجدول رقم (١٩)

البيان	بلجيكا	دومينيك	المانيا	اليونان	اسبانيا	فرنسا	ايرلندا	ايطاليا	وكسمبر	هولندا	النمسا	برتغال	فيتلندا	السويد	بريطانيا
9 اجتماع منزلي	12	25	16	8	4	5.5	12.5	10	3	19	20	٢	22	25	17.5
10 مواد زراعية	6	25	7	8	7	5.5	12.5	4	3	6	20	5	22	25	17.5
11 فنانين و أماكن الاستراحة	6	25	16	8	7	5.5	12.5	10	3	6	10	5	8	12	17.5
12 الاحداث الرياضية	6	٢	16	8	7	19.6	٢	10	3	6	20	5	8	٢	17.5
13 استخدام التسهيلات الرياضية	6	25	٢	8	١٦	19.6	12.5	20	3	6	٢	5	8	6	١٧.٥
14 خدمات اجتماعية	6	25	7	8	7	19.6	٢	٢	3	19	0	17	٢	٢	٢
15 خدمات تجهيز الموزن	6	٢	16	8	7	19.6	21	20	3	٢	20	٢	٢	٢	٢
16 علاجات الأسنان	6	٢	7	8	7	19.6	٢	٢	3	٢	10	٢	٢	٢	٢
17 خدمات جمع النفايات و تنظيف البيئة	21	25	16	8	7	19.6	٢	10	3	19	10	٢	22	25	17.5

BASEURL=<http://www.eurunion.org/legislat/VATweb.htm>
URL=<http://www.eurunion.org/legislat/VATweb.htm>

كما تفرض في سوريا ستة أنواع من الضرائب غير المباشرة : و هي ضريبة الأسمدة ، و ضريبة المواد المشتعلة ، و ضريبة السكر ، و ضريبة الملاهي ، و ضريبة الملح ، و ضريبة حصر التبغ و التباك ، و لكل واحدة من هذه الضرائب وعاء ، و إعفاءات خاصة بها .

وسوف تتم المقارنة بين الدول المعنية على أساس مقارنة النسب ، و الإعفاءات في قوانين ضريبة القيمة المضافة ، أو ضريبة المبيعات ، و بما أن الضرائب ، و الرسوم المفروضة في سوريا تبلغ ستة ضرائب و ستة رسوم ، و لكل واحد منها وعاء ، و إعفاءات خاصة بها مما يجعل حجم هذه الإعفاءات ، و النسب المخفضة كبير جدا . و عليه لم تؤخذ بالاعتبار الإعفاءات و النسب في سوريا عند إجراء المقارنة بين الدول .

وفيما يلي مقارنة النسب ، و الإعفاءات الضريبية في الدول المعنية حسب الهدف الذي منحت من أجله هذه الإعفاءات ، أو النسب المخفضة على الضريبة .

1- الإعفاءات الممنوحة على المواد الغذائية : تفرض في فلسطين و إسرائيل ضريبة بنسبة صفر % على بيع الخضار و الفواكه ، التي لم تمر بأية عملية إعداد أو تصنيع ، و لا تعتبر عمليات التنظيف ، و التعبئة ، و التخزين ، و التبريد ، و الإنضاج من قبيل عمليات التصنيع .

وتهدف الدول من خلال منح الإعفاءات ، و التخفيضات على نسب ضريبة القيمة المضافة إلى مساعدة عامة الشعب في الحصول على المواد الغذائية دون تحمل أعباء هذه الضريبة ، حيث أن ضريبة القيمة المضافة ، و ضريبة المبيعات يتحمل عبئها المستهلك النهائي دون التمييز بين الفقير و الغني .

وتفرض في الأردن ضريبة مبيعات بنسبة 2% على مجموعة كبيرة من السلع الغذائية المخصصة للأطفال و المرضى ، و الأغذية المستهلكة بشكل كبير من قبل الفقراء ، مثل الخبز والزيت والفول و الحمص و غيرها ، وفي مصر تفرض ضريبة مبيعات بنسبة 5% على بعض السلع مثل البن و الحلويات ، وتعفى مجموعة كبيرة من السلع المستهلكة من قبل عامة الشعب ، كما تفرض ضرائب بمبالغ محددة على سلع أخرى مثل السكر ، و الشاي ، و الزيوت النباتية ، وغيرها .

وتفرض معظم دول الاتحاد الأوروبي ضرائب مخفضة على المواد الغذائية ، بهدف مساعدة الفقراء وتوزيع الدخل بشكل عادل ، تتراوح نسبتها بين صفر % ، و 8% على مجموعة كبيرة من المواد الغذائية .

وتفرض ضريبة مخفضة بنسبة صفر % في كل من فلسطين وإسرائيل على بيع الخضار ، والفواكه غير المصنعة فقط ، ولا يوجد إعفاءات ، أو نسب مخفضة أخرى في مجال المواد الغذائية ، ولا يتناسب هذا التخفيض مع الإعفاءات والنسب المخفضة في الأردن ، ومصر ، وسوريا التي تعيش ظروفًا وأوضاعًا اقتصادية أفضل من فلسطين .

وتعيش فلسطين ظروفًا اقتصادية صعبة للغاية في ظل الانتفاضة الحالية ، حيث بلغت نسبة البطالة حوالي 70 % ، وانتشر الفقر بشكل كبير جدًا ، وقبل انتفاضة الأقصى لم تكن الأوضاع الاقتصادية للناس أفضل مما هي عليه في دول الاتحاد الأوروبي التي تعطي إعفاءات كبيرة في مجال المواد الغذائية بهدف مساعدة الفقراء و توزيع الدخل .

مما سبق، نجد أن الإعفاءات و التخفيضات الممنوحة في مجال المواد الغذائية في فلسطين قليلة جدًا ، و يجب زيادتها لتشمل الأغذية الضرورية لعامة الشعب مثل الخبز ، واللحوم ، والأسماك ، والحليب ومشتقاته ، و حليب الأطفال ، و الأغذية المخصصة للمرضى والأطفال . خاصة وأن الشعب الفلسطيني يعاني من ظروف اقتصادية صعبة ، ووجود أعداد كبيرة جدًا من الأطفال .

2 - المشروبات بكافة أنواعها : تفرض في فلسطين وإسرائيل الضريبة العامة على المشروبات بجميع أنواعها دون زيادة أو تخفيض ، و تضاف إلى المشروبات الكحولية ضريبة الشراء بنسب تتراوح بين 5 % - 20 % .

وتفرض الضرائب على بعض السلع بنسب مرتفعة بهدف حماية المنتج المحلي من منافسة السلع المستوردة ، أو حماية المستهلك من الضرر الذي قد يقع عليه من جراء استهلاك هذه السلع بكميات كبيرة ، وتوفير الأموال لخزانة الدولة ، لذلك نجد أن كلا من الأردن ومصر وسوريا تفرض ضرائب بنسب مرتفعة على المشروبات الروحية والغازية بهدف الحد من استهلاك هذه السلع ، كما قامت الأردن بإعفاء خدمة جمع المياه و توزيعها والمياه المعبئة بعبوات تزيد على 5 لتر ، بهدف دعم هذه الخدمات و توفيرها للمستهلك بتكلفة قليلة .

وتفرض معظم دول الاتحاد الأوروبي النسب المطبقة بشكل عام على المشروبات الكحولية ، وتخفيض هذه النسبة على مشروبات العصائر و المياه المعدنية ، حيث تتراوح النسب المخفضة في دول الاتحاد بين 3 % و 8 % .

ويعتبر غالبية المواطنين في فلسطين من المسلمين و حسب الديانة الإسلامية فالمشروبات الروحية محرمة ، فلا مانع من زيادة نسبة الضريبة على المشروبات الروحية كما هو الحال في مصر و الأردن ، ويعتبر في المقابل التخفيض الذي تطبقه بعض دول الاتحاد

الأوروبي على المشروبات الخفيفة مفضلاً بالنسبة لفلسطين لتخفيض عبء الضريبة على المواطن الفلسطيني .

3 - الأدوية و المعدات الطبية الخاصة بالمعاقين و العجزة و الخدمات الصحية : تفرض في فلسطين وإسرائيل الضريبة بالنسب العامة دون أية إعفاءات ، أو تخفيضات على الأدوية ، والمعدات الطبية الخاصة بالمعاقين ، والعجزة ، والخدمات الطبية .

تقدم معظم الدول مساعدات في مجال العلاج الطبي ، والخدمات الطبية ، وتتعدد صور و أشكال هذه المساعدات ، فبعض الدول تقدم العلاج الطبي المجاني لمواطنيها ، مثل دول الخليج ، وبعضها الآخر يلزم مواطنيها بتأمين صحي ، مثل إسرائيل والبعض الآخر يقدم تسهيلات و تخفيضات على النسب الضريبية المطبقة في الدولة ، بهدف تخفيض تكاليف الأدوية والعلاج .

فالأردن تفرض ضرائب مخفضة بنسبة 2% على مجموعة كبيرة من السلع . والمعدات و الأدوات الطبية ، و تفرض ضريبة بنسبة صفر على مدخلات صناعة الأدوية والأجهزة المخبرية و غيرها ، و تعفى الخدمات الطبية المقدمة من قبل الجمعيات الخيرية ، وقد سلكت مصر نفس هذا السلوك بفرض نسب مخفضة تتراوح بين 1.625% ، و 5% على الأدوية ، وإعفاء المقاعد المخصصة للمعاقين و الأجهزة الأخرى .

تفرض دول الاتحاد الأوروبي نسب مخفضة على الأدوية ، و المعدات والخدمات الطبية تتراوح بين صفر% ، و 8% ، و بالنسبة للشعب الفلسطيني فإنه بأمر الحاجة إلى المساعدة الطبية خاصة في ظل وجود إصابات كبيرة جداً بين أفراد الشعب نتيجة الاعتداءات الإسرائيلية ، وعدم قدرة المواطنين على دفع تكاليف العلاج .

وتطبق فلسطين و إسرائيل نفس القانون ، و لكن هناك اختلاف كبير بين الخدمات التي تقدمها المستشفيات الحكومية في إسرائيل مع تلك المقدمة من قبل المستشفيات الفلسطينية . مما سبق نجد، أن هناك حاجة ماسة لإجراء تخفيضات على ضريبة الأدوية و العلاج

الطبي أسوة بما هو معمول به في مصر و الأردن و سوريا ، و دول الاتحاد الأوروبي خاصة و أن السلطة الفلسطينية لا تملك الإمكانيات المادية لتوفير الخدمات الطبية المجانية للمواطنين، فأقل ما يمكن عمله هو إجراء تخفيض على النسب الضريبية من أجل تخفيض تكاليف العلاج.

4 - الملابس و الأحذية الخاصة بالفقراء و الأطفال و الرضع : تطبق النسب العادية على هذه السلع في فلسطين وإسرائيل ، ولا توجد نسب مخفضة أو إعفاءات ، وتهدف الدول من تقديم هذه التخفيضات إلى مساعدة الفقراء في الحصول على احتياجاتهم بأقل تكلفة ممكنة، وتشجيع النسل من خلال توفير السلع الخاصة بالأطفال بأسعار مخفضة ، ويفضل أن تخفض

نسبة الضريبة على فوط ، و مستلزمات الأطفال من ملابس وغيرها لتخفيف عبء الضريبة على الفقراء .

5 - الكتب و الصحف و المجلات و خدمات التعليم : تطبق النسب العادية على هذه السلع والخدمات في فلسطين و إسرائيل ، دون إجراء أي تخفيضات أو إعفاءات ، وتهدف الدول إلى تشجيع التعليم من خلال منح التخفيضات والإعفاءات على خدمات التعليم والكتب .

والشعب الفلسطيني بأمس الحاجة إلى إجراء تخفيضات على نسب الضريبة على الكتب ، والخدمات الجامعية أسوة بما هو مطبق في الدول الصناعية ، مثل دول الاتحاد الأوروبي التي تفرض ضرائب بنسب مخفضة تتراوح بين صفر% ، و 10% ، و دول المنطقة النامية ، مثل الأردن ، ومصر التي تعفي الخدمات الجامعية ، و الكتب و الأقلام والمذكرات ، أو تفرض عليها ضرائب بنسب رمزية ، خاصة وأن الشعب الفلسطيني مهتم بالتعليم ، ولا يملك جامعات حكومية تقدم خدمات التعليم مجاناً أو بتكلفة رمزية .

6- العروض التلفزيونية و برامج الراديو ورسوم الدخول إلى العروض الثقافية في السينما والمسرح : تطبق في فلسطين و إسرائيل النسب العادية على هذه الخدمات دون أي تخفيضات ، و عادة ما تخفض الدول الضريبة على هذه الخدمات بهدف تشجيع النشاطات الثقافية و أنشطة الصحافة ، ففي الأردن أعفيت أنشطة الإذاعة و التلفزيون ، ووكالات الأنباء بهدف تشجيع نشاطها ، أما المشرع المصري فأخضعها للضريبة ، وفرض نسبة مخفضة على خدمة الوساطة الفنية بنسبة 5% ، وفي أوروبا تقدم معظم دول الاتحاد تخفيضات ، وإعفاءات على هذه النشاطات ، ونظراً لحاجة السلطة الوطنية الماسة للأموال ، فلا توجد حاجة ملحة لتخفيض نسب الضريبة على هذه النشاطات .

7- وسائل المواصلات العامة البرية والجوية و البحرية و بواسطة القطار : تفرض النسبة العادية في فلسطين وإسرائيل دون أي تخفيض على نقل الركاب في المواصلات العامة ، وتلجأ الدول إلى تخفيض أو إعفاء وسائل المواصلات العامة من الضريبة لتحقيق أهداف عدة أهمها تخفيض الكلفة على عامة الشعب ، و تشجيع المواطنين على استخدام وسائل المواصلات العامة لتخفيف حدة الاختناقات في الطرق ، والمحافظة على البيئة من خلال تخفيض ثاني أكسيد الكربون المنبعث من السيارات ، لذا نجد أن معظم الدول الأوروبية تفرض نسباً منخفضة جداً على وسائل المواصلات العامة .

يعاني قطاع النقل العام في فلسطين من مشاكل كثيرة جداً بسبب الحصار الإسرائيلي، وتدمير الطرق العامة ، مما يستدعي أن ينظر إلى هذا القطاع نظرة جادة لدعمه من خلال

تخفيض الضرائب ، والرسوم المفروضة عليه للمساعدة في خروج هذا القطاع الهام من محنته.

8 - التبغ والتمباك : تطبق في فلسطين وإسرائيل النسبة العامة على التبغ و التمباك دون زيادة ، أو تخفيض. مع العلم أن هذه السلع تخضع لضريبة أخرى تسمى ضريبة شراء ، وتحسب هذه الضريبة على السجائر كنسبة من الكمية إلى الاستهلاك بعد خصم ضريبة القيمة المضافة ، و يضاف مبلغ ثابت لكل 1000 سيجارة ، وهذا المبلغ يعدل مرتين في السنة، وتبلغ هذه النسبة 51.50% يضاف إليها 37.5 شيقل / 1000 سيجارة حسب الأسعار في العام 1995.

وتلجأ الدول إلى فرض ضرائب مرتفعة على التبغ و التمباك ، بهدف تخفيض إقبال المواطنين على شرائها ، و الحصول على مورد مالي للدولة من خلال فرض ضرائب بنسب مرتفعة على هذه السلع ، و هذا ما قامت به كل من مصر ، و الأردن حيث فرضت ضرائب بنسب مرتفعة على استهلاك هذه السلع ، و قد حذت فلسطين و إسرائيل نفس الحذو من خلال فرض ضريبة أخرى على التبغ و التمباك و هي ضريبة الشراء ، و هذا النوع من الضرائب مرغوب فيه ، لأن السجائر سلع مضرّة بالصحة و يمكن الاستغناء عنها ، وبالنسبة للدول الأوروبية على الرغم أنها تمنع التدخين في أماكنها العامة إلا أنها لم تتدخل في فرض ضرائب مرتفعة على السجائر .

9 - المواد و الأدوات الزراعية و المبيدات الحشرية : تفرض في فلسطين و إسرائيل على جميع المواد و الأدوات الزراعية ، و المبيدات الحشرية ضريبة قيمة مضافة بالنسبة العادية دون تخفيض ، و لكن يمكن للمزارعين الذين ينتجون الخضار و الفواكه الاستفادة من خضوع هذه السلع لنسبة ضريبة صفر عند بيع منتجاتهم ، واسترداد الضرائب التي سبق و دفعوها على مشترياتهم من البذار ، والأسمدة وغيرها من المشتريات .

وهذا الدعم غير كافٍ لأنه يفرض على المزارع فتح ملف ضريبي و تنظيم حسابات بشكل قانوني ، وعرضها على الإدارة الضريبية لتدقيقها ، ومن ثم المطالبة بإرجاع الضرائب التي سبق ودفعها ، هذا النظام يصعب على الكثيرين من المزارعين إتباعه ، كما إن إعادة الأموال تحتاج إلى وقت ، ومتابعة حثيثة مما يدفع المزارعين إلى عدم إتباع هذا النظام، وعدم مطالبته لدوائر الضريبة باسترداد الضرائب التي سبق ودفعوها على مشترياتهم .

فمن خلال تجربة الباحث كمحاسب في مدينة قلقيلية ، و التي تعتبر منطقة زراعية وجزء كبير من السكان يعتاشون من الزراعة ، إلا أن عدد ملفات المزارعين في المحافظة لا يتجاوز أصابع اليد الواحدة .

وحسب القانون الأردني فإن معظم المواد ، و الأدوات ، و الماكينات الزراعية تخضع لنسب ضريبية مخفضة تبلغ 2% ، وفي مصر ، تفرض ضريبة مخفضة تبلغ 5% على الأسمدة ، و المطهرات و المبيدات و غيرها . وفي دول الاتحاد الأوروبي تخفض معظم دول الاتحاد الضريبة حيث تتراوح النسب المخفضة بين 3% ، و 8% ، والهدف من هذه التخفيضات دعم الإنتاج الزراعي و تشجيعه .

ويتلقى المزارعون في إسرائيل مساعدات مالية من الدولة في حال تعرض محاصيلهم للضرر ، كما أن نظام إعادة الأموال المتبع في الدوائر الضريبية سلس ، و بإمكان المزارعين الاستفادة منه ، أما في فلسطين فعلى الرغم من تطبيق نفس القانون المطبق في إسرائيل ، إلا أن المزارع لا يحصل على أي دعم في حال تضرر محصوله و لا يستطيع الاستفادة من النظام الضريبي . وعليه، نرى أن هناك حاجة ماسة إلى إجراء تخفيض على ضريبة القيمة المضافة على السلع الخاصة بتغذية الطيور ، و الحيوانات ، و المواد والأدوات المستخدمة في الزراعة بهدف تخفيض الأعباء التي تقع على عاتق المزارع الفلسطيني .

10- الخدمات الاجتماعية والسياسية والقضائية والحالات الخاصة : تفرض في فلسطين وإسرائيل ضريبة بنسبة صفر على بيع البضائع لمن يستحق إعفاء من ضريبة المشتريات بسبب دخوله فلسطين ، أو إسرائيل من خارج البلاد ، و تشمل أيضا الضرائب الجمركية على البضائع المستوردة من الخارج ، وتأدية خدمة لمقيم في الخارج ، أو تأدية خدمة خارج البلاد من قبل شخص يقع محل عمله الرئيسي في المنطقة. وتفرض ضريبة بنسبة صفر على بيع مال معنوي لشخص من غير سكان فلسطين ، و إسرائيل حين تواجده في الخارج . ويعفى من الضريبة الصفقات التي يعقدها مشغل صغير نقل حافلة نفقاته عن 48730 شيقل جديد ، و بيع مال لا يجوز بموجب هذا النظام حين شرائه ، أو استيراده تنزيل ضريبة المدخلات المدفوعة .

تعطي معظم الدول إعفاءات ، و تخفيضات على نسب الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية ، و سياسية ، و اقتصادية. ففي الأردن، منح المشرع الكثير من الإعفاءات في هذا المجال ، كما أعطى المشرع المصري أيضا إعفاءات متعددة لاعتبارات عدة منها سياسية ، واقتصادية ، و عسكرية و غيرها ، وفي دول الاتحاد الأوروبي، تمنح تخفيضات على النسب الضريبية على الخدمات الاجتماعية ، وتتراوح بين الإعفاء التام و 8% ، و ذلك كجزء من مساهمة الدولة في خدمة المجتمع و النشاطات المتعلقة به .

ومنح العائد إلى وطنه في فلسطين و إسرائيل إعفاء من الضريبة على مشترياته ومستورداته من الخارج ، بهدف تشجيع العودة إلى الوطن ، وقد وضعت إسرائيل هذا الإعفاء

بقصد تشجيع هجرة اليهود إلى إسرائيل و الاستيطان بها ، و وضعت إسرائيل عقبات و شروط كثيرة لعودة الفلسطينيين إلى وطنهم .

و يحقق هذا الإعفاء هدفا ممتازا ، و يجب أن يبقى. أما فيما يتعلق بتأدية الخدمات لشخص مقيم في الخارج ، أو تأدية خدمة خارج البلاد ، فهذه الخدمات محدودة جدا والمستفيدين من هذا الإعفاء هم قلة من المواطنين ، و لا يحقق هدفا فلسطينيا عاما ، ففرض ضريبة بنسبة صفر على بيع مال معنوي لشخص من خارج البلاد و حين تواجدته في الخارج ، و كأننا نتحدث عن شخص بعينه ، ويستفيد من هذا التخفيض قلة قليلة و ليس عامة الشعب . و بالنسبة لإعفاء صفقات المشتغل الذي نقل حصيلة نفقاته عن 48730 شيقل سنوي ، فهذا الإعفاء بقدر ما يحقق فائدة للمكلف المعفي بقدر ما يزعجه ، فالمكلف المعفي الذي يمارس مهنة الحدادة ، أو النجارة مثلا، لا يعطي فاتورة ضريبة للشخص الذي يتلقى الخدمات منه ، وبالتالي، فلا يستطيع هذا الشخص خصم ضريبة المدخلات ، في حين قد يكون جزء من هذه الخدمة ، أو الصفقة قد دفعت عنه الضريبة من قبل المكلف المعفي.

مما سبق، نجد أن الإعفاء ، و ضريبة الصفر الموجودة في هذا البند لا تحقق أهدافا عامة ، كما هو الحال بالنسبة لباقي الدول مثل الأردن ، و مصر ، و سوريا ، و دول الاتحاد الأوروبي .

11- السيارات والطائرات والبواخر : تفرض في فلسطين و إسرائيل ضريبة بالنسب العادية دون تخفيض ، كما تفرض ضرائب شراء إضافة لضريبة القيمة المضافة على السيارات ، و الطائرات و البواخر ، فتصل ضريبة الشراء على السيارات الخاصة إلى 95% من قيمتها ، وتفرض ضرائب مرتفعة على السيارات في كل من مصر ، والأردن ، وسوريا، وفلسطين ، وإسرائيل . بهدف تحقيق إيراد مالي لخزانة الدولة ، والحد من استعمال السيارات الخاصة للمحافظة على البيئة ، وتخفيض حدة الاختناقات في الطرق .

وتهدف مصر والأردن من إعفائها للطائرات و السفن ، وقطعها وخدماتها من الضريبة ، إلى تشجيع هذا القطاع ، وتخفيف العبء الضريبي عنه . وفي دول الاتحاد الأوروبي تفرض الضرائب على هذه السلع بنسبها العامة دون إجراء زيادة أو تخفيض على نسب الضريبة .

12 - الأحداث الرياضية والتسهيلات ورسوم الدخول إلى المباريات : تفرض في فلسطين وإسرائيل النسب العادية في هذا المجال دون أية تخفيضات . وتقوم الدول الأوروبية بتقديم إعفاءات ، وتخفيضات على الأحداث الرياضية و التسهيلات ، ورسوم الدخول إليها ، بهدف تشجيع الرياضة والمشاركة في أنشطتها بشكل جماهيري واسع ، و هذا الأمر نابع من الاهتمام

الكبير الذي توليه الدول الأوروبية للرياضة وأنشطتها ، أما في الأردن ، و مصر ، وفلسطين ، وإسرائيل فلا تقدم هذه الدول إعفاءات وتخفيضات على نسب الضريبة الخاصة بالأنشطة الرياضية.

13 - الفنادق وأماكن الراحة والاستجمام : تفرض في فلسطين و إسرائيل ضريبة بنسبة صفر على الخدمات التي يتلقاها السائح ، مثل المبيت في فندق ، و تجهيز الأطعمة ، والمشروبات ، واستعمال بركة السباحة و ما يتبعها ، و خدمات الغسيل ، و تأجير جهاز تلفون في غرفة السياحة ، واستعمال الساونا وما يتبعها من خدمات ، واستعمال التلفون والفاكس ، والأجهزة الرياضية ، والصحية ، واستئجار سيارة سياحية لإستخدامها بشكل شخصي ، ونقل السائح بحافلات أو سيارات سياحية ، ووجبات الطعام المجهزة خلال الجولات السياحية .

وتهدف الدول من تقديم الإعفاءات ، و التخفيضات في مجال الخدمات التي تقدمها الفنادق والمطاعم ، وأماكن الراحة ، والاستجمام إلى تشجيع السياحة لما في ذلك من فائدة كبيرة للبلد ، والحصول على إيرادات بالعملة الصعبة ، وهذا ما قامت به دول الاتحاد الأوروبي فهي تقدم إعفاءات و تخفيضات كبيرة في هذا المجال بهدف تشجيع السياحة .

وقد سارت فلسطين وإسرائيل على نفس النهج من حيث فرض ضريبة بنسبة صفر على الخدمات التي يتلقاها السائح ، بهدف تشجيع السياحة . أما الأردن ومصر فلا تقدم إعفاءات ، ولا تخفيضات في هذا المجال ، و عملت بدلا من ذلك على تقديم إعفاءات وتخفيضات كبيرة في مجال الأغذية ، و الأدوية ، والزراعة ، والخدمات الاجتماعية .

14 - خدمة تجهيز الموتى : تفرض فلسطين وإسرائيل الضريبة العادية دون تخفيضات . وتقدم الدول الأوروبية تخفيضات كبيرة في هذا المجال ، كنوع من المواساة ، وتخفيف الأعباء عن ذوي الموتى ، وكما هو معروف فان تكاليف تجهيز الموتى في أوروبا تختلف كلياً عن تكاليف تجهيز الموتى عند المسلمين .

15 - المحافظة على البيئة : تفرض فلسطين وإسرائيل النسبة العامة دون إجراء أية تخفيضات أو إعفاءات على أنشطة المحافظة على البيئة . وتهتم دول الاتحاد الأوروبي كثيرا في البيئة ، وتقدم تخفيضات على نسب الضريبة على الأنشطة ، والخدمات التي من شأنها المساعدة على المحافظة على البيئة ، وقد سارت الأردن على نفس النهج ، ومنحت الأنشطة والخدمات التي تساعد على المحافظة على البيئة ، إعفاءات و تخفيضات على نسب الضريبة

لم تقدم فلسطين ، ومصر ، وإسرائيل إعفاءات في هذا المجال ، ولم تساهم في تخفيف عبء الضريبة على الخدمات و الأنشطة و الأدوات ، التي تساهم في المحافظة على البيئة بالرغم من أهميتها .

16 - وكالات السفر و الشركات السياحية و شركات الوساطة : تفرض في فلسطين وإسرائيل ضريبة بنسبة صفر على بيع تذاكر السفر إلى الخارج ، سواء بالبر ، أو البحر ، أو الجو ، وخدمات الفنادق والأماكن السياحية . وتولي فلسطين وإسرائيل اهتماما خاصا بالسياحة، لما لهذا النشاط من أهمية ، ويجب الاستمرار في تقديم الإعفاءات و التسهيلات لتشجيع السياحة الخارجية و الداخلية .

17 - المنتجات النفطية : تطبق في فلسطين و إسرائيل النسب العادية على المنتجات النفطية دون إجراء أية تخفيضات على الضريبة ، كما تفرض ضريبة أخرى على المحروقات تسمى ضريبة الوقود حيث تبلغ نسبة الضريبة على البنزين أكثر من 54% من السعر الذي يدفعه المستهلك ، بينما تبلغ نسبة الضريبة على الديزل ، وزيت النفط حوالي صفر% ، و تبلغ نسبة الضريبة على الغاز والفحم و زيت الوقود الثقيل حوالي 3% .

وتفرض الكثير من الدول ضرائب بنسب ، أو مبالغ مرتفعة على البنزين المستهلك من قبل السيارات الخصوصية بهدف الحصول على إيراد مالي ، وتشجع المواطنين على استخدام المواصلات العامة بدلا من السيارات الخصوصية ، للحد من مشاكل الاختناقات المرورية و تلوث البيئة ، وهذا ما تطبقه كل من مصر ، و فلسطين ، وإسرائيل ، وتطبق الأردن و دول الاتحاد الأوروبي النسب العامة بالنسبة للمحروقات المستخدمة من قبل وسائل النقل العام والمصانع .

وتوجد حاجة ماسة في فلسطين ، إلى إجراء تخفيض على أسعار السولار بهدف تشجيع الصناعة ، و قطاع النقل العام ، وكذلك تشجيع المواطنين الفلسطينيين على شراء السولار الذي تباعه هيئة البترول الفلسطينية ، بدلا من السولار الذي تباعه الشركات الإسرائيلية بسعر مخفض ، مما يضيع على السلطة الفلسطينية الضرائب المفروضة على هذه السلعة ، و سبب ارتفاع أسعار السولار في فلسطين هو حصول هيئة البترول الفلسطينية على نسب عالية من الأرباح قد تصل إلى 25% .

18- المواد المتعلقة بإنشاء وترميم المباني والأراضي و التأجير للسكن : تعفى من الضريبة في فلسطين وإسرائيل خدمات التأجير للسكن لمدة لا تتجاوز 10 سنوات عدا التأجير لغرض الضيافة في الفنادق ، ويعفى تأجير العقارات للسكن إيجارة محمية ، حسب قانون المالكين و المستأجرين ، أو استلام بدل مفتاحيه ، أو بدل بيع هذه العقارات .

وتشجع الدول قطاع الإنشاءات ، و ترميم المباني ، و صيانة الطرق من خلال منح إعفاءات ، وتخفيضات على نسب الضريبة المواد اللازمة لقطاع الإنشاءات. وتفرض الأردن ضريبة بنسبة صفر على الأسمنت، وحديد البناء بمبالغ بسيطة تتراوح بين 10-50 دينار

للطن، كما تفرض ضريبة بنسبة 2% على المراد المستخدمة في الإنشاءات ، و بناء الطرق ، وتعفى الكثير من الخدمات المرتبطة بهذه الأنشطة ، وكذلك الحال بالنسبة إلى مصر ، ودول الاتحاد الأوروبي ، ولا توجد أية تخفيضات أو إعفاءات في فلسطين على مواد البناء وخدماتها، بل تضاف ضريبة شراء على بعض المواد المستعملة في قطاع الإنشاءات مثل حديد البناء ، والسيراميك ، والزجاج ، والرخام مما يزيد من تكاليفها .

وإن إعفاء التأجير للسكن ، واستلام بدل المفتاحية ، وبيع العقارات أمر مهم ، إلا أن هذه الإعفاءات لا تكفي ، فالمواطن الإسرائيلي يحصل على دعم كبير من الدولة ، حيث تقدم للأزواج الشابة قروض ميسرة لبناء الشقق ، وتستثمر أموالا كبيرة في مجال البنية التحتية، بحيث توفر خدمات الطرق و الكهرباء والمياه والمجاري والمدارس والساحات العامة للمباني الجديدة ، أما في فلسطين فإن البنى التحتية مدمرة فلا طرق ، ولا مياه ، ولا مجاري، ولا كهرباء ، ولا توجد أية جهة تقدم قروضا أو مساعدات للمواطن الفلسطيني في مجال بناء بيته، إضافة إلى التدمير المتعمد الذي تقوم به إسرائيل للبيوت والشوارع وشبكات المياه والمجاري ، لذا لا بد من تقديم تخفيضات على نسب الضريبة في مجال الإنشاءات وخدماتها، لأن الشعب الفلسطيني بأمر الحاجة إلى الدعم في هذا المجال .

18- النقود و الذهب و المؤسسات المالية : تفرض في فلسطين وإسرائيل ضريبة بنسبة صفر على بيع البضائع ، باستثناء الصفقات المعفاة من المكوس المضافة الخاصة بصفقات الماس والأحجار الكريمة غير المرصعة بشرط أن تحصل على قائمة تصدير ، كما تعفى من الضريبة الصفقات المتعلقة بالماس و الأحجار غير المرصعة من النوع الذي يعفى استيراده من الرسوم الجمركية ، وإيداع النقود لدى المؤسسات المالية أو إعطاؤها قرضا .

ويعتبر الذهب مثل النقود الورقية والمعدنية ، ولا تفرض ضريبة عليه في معظم الدول ، أما بالنسبة للذهب و غيرها من المعادن الثمينة المستخدمة في الزينة، فتفرض عليها ضريبة في الكثير من الدول ، ففي إسرائيل يخضع الذهب والمجوهرات للضريبة ، وقد قامت بمنح إعفاءات ، وتخفيضات على الصفقات المتعلقة بالماس ، والأحجار الكريمة غير المرصعة، وذلك بهدف تشجيع صناعة الماس في إسرائيل ، حيث تعتبر هذه الصناعة مهمة جدا في إسرائيل ، كما أعفيت عمليات إيداع النقود في البنوك وإقراضها ، وتطبق في فلسطين الإعفاءات المطبقة في إسرائيل ، إلا أن الاقتصاد الفلسطيني لا يستفيد من هذه الإعفاءات ، حيث لا توجد لدينا صناعة ماس وأحجار كريمة .

19- الأجهزة البيتية والكهربائية والإلكترونية : تطبق فلسطين وإسرائيل النسبة العامة على هذه السلع مع إضافة ضريبة مشتريات على الأجهزة الكهربائية ومستحضرات التجميل .

وتفرض مصر نسبة 25% على هذه السلع بهدف تحميل الأغنياء عبئاً أكبر من الضريبة ، لأن هذه السلع تعتبر كمالية و يمكن الاستغناء عنها ، و قد سارت كل من فلسطين وإسرائيل على نفس النهج ، حيث تضيف ضريبة أخرى تصل إلى 10% على الأجهزة الكهربائية و مستحضرات التجميل .

وتفرض في فلسطين النسبة العادية على أجهزة الكمبيوتر ، ولا تفرض عليها ضريبة مشتريات ، ومن أجل تشجيع امتلاك أجهزة الكمبيوتر باعتبارها من الأجهزة المهمة التي تساعد على التعليم، فمن المفضل أن تكون هناك تخفيضات على نسبة الضريبة على أجهزة الكمبيوتر وخدمات الإنترنت .

المبحث الثاني : واجبات المكلفين .

أ - التسجيل .

الزم المشرع الأردني الشخص الذي يستورد ، أو يبيع سلعة ، أو خدمة خاضعة للضريبة بالتسجيل لدى الدائرة حسب الشروط ، و النماذج المحددة في الضريبة ، و قد حددت المادة 14 (أ) أن حد التسجيل يعين بنظام خاص يصدر لهذه الغاية ، و قد حدد هذا النظام حد التسجيل كما يلي :-

- 1- 10,000 دينار للصناعة الخاضعة للضريبة الخاصة .
- 2- 60,000 دينار للصناعة الخاضعة للضريبة العامة .
- 3- 30,000 دينار لقطاع الخدمات .
- 4- 250,000 دينار لقطاع التجارة .
- 5- كل مستورد ملزم بالتسجيل مهما بلغت حصيلة مستورداته، إلا إذا كان الاستيراد للاستعمال الشخصي .

ويجوز للشخص أن يقدم طلباً إلى الدائرة لتسجيله ، حتى لو لم تبلغ مبيعاته حد التسجيل ، وقد الزم المشرع الأردني كل مكلف بإعلام الضريبة بأيّة تطورات تطرأ على البيانات الواردة بطلب التسجيل .

وألزم المشرع المصري المنتج الصناعي ، ومورد الخدمات الخاضعة للضريبة الذي تجاوزت مبيعاتهم أو خدماتهم السنوية الخاضعة للضريبة حد 54000 جنيه ، بالتسجيل لدى الدائرة الضريبية ، كما الزم المستورد بالتسجيل لدى الدائرة مهما بلغت مبيعاتهم السنوية ، ويجوز للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي لم يبلغ حد التسجيل ، أن يتقدم إلى مصلحة الضرائب لتسجيل اسمه و بياناته ، والزم كل مسجل بإبلاغ الدائرة كتابة عن أية تغييرات تحدث على بيانات التسجيل خلال 21 يوماً من تاريخ حدوث التغير .

فلسطين و إسرائيل : أوجب القانون على كل مكلف التسجيل لدى دائرة الجمارك و المكوس ، اعتبار من اليوم الأول الذي بدأ فيه ممارسة أشغاله ، حتى لو كان هذا المكلف معفى من دفع الضريبة فهو ملزم بالتسجيل ، باستثناء المكلف الذي تكون جميع صفقاته معفاة، وهم المشتغل الصغير الذي تقل حصيلة صفقاته السنوية عن (48730) شيقل ، والمشتغل الذي تكون صفقاته متعلقة بإيداع النقود أو إعطاء البنك قرضا فقط ، كما يعفى من التسجيل الشخص الذي يتأتى دخله الأساسي من راتب وقدم خدمة إلى مؤسسة مالية ، أو مشتغل مرخص ، وبيع عقار في صفقة طارئة من قبل شخص ليس بمشتغل مرخص ، ولا مؤسسة مالية يلزم المشتري أو متلقي الخدمة بدفع المكوس ، ويجوز للشخص الذي ينشئ محلا أن يسجل كمشتغل شرط أن يقدم طلب يبين فيه التاريخ التقريبي لشروعه ببدء العمل .

تقوم الدائرة بتقسيم المكلفين حسب فئاتهم و هي : -

1-مشتغل مرخص الذي تزيد صفقاته السنوية عن 225000 شيقل جديد ، ويحق له إصدار فاتورة ضريبية ، وخصم المدخلات ، والمطالبة بإعادة نقدية للضرائب الزائدة .

2-مشتغل صغير الذي تتراوح صفقاته السنوية ما بين 48730 - 225000 شيقل جديد ، يحق له إصدار فاتورة صفقة وخصم المدخلات ، ولا يحق له المطالبة بإعادة نقدية للضرائب الزائدة في حسابه إلا في حالة التصفية .

3-مشتغل معفى الذي تقل حصيلة صفقاته السنوية عن 48730 شيقل جديد ، وعليه تقديم تصريحاً عن حصيلة صفقاته في السنة السابقة في 30 / نيسان من كل سنة .

يبلغ حد التسجيل في مصر 54000 جنيه للإيرادات السنوية الخاضعة للضريبة ، ولا تدخل ضمن حد التسجيل أية إيرادات من صفقات غير خاضعة . و يتراوح حد التسجيل في الأردن بين 10000 دينار للصناعة ، و 250000 دينار للتجارة ، مما يدل على أن المكلفين بدفع الضريبة هم فقط الصناعيون ، ومودوا الخدمات ، وتجار الجملة ، والمستوردين ، بينما في فلسطين وإسرائيل فكل من يعقد صفقة تمثل استيراد ، أو بيع سلعة ، أو خدمة ملزم بالتسجيل في الضريبة مما يؤكد على اتساع القاعدة الضريبية .

ب - إصدار فاتورة ضريبية :

يلتزم المسجل حسب القانون الأردني بأن يحرر فاتورة ضريبية عن بيع السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة ، و يجب تحديد محتويات الفاتورة بدقة ، وتحديد المعلومات الواجب إدراجها بالفاتورة كالرقم المتسلسل ، واسم المسجل ، و عنوانه ، ورقمه ، واسم المشتري ، وعنوانه ، ورقمه الضريبي . وقد سار المشرع المصري على نفس النهج حيث ألزم المكلفين بإصدار فواتير ضريبية بالصفقات التي يعقدونها مع الزبائن .

- وألزم المشرع السوري المستثمرين بتنظيم عقد لكل عملية بيع للسلع ، والخدمات المؤداة فيما يتعلق برسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي .
- وفرض القانون الفلسطيني و الإسرائيلي على المشتغل أن يصدر للمشتري فاتورة صفقة عن كل صفقة ، أو جزء منها ، وإن كانت معفاة من المكوس العادية ، أو من المكوس المضافة .
- ويحق للمشتغل المرخص أن يصدر فاتورة ضريبية بكل صفقة خاضعة للضريبة المضافة بدلا من فاتورة الصفقة ، ولا يحق للمشتغل الصغير إصدار فاتورة ضريبية بل يصدر فقط فاتورة صفقة ، ولا يستطيع المشتري خصم الضريبة بموجب هذه الفاتورة ، ويجب أن تتضمن الفاتورة معلومات واضحة عن وصف البضاعة المباعة ، و الكمية ، و السعر ، ورقم الفاتورة ، وتاريخها ، ورقم المشتغل المرخص ، واسم المشتري ، وعنوانه .
- ج - إمساك الدفاتر و السجلات :
- ألزم المشرع الأردني المكلف بإمساك دفاتر محاسبية لتسجيل العمليات ، كما ألزمه بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات لمدة خمس سنوات ، وأعطى وزير المالية الحق باستثناء بعض الحالات من مسك الدفاتر والسجلات لأسباب مبررة .
- وألزم المشرع المصري المسجلين بإمساك دفاتر محاسبية لتسجيل العمليات والصفقات التي يعقدونها ، والاحتفاظ بالدفاتر و السجلات لمدة ثلاث سنوات ، ولم يلزم المشرع السوري المكلفين بإمساك الدفاتر والسجلات فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة .
- وألزم القانون الفلسطيني والإسرائيلي المكلفين بتنظيم دفاتر ، وسجلات خاصة بكل نشاط اقتصادي ، و قد صدر نظام خاص بشأن تنظيم الدفاتر والسجلات سنة 1985 يحدد فيه الدفاتر والسجلات الواجب تنظيمها لكل فئة من المكلفين ، وعلى المشتغل الذي يريد منحه تسهيلات في تنظيم مجموعة دفاتره الحسابية بموجب نظام تنظيم الدفاتر ، أن يقدم طلبا يبين الأسباب والتسهيلات المطلوبة ، كما ألزم المكلفين بالاحتفاظ بالدفاتر و السجلات لمدة خمس سنوات. وفي حال عدم تنظيم الدفاتر حسب الأصول و انحرافها بشكل جوهري ، فتصبح هذه المدة مفتوحة .
- د - تقديم الإقرار الضريبي :
- ألزم القانون الأردني المسجلين بتقديم إقرار للدائرة بصرحون فيه عن القيمة الحقيقية لبيع السلعة أو الخدمة ليتم احتساب مقدار الضريبة على أساسها ، وذلك عن مدة مقدارها شهرين للضريبة العامة ، وشهر للضريبة الخاصة . و ألزم المشرع المصري المسجل بتقديم إقرار شهري لمصلحة الضرائب ، ويحق لمصلحة الضرائب تعديل هذا الإقرار خلال سستين يوما من تاريخ تسليمه للدائرة .

وألزم المشرع السوري البائع أو المستثمر ، أن يتقدم بتصريح إلى الدائرة المالية خلال العشرة أيام الأولى من كل ثلاثة أشهر ، يبين فيه المبيعات ، والرسوم ، والخدمات المحصلة عن رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي لتوريدها للخزانة العامة ، أما باقي الرسوم ، والضرائب غير المباشرة فلم يلزم المكلفين بتقديم إقرار عنها .

وألزم القانون الفلسطيني و الإسرائيلي المكلفين بتقديم كشف دوري لكل مدة أمدها شهر واحد إلى المسؤول خلال الخمسة عشرة يوما التالية ، وتكون مدة الكشف للمشتغل بالأحجار الكريمة المعفاة من الضريبة مرة واحدة كل سنة ضريبية. ويقدم الكشف خلال 75 يوما من نهاية العام ، ويعفى من تقديم الكشف المشتغل المعفي المتعلقة صفقاته بالتأجير للسكن لمدة لا تتجاوز 10 سنوات ، والتأجير إيجارة محمية بموجب قانون المالكين و المستأجرين ، والمشتغل المعفي الذي نقل حصيلة صفقاته السنوية عن 48730 شيقل جديد معفي من تقديم الإقرار .

هـ - تحصيل الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية .

الزم المشرع المصري ، والأردني المسجل بتحصيل الضريبة ، وتوريدها للإدارة الضريبية ، والزم المشرع السوري البائع ، والمستثمر أو مؤدي الخدمة بتحصيل الضريبة، وتوريدها للإدارة الضريبية .

وألزم القانون الفلسطيني ، والإسرائيلي المكلفين بتحصيل الضريبة ، وتوريدها للإدارة الضريبية ، وفي بعض الحالات الزم متلقي الخدمة بدفع المكوس ، في حال لم يكن مؤدي الخدمة مشتغل مرخص ، والزم المشتري بدفع المكوس لدى بيع عقار في صفقة طارئة من قبل شخص هو ليس بمشتغل ، ولا مؤسسة مالية .

المبحث الثالث : المؤيدات الجزائية .

أ - المخالفات .

فرض المشرع المصري غرامة لا تقل عن 100 جنيه ، ولا تزيد عن 2000 جنيه فضلا عن الضريبة ، والضريبة المضافة المستحقين ، وقد سار المشرع الأردني على نفس النهج حيث فرض غرامة مالية لا تقل عن 100 دينار ، ولا تزيد عن 500 دينار على كل من يخالف أحكام قانون الضريبة على المبيعات . وفي التشريع السوري فقد فرض غرامة تأخير بنسبة 1% من رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي عن كل يوم تأخير ، كما فرض غرامات تتراوح بين 2500 ليرة سوري ، و 10% من قيمة البضاعة و رسمها غير المدونان في السجلات ، والقيود أيهما أكثر .

وفي فلسطين و إسرائيل : تفرض غرامة مقدارها 174 شيقل على عدم تقديم الكشف الدوري في موعده ، كما تضاف غرامة بنسبة 1.5% من مبلغ الدين المتأخر عن كل أسبوع ، أو عن كل جزء من الأسبوع ، وكذلك فروق ارتباط بنسبة 4% سنويا إلى المبلغ المرتبط ، وتفرض غرامة بمقدار 1% من حجم الصفقات إذا تخلف المكلف عن تنظيم الدفاتر الحسابية طيلة فترة عدم الالتزام بتنظيم الدفاتر ، ويجوز للمسؤول لأسباب خاصة بدونها التنازل عن الغرامة ، وفروق الارتباط ، والفوائد ، والنفقات ، أو تخفيضها .

وكل من يخالف أحكام القانون ، أو الأنظمة الصادرة بمقتضاه يعاقب بالحبس مدة سنة، أو بغرامة مقدارها 40000 شيقل ، أو أربعة أضعاف المنفعة التي حصل عليها ، أو قصد الحصول عليها أيهما أكبر ، أو بكلتا العقوبتين معا .

ب - التهرب من الضريبة .

فرض المشرع المصري عقوبة على التهرب من الضريبة ، أو الشروع فيه بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ، وبغرامة مالية لا تقل عن 1000 جنيه ، ولا تتجاوز 5000 جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، ويحكم على الشركاء المتضامنين بالضريبة ، والضريبة المضافة، وتعويض لا يجاوز ثلاثة أمثال الضريبة ، ويجوز في حال تكرار الجريمة مضاعفة العقوبة والتعويض. و ينظر في قضايا التهرب في المحاكم على وجه الاستعجال .

ويعاقب التشريع الأردني كل من يرتكب جرم التهرب الضريبي بدفع تعويض مدني للدائرة لا يقل عن مثلي مقدار الضريبة ، ولا يزيد عن ثلاثة أمثالها ، وبغرامة جزائية لا تقل عن 200 دينار ، ولا تزيد عن 1000 دينار. وفي حالات التكرار للمرة الثانية تضاعف الغرامة الجزائية ، و إذا تكرر ارتكاب الجريمة بعد ذلك خلال سنة، فللمحكمة أن تحكم بالحد الأعلى للغرامة ، أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ، و لا تزيد عن ستة أشهر ، أو بكلتا العقوبتين معا .

وأعطى التشريع السوري وزير المالية الحق بإغلاق المحل ، أو المنشأة لمدة تتراوح بين سبعة أيام ، وثلاثة أشهر إذا تبين أن المخالفة تنطوي على تهرب من رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي .

وفي القانون الفلسطيني، إذا ارتكب شخص إحدى المخالفات المحددة بالقانون بقصد التهرب من الضريبة ، أو قام بأي فعل آخر بذلك القصد ، أو ارتكب إحدى الجرائم المحددة بالقانون ، فيعاقب بالحبس مدة ثلاث سنوات ، أو بغرامة مقدارها 100000 شيقل ، أو أربعة أضعاف مبلغ المكوس الذي تهرب ، أو قصد التهرب منه ، أو من المنفعة التي قصد الحصول عليها أيهما أكبر أو بكلتا العقوبتين معا .

وإذا أدين شخص بجريمة تهرب من الضريبة خلال ثلاث سنوات من إدانته الأولى ، فيجوز للمحكمة إضافة للعقوبة التي تحددها، أن تحظر عليه مواصلة ممارسة أشغاله للمدة التي تحددها . وإذا ارتكبت جريمة من قبل مجموعة من الأشخاص، فيعتبر مذنباً كل من كان حين ارتكاب الجريمة مديراً ، أو سكرتيراً، أو أميناً، أو وكيلًا، أو شريكاً فعالاً، أو محاسباً، أو موظف حسابات ، أو أي موظف آخر مسؤول فيها ، ما لم يثبت أن الجريمة قد ارتكبت بدون علمه، أو أنه اتخذ كافة التدابير المناسبة لضمان تنفيذ أحكام القانون ، والأنظمة الصادرة بمقتضاه .

الخلاصة

تفرض ضريبة المبيعات في مصر حالياً على مرحلة التصنيع والاستيراد فقط ، وتخضع الخدمات للضريبة بناء على أسس اختيارية ، ولم تطبق المرحلتين الثانية والثالثة حتى الآن ، أما في الأردن فتفرض ضريبة المبيعات على استيراد أي سلعة أو خدمة ، أو بيع أي منهما، إلا إذا كان هذا البيع غير خاضع للضريبة بموجب أحكام القانون . أما المشرع السوري فقد أعتمد على عدة مطارح للضريبة . إلا أنها تعتبر في معظمها ضرائب على الاستهلاك وقديمة العهد ، حيث فرض معظمها قبل العام 1961 ، ولا يوجد ترابط فيما بينها ، وفي فلسطين وإسرائيل تفرض ضريبة القيمة المضافة على الصفقات المعقودة سواء كانت سلع أو خدمات ، وتطبق هذه الضريبة على جميع مراحل الإنتاج والتوزيع .

ويعتبر وعاء الضريبة في فلسطين وإسرائيل أشمل وأوسع بكثير من وعاء الضريبة في كل من مصر ، والأردن ، وسوريا . كما أن القانون المطبق في فلسطين وإسرائيل هو قانون ضريبة القيمة المضافة ، الذي تفرض بموجبه الضريبة على معظم الصفقات المعقودة من سلع وخدمات ، وعلى جميع مراحل الإنتاج والتوزيع .

أما في مصر ، والأردن ، وسوريا، فالقوانين المطبقة هي ضرائب مبيعات ورسوم ذات وعاء ضيق ، حيث تمنح قوانين هذه الدول الكثير من التخفيضات والإعفاءات، وكذلك تفرض الضريبة في مرحلة واحدة فقط وليس على جميع المراحل .

وتفرض ضريبة المبيعات في الأردن بشكل عام بنسبة 13% ، وفي مصر بنسبة 10% ، وفي سوريا هناك نسب ومبالغ متعددة حسب الرسوم أو الضرائب المفروضة. أما في فلسطين فتفرض ضريبة القيمة المضافة بشكل عام بنسبة 17% ، و 18% في إسرائيل، وفي دول الاتحاد الأوروبي تتراوح النسبة العامة لضريبة القيمة المضافة بين 15%-25%.

وتمنح الدول إعفاءات وتخفيضات على نسب الضريبة من أجل تحقيق أهداف اجتماعية ، واقتصادية ، وثقافية ، وبيئية ، وغيرها ، ففي مصر منح المشرع المصري بموجب قانون الضريبة على المبيعات الكثير من الإعفاءات و التخفيضات على نسب ضريبة المبيعات في مجال المواد الغذائية و الصحية والزراعية و التعليمية والدينية بهدف تخفيف العبء الضريبي عن المواطنين خاصة أصحاب الدخل المنخفضة .

وقد سار المشرع الأردني على نفس النهج، حيث فرضت الضريبة العامة على المبيعات بشكل عام بنسبة 13% ، وتم تخفيض الضريبة ، ومنح إعفاءات على الكثير من السلع الغذائية ، والصحية ، والبيئية ، والتعليمية ، وغيرها .

أما التشريع السوري، فتميز بالتعدد، حيث تفرض في سوريا ستة أنواع من الرسوم وستة أنواع من الضرائب غير المباشرة ، وتمنح هذه الرسوم و الضرائب الكثير من الإعفاءات والتخفيضات على نسب الضريبة لتخفيض الأعباء الضريبية على المواطنين وتحقيق أهداف متعددة .

تمنح معظم دول الاتحاد الأوروبي في مجال ضريبة المبيعات تخفيضات وإعفاءات ، وقد قسمت النسب في دول الاتحاد إلى ثلاث مجموعات وهي :-

أ - نسب مخفضة جدا والتي تقل عن 5% ، والتي تفرض على المواد الغذائية ، و الأدوية ، والمواد الزراعية ، وخدمات العناية بالبيئة والمجتمع ، والكتب والصحف والمواد التعليمية ، وغيرها .

ب - النسب المخفضة والتي تتراوح بين 5% ، و 12% والتي تفرض على بعض السلع التي تقل أهمية عن السلع الضرورية التي منحت إعفاءات أو نسب مخفضة جدا .

ج - النسبة العادية التي تتراوح بين 15% ، و 25% والتي تفرض على معظم السلع والمنتجات الأخرى .

وتمنح فلسطين و إسرائيل تخفيضات و إعفاءات بموجب قانون ضريبة القيمة المضافة، إلا أن هذه التخفيضات و الإعفاءات محدودة جدا ، و تقل كثيرا عن تلك الممنوحة في كل من مصر ، والأردن ، وسوريا ، ودول الاتحاد الأوروبي .

وهناك حاجة ماسة لإعادة تقييم النسب والإعفاءات في قانون ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني ، وتوسيع هذه التخفيضات والإعفاءات لتتناسب مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية و الثقافية ، و الصحية ، و البيئية ، وغيرها . فلا يمكن أن يكون حجم التخفيضات في دول الاتحاد الأوروبي أكبر بكثير من تلك التخفيضات والإعفاءات الممنوحة بموجب القانون الفلسطيني .

كما أنه لا يمكن أن تتساوى النسب المفروضة ، والتخفيضات والإعفاءات الممنوحة حسب القانون الفلسطيني ، مع تلك النسب المفروضة والإعفاءات الممنوحة في القانون الإسرائيلي في ظل وجود اختلاف كبير في الظروف الاقتصادية ، والاجتماعية ، والصحية، والبيئية بين الطرفين .

الفصل السابع

نتائج الدراسة الميدانية

بعد مراجعة الاستبانات وتفرغها على الحزمة الإحصائية SPSS لغايات التحليل، توصل الباحث إلى النتائج التالية:

أولاً: مدى أهمية اعتماد نسبة الصفر المفروضة على بيع الخضار والفواكه التي لم تمر بأية عملية تصنيع ، وبعض الخدمات الأخرى ، والسلع المصدرة للخارج ، وهل هناك حاجة إلى زيادة السلع والخدمات التي تفرض عليها الضريبة بنسبة الصفر ؟

تم وضع 11 سؤالاً في الاستبانة لغاية التعرف على آراء المستجوبين في هذا المجال ، وهي الأسئلة من A12 إلى A16 ومن B1 إلى B6 ، والجدول رقم 20، يبين ذلك.

يتبين من الجدول رقم 20 أن المستجوبين يرون أن هناك حاجة لزيادة عدد السلع التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة بنسبة صفر. حيث كان المتوسط الحسابي لآراء المستجوبين 3.9 ، أي أن

جدول رقم (20)

آراء المستجوبين حول مدى أهمية اعتماد الضريبة بنسبة صفر على بعض السلع

الرقم	السؤال	مدقق حسابات		موظف ضريبة		تاجر		العينة الكلية	
		النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي
A12	هل النسبة المئوية صفر	58.6	2.93	64.6	3.23	82.8	4.14	72.6	3.63
A13	المفروضة على بيع	72	3.6	72.4	3.62	86	4.3	79.2	3.96
A14	الخضار والفواكه التي لم	80	4	77.8	3.89	85.6	4.28	82.2	4.11
A15	تمر بأية عملية تصنيع ،	73.8	3.69	71.8	3.59	86.8	4.34	79.8	3.99
A16	وبعض الخدمات والسلع	75.2	3.76	77.8	3.89	90	4.5	83.6	4.18
B1	المصدرة للخارج كافية أم	62	3.1	61.8	3.09	62	3.1	62	3.1
B2	هناك حاجة إلى زيادة هذه	80.4	4.02	81.4	4.07	85	4.25	83	4.15
B3	السلع التي تفرض عليها	70.4	3.52	69.2	3.46	73.8	3.69	71.8	3.59
B4	الضريبة بنسبة الصفر ؟	78.6	3.93	76.4	3.82	88.6	4.43	83	4.15
B5		76.6	3.83	71.8	3.59	86	4.33	80.4	4.02
B6		76.6	3.83	79	3.95	85	4.25	81.6	4.08
	المتوسط الحسابي والنسب المالية لآراء المستجوبين	73.2	3.66	73	3.65	82.8	4.14	78	3.90

78% من المستجوبين يوافقوا على ذلك. وكان التجار أكثر من غيرهم من المستجوبين تحمساً لمثل هذه الزيادة، وذلك لما يعود عليهم من منفعة، مع أن الفئات الأخرى من موظفين ومدققين

كانوا أيضا مع هذه الزيادة ، حيث أن 73% من الموظفين والمدققين يؤيدون هذه الزيادة ويلاحظ أن المستجوبين كانوا مترددين في آرائهم حول فرض هذه الضريبة على تذاكر السفر للخارج، في حين كانوا مؤيدين لفرض هذه الضريبة على الصناعات الزراعية، والخدمات البلدية، وعلى الخضار والفواكه غير المصنعة، والمعدات والآلات الزراعية، وتربية الدواجن والنحل والأغنام والأبقار. في حين يرى المستجوبون ضرورة أن يتم الدفع بالعملة الأجنبية بالنسبة للسائح لغايات اعتماد هذه الضريبة على خدماته.

ثانيا: اعتماد النسبة المئوية 17% على السلع والخدمات بشكل موحد :

لم يوافق المستجوبون على اعتماد نسبة 17 % بشكل موحد على السلع والخدمات، وكان المتوسط الحسابي لإجابات الفئات الثلاثة (تجار ، موظفين، مدققين حسابات) 2.4 ، أي ما نسبته 48 %. بمعنى أنهم يميلوا إلى عدم الموافقة على ذلك ، حيث يرون ضرورة التمييز بين السلع المختلفة ، وفرض النسبة على كل نوع من السلع بما يتناسب مع كونها سلع ضرورية أو كمالية.

ثالثا : مدى تناسب نسبة ال 17% مع الإقتصاد الفلسطيني:

تضمنت الاستبانة 7 أسئلة للإجابة على هذا السؤال، وهي الأسئلة من A1 إلى A7 ، حيث يبين الجدول رقم 21 أن المستجوبين يميلوا إلى اعتبار هذه النسبة غير ملائمة للإقتصاد الفلسطيني، وكان المتوسط الحسابي العام لإجاباتهم 2.72، وكان المتوسط الحسابي لكل من الفئات الثلاثة أقل من 3 . والجدير بالذكر أن المستجوبين يميلوا إلى ضرورة اعتماد نسبة ضريبة مضافة للسلع الأساسية أقل من النسبة المفروضة على السلع الأخرى، بمعنى أنهم يرون ضرورة للتمييز بين السلع المختلفة لغايات الضريبة الإضافية.

جدول رقم (21)

مدى ملائمة نسبة ال 17% للإقتصاد الفلسطيني

الرقم	السؤال	مدقق حسابات		موظف ضريبة		تاجر		العينة الكلية	
		المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة
		الحسابي	المئوية	الحسابي	المئوية	الحسابي	المئوية	الحسابي	المئوية
A1	هل النسبة 17%	2.02	40.4	2.54	50.8	1.69	33.8	2	40
A2	تناسب مع الإقتصاد	4.17	83.4	3.71	74.2	4.33	86.6	4.12	82.4
A3	الفلسطيني ، أم هناك	3.02	60.4	3.38	67.6	2.77	55.4	2.99	59.8
A4	حاجة لزيادتها أو	2.86	57.2	2.86	57.2	3.6	72	3.24	64.8
A5	تخفيضها ؟	2.36	47.2	2.8	56	1.91	38.2	2.26	45.2
A6		3.26	65.2	2.89	57.8	2.54	50.8	2.79	55.8
A7		1.71	34.2	2.04	40.8	1.50	30	1.69	33.8
	المتوسط الحسابي والنسب	2.77	55.4	2.88	57.6	2.62	52.4	2.72	54.4

رابعاً : مدى تأثير زيادة الإعفاءات ، وتخفيض نسب ضريبة القيمة المضافة على إيرادات ضريبة القيمة المضافة، و العبء الضريبي عن المواطنين ؟

احتوت الاستبانة على ثلاثة أسئلة في هذا الموضوع، وهي A10, A11, A39 ، والجدول رقم 22 يبين نتائج آراء المستجوبين حول هذه الأسئلة. حيث يتضح لنا أن المستجوبين يميلوا إلى اعتبار زيادة الإعفاءات وتخفيض نسبة الضريبة للموظفين عن طريق إقامة الأسواق الاستهلاكية وبطاقات الشراء سيؤدي إلى زيادة حصيلة الدولة من ضريبة القيمة المضافة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 3.84 ، وقد يعود السبب في ذلك إلى احتمال قيام الموظفين بزيادة الاستهلاك، وتشجيع التجار على الالتزام بدفع الضريبة المضافة على هذه المشتريات، حيث تكون النسب الضريبية أكثر عدالة . حيث لوحظ أن المستجوبين يرون أن مثل هذه الإجراءات ستؤدي إلى زيادة حصيلة الدولة من الضريبة المضافة ، حيث كان المتوسط الحسابي للسؤال المتعلق بزيادة الإعفاءات وتخفيض النسب الضريبية ومدى تأثيره على زيادة حصيلة الدولة من الإيرادات 4.11 كما هو مبين في الجدول رقم 22.

جدول رقم (22)

تأثير زيادة الإعفاءات وتخفيض النسب الضريبية على إيرادات الدولة.

الرقم	السؤال	مدقق حسابات		موظف ضريبة		تاجر		العينة الكلية	
		النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط
		النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط
A10	هل زيادة الإعفاءات ، وتخفيض نسب ضريبة القيمة المضافة يؤدي إلى زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة وتخفيف العبء الضريبي عن المواطنين ؟	66.6	3.33	75	3.75	66.6	3.33	69	3.45
A11		72	3.6	72.6	3.63	86.8	4.34	79.6	3.98
A39		75.8	3.79	72.8	3.64	90	4.5	82.2	4.11
	المتوسط الحسابي والنسب	71.4	3.57	73.4	3.67	81	4.05	76.8	3.84

خامساً :إعفاء المكلفين من الضريبة:

تضمنت الاستبانة تسعة أسئلة وهي : A20 إلى A25 ، و B7 B8, B13 والجدول رقم 23 يبين آراء المستجوبين حول هذه الأسئلة ، حيث يميل المستجوبون إلى عدم كفاية الإعفاءات الممنوحة ، وأن هناك حاجة إلى زيادة هذه الإعفاءات ، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات

عن الأسئلة 3.41 ، كما يتبين أن المستجوبين يميلون إلى إعفاء الخدمات التعليمية والصحية من الضريبة المضافة ، حيث بلغ المتوسط الحسابي لأجاباتهم 4.33 ، في حين كان المتوسط الحسابي للإجابات الخاصة بإعفاء التأجير للسكن وبيع العقارات المؤجرة والمواد والأدوات المستخدمة في بناء الطرق 3.25 ، و 3.59 على التوالي ، أما فيما يتعلق بإعفاء صفقات الماس والأحجار الكريمة فكان المتوسط الحسابي 2.55 ، أي ان المستجوبين لا يؤيدون هذا الإعفاء لأن هذا النشاط غير مهم بالنسبة لغالبيتهم ، وبالنسبة لأعفاء ايداع النقود لدى المؤسسات المالية أو أعطائها قرضا فقد كانت آراء المستجوبين مترددة فيما يتعلق بهذا الإعفاء (متوسط حسابي 3.3) .

وبالنسبة لإعفاء المحاجر والكسارات ومقالع الحجر من الضريبة فقد تبين أن المستجوبين يميلوا الى عدم الموافقة على هذا الإعفاء ، حيث كان المتوسط الحسابي للأجابات 2.77 ، وتبين من المتوسط الحسابي (3) لأجابات المستجوبين حول الإعفاءات الخاصة بقطاع المواصلات والنقل الذي يعمل بنظام المبلغ المقطوع ، أن لا رأي لهم ، الا ان فئة الموظفين والمدققين تميل الى عدم الإعفاء (المتوسط الحسابي 2.6 ، و 2.33 على التوالي)

جدول رقم (23)

مدى كفاية الإعفاءات من الضريبة

الرقم	المسؤال	مدقق حسابات		موظف ضريبة		تاجر		العينة الكلية	
		النسبة المتوسط الحسابي	النسبة المتوسط الحسابي	النسبة المتوسط الحسابي	النسبة المتوسط الحسابي	النسبة المتوسط الحسابي	النسبة المتوسط الحسابي	النسبة المتوسط الحسابي	النسبة المتوسط الحسابي
A20	هل إعفاء بعض المكلفين من التسجيل في الضريبة كافى أم هناك حاجة لتوسيع قاعدة الإعفاء هذه ؟	59.6	2.98	54.6	2.73	3.64	72.8	3.25	65
A21		65.2	3.26	58.2	2.91	4.1	82	3.59	71.8
A22		42.8	2.14	46	2.30	2.85	57	2.55	51
A23		59.6	2.98	54	2.70	3.73	74.6	3.28	65.6
A24		86.2	4.31	80	4	4.52	90.4	4.33	86.6
A25		82.4	4.12	83.2	4.16	4.52	90.4	4.34	86.8
B7		42.4	2.12	42.4	2.12	3.4	68	2.77	54
B8		86.6	2.33	52.8	2.64	3.48	69.6	3	60
B13		63.8	3.19	60	3	4.24	84.8	3.67	73.4
		60.8	3.04	59	2.95	3.83	76.6	3.41	68.2
	المتوسط الحسابي والنسب								

سادسا : مدى ملائمة الدورة المالية لاعتماد تصنيف المكلفين إلى مشغل مرخص ومشغل صغير ، ومشغل معفى .

تضمنت الاستبانة خمسة أسئلة وهي : A17 إلى A19 ، و B14 ، و A29 والجدول رقم 24 يبين آراء المستجوبين حول هذه الأسئلة ، لم يبد المستجوبون رأيا واضحا حول مدى ملائمة الدورة المالية لاعتماد تصنيف المكلفين إلى مشغل مرخص ومشغل صغير ، ومشغل معفي ، حيث كان المتوسط الحسابي لأجابات المدققين والموظفين والتجار 3.31 ، 3.27 ، 3.59 ، على التوالي .

جدول رقم (24)

مدى ملائمة الدورة المالية لاعتماد تصنيف المكلفين

الرقم	السؤال	مدقق حسابات		موظف ضريبة		تاجر		العينة الكلية	
		النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي
A17	ما مدى ملائمة الدورة المالية لاعتماد تصنيف	64.2	3.21	64.2	3.21	66	3.3	65.2	3.26
A18	المكلفين إلى مشغل	55.2	2.76	57.4	2.87	57.8	2.89	57.2	2.86
A19	مرخص ومشغل صغير	73.8	3.69	73.2	3.66	82.6	4.13	78	3.9
A29	ومشتغل معفي ؟	75.2	3.76	70.8	3.54	78.8	3.94	75.8	3.79
B14	المتوسط الحسابي للمتوسط الحسابيات والنسب	62.8	3.14	61.8	3.09	74	3.7	68.2	3.41
		66.2	3.31	65.4	3.27	71.8	3.59	68.8	3.44

سابعاً : نسبة مساهمة ضريبة القيمة المضافة من الإيرادات الضريبية: تبين من خلال الدراسة أن نسبة مساهمة ضريبة القيمة المضافة في إيرادات الدولة خلال فترة الدراسة الممتدة من 1995 إلى 2003 تعادل حوالي 41 % في المتوسط . وهي نسبة مرتفعة مقارنة بمثلتها في دول العالم التي تطبق هذه الضريبة .

ثامناً : مدى تمشي نظام احتساب الضريبة المضافة بمبلغ مقطوع الخاص بالسيارات التجارية مع القانون .

أظهرت الدراسة أن المستجوبين لا يعتبرون نظام احتساب الضريبة المضافة بمبلغ مقطوع الخاص بالسيارات التجارية متمشياً مع القانون ، حيث كان المتوسط الحسابي لأجابات المستجوبين 2.53 ، ونرى أن ذلك قد يعزى إلى عدم عدالة هذا النظام الذي يفرض الضريبة بمبلغ ثابت دون الأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الاقتصادية التي يمر بها المكلف .

تاسعاً : إحضار فواتير المقاصة الإسرائيلية وتسليمها للإدارة الضريبية .

أظهرت الدراسة أن المستجوبين يعتبرون إحضار فواتير المقاصة الإسرائيلية وتسليمها للإدارة الضريبية أمر ضروري ، حيث بلغ المتوسط الحسابي لأجابات 4.2 ، والجدول رقم 25 يبين ذلك . وهذا ناتج عن وعي الفئات المختلفة لأهمية أحضار فواتير المقاصة الإسرائيلية لأنها

تعمل على زيادة الإيرادات الضريبية للدولة ، وحرمان إسرائيل من الاستفادة من الفواتير الضائعة .

جدول رقم (25)

أهمية إحضار فواتير المقاصة الإسرائيلية وتسليمها للإدارة الضريبية

الرقم	السؤال	مدقق حسابات		موظف ضريبة		تاجر		العينة الكلية	
		المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة
		الحسابي	المنوية	الحسابي	المنوية	الحسابي	المنوية	الحسابي	المنوية
A33	هل إحضار فواتير المقاصة الإسرائيلية وتسليمها للإدارة الضريبية أمراً ضرورياً ؟	4.48	89.6	4.25	85	4.51	90.2	4.43	88.6
B18		4.38	87.6	4.41	88.2	4.47	89.4	4.43	88.6
B19		4.02	80.4	4.13	82.6	3.39	67.8	3.73	74.6
	المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابيات والنسب	4.3	86	4.26	85.2	4.12	82.4	4.2	84

عاشرا : العلاقة بين وجود مداخل محددة لمرور البضائع وإيرادات السلطة من ضريبة القيمة المضافة .

يبين الجدول رقم 26 أن المستجوبين لا يؤيدوا سياسة الفصل الأمني والإقتصادي التي تقوم بها إسرائيل ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.89 ، علما بأن المستجوبين يميلوا إلى اعتبار

جدول رقم (26)

العلاقة بين وجود مداخل محددة لمرور البضائع وإيرادات السلطة

الرقم	السؤال	مدقق حسابات		موظف ضريبة		تاجر		العينة الكلية	
		المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة
		الحسابي	المنوية	الحسابي	المنوية	الحسابي	المنوية	الحسابي	المنوية
A34	هل وجود مداخل محددة لمرور البضائع يؤدي إلى زيادة إيرادات السلطة من ضريبة القيمة المضافة ؟	2.76	55.2	2.88	57.6	2.95	59	2.89	57.8
A35		2.9	58	3.75	75	3.24	64.8	3.31	66.2
B21		4.02	80.4	4.07	81.4	3.65	73	3.85	77
	المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابيات والنسب	3.23	64.6	3.56	71.2	3.28	65.6	3.35	67

سياسة الفصل تؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي (المتوسط الحسابي 3.85) حيث يرى الموظفون والمدققون أن هذه السياسة تؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي أكثر مما يراه التجار وقد يعود السبب في ذلك إلى وعي هذه الفئات أكثر من غيرها ، كما تؤدي هذه السياسة إلى زيادة إيرادات السلطة من الضرائب (المتوسط الحسابي 3.31) .

حادي عشر : الحاجة إلى توسيع قاعدة الضريبة بمبلغ مقطوع أو تضيقها.

احتوت الاستبانة على ستة أسئلة للإجابة على هذا الموضوع، وهي A27, A28 و-B9 B12 المبينة في الجدول رقم 27. وتدل النتائج على عدم تأكد المستجوبين من الحاجة إلى توسيع قاعدة الضريبة بمبلغ مقطوع أو تضيقها، وبالرجوع إلى تفاصيل هذا البند، يتبين أن فئات المستجوبين تؤيد تطبيق القانون على أصحاب المهن الحرة وإلزامهم بمسك الدفاتر والسجلات وتقديم الكشوفات الدورية لدائرة الضريبة (المتوسط الحسابي 3.96) ، بينما لا تؤيد توسيع قاعدة نظام الضريبة بمبلغ مقطوع لتشمل البقالات الصغيرة والأشغال اليدوية، (المتوسط الحسابي 2.53)، وكذلك على تجار الذهب والصرافة والأثاث القديم (بمتوسط حسابي 2.4)، وكذلك على الخدمات الطبية والمحاماة والمهندسين والمدققين والكتاب (بمتوسط حسابي 2.17). وقد يعود سبب ذلك إلى أن نظام الضريبة بمبلغ مقطوع لا يحقق العدالة، ويؤدي إلى تخفيض الحصيلة الضريبية، كما تردد المستجوبون في آرائهم حول إلغاء الضريبة بمبلغ مقطوع على السيارات التجارية وإلزامهم بمسك الدفاتر (بمتوسط حسابي 3.27). بينما رأى المستجوبون ضرورة تشديد الرقابة على أصحاب المهن الحرة بهدف تحقيق العدالة وزيادة الحصيلة الضريبية (المتوسط الحسابي 4.29)، والجدول رقم 27 يلخص هذه النتائج.

جدول رقم (27)

الحاجة إلى توسيع قاعدة الضريبة بمبلغ مقطوع أو تضيقها

الرقم	السؤال	مدقق حسابات		موظف ضريبة		تاجر		العينة الكلية	
		المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية
A27	هل هناك حاجة إلى توسيع قاعدة الضريبة بمبلغ مقطوع أم إلى تضيقها ؟	2.64	52.8	2.55	51	2.48	49.6	2.53	50.6
A28		3.38	67.6	3.2	64	3.27	65.4	3.27	65.4
B9		2.43	48.6	2.39	47.8	2.4	48	2.40	48
B10		2.05	41	2.66	53.2	1.94	38.8	2.17	43.4
B11		3.81	76.2	3.91	78.2	4.06	81.2	3.96	79.2
B12		4.1	82	4.2	84	4.42	88.4	4.29	85.8
	المتوسط الحسابي والنسب	3.06	61.2	3.15	63	3.09	61.9	3.10	62

ثاني عشر : هل يشكل دفع ضريبة القيمة المضافة من قبل المستورد مقدما إعسارا ماليا له ؟

تبين من نتيجة الدراسة أن المستجوبين يتفقون على أن السرعة في إرجاع الضريبة المدفوعة مقدما من قبل المستورد تساهم في حل مشكلة السيولة لديه ، كما يرون ضرورة إعطاء المكلف - سواء كان المشتغل مرخصا أو كان مشتغلا صغيرا- الحق في استرجاع فائض الضريبة (متوسط حسابي 4.26). ولم يبد المستجوبون تأييدا للنظام المتبع في إعادة الأموال الزائدة من المدخلات إلى المكلف، وعدم اعتماد فاتورة الصفقة الصادرة عن مشتغل صغير كمدخلات للمكلفين (المتوسط الحسابي 3.22، 3.12 على التوالي). وعليه يقترح أن لا تتأخر دائرة الضريبة في إعادة المبالغ الزائدة لحساب المكلف تطبيقا للعدالة، ومساهمة في حل مشاكل السيولة للمكلفين، وتعمل على زيادة الاستثمار. والجدول رقم 28 يوضح ذلك.

جدول رقم (28)

آراء المستجوبين حول دفع ضريبة القيمة المضافة من قبل المستورد

الرقم	السؤال	مدقق حسابات		موظف ضريبة		تاجر		العينة الكلية	
		النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي
A30	هل النظام المتبع في إعادة الأموال الزائدة من المدخلات يحل مشكلة إحصار التاجر ، وهل يتماشى مع القانون أم لا ؟	2.31	46.2	2.38	47.6	1.80	36	2.07	41.4
A31		2.86	57.2	3.30	66	3.33	66.6	3.22	64.4
A32		2.95	59	2.95	59	2.70	54	2.82	56.4
A43		3.24	64.8	3.41	68.2	2.91	58.2	3.12	62.4
A44		4.12	82.4	3.96	79.2	3.74	74.8	3.88	77.6
B16		4.02	80.4	3.98	79.6	4.50	90	4.26	85.2
B17		4.21	84.2	4.0	80	4.34	88.6	4.26	85.2
	المتوسط الحسابي والنسب	3.39	67.8	3.34	66.8	3.34	66.8	3.36	67.4

ثالث عشر : العلاقة بين ارتفاع نسبة ضريبة القيمة المضافة والتهرب من دفعها
يميل المستجوبون إلى الموافقة على اعتبار رفع نسبة الضريبة إلى 18% سيؤدي إلى زيادة حالات التهرب من دفعها (متوسط حسابي 3.85)، كما يرون أن الأزمة الاقتصادية الحالية ساهمت في عدم الالتزام بدفع ضريبة القيمة المضافة (متوسط حسابي 4.35). لذا ينصح بعدم رفع هذه النسبة، واتخاذ إجراءات من شأنها التخفيف من حدة الأزمة الاقتصادية.

رابع عشر: العلاقة بين زيادة الناتج القومي الإجمالي وزيادة الضرائب غير المباشرة .

بينت نتائج الدراسة أن الانتعاش الإقتصادي ، وزيادة الناتج القومي الإجمالي سيعمل على زيادة الحصيلة من الضرائب غير المباشرة (متوسط حسابي 3.93) كما سيؤدي ذلك إلى زيادة الإلتزام بدفع هذا النوع من الضرائب (متوسط حسابي 4.33)، كما يتضح من الجدول رقم 29. لذا، فأى انفراج في الوضع السياسي الذي قد ينعكس على تحسن الوضع الاقتصادي وزيادة الناتج القومي سيؤدي إلى زيادة حصيلة الدولة من الإيرادات الضريبية.

٢ جدول رقم (29)

العلاقة بين زيادة الناتج القومي الإجمالي وزيادة الضرائب غير المباشرة

الرقم	السؤال	مدقق حسابات		موظف ضريبة		تاجر		العينة الكلية	
		المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة	المتوسط	النسبة
		الحسابي	المنوية	الحسابي	المنوية	الحسابي	المنوية	الحسابي	المنوية
A41	ما هي العلاقة بين زيادة الناتج القومي الإجمالي وزيادة الضرائب غير المباشرة ؟	4.21	84.2	4.27	85.4	4.41	88.2	4.33	86.6
A42		4.12	82.4	4.04	80.8	3.79	75.8	3.93	78.6
	المتوسط الحسابي والنسب	4.16	83.2	4.15	83	4.09	81.8	4.12	82.4

خامس عشر: مدى كفاية نظام العقوبات المنصوص عليه بالقانون لمحاربة التهرب من ضريبة القيمة المضافة.

ينص قانون العقوبات على فرض غرامة على عدم تقديم الكشف الدوري في مواعده، وفرض غرامة وفوائد وفروق ارتباط على الدين الضريبي. ولم يبد المستجوبون رأياً واضحاً فيما يتعلق بهذا الموضوع (متوسط حسابي 3.15) ، وقد يعود ذلك إلى أن ذلك يحتاج إلى رأي قانوني. والجدول رقم 30 يبين ذلك.

سادس عشر: هل صدور قانون ضريبة عن السلطة الوطنية الفلسطينية يعتبر ضروريا ؟
يميل المستجوبون إلى اعتبار صدور قانون ضريبة صادر عن السلطة الوطنية ضرورياً، ويعتبرون أنه سيساعد في زيادة حصيلة الدولة من الإيرادات الضريبية (متوسط حسابي 3.92). والجدول رقم 31 يبين تفاصيل ذلك. وقد يعود ذلك إلى الرغبة في استقلالية القوانين بدلاً من العمل بقوانين الاحتلال. لذا، ينصح بالإسراع في إصدار قانون فلسطيني خاص بضريبة القيمة المضافة يأخذ بعين الاعتبار وضع الاقتصاد الفلسطيني وتحقيق الأهداف الاقتصادية العامة للدولة.

جدول رقم (30)

مدى كفاية نظام العقوبات المنصوص عليه بالقانون لمحاربة التهرب
من ضريبة القيمة المضافة.

الرقم	السؤال	مدقق حسابات		موظف ضريبة		تاجر		العينة الكلية	
		النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي
A36	هل نظام العقوبات المنصوص عليه بالقانون	66.2	3.31	60.4	3.02	52	2.6	57.4	2.87
A45	يكفي لمحاربة التهرب من ضريبة القيمة	77.6	3.88	78.6	3.93	60.2	3.01	69	3.45
B22	المضافة ؟	70.4	3.52	71.8	3.59	54.4	2.72	62.8	3.14
	المتوسط الحسابي والنسب	71.4	3.57	70.2	3.51	55.4	2.77	63	3.15

2

جدول رقم (31)

مدى ضرورة صدور قانون ضريبة القيمة المضافة عن السلطة الوطنية الفلسطينية .

الرقم	السؤال	مدقق حسابات		موظف ضريبة		تاجر		العينة الكلية	
		النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي
A37	هل صدور قانون ضريبة عن السلطة	68	3.4	69	3.45	76.4	3.82	72.6	3.63
B23	الوطنية الفلسطينية يعتبر ضروريا ؟	84.8	4.24	82.2	4.11	84.8	4.24	84	4.2
	المتوسط الحسابي والنسب	76.4	3.82	75.6	3.78	80.6	4.03	78.4	3.92

سابع عشر : هل الانفصال عن شركة شاعم الإسرائيلية التي تدير شبكة الكمبيوتر الخاصة بالضرائب ، وإنشاء شركة فلسطينية تتولى هذه المهمة يؤدي إلى زيادة الكفاءة في العمل ؟
أبدى المستجوبون موافقة على ضرورة الانفصال عن شركة شاعم الاسرائيلية، وإنشاء شركة فلسطينية تتولى مهمة إدارة شبكة الكمبيوتر الخاصة بالضرائب (متوسط حسابي 4.34).
وقد يعود السبب في ذلك إلى كثرة الأعطال الخاصة بالشبكة الحالية، إضافة إلى تعطيل العمل

بالشبكة في أيام السبت والعطل الرسمية لسلطات الاحتلال، واعتماد الشبكة الحالية على اللغة العبرية بدلا من العربية، مما يؤدي إلى صعوبة العمل بها. لذا، ينصح بالإسراع في تنفيذ هذا المشروع.

٤

الفصل الثامن

الخلاصة والتوصيات

أولاً: الخلاصة:

يتبين لنا من خلال الدراسة النظرية والعملية لموضوع عدالة النسب والإعفاءات في نظام ضريبة القيمة المضافة المعمول بها في فلسطين العديد من النتائج ، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:-

أ. خلاصة الدراسة النظرية:

1. تعتمد الدول الصناعية على الإيرادات الضريبية أكثر من الدول النامية ، وتستخدم الإيرادات الضريبية بشكل أساسي في تمويل نفقاتها الجارية والتطويرية ، وتشكل الإيرادات الضريبية لهذه الدول حوالي 90% من إجمالي الإيرادات .
2. تطبق معظم الدول الصناعية نظام ضريبة القيمة المضافة ، وقد بلغت نسبة إيراداتها من ضريبة القيمة المضافة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 15% في حين تطبق معظم الدول النامية نظام ضريبة المبيعات ، وكانت نسبة إيراداتها من ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات حوالي 26% ، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فبلغت نسبتها إلى إجمالي الإيرادات في الدول الصناعية حوالي 26% ، وفي الدول النامية 46% .
3. تطبق مصر قانون الضريبة العامة على المبيعات بنسبة 10% ، وقد بلغت نسبة إيراداتها من ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات حوالي 17.4% وكان عبؤها حوالي 6.32% .
4. تطبق الأردن قانون الضريبة العامة على المبيعات بنسبة 13% ، وقد بلغت نسبة إيراداتها من ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات حوالي 22.5% ، وكان عبؤها حوالي 6.25% .
5. تطبق سوريا ستة أنواع من الرسوم وستة أنواع من الضرائب في مجال الضرائب غير المباشرة ، ولكل رسم من هذه الرسوم وعاء ضريبي وإعفاءات خاصة به وكذلك الحال بالنسبة للضرائب ، وجميع هذه الرسوم والضرائب قديمة العهد وذات مبالغ ونسب قليلة ولا تحقق عوائد مالية كافية ، وقد بلغت نسبة إيرادات هذه الضرائب والرسوم إلى إجمالي الإيرادات حوالي 27.6% ، وكان عبؤها حوالي 4.7% .
6. تعتمد السلطة الوطنية الفلسطينية على إيرادات الضرائب بشكل أساسي في تمويل نفقاتها الجارية والتطويرية ، حيث بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات في فلسطين حوالي 97% ، ويعتمد نظام الضرائب الفلسطيني بشكل شبه كلي على

أنظمة الضرائب غير المباشرة. حيث نجد أن نسبة الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية (منخفضة جدا) ولا تزيد عن 10%، في حين أن نسبة الضرائب غير المباشرة تصل إلى حوالي 87%، مما يعكس ضعف الاقتصاد الفلسطيني، وتعتبر نسبة الضرائب غير المباشرة إلى كل من الإيرادات الإجمالية والإيرادات الضريبية في فلسطين الأعلى في العالم مما يبين الخلل الكبير في نظام الضريبة الفلسطيني .

7. تطبق فلسطين نظام ضريبة القيمة المضافة المفروض من قبل سلطات الاحتلال الإسرائيلي منذ العام 1976 ، وبموجب هذا النظام تفرض الضريبة على جميع الصفقات المعقودة من سلع وخدمات بنسبة 17% ، ولا توجد نسب مخفضة باستثناء نسبة الصفر التي تفرض على بيع الخضار والفواكه ، وخدمات السياحة وبعض السلع والخدمات الأخرى ، كما أن الإعفاءات الممنوحة بموجب هذا النظام محدودة جدا ، وقد بلغت نسبة إيرادات هذه الضريبة إلى إجمالي الإيرادات حوالي 41% وكان عبؤها حوالي 7% .

8. تطبق إسرائيل قانون ضريبة القيمة المضافة منذ العام 1976 ، حيث بدأت بنسبة 8% ومن ثم ارتفعت هذه النسبة إلى أن وصلت إلى 18% في العام 2003 ، وقد بلغت نسبة إيراداتها إلى إجمالي الإيرادات حوالي 30% ، وكان عبؤها حوالي 14% .

9. يعتبر وعاء الضريبة في فلسطين وإسرائيل أشمل وأوسع بكثير من وعاء الضريبة في كل من مصر ، و الأردن ، و سوريا . وقد بلغ عبء الضريبة في الدول الصناعية حوالي 38.50% ، و في إسرائيل 38.14% ، و في الأردن 20% ، و في سوريا ومصر و فلسطين حوالي 16% . ويعتبر عبء الضريبة في فلسطين منخفضا ، حيث تساوى مع عبء الضريبة في مصر و سوريا اللتان تطبقان قوانين ضريبة المبيعات ، بينما تطبق فلسطين قانون ضريبة القيمة المضافة الذي يتسم بوعاء ضريبي متسع ، ونسب مرتفعة ، و إعفاءات ، و تخفيضات قليلة جدا، لذا لا بد أن يكون عبء الضريبي الفلسطيني أكبر ويقترب من العبء الضريبي في إسرائيل التي تطبق نفس القانون .

10. تبين بعد احتساب ضريبة القيمة المضافة والجمارك غير المحصلة من قبل السلطة الفلسطينية ، أن هناك مبالغ كبيرة ضائعة على السلطة الفلسطينية بلغت حوالي 545 مليون دولار سنويا خلال الفترة 1995 - 2000 ، فعند أخذ هذه المبالغ بالحسبان يتضح أن عبء الضريبة في فلسطين تراوح بين 27% و 33% ، و قد كان معدل عبء الضريبي الفلسطيني خلال الفترة 1995 - 2000 حوالي 30% . و تفسر هذه النسبة التناقض الذي حصل في عبء الضريبة الفلسطيني ، و الإسرائيلي .

11. تمنح الدول إعفاءات وتخفيضات على نسب الضريبة من أجل تحقيق أهداف اجتماعية ، واقتصادية ، وثقافية ، وبيئية ، وغيرها فمثلا تمنح فلسطين وإسرائيل تخفيضات وإعفاءات بموجب قانون ضريبة القيمة المضافة ، إلا أن هذه التخفيضات والإعفاءات محدودة جدا ، و تقل كثيرا عن تلك الممنوحة في كل من مصر ، والأردن، و سوريا ، و دول الاتحاد الأوروبي . حيث لا يمكن أن تتساوى النسب المفروضة ، والتخفيضات والإعفاءات الممنوحة حسب القانون الفلسطيني ، مع تلك النسب المفروضة والإعفاءات الممنوحة في القانون الإسرائيلي في ظل وجود اختلاف كبير في الظروف الاقتصادية ، والاجتماعية ، والصحية ، والبيئية بين الطرفين .

ب. نتائج الدراسة الميدانية:

1. تبين أن هناك حاجة لزيادة عدد السلع التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة بنسبة صفر. مثل الصناعات الزراعية ، وخدمات البلديات، والخضار والفواكه غير المصنعة، والمعدات والآلات الزراعية، وتربية الدواجن والنحل والأغنام والأبقار. كما أن هناك ضرورة أن يتم الدفع بالعملة الأجنبية بالنسبة للسائح لغايات اعتماد هذه الضريبة على خدماته.

2. تبين أن هناك ضرورة للتمييز بين السلع المختلفة ، وفرض ضريبة على كل نوع من السلع بما يتناسب مع كونها سلع ضرورية أو كمالية، وعدم اعتماد نسبة الـ 17% بشكل موحد على جميع السلع والخدمات.

3. أتضح أن نسبة الـ 17% غير ملائمة للاقتصاد الفلسطيني. وهناك ضرورة لاعتماد نسبة ضريبة قيمة مضافة للسلع الأساسية أقل من النسبة المفروضة على السلع الأخرى، بمعنى ضرورة التمييز بين السلع المختلفة لغايات الضريبة الإضافية. كما تبين أن رفع نسبة الضريبة إلى 18% سيؤدي إلى زيادة حالات التهرب من دفعها، حيث ساهمت الأزمة الاقتصادية الحالية في عدم الالتزام بدفع ضريبة القيمة المضافة .

4. تبين أن زيادة الإعفاءات وتخفيض نسبة الضريبة للموظفين عن طريق إقامة الأسواق الاستهلاكية وبطاقات الشراء سيؤدي إلى زيادة حصيلة الدولة من ضريبة القيمة المضافة، وقد يعود السبب في ذلك إلى احتمال قيام الموظفين بزيادة الاستهلاك، وتشجيع التجار على الالتزام بدفع الضريبة المضافة ، كما أن مثل هذه الإجراءات ستؤدي إلى زيادة حصيلة الدولة من الضريبة المضافة .

5. تبين أن هناك حاجة إلى زيادة هذه الإعفاءات، مثل إعفاء الخدمات التعليمية والصحية من الضريبة المضافة. ولا حاجة لإعفاء صفقات الماس والأحجار الكريمة، والمحاجر والكسارات ومقالع الحجر.
6. تبين أن نظام احتساب الضريبة المضافة بمبلغ مقطوع الخاص بالسيارات التجارية لا يتماشى مع القانون ، إذ ليس هناك حاجة إلى توسيع قاعدة الضريبة بمبلغ مقطوع أو تضيقها، ويؤيد المستجوبون تطبيق القانون على أصحاب المهن الحرة وإلزامهم بمسك الدفاتر والسجلات وتقديم الكشوفات الدورية لدائرة الضريبة، وعليه، فهناك ضرورة لتشديد الرقابة على أصحاب المهن الحرة بهدف تحقيق العدالة وزيادة الحصيلة الضريبية، بينما لا يؤيد المستجوبون توسيع قاعدة نظام الضريبة بمبلغ مقطوع لتشمل البقالات الصغيرة والأشغال اليدوية، وكذلك تجار الذهب والصرافة والأثاث القديم ، والخدمات الطبية والمحاماة والمهندسين والمدققين والكتاب، وقد يعود سبب ذلك إلى أن نظام الضريبة بمبلغ مقطوع لا يحقق العدالة، ويؤدي إلى تخفيض الحصيلة الضريبية.
7. يعتبر إحضار فواتير المقاصة الإسرائيلية وتسليمها للإدارة الضريبية أمراً ضرورياً، لأنها تعمل على زيادة الإيرادات الضريبية للدولة ، وحرمان إسرائيل من الاستفادة من الفواتير الضائعة، خاصة إذا علمنا أن الضرائب غير المحصلة والضائعة على السلطة الفلسطينية بلغت في المتوسط حوالي 545 مليون دولار سنوياً، الأمر الذي يستدعي إعطاء موضوع التهرب الضريبي أهمية قصوى.
8. تبين أن سياسة الفصل الأمني والإقتصادي التي تقوم بها إسرائيل تؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي ، وإلى زيادة إيرادات السلطة من الضرائب .
9. وجد أن السرعة في إرجاع الضريبة المدفوعة مقدماً من قبل المستورد تساعد في حل مشكلة السيولة لديه ، وأن هناك ضرورة لإعطاء المكلف - سواء كان مشغلاً مرخصاً أو كان مشغلاً صغيراً- الحق في استرجاع فائض الضريبة. ولا يؤيد المستجوبون النظام المتبع في إعادة الأموال الزائدة من المدخلات إلى المكلف، وعدم اعتماد فاتورة الصفقة الصادرة عن مشغّل صغير كمدخلات للمكلفين.
10. تبين أن الانتعاش الإقتصادي ، وزيادة الناتج القومي الإجمالي يعملان على زيادة الالتزام بدفع الضرائب، وزيادة الحصيلة من الضرائب غير المباشرة ، لذا فأي انفراج في الوضع السياسي الذي قد ينعكس على تحسن الوضع الاقتصادي وزيادة الناتج القومي سيؤدي إلى زيادة حصيلة الدولة من الإيرادات الضريبية.

11. تبين أن صدور قانون ضريبة عن السلطة الوطنية يعتبر أمراً ضرورياً، و سيساعد في زيادة حصيلة الدولة من الإيرادات الضريبية، وقد يعود ذلك إلى الرغبة في استقلالية القوانين بدلا من العمل بقوانين الاحتلال.

12. تبين النتائج ضرورة الانفصال عن شركة شاعم الاسرائيلية، وإنشاء شركة فلسطينية تتولى مهمة إدارة شبكة الكمبيوتر الخاصة بالضرائب وقد يعود السبب في ذلك إلى كثرة الأعطال الخاصة بالشبكة الحالية، إضافة إلى تعطيل العمل بالشبكة في أيام السبت والعطل الرسمية لسلطات الاحتلال، واعتماد الشبكة الحالية على اللغة العبرية بدلا من العربية، مما يؤدي إلى صعوبة العمل بها.

ثانياً: التوصيات:

بناء على النتائج المبينة أعلاه، يوصي الباحث بما يلي:

1. الإسراع في إصدار قانون فلسطيني خاص بضريبة القيمة المضافة، يتسم بالاستقلالية عن القانون الإسرائيلي، وبأخذ بعين الاعتبار وضع الاقتصاد الفلسطيني وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية العامة للدولة. حيث أن هناك حاجة ماسة لإعادة تقييم النسب والإعفاءات في قانون ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني، وتوسيع هذه التخفيضات والإعفاءات لتتناسب مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، والصحية، والبيئية، وغيرها. فلا يمكن أن يكون حجم التخفيضات في دول الاتحاد الأوروبي أكبر بكثير من تلك التخفيضات والإعفاءات الممنوحة بموجب القانون الفلسطيني.

2. ضرورة الانفصال عن شركة شاعم الاسرائيلية، وإنشاء شركة فلسطينية تتولى مهمة إدارة شبكة الكمبيوتر الخاصة بالضرائب بسبب كثرة الأعطال الخاصة بالشبكة الحالية، إضافة إلى تعطيل العمل بالشبكة في أيام السبت والعطل الرسمية لسلطات الاحتلال، واعتماد الشبكة الحالية على اللغة العبرية بدلا من العربية، مما يؤدي إلى صعوبة العمل بها. وينصح بالإسراع في تنفيذ هذا المشروع.

3. من أجل المساهمة في تمويل خزينة الدولة، فهناك حاجة إلى زيادة الإيرادات الضريبية بشكل عام، وذلك من خلال إعطاء السلطة الفلسطينية موضوع محاربة التهرب الضريبي في مجال ضرائب الجمارك وفواتير المقاصة أولوية قصوى، لما يحققه هذا الموضوع من نتائج مبهرة، خاصة إذا علمنا أن الضرائب غير المحصلة والضائعة على السلطة الفلسطينية تقدر بحوالي 545 مليون دولار سنوياً، حيث أن هذه الأموال الضائعة تكفي لسد حاجة الدولة من الأموال لتمويل نفقاتها الجارية والتطويرية، ولا تزيد أعباء جديدة على المواطنين، وتسمح بإعطاء إعفاءات وتخفيضات أكبر مما هو ممنوح حالياً بموجب القانون.

4. العمل على إيجاد آلية لتحسين التحصيل الضريبي من أصحاب المهن الحرة مثل: المحامي ، والمهندس ، والمحاسب ، والطبيب وغيرهم.
5. زيادة العبء الضريبي للمكلف الفلسطيني، وذلك عن طريق تحسين إجراءات التحصيل ومحاربة التهرب الضريبي ، وفي حالة نجاح السلطة في محاربة التهرب الضريبي بشكل جيد، فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة العبء الضريبي من 16% إلى حوالي 30 %.
6. زيادة الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة لتتناسب مع الأوضاع الاقتصادية ، والاجتماعية التي يعيشها الشعب الفلسطيني ، فلا يعقل أن تتساوى النسب والإعفاءات في ضريبة القيمة المضافة في فلسطين مع تلك النسب والإعفاءات في إسرائيل ، في ظل وجود اختلافات كبيرة بين الجانبين من جميع النواحي الاقتصادية ، والاجتماعية ، والصحية ، والبيئية ، وغيرها ، كما لا يجوز أن تكون الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة بموجب قوانين ضريبة القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي أكبر وأشمل من تلك النسب والإعفاءات الممنوحة بموجب القانون الفلسطيني ، على الرغم من أن دول الاتحاد الأوروبي تعيش ظروفًا اقتصادية أفضل بكثير من تلك الظروف التي يعيشها الشعب الفلسطيني .
7. زيادة الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة في مجال المواد الغذائية في فلسطين لتشمل الأغذية الضرورية لعامة الشعب مثل الخبز ، واللحوم ، والأسماك ، والحليب ومشتقاته ، وحليب الأطفال ، والأغذية المخصصة للمرضى والأطفال، وعلى فوط ، ومستلزمات الأطفال. وكذلك منح تخفيضات على الأدوية والعلاج الطبي أسوة بما هو معمول به في مصر والأردن و سوريا ، ودول الاتحاد الأوروبي خاصة وأن السلطة الفلسطينية لا تملك الإمكانيات المادية لتوفير الخدمات الطبية المجانية للمواطنين وزيادة نسبة الضريبة على المشروبات الروحية.
8. الاستمرار في تقديم الإعفاءات و التسهيلات لتشجيع السياحة الخارجية و الداخلية.
9. تخفيف عبء الضريبة على الخدمات والأنشطة والأدوات التي تساهم في المحافظة على البيئة .
10. تخفيض أسعار السولار بهدف تشجيع الصناعة ، وقطاع النقل العام ، وكذلك تشجيع المواطنين الفلسطينيين على شراء السولار الذي تبيعه هيئة البترول الفلسطينية ، بدلا من السولار الذي تبيعه الشركات الإسرائيلية بسعر مخفض ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة استهلاك السولار، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية منها.
11. تقديم تخفيضات على نسب الضريبة في مجال الإنشاءات وخدماتها، لأن الشعب الفلسطيني بأمر الحاجة إلى الدعم في هذا المجال، خاصة إذا علمنا أن البنى التحتية مدمرة وتحتاج إلى إعادة تعمير.

12. تسريع إجراءات إعادة المبالغ الزائدة لحساب المكلف تطبيقاً للعدالة، والمساهمة في حل مشاكل السيولة للمكلفين، وزيادة الاستثمار.
13. من أجل تشجيع امتلاك أجهزة الكمبيوتر باعتبارها من الأجهزة المهمة التي تساعد على التعليم، فمن الأفضل أن تكون هناك تخفيضات على نسبة الضريبة على أجهزة الكمبيوتر وخدمات الإنترنت، والكتب، والخدمات الجامعية أسوة بما هو مطبق في الدول الصناعية، مثل دول الاتحاد الأوروبي التي تفرض ضرائب بنسب مخفضة تتراوح بين صفر% و10%، و دول المنطقة النامية، مثل الأردن، ومصر التي تعفي الخدمات الجامعية، والكتب والأقلام والمذكرات، أو تفرض عليها ضرائب بنسب رمزية.
14. يعاني قطاع النقل العام في فلسطين من مشاكل كثيرة جداً بسبب الحصار الإسرائيلي، وتدمير الطرق العامة، وعليه ينصح بتخفيض الضرائب، والرسوم المفروضة عليه للمساعدة في خروج هذا القطاع الهام من محنته.
15. تخفيض ضريبة القيمة المضافة على السلع الخاصة بتغذية الطيور، والحيوانات، والمواد والأدوات المستخدمة في الزراعة بهدف تخفيض الأعباء التي تقع على عاتق المزارع الفلسطيني.
16. مراقبة حركة البضائع بين مناطق السلطة وإسرائيل، وبالتالي منع دخول البضائع بدون فواتير ضريبية، وزيادة الرقابة على البضائع المستوردة من الخارج، والتي تدخل إلى مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية على أنها بضائع إسرائيلية، حتى لا تفقد السلطة قيمة الجمارك وضرائب الشراء والرسوم الأخرى المفروضة على مثل هذه السلع.
17. هناك حاجة ماسة للإهتمام بأنظمة الضرائب لتكون كفؤة، وعادلة، ومميزة، وقادرة على جمع الأموال اللازمة.

قائمة المراجع

- 1- _____ ، المحاسبة المالية المتقدمة ، ترجمة د . محمد تيسير الرجبى ، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .
- 2- اليحيى ، حسين ، و خريوش ، حسن ، (1998) المالية العامة ، منشورات جامعة القدس المفتوحة .
- 3- الجعفري ، محمود ، (2000)، التجارة الخارجية الفلسطينية الإسرائيلية : واقعها وآفاقها المستقبلية ، القدس و رام الله : معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني ، آب سنة .
- 4- الجعفري ، محمود ، و العارضة ، ناصر ، (2002) ، السياسات التجارية و المالية الفلسطينية و تأثيرها على العجز في الميزان التجاري و العجز في الموازنة ، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس) ، تشرين أول .
- 5- السوداني ، عبد العزيز علي (1996) ، أسس السياسة المالية مدخل تحليل قرارات المالية العامة ، الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع .
- 6- صيام ، وليد زكريا ، و الخدش ، حسام الدين مصطفى ، (1994) ، الضرائب ومحاسبتها ، مطابع الصفوة .
- 7- عبد الرازق ، عمر ، و الجعفري ، محمود ، و مكحول ، باسم ، و موسى ، نانل ، و العارضة ناصر ، و عطياتي ، نصر (2002) تأثير الحصار الإسرائيلي على الاقتصاد الفلسطيني خلال الفترة 2000/9/28 – 2001/6/30 ، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس) .
- 8- عناية ، غازي ، (1998) ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، عمان : دار البيارق .
- 9- فرحات ، فوزي ، (1997) ، المالية العامة ، التشريع الضريبي العام (دراسة التشريع الضريبي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية و العالمية ، بيروت – لبنان : مؤسسة بحسون للنشر و التوزيع ، سنة م – 1417 هـ .
- 10- محمد ، زكريا ، (بدون تاريخ) ، المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب ، القاهرة : مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي _____ .
- 11- النقيب ، فضل م ، (1996) . ، تقيم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية و قطاع غزة ، القدس و رام الله : معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس) ، تشرين ثاني .
- 12- هيبه ، رياض سليم ، (1999) رسالة ماجستير عدالة إعفاءات ضريبة الدخل في السلطة الفلسطينية ، جامعة بيرزيت .
- 13- قانون ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني .
- 14- قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 م .
- 15- قانون الضريبة العامة على الإنفاق في التشريع الضريبي السوري .
- 16- الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري .
- 17- قانون ضريبة القيمة المضافة الإسرائيلي .
- 18- البنك المركزي الأردني ، مجلد 35 ، عدد 12 ، سنة 1999 م .
- 19- البنك المركزي الأردني ، التقرير السنوي ، سنة 1999 م .

- 20- Jabr, .M , Hisham , (1993), **The Financial and Banking Policies in The Occupied West Bank**. Annajah national University, Nablus, , Palstine.
- 21- Musgrave, R., Musgrave, P.B.,(), **Public Finance In Theory and Practice**. 5th Ed.
- 22- IMF, (2001), **Government Finance Statistics Year Book**.
- 23- Israel Ministry Of Finance, international department .
- 24- United Nations, (2001), "Statistical Year Book " .
- 25- www.meridian-vat_trends_vol_10.html .
- 26- www.abpi.org.uk/information/pharma_ff/section_1.htm .
- 27- www.hmce.gov.uk/forms/notices/misc-leafet.19.htm .
- 28- www.press38.htm .
- 29- www.worldwide-tax.com/italy/itacono.htm .
- 30- www.worldwide-tax.com/israel/isroverview.htm .
- 31- www.worldwide-tax.com/cyprus/cyp_other.asp
- 32- www.worldwide-tax.com
- 33- www.worldwide-tax.com/germany/ger_other.asp
- 34- www.eurunion.org/legislat/vatweb.htm
- 35- www.mof.org.il/beinle/press75.htm
- 36- www.economy.gov.eg/arabic/monthly/3b_budetgdp.htm
- 37- www.tpegypt.eg/main.htm
- 38- www.salestax.gov.eg/docs/fm_arb.htm
- 39- www.highway.idsc.gov/library/a_index.htm
- 40- www.pcbs.org/english/arab_st/esdlecon_1.htm
- 41- www.pcbs.org/english/arab_st/esd/econ12_3.htm
- 42- www.cbj.jo
- 43- www.mof.gov.jo/ear97ku_ar.asp
- 44- www.mof.gov.jo/summr98_ar.asp
- 45- www.mof.gov.jo/summr99.asp
- 46- www.mof.gov.jo/summr2000.asp
- 47- www.dos.gov.jo/na/accl_92_99_a.htm
- 48- www.dos.gov.jo/jorfig/2000/fig_a_n.htm
- 49- www.vat.gov.jo
- 50- www.gst.gov.jo
- 51- www.cbj.gov.jo
- 52- www.mof.gov.il/beinle/press75.htm
- 53- www.mof.gov.il/customs/eng/taxes.htm
- 54- www.arabynet.com/site/template/print_prev.asp?did=50726
- 55- www.mof.gov.il/hachnasot/state1/98217_04b.htm
- 56- www.worldwide-tax.com/history_of_tax.htm
- 57- www.worldwide-tax.com/comparison2.htm
- 58- www.paltrade.org/country/profile3.html
- 59- www.palecon.org/masdir/main1.html
- 60- www.mineco.fgov.be/informations/info/links_en.asp#2
- 61- www.mof.gov.ps

(ملحق رقم 1)

بروتوكول الاتفاق الاقتصادي الفلسطيني الإسرائيلي الموقع في باريس يوم الجمعة
29 / نيسان / 1994 م .

1. البضائع في القائمة (A1) المصنوعة في الأردن ، و مصر خاصة ، و في الدول العربية الأخرى سيكون الفلسطينيون قادرون على استيرادها بكميات يتفق عليها الجانبان حسب احتياجات السوق الفلسطينية .

2. البضائع في القائمة (A2) المستوردة من دول عربية ، و إسلامية أخرى سيكون الفلسطينيون قادرون على استيرادها بكميات يتفق عليها الجانبان وفقا لاحتياجات السوق الفلسطينية .

3. أن سياسة الاستيراد التي ستتبعها السلطة الفلسطينية في القائمتين (A1 و 42) ستضمن حرية تحديد ، و تغيير من وقت لآخر لنسبة الجمارك ، و ضريبة المشتريات ، والضرائب ، والرسوم ، و الجبايات الأخرى ، و أنظمة الترخيص ، و المقاييس ، و ستعتمد سياسة الجمارك على اتفاقية الجات الموقعة في العام 1994 منذ بدء تطبيقها في إسرائيل .

وحتى ذلك الحين ، ستعتمد السياسة الجمركية على نظام بروكسل للتعريف الجمركي كما سيتم تصنيف البضائع وفق مبدأ نظام المواصفات ، و المعايير ، و فيما يتعلق بالواردات الزراعية المحددة في هذا البروتوكول فسيتم تطبيق شروط هذه المادة .

4. ستتمتع السلطة الفلسطينية بكل الصلاحيات ، و المسؤوليات لحرية تحديد ، و تغيير من وقت لآخر نسب الجمارك ، و الضريبة و ضريبة الشراء ، و الضرائب ، و الرسوم ، و الجبايات الأخرى على السلع في القائمة (B) ، المرفقة كمواد الأغذية الرئيسية ، و بضائع أخرى يستوردها الفلسطينيون في المناطق لبرنامج تنمية الاقتصاد الفلسطيني .

5. و فيما يتعلق بكل البضائع غير المحددة في القوائم (A1 و A2 و B) ، و بالكميات التي تزيد عن حاجة السوق الفلسطينية ، فإن النسب الإسرائيلية فيما يتعلق بالجمارك ، و ضريبة الشراء ، و الضرائب ، و الرسوم ، و الجبايات الأخرى السائدة يوم توقيع الاتفاق ، والتي تتغير من وقت لآخر ، ستستخدم كحد أدنى للسلطة الفلسطينية ، و بإمكان السلطة تحديد أي تغييرات في تلك النسب على البضائع ، و الكميات الزائدة عن الحاجة عندما يستوردها الفلسطينيون إلى المناطق .

6. سيعلم كل جانب الآخر فوراً بأي تغييرات في النسب المذكورة ، و في أمور سياسة الاستيراد ، و أنظمتها ، و إجراءاتها التي حددها ضمن صلاحياته ، و مسؤولياته كما هي مفصلة في هذه المادة ، و فيما يتعلق بالتغييرات التي تتطلب تطبيقاً فوراً بعد إجرائها ستكون

هناك مسيرة إبلاغ مسبق ، واستشارة متبادلة تأخذ بالاعتبار كل الأبعاد ، و الأشكال الاقتصادية .

7. ستقوم السلطة الفلسطينية بجباية ضريبة القيمة المضافة (VAT) بنسبة واحدة على كل البضائع المنتجة محليا ، و الخدمات الواردة التي يقوم بها الفلسطينيون ، سواء وردت في القوائم الثلاث المذكورة سابقا أم لا ، كما بالإمكان تثبيتها عند مستوى 15%، أو 16% .
8. ستتقل المنتجات الزراعية بين أسواق الجانبين بحرية تامة ، ودون قيود ، مع إعفاء مؤقت من مبيع منتجات من جانب إلى لأخر مثل الدواجن ، و البيض ، و البطاطا ، والخيار ، و البطيخ وسيتم إزالة هذه القيود تدريجيا ، و بزيادة مطردة إلى أن تزال نهائيا عام 1998 م .

9. يحق للفلسطينيين تصدير منتجاتهم إلى الأسواق الخارجية دون قيود ، على أساس شهادات المنشأ التي تصدرها السلطة الفلسطينية .

الضرائب غير المباشرة على الإنتاج المحلي

1. ستجبي دوائر الضرائب الإسرائيلية ، و الفلسطينية ضريبة القيمة المضافة ، و ضرائب المشتريات على الإنتاج المحلي . إضافة إلى ضرائب أخرى غير مباشرة في مناطق نفوذها.
2. نسبة ضريبة الشراء ضمن ولاية كل دائرة ضرائبية ستكون مشابهة فيما يتعلق بالإنتاج المحلي ، و البضائع المستوردة .
3. نسبة ضريبة القيمة المضافة الإسرائيلية 17 % ، بينما نسبة ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية بين 15% - 16 % .
4. السلطة الفلسطينية ستقرر إجمالي سنوي للحركة التجارية ضمن ولاياتها ، الذي سيعفي من ضريبة القيمة المضافة ، ضمن حد أعلى مقداره 12 ألف دولار .
5. سيتم تجميع ضريبة القيمة المضافة على المشتريات للأعمال التجارية لدى الدائرة الضريبة المسجلة فيها تلك الشركة . الأعمال التجارية ستسجل لغايات ضريبة القيمة المضافة لدى دائرة الضريبة في مكان إقامتها ، أو في الجانب الذي تعمل فيه .

ستكون هناك تصفية لإيرادات ضريبة القيمة المضافة بين دوائر هذه الضريبة في إسرائيل ، والسلطة الفلسطينية وفقا للظروف التالية :-

أ - ستطبق تصفية ضريبة القيمة المضافة ، على الصفقات بين الأعمال التجارية المسجلة في دوائر هذه الضريبة في الجانب المقيمة فيه .

ب- تطبق الإجراءات التالية على تصفية إيرادات ضريبة القيمة المضافة المجمعة من صفقات أجرتها أعمال تجارية مسجلة لغرض هذه الضريبة :-

1. من أجل قبولها لأغراض التصفية ، يجب استعمال فواتير خاصة مميزة بوضوح في الصفقات بين أعمال تجارية مسجلة لدى الأطراف المختلفة .
 2. تكتب الفواتير ، إما بالعبرية و العربية ، أو بالإنجليزية ، و ستعاب بأي من اللغات الثلاث، على أن تكتب الأرقام بالأعداد " العربية " و ليس الهندية (المترجم 1،2،3...الخ) .
 3. و لغرض خصم الضريبة فان مثل هذه الفواتير تكون صالحة لمدة ستة شهور من تاريخ إصدارها .
 4. يجتمع ممثلون عن الجانبين مرة كل شهر ، في اليوم العشرين من كل شهر ، ليقدم كل جانب قائمة بالفواتير المقدمة إليهم لخصم الضريبة ، و تصفية ضريبة القيمة المضافة ، و ستضم كل قائمة التفاصيل التالية المتعلقة بكل فاتورة : -
رقم العمل التجاري المسجل الذي أصدرها ، واسم العمل التجاري المسجل الذي أصدرها ، ورقم الفاتورة ، وتاريخ الإصدار ، وقيمة المبلغ ، اسم مستلم الفاتورة .
 5. مطالبات التصفية ستتم تسويتها خلال ستة أيام من الاجتماع من خلال دفعة بواسطة الجانب من الرصيد الصافي المطالب به للجانب الآخر .
 6. كل جانب يزود الجانب الآخر بناء على طلبه ، بفواتير لغاية التحقق . و كل دائرة ضريبية ستكون مسؤولة عن تقديم فواتير لغايات التحقق خلال ستة اشهر بعد استلامها
 7. كل جانب سيتخذ الإجراء الضروري للتحقق من صحة الفواتير المقدمة له من الجانب الآخر بغرض تصفيته .
 8. مطالب تصفية ضريبة القيمة المضافة التي ستوجد غير صالحة سوف تطرح من دفعة التصفية القادمة .
 9. عندما يتم العمل بنظام الكمبيوتر الموصول بين الجانبين لغرض خصم الضريبة لأعمال تجارية ، و لتصفية ضريبة القيمة المضافة ، فسوف يحل مكان إجراءات التصفية المحددة في الفقرات (4) - (8) .
 10. ستبادل دائرتا الضريبة لدى الجانبين قوائم الأعمال التجارية المسجلة لديهما ، و ستقدم كل واحدة للأخرى الوثائق الضرورية ، إذا تطلب الأمر كذلك ، بهدف التحقق من الصفقات.
 11. الجانبان سيقيمان لجنة فرعية ستعالج تطبيق الترتيبات المتعلقة بتصفية إيرادات ضريبة القيمة المضافة المذكورة أعلاه .
- ضريبة القيمة المضافة المدفوعة من منظمات و مؤسسات فلسطينية غير ربحية، والمسجلة لدى السلطة الفلسطينية ، على صفقات في إسرائيل ، سوف تتجمع لصالح دائرة

الضريبة الفلسطينية ، ونظام التصفية المذكورة في الفقرة (5) سوف يطبق على هذه المنظمات و المؤسسات .
فيما يتعلق بالصناعة .

سيكون تنقل حر للبضائع الصناعية دون أية قيود ، و يحق للجانب الفلسطيني تشجيع الصناعة لديه عن طريق تقديم المنح و القروض ، و المساعدة في البحث ، و التطوير ، وتخفيض الضرائب المباشرة ، أما بالنسبة لتخفيض الضرائب غير المباشرة ، أو خصمها فلا يسمح به في التجارة بين الجانبين .

إن تصفية الإيرادات من كل ضرائب الاستيراد ، والرسوم الأخرى بين إسرائيل ، والسلطة الفلسطينية ستتم وفق مبدأ مكان الوجهة الأخيرة ، وبالإضافة لذلك سيتم دفع إيرادات الضرائب للسلطة الفلسطينية ، وإن كان المستورد إسرائيليا ، إذا ما كانت الوجهة الأخيرة المبينة بوضوح على وثائق الاستيراد هي شركة مسجلة لدى السلطة الفلسطينية ، وتقوم بنشاط اقتصادي في المناطق ، و سيتم تخليص هذا الإيراد خلال ستة أيام عمل تالية ليوم جباية الضرائب ، و الرسوم المذكورة .

يحق للسلطة الفلسطينية إعفاء العائدين الفلسطينيين الذين سيمنحون إقامة دائمة في المناطق ، من ضرائب الاستيراد ، أو الضرائب على الممتلكات الشخصية ، و بضمنها الأثاث المنزلي ، وسيارات الركوب طالما أنها تستخدم للاستخدام الشخصي .

سيتم إعفاء التبرعات ، والهبات لصالح السلطة الفلسطينية من الجمارك ، و ضرائب الاستيراد الأخرى إذا كانت بهدف استعمالها في مشاريع تطويرية معينة ، أو لأغراض إنسانية غير تجارية .

ملحق رقم (٢)

بسم الله الرحمن الرحيم

اتني احد طلاب الدراسات العليا اقوم بدراسة حول ملائمة النسب الضريبية و الاعفاءات في قانون ضريبة القيمة المضافة في السلطة الوطنية الفلسطينية ارجو التكرم بالاجابة على اسئلة هذا الاستبيان حسب رأيك الشخصي ، علما بأن جميع المعلومات الواردة في الاستبيان مستخدم لاغراض البحث العلمي فقط

اسامة مصطفى صبري

برنامج ماجستير منازعات ضريبية

جامعة النجاح الوطنية

التاريخ

المهنة

الجزء الاول

أجب عن الأسئلة التالية في المربع المقابل للسؤال بتحديد درجة الموافقة للسؤال موافق بشده موافق غير موافق ارفض بشده

رقم	سؤال	موافق بشده	موافق	لا رأي	غير موافق	غير موافق بشده
1	نسبة ١٧% المصنوع بها في ضريبة القيمة المضافة تتناسب مع وضع الاقتصاد الفلسطيني					
2	اعتماد نسب ضريبة مضافة للسلع الأساسية أقل من السلع الأخرى					
3	اعتماد نسبة ضريبة مضافة ٨% للسلع الأساسية مثل الحليب والأطفال و ١٧% لبقلي السلع					
4	اعتماد نسبة ضريبة مضافة ١٠% للسلع الأساسية مثل الحليب والأطفال و ١٥% لبقلي السلع					
5	اعتماد نسبة ضريبة مضافة ١٢% لجميع السلع					
6	اعتماد نسبة ضريبة مضافة ١٢% بلادي إلى زيادة الالتزام بدفع ضريبة المضافة					
7	اعتماد نسبة ١٨% لجميع السلع كما هو معمول في إسرائيل					
8	اعتماد نسبة ضريبة مضافة ١٨% كما هو معمول به في إسرائيل بلادي إلى زيادة شعوب من الضريبة					
9	اعتماد نسبة واحدة لجميع السلع بغلق حداف					
10	إقامة أسواق استهلاكية لطعام ضمن سلك الموطعين لبيع السلع والخدمات بنسبة ضريبة أقل من الممنوعة في السوق العادية					
11	إعطاء قطاع ضمن سلك (القفاز) بخصم للشراء بنسبة ضريبة منخفضة أو ضريبة صفر					
12	فرض ضريبة بنسبة صفر على الخدمات التي يتأداها السلع مثل مبيت في فندق أو أجرة سيارة خصوصي أو خدمات النقل والتأجير بالقبض					
13	فرض ضريبة بنسبة صفر على الخدمات الصناعية إلى إسرائيل لتشجيع الصناعات					
14	فرض ضريبة مضافة بنسبة صفر على الصناعات الزراعية مثل مصانع الحلف ومخاصر الزيتون وتطعيم قبيض					
15	فرض ضريبة بنسبة صفر على الأدوية والأدوية والمعدات الزراعية					
16	فرض ضريبة مضافة بنسبة صفر على الخدمات التي تقدمها الفنادق مثل القهوياء والماء					
17	إعفاء المشتري الصغير من التسجيل في الضريبة الذي نقل حصيلة دخله السنوية عن ٤٨٧٣٠ شيقل					
18	إعفاء المشتري الصغير الذي نقل حصيلة دخله السنوية عن مئة ألف شيقل					
19	عدم إعفاء أي مشتري مهما بلغت حصيلة دخله					
20	إعفاء التأجير للسكن واستلام بدل للمخاضية وبيع الطائرات المستخدمة من الضريبة المضافة					
21	إعفاء قهوة والآلات المستخدمة في بناء الطرق من الضريبة المضافة					
22	إعفاء صقلات الماس والأحجار الكريمة غير المصنوعة من الضريبة المضافة					
23	إعفاء إيداع القروض لدى المؤسسات المالية أو إعطائها قرضا من الضريبة المضافة					
24	إعفاء الخدمات التعليمية من الضريبة المضافة					
25	إعفاء الخدمات الصحية والتعليمية من الضريبة المضافة					
26	تأريث في نظام الضريبة المضافة لعدد من السلع مثل الحطب والمواد البترولية التجارية					
27	تأريث في توسيع قاعدة نظام الضريبة المضافة ببيع مطروح للتأجير البقالات الصغيرة والأشغال اليدوية مثل الحدادين					
28	تأريث في عرفة تصنيف الشركات إلى مشتل مرحض ومشتل صغير ومشتل مطي					
29	تأريث في عدم السماح باسترجاع ضريبة المدخلات لفردة مدفوعة من قبل المشتري المرحض					
30	تأريث في نظام المصنوع به في دوائر السلطة الفلسطينية بشأن إرجاع الأموال لفردة في حساب المشتري المرحض					

رقم التمثيل	التمثيل	موافق بشدة	موافق	لا رأي	مخبر موافق	غير موافق مطلقا
32	ما يليه في عدم السماح للتمثيل قصير بالمستعدة الزيادة في الممتلكات المنفوعة إلا في حالة قصصية					
33	عدم إحصار لقوة الفلسفة الإسرائيلية وتأييدها للضريبة					
35	سياسة فصل ووضع مدلل معده لمرور الضلع من وإلى إسرائيل يؤدي إلى زيادة إيرادات المنطقة من ضريبة القيمة المضافة					
36	اعتبار حرفة عدم تقديم كشف في موهده والبالغة ١٥٦ شيكل بأنها ضريبة جديدة					
37	سحور لقرون جديد للضريبة المضافة يؤدي إلى زيادة إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية من الضريبة المضافة					
38	استبدال شجرة شاعم الإسرائيلية بغيره الفلسطينية لتتألم حمل الدوفر للضريبة ولجاء نظام بالغة الحرية					
39	زيادة الإعفاءات وتخفيض نسبة الضريبة المضافة تؤدي إلى زيادة حصة الدولة من الضريبة المضافة					
40	الأزمة الاقتصادية التي يمر بها الشعب الفلسطيني ساهمت في عدم الالتزام بالضريبة المضافة					
41	الانتماء الاقتصادي يؤدي إلى زيادة الالتزام بالضريبة					
42	زيادة الشح الفرمي الأجنبي يؤدي إلى زيادة عائدات الدولة من الضريبة المضافة					
43	لا يجوز خصم ضريبة الممتلكات حسب لقوة الصفقة الصغيرة عن ممتلك صغير					
44	سرعة إرجاع الزيادة في الضريبة المنفوعة من التمثيل المرخص لها تأثير إيجابي على زيادة الاستثمار					
45	تطبيق الطويات المنصوص عليها في القانون بشكل أسلوب جيد لمحاربة التهرب من الضريبة					

الجزء الثاني

بين درجة أهمية كل من الجمل التالية بدرجة مهم جدا ، مهم ، غير مهم ، غير مهم على الإطلاق

الترتيب	البيان	مهم جدا	مهم	غير مهم	غير مهم على الإطلاق
1	فرض ضريبة بنسبة الصفر على تذكرة سفر للخارج				
2	فرض ضريبة بنسبة الصفر على الفضل والفوائد غير المصنعة				
3	فرض ضريبة بنسبة الصفر على الكتب والمطبوعات وأجهزة الكمبيوتر وخدمات الإنترنت				
4	فرض ضريبة بنسبة الصفر على المعدات والآلات الزراعية				
5	اشتراط المشرع لاعتماد صيغة الضريبة بنسبة الصفر بالنسبة للسلع أن يتم دفع بالعملة الأجنبية				
6	فرض ضريبة بنسبة الصفر على تربية الدواجن وقنصل وشجر وقلم				
7	إعفاء المحاجر والكسارات ومخارج الحجر من الضريبة				
8	إعفاء قطاع المواصلات والنقل الذي يعمل بنظام المبلغ المقطوع من الضريبة المضافة				
9	تطبيق نظام المبلغ المقطوع على تجار الذهب والفضة والآلات القديمة				
10	تطبيق نظام المبلغ المقطوع على الخدمات الطبية والجمالية والمهندسين والمعلمين والكتاب				
11	تطبيق القانون على أصحاب المهن الحرة مثل المهندسين والأطباء والمعلمين وإقرانهم بمسك				
12	تطبيق القانون على جميع من حيث زيادة وتنشيط الفرقة على أصحاب المهن الحرة بهدف تحقيق العدالة وزيادة إيرادات الدولة من الضريبة المضافة				
13	إعفاء المشتغل المعفى من التسجيل في الضريبة المضافة وتقديم كشوفات				
14	اعتبار مبلغ ٢٢٥٠٠٠ شغل مبيعات حد أدنى للتسجيل في الضريبة كمشتغل مرخص				
15	السماح بخصم ضريبة المدخلات للمشتري من فاتورة الضريبة الصادرة عن مشتغل مرخص				
16	إعفاء المشتغل المرخص الحق بالمراجحة فلتض ضريبة في حسابه				
17	السرعة في إرجاع الزيادة في ضريبة المدخلات المدفوعة من المشتغل المرخص للمساعدة في حل مشكلة السيولة لدى المشتغل				
18	الحصول على فاتورة المضافة الإسرائيلية وتسليمها لدوائر الضريبة خلال ١٥ يوما من تاريخ استلامها				
19	تسليم فاتورة المضافة الإسرائيلية لدوائر الضريبة والتزام المشتغل بالتسليم على تحسين ظروف المعاملة للمواطن الفلسطيني				
20	إلغاء نظام لوائح المضافة الإسرائيلية والفلسطينية والتعامل مع إسرائيل كما يتم التعامل مع التصدير				
21	وجود مدخل متعدد لمرور البضائع بين السلطة الفلسطينية وإسرائيل يساعد على محاربة التهريب من الضريبة				
22	فرض القرامات والفوائد والقرارات الإلزامية على دين الضريبة بخلق من التهريب من الضريبة				
23	أهمية صدور قانون ضريبة مضافة جديد من قبل السلطة الفلسطينية				

Abstract

This is a study about the Value Added Tax (VAT), tax of rates and exemptions. The study started by determining the statement of the problem, goals and methodology of the research. A comprehensive review of literature of the tax laws, revenues, exemptions, deductions given to tax payers, and tax rates in many countries of the world were reviewed. Several books, journals, and reports in West bank and Jordanian universities and institutions' libraries were consulted. Moreover, Central bank reports and publications and internet sites were investigated. A review of any indirect taxes, fees and exemptions, deductions which are in force were analyzed. Taxpayer's duties were examined. Revenue rates of direct as well as indirect taxes to total revenue, and total revenues from taxes were compared. Besides, VAT to total revenues was carried.

VAT law applied in Palestine was examined to know the tax burdens, deductions, and exemptions, for the purpose of comparison with other countries in these areas. These countries include Europe, Africa, Asia and America.

The ratio of direct tax to total revenues, and direct tax burden were found to be the lowest among countries under study. While, indirect taxes ratio to total revenues in Palestine was the highest among these countries. These results indicated that the Palestinian tax system is distorted.

In order to answer questions raised in this study, a field work study was conducted through the design of the questionnaire; distributed to a sample of 400 subjects, including businessmen, tax employees, and auditors. A pilot study was conducted, and the questionnaire was amended accordingly. 199 valid retained questionnaires were analyzed using SPSS. And the results were shown in the study.

The study consisted of eight chapters. The first was an introductory in nature, while, the second examined the tax types. Chapter three and four were devoted to Tax Laws and revenues in several countries of the world. Comparison between tax revenues, rates, and tax burden in many countries were found in chapter five. Chapter six compared the tax rates and exemptions in Palestine with those in other countries. While, chapter seven presents the results of the field work study. Chapter eight presents the conclusions and recommendations of the study.