

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

ضريبة الأملاك في الضفة الغربية
في ظل قانون 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له

إعداد

مؤيد إبراهيم إسماعيل حمدان

إشراف

الدكتور: طارق الحاج

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

2003

**ضريبة الأملاك في الضفة الغربية في ظل قانون 11 لعام 1954
والقوانين المعدلة له**

إعداد

مؤيد إبراهيم إسماعيل حمدان

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 25 / 1 / 2004 وأجيزت

أعضاء اللجنة: التوقيع

1. الدكتور طارق الحاج مشرفاً ورئيساً
2. الدكتور منذر العمري ممتحناً خارجياً
3. الدكتور محمد الشراقة ممتحناً داخلياً

الإهداء

أهدي ثمرة هذه الجهود إلى روح أخي وصديقي
ونسيبي الشهيد

"سامر خالد فؤاد الزربا"

رحمه الله واسكنه فسيح جنانه

الشكر والتقدير

أُتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى مدراء دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية وكافة الموظفين العاملين فيها الذين شاركوني بآرائهم وقدموا لي بالنصح والمشورة وعلى رأسهم حضرة السيد حسن الخطيب مدير عام ضريبة الأملاك في الضفة الغربية الذي أتاح لي الفرصة بموافقته على إعداد هذه الدراسة من خلال إيعازه لمن يلزم بتزويدي بكافة البيانات والمعلومات التي استلزمته هذه الدراسة.

كما أُنقدم بجزيل شكري إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة وأبدأ بالدكتور منذر العمري الذي تكرم بالموافقة على مناقشة هذه الدراسة كمتحناً خارجياً.

والدكتور محمد الشراقة الذي شرفني بموافقته على مناقشة هذه الدراسة كمتحناً داخلياً.

والدكتور طارق الحاج الذي كان لي بمثابة الشمعة التي أُنارت نفق هذه الدراسة المظلم وذلك بمشاركته وإشرافه على إعدادها من ألفها إلى يائها، حيث كان لي المرشد والمعين في كل ما يتعلق بهذه الأطروحة.

كما أُنقدم بخالص شكري إلى كافة الأشخاص الذين ساعدوني في إعداد هذه الدراسة حتى خرجت بالصورة التي هي عليها الآن.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	قرار لجنة المناقشة
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ك	فهرس الملاحق
م	المخلص باللغة العربية
1	الفصل الأول: مدخل إلى الدراسة
2	1. مقدمة الدراسة
3	2. مشكلة الدراسة
4	3. أهداف الدراسة
4	4. أهمية الدراسة
5	5. منهجية الدراسة
6	6. فرضيات الدراسة
7	7. نطاق ومجتمع الدراسة
7	8. محددات الدراسة
8	9. أداة الدراسة
8	9-1 تصميم أداة الدراسة
9	9-2 أصالة أداة الدراسة
9	9-3 ثبات أداة الدراسة
10	10. متغيرات الدراسة
11	11. المعالجات الإحصائية وأسلوب تحليل البيانات
12	الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة
13	- المقدمة
16	- الفرع الأول: مفهوم الضريبة بشكل عام وعناصرها
22	- الفرع الثاني: أنواع الضرائب

22	المطلب الأول: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة
24	المطلب الثاني: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال
25	المطلب الثالث: الضريبة العينية والضريبة الشخصية
25	المطلب الرابع: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
28	- الفرع الثالث: ضريبة الأملاك في الضفة الغربية
28	المطلب الأول: تعريف ضريبة الأملاك وخصائصها
29	المطلب الثاني: أهداف وأهمية ضريبة الأملاك في الضفة الغربية
36	المطلب الثالث: وعاء ومعدلات ضريبة الأملاك في الضفة الغربية
36	أولاً: شروط سريانها
39	ثانياً: الأشخاص المكلفون بالضريبة.
39	ثالثاً: معدلات ضريبة الأملاك في الضفة الغربية
41	المطلب الرابع: الإعفاءات من الضريبة
41	أولاً: حالات الإعفاء الدائمة
42	ثانياً: حالات الإعفاء المؤقتة
43	ثالثاً: حالات الإعفاء المشروطة
44	رابعاً: الإعفاء بسبب الموقع الجغرافي
44	خامساً: حالات رفع الضريبة
45	سادساً: الإعفاء (الخصم) التشجيعي
47	المطلب الخامس: آلية تقدير ضريبة الأملاك والطنن في قرارات لجان التقدير
48	أولاً: مرحلة حصر الأملاك الخاضعة للضريبة
50	ثانياً: مرحلة تقدير القيمة الإيجارية
50	1. كيفية تشكيل لجان التقدير (التخمين)
52	2. صلاحيات لجنة التقدير (التخمين) ومفتش التخمين
52	3. الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إجراء التخمين
54	4. كيفية اتخاذ قرارات التقدير (التخمين) من قبل اللجنة
54	5. تنظيم قائمة التخمين وتصحيحها من قبل اللجنة
56	6. الاطلاع على قوائم التخمين والحصول على صور أو مستخرجات عنها

56	ثالثاً: مرحلة الطعن في قرارات لجان التقدير (التخمين)
57	1. مرحلة الاعتراض.
58	2. مرحلة الاستئناف.
64	المطلب السادس: ربط ضريبة الأملاك وتحصيلها
65	أولاً: إجراءات تسوية الضريبة
66	ثانياً: المكلف بالضريبة (المدين بالضريبة)
67	ثالثاً: تحصيل الضريبة وضمانات التحصيل
77	رابعاً: تقادم الضريبة
81	الفصل الثالث: تطبيقات عملية على ضريبة الأملاك في الضفة الغربية
82	- الفرع الأول: آلية تقدير الضريبة المستحقة على أرض الواقع
82	المطلب الأول: أثر آلية التقدير (التخمين) المطبقة على أرض الواقع
85	المطلب الثاني: أثر عدم إجراء عملية إعادة التخمين (التخمين العمومي)
89	- الفرع الثاني: إيرادات ضريبة الأملاك بين الحقيقة والواقع
90	المطلب الأول: حصيلة ضريبة الأملاك وتحصيلاتها.
111	المطلب الثاني: أسباب انخفاض حصيلة الأملاك في الضفة الغربية.
113	المطلب الثالث: أسباب انخفاض نسبة التحصيل السنوية.
114	- الفرع الثالث: تفادي (فض) الأزواج الضريبي بين ضريبي الدخل والأملاك
115	المطلب الأول: تعريف الأزواج الضريبي وعناصره
116	المطلب الثاني: أنواع الأزواج الضريبي
117	المطلب الثالث: أساليب تفادي الأزواج الضريبي
120	المطلب الرابع: فض الأزواج الضريبي بين ضريبي الدخل والأملاك في الضفة الغربية
123	- الفرع الرابع: كيفية احتساب الضريبة المستحقة على المكلف
131	الفصل الرابع: التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات
132	- الفرع الأول: التحليل الإحصائي
132	المطلب الأول: وصف عينة الدراسة
135	المطلب الثاني: مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة للهدف المالي (وفرة الحصيلة)
144	المطلب الثالث: مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة للهدف الاجتماعي

150	المطلب الرابع: مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة للهدف الاقتصادي
156	- الفرع الثاني: اختبار الفرضيات
164	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
165	- النتائج
169	- التوصيات
172	- قائمة المراجع
176	- الملاحق
b	- الملخص باللغة الإنجليزية (Abstract)

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
1	قياس ثبات الأداة باستخدام معادلة كرونباخ الفا.	10
2	نسبة الاعفاء التشجيعي حسبما وردت في الأمر العسكري الإسرائيلي اشارة رقم 4-923/1 ابتداء من 1988/1/1.	45
3	نسب الاعفاءات والغرامات حسبما وردت في الأمر العسكري الإسرائيلي اشارة رقم 02-41/2 الصادر في 1987/4/27.	69
4	نسب الغرامات كما جاءت في الأمر العسكري الإسرائيلي اشارة رقم 01-482/3 الصادر في 1986/10/28.	70
5	نسب الاعفاءات والغرامات حسبما وردت في الأمر العسكري رقم (1877) 1986-5746.	70
6	نسب الغرامات حسب الأمر العسكري الإسرائيلي اشارة رقم 37-46/3 الصادر في 1984/4/25.	71
7	نسب الغرامات حسب المادة (15) من القانون الأصلي رقم 11 لعام 1954 والمتعلقة بسنة التحقق فقط.	72
8	نسب الاعفاءات والغرامات التي تخص سنة التحقق حسبما وردت في الأمر العسكري الإسرائيلي اشارة رقم 4-923/01 ابتداء من 1988/1/1.	73
9	مقدار الضريبة المترتبة على المكلف استناداً إلى القيمة الإيجارية المقدرة حسب آلية التخمين المطبقة على أرض الواقع.	83
10	مقدار الضريبة المترتبة على المكلف استناداً إلى القيمة الإيجارية المقدرة حسب آلية التخمين المنصوص عليها في القانون.	84
11	مقدار الضريبة المترتبة على المكلف استناداً إلى آخر عملية اعادة تخمين.	88
12	مقدار الضريبة التي سوف تترتب على المكلف في حالة اعادة عملية التخمين الآن.	88
13	تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك نابلس من سنة 1999-2001م.	92
14	تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك جنين من سنة 1999-2001م.	94
15	تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك قلقيلية من سنة 1999-2001م.	96
16	تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك طولكرم من سنة 1999-2001م.	98
17	تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك أريحا من سنة 1999-2001م.	100

102	تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك رام الله من سنة 1999-2001م.	18
104	تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك بيت لحم من سنة 1999-2001م.	19
106	تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك الخليل من سنة 1999-2001م.	20
108	اجمالي تحقق إيرادات دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية من سنة 1999-2001.	21
132	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للوظيفية.	22
133	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للراتب.	23
133	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمحافظة.	24
134	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمؤهل العلمي.	25
134	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للحالة الاجتماعية.	26
135	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للتخصص.	27
135	درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية كما هي في أداة الدراسة ومتوسط الإجابة وما يقابله بالنسبة المئوية.	28
136	المتوسطات الحسابية والنسب المئوية والتكرارات لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية للهدف المالي.	29
145	المتوسطات الحسابية والنسب المئوية والتكرارات لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية للهدف الاجتماعي.	30
151	المتوسطات الحسابية والنسب المئوية والتكرارات لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية للهدف الاقتصادي.	31
154	ملخص ترتيب المجالات والمتوسطات الحسابية والنسب المئوية لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية.	32
156	المتوسطات الحسابية والدرجة الكلية لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير الوظيفة لدى أفراد العينة.	33
157	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير الوظيفة لدى أفراد العينة.	34
158	المتوسطات الحسابية والدرجة الكلية لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير الراتب لدى أفراد العينة.	35

36	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسة تبعاً لمتغير الراتب لدى أفراد العينة.	159
37	نتائج اختبار "ت" لدلالة الفروق في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي لدى أفراد عينة الدراسة.	160
38	نتائج اختبار "ت" لدلالة الفروق في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسة تبعاً لمتغير الحالة الاجتماعية لدى أفراد العينة.	161
39	المتوسطات الحسابية والدرجة الكلية لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسة تبعاً لمتغير التخصص لدى أفراد عينة الدراسة.	162
40	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسة تبعاً لمتغير التخصص لدى أفراد عينة الدراسة.	163

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	رقم الملحق
177	أداة الدراسة (الاستبانة).	1
182	نموذج مصغر عن قائمة تخمين الأبنية والأراضي.	2
183	نموذج مصغر عن ارسالية تحصيلات الجباة.	3
184	نموذج اخبار تخمين.	4
185	نموذج تبليغ قرار لجنة الاعتراض.	5
186	نموذج تبليغ قرار لجنة الاستئناف.	6
187	نموذج وصل الدفع المعتمد من البنك.	7
188	نموذج مصغر عن القسم الأيمن من سجل دافعي الضريبة.	8
189	نموذج مصغر عن القسم الأيسر من سجل دافعي الضريبة.	9

الملخص

هدفت هذه الدراسة بصورة رئيسية إلى التعرف على مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية (الهدف المالي، الهدف الاجتماعي، الهدف الاقتصادي) في ظل قانون ضريبة الأملاك رقم 11 لسنة 1954 والقوانين المعدلة له.

وقد تكونت عينة الدراسة من موظفي دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لارتباطهم المباشر بموضوع الدراسة، حيث تم تصميم استبانة لأغراض جمع البيانات أعدت خصيصاً لذلك، وقد تم توزيع 71 استبانة وبهذا تكون عينة الدراسة شكلت ما نسبته 74.7% من مجتمع الدراسة، بالإضافة إلى ذلك فقد قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لأغراض هذه الدراسة من المصادر الثانوية مثل الكتب والمراجع وسجلات وبيانات دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية.

قام الباحث بفحص العديد من الفرضيات المتعلقة بإمكانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تعزى لمتغير الوظيفة أو الراتب أو المؤهل العلمي أو الحالة الاجتماعية أو التخصص لدى أفراد عينة الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

1. أن القانون رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له لا تحقق الأهداف الرئيسية المرجوة منها (الهدف المالي والهدف الاجتماعي والهدف الاقتصادي).
2. أن ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لا تحقق الأهداف الرئيسية المرجوة منها وبدرجة عدم تحقيق كبيرة حسبما أفاد ما نسبته 75% من أفراد عينة الدراسة.

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تعزى لمتغير الوظيفة أو الراتب أو الحالة الاجتماعية أو التخصص لدى أفراد عينة الدراسة.

4. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تعزى لمتغير المؤهل العلمي، حيث أن حملة البكالوريوس فأعلى يرون أن الهدف الاقتصادي لم يتم تحقيقه بدرجة أكبر من حملة الدبلوم فأقل حيث كان المتوسط لديهم 3.63 بينما المتوسط عند حملة الدبلوم فأقل كان 3.23 من أصل 5 درجات.

5. هناك فروق جوهرية بين نصوص قانون ضريبة الأملاك رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له وبين ما هو مطبق على أرض الواقع في معظم دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية تتعلق بأساس وأصول التخمين والإعفاءات القانونية وجباية الضريبة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من التوصيات أهمها:

1. اقرار مشروع قانون ضريبة الأملاك الفلسطيني الذي يوحد شقي الوطن كونه يمثل تشريعاً ضريبياً وطنياً ينطلق من الواقع الفلسطيني ليسرى على الأملاك الفلسطينية بدلاً من التشريعات الاجنبية على أن يراعى فيه العديد من الاعتبارات وأن تتم متابعة تطبيق نتائجه.

2. توعية المكلفين وتسهيل إجراءات السداد.

3. تأهيل الكادر الوظيفي والإسراع في حوسبة النظام المحاسبي المطبق في دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية.

4. تفادي الأزواج الضريبي الواقع بين ضريبيتي الدخل والأملاك باستبعاد دخل الأملاك المؤجرة من وعاء ضريبة الدخل بهدف التشجيع على الاستثمار.

الفصل الأول

مدخل إلى الدراسة

1- مقدمة الدراسة

تعتبر ضريبة الأملاك من الضرائب المباشرة المتعارف عليها في معظم التشريعات الدولية منذ القدم؛ حيث فرض الفراعنة واليونانيون والرومان الضرائب على ملكية الأموال العقارية وطبقها ملوك القرون الوسطى أيضاً، وقد عرفها العثمانيون أيضاً وطبقوها حيث سميت هذه الضريبة في عهدهم (ويركو المسققات)⁽¹⁾ أما القوانين التي حكمتها وطريقة استيفائها فقد كانت تختلف من دولة إلى أخرى باختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتشريعية والثقافية لكل دولة.

ولا شك أن ضريبة الأملاك في الضفة الغربية تعتبر عاملاً له آثاره الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية وبهدف التعرف على مدى ملائمة هذه الضريبة لتركيبية المجتمع الفلسطيني، فإننا سنقوم بدراسة مدى تحقيق هذه الضريبة لأهدافها الرئيسية المتمثلة في الهدف المالي والاجتماعي والاقتصادي في ظل القانون الذي يحكمها، حيث سيتم معالجة هذا الموضوع من الجانبين التطبيقي والنظري وعليه فقد قسمت هذه الدراسة إلى خمسة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول: وهو عبارة عن مدخل إلى هذه الدراسة يبين مقدمة الدراسة ومشكلتها وأهدافها وأهميتها وفرضياتها ومنهجيتها ونطاق ومجتمع الدراسة ومحدداتها بالإضافة إلى بيان أداة الدراسة وكيفية تصميمها وصدقها وثباتها ومتغيرات الدراسة والمعالجات الإحصائية وأساليب تحليل البيانات.

(1) ويركو كلمة تركية وتعني ضريبة أو مستحقات.

ويمثل الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة فبعد عرض المقدمة تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة فروع وعدد من المطالب تناولت مفهوم الضريبة بشكل عام وعناصرها وأنواع الضرائب وتعريف ضريبة الأملاك وخصائصها، وأهداف وأهمية ضريبة الأملاك ووعاءها ومعدلاتها وإعفاءات ضريبة الأملاك والية تقديرها ومراحل الطعن فيها وربط ضريبة الأملاك وكيفية تحصيلها.

أما الفصل الثالث: فقد تم تخصيصه لأهم التطبيقات العملية على ضريبة الأملاك حيث قسم هذا الفصل إلى أربعة فروع بينت آلية تقدير الضريبة المستحقة على ارض الواقع ثم إيرادات ضريبة الأملاك بين الحقيقة والواقع ثم الازدواج الضريبي بين ضريبتى الأملاك والدخل وسبل تقاديه ثم كيفية احتساب الضريبة المستحقة على المكلف.

أما الفصل الرابع: فقد تم تخصيصه للتحليل الإحصائي واختبار الفرضيات حيث قسم هذا الفصل إلى فرعين الأول يقيم الهدف المالي والهدف الاجتماعي والهدف الاقتصادي من الناحية الإحصائية التطبيقية والثاني يبين كيفية اختبار فرضيات الدراسة.

ويختتم الباحث هذه الدراسة بالفصل الخامس الذي خصص لعرض نتائج الدراسة ومن ثم وضع التوصيات اللازمة.

2- مشكلة الدراسة:

على اعتبار أن ضريبة الأملاك تشكل عاملاً له آثاره الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية، تحاول هذه الدراسة التعرف على مدى ملائمة ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لتركيبية المجتمع الفلسطيني الاقتصادية والمالية والاجتماعية، وذلك من خلال دراسة نصوص القانون الذي يحكمها ومن خلال ما هو مطبق منه على ارض الواقع، وتحديد الثغرات الموجودة فيه والتي تؤثر على المواطن الفلسطيني في مختلف الجوانب، ومن اجل وضع التوصيات والاقتراحات اللازمة لمعالجتها.

3- أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة بصورة مباشرة لتحقيق الأهداف التالية:

- 1- التعرف على مدى مساهمة ضريبة الأملاك في تحقيق أهدافها الرئيسية (الهدف المالي، الهدف الاجتماعي، الهدف الاقتصادي).
- 2- توضيح الأسباب - أن وجدت - التي تحول دون تحقيق ضريبة الأملاك لأهدافها الرئيسية.
- 3- التعرف على ماهية ضريبة الأملاك في الضفة الغربية والقانون الذي يحكمها.
- 4- التعرف على الازدواج الضريبي الواقع بين ضريبي الدخل والأملاك وأساليب تفاديه.
- 5- التعرف على حصيله ضريبة الأملاك في الضفة الغربية ونسبة تحصيلاتها.
- 6- إعطاء أمثلة بالأرقام توضح كيف يتم تقدير ضريبة الأملاك واحتسابها وبالتالي ربطها بالمكلف بها.

4- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية دراسة الضرائب بشكل عام، وذلك لقله هذه الدراسات وندرته على المستوى الفلسطيني، على الرغم من الأهداف العريضة التي تحققها الضرائب في مختلف الأصعدة المالية والاجتماعية والاقتصادية، والتي تسعى المجتمعات إلى تحقيقها عند فرضها للضرائب ومن ضمنها ضريبة الأملاك.

أما أهم الأهداف الرئيسية التي من المفترض أن تشارك ضريبة الأملاك في تحقيقها هي:

1- الهدف المالي: ويتمثل هذا الهدف في تمويل الخزانة العامة أو خزانة الهيئات المحلية مثل البلديات.

2- الهدف الاجتماعي: ويتمثل هذا الهدف في إعادة توزيع الدخل، بحيث تؤخذ من القادرين ماليا أي الملاك أصحاب العقارات (الأبنية والأراضي) ليعاد توزيعها على شكل خدمات ومشاريع تنموية يستفيد منها سائر المواطنين من مختلف الفئات. ويتمثل الهدف الاجتماعي أيضا في معاملة المكلفين بصورة متساوية كلا على حسب قدرته.

3- الهدف الاقتصادي: ويتمثل هذا الهدف باعتبار ضريبة الأملاك أداة مالية تساهم في توجيه الاستثمارات وخاصة في قطاع البناء والإنشاءات، لان ضريبة الأملاك يمكن أن تؤثر بصورة مباشرة في هذا القطاع على وجه الخصوص. كما أن نسبة ضريبة الأملاك قد تؤثر في الادخار فكلما كانت نسبة الضريبة عالية كلما قلت إتاحة الفرصة لتكوين المدخرات من أجل إعادة استثمارها والعكس صحيح، كما أن إعفاء بعض المشاريع من ضريبة الأملاك لمدة معينة قد يساهم في تشجيع الاستثمارات ... الخ.

ومما لا شك فيه فان تحقيق الأهداف الرئيسية سابقة الذكر يعتبر في غاية الأهمية، حيث انه لا توجد دراسة سابقة شاملة لمعرفة مدى تحقيق هذه الأهداف في ظل قانون ضريبة الأملاك رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له، وستقوم بالمقارنة بين الأهداف الرئيسية السابقة والتي توخاها المشرع الضريبي عند وضعه لهذا القانون، وبين النتائج الفعلية لتطبيق نصوص القانون، فإذا تطابقت النتائج مع الأهداف المنشودة فقد حقق القانون أهدافه، أما إذا تضاربت فان من واجب المشرع الضريبي أن يعيد النظر في هذا القانون.

5- منهجية الدراسة:

ترتكز منهجية هذه الدراسة على الأسس التالية:

1- المصادر الثانوية: فقد قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة من الكتب والمراجع والنشرات والتقارير المتعلقة بالموضوع بالإضافة إلى سجلات وبيانات دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية.

2- المصادر الأولية: بما أن هذه الدراسة ميدانية فقد قام الباحث بتصميم استبانة معدة لذلك بغرض جمع البيانات الأولية اللازمة للدراسة من الميدان.

6- فرضيات الدراسة:

سعت هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات الصفرية التالية:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية، تعزى لمتغير الوظيفة لدى أفراد العينة.

2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية، تعزى لمتغير الراتب لدى أفراد العينة.

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية، تعزى لمتغير المؤهل العلمي لدى أفراد العينة.

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية، تعزى لمتغير الحالة الاجتماعية لدى أفراد العينة.

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية، تعزى لمتغير التخصص لدى أفراد العينة.

7- نطاق ومجتمع الدراسة:

تم تحديد نطاق مجتمع هذه الدراسة بحيث يتكون من موظفي دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية كالمديرين ونائبيهم ورؤساء الأقسام ورؤساء الشعب وبقية الموظفين من محاسبين ومخمنين وجباة وذلك لأن أفراد مجتمع الدراسة لهم علاقة مباشرة بموضوع الدراسة.

8- محددات الدراسة:

لقد واجهت هذه الدراسة عدة مصاعب ومحددات تمثلت فيما يلي:

1- نظراً لأن توزيع الإستبانة كان باليد خاصة في محافظات (الخليل، بيت لحم، رام الله، أريحا) فقد استغرق ذلك وقتاً طويلاً بسبب الظروف السياسية والأمنية غير الطبيعية التي يعاني منها الوطن، إضافة إلى الإغلاق والحواجز.

2- نقص الكفاءات العلمية ذات الاختصاص بموضوع الدراسة تطلب من الباحث شرح بعض أسئلة الإستبانة لتوضيح الغرض المطلوب منها واستغرق ذلك وقتاً وجهداً كبيرين.

3- عدم وجود كتاب خاص يحتوي على قانون ضريبة الأملاك والقوانين المعدلة له مما اضطر الباحث إلى تجميعها من مصادر مختلفة لاستخدامها لأغراض هذه الدراسة.

4- عدم وجود أي دراسة سابقة تتناول ضريبة الأملاك في الضفة الغربية حسب علم الباحث وبعد البحث في هذا الموضوع باستثناء بعض الأبحاث والتقارير المتواضعة التي قدمها الباحث نفسه سابقاً.

5- اقتصرت هذه الدراسة على دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية واعتمدت على القانون الذي يحكمها رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له.

9- أداة الدراسة:

9-1- تصميم أداة الدراسة:

قام الباحث بتصميم أداة الدراسة (الاستبانة) مستعيناً بالتصميم الخارجي والشكلي لأداة دراسة (وليد عبد القادر، 1992)⁽¹⁾ مع مراعاة الاختلاف في موضوع الدراسة والزمان والمكان وبقية الأمور الأخرى، ثم قام بصياغة الاستبانة بشكل يساعد على سهولة القياس معتمداً على مقياس ليكرت ذي خمس درجات (موافق بشدة، موافق، محايد، معارض، معارض بشدة).

وقد تم جمع البيانات اللازمة باستخدام الاستبانة حيث تم تقسيمها إلى جزئين:

الجزء الأول: يحتوي على معلومات عامة عن الرتبة الوظيفية والراتب والمحافظة والمؤهل العلمي والحالة الاجتماعية والتخصص.

الجزء الثاني: يحتوي على ثلاث مجالات:

⁽¹⁾ عبد القادر، وليد محمد: مدى تحقيق ضريبة الدخل في الأردن لأهدافها الرئيسية في ظل قانون رقم 57 لسنة 1985 والقوانين المعدلة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الأردنية. عمان. الأردن: 1992، ص119-ص123.

1. المجال المالي: يتعلق بالإيرادات التي تحصل عليها دوائر ضريبة الأملاك ومدى تأثير كل من العوامل المختلفة على هذه الإيرادات.

وقد تم تخصيص (18) فقرة لقياس الهدف المالي اندرجت تحت هذا المجال وتتعلق بأثر عدم إجراء عملية التخمين العمومي، وأثر الصلاحيات الواسعة التي منحها القانون للمخمين، وأثر توسع القانون في منح الإعفاءات للأغراض العامة، وأثر نسبة الخصم التشجيعي وأثر غياب إجراءات التحصيل الفعالة والكافية والموحدة، وأثر عدم تطبيق القانون على معظم البلديات المستحدثة، وأثر ارتفاع نصيب البلديات من الحصيلة، وأثر نسبة ضريبة الأملاك نفسها، وأثر التهرب من السداد، وأثر تدني مستوى دخول الأفراد وأثر القانون المطبق رقم 11 لعام 1954 على تحقيق هذا الهدف.

2. المجال الاجتماعي: يتعلق بالهدف الاجتماعي ومدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لهذا الهدف من حيث إعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة الاجتماعية.

وقد تم تخصيص (12) فقرة لقياس الهدف الاجتماعي اندرجت تحت هذا المجال وتتعلق بأثر العوامل المختلفة السابقة على إعادة توزيع الدخل والعدالة الاجتماعية.

3. المجال الاقتصادي: يتعلق بالهدف الاقتصادي ومدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لهذا الهدف عن طريق تأثيرها على الاستثمار أو الادخار أو إمكانية استخدامها في المساعدة على معالجة بعض المشاكل الاقتصادية التي يعاني منها المجتمع.

وقد تم تخصيص (7) فقرات لقياس الهدف الاقتصادي اندرجت تحت هذا المجال وتتعلق بأثر نسبة ضريبة الأملاك على الاستثمار والادخار وأثر غياب الإعفاءات للأغراض الاقتصادية على الاستثمار وأثر توسع القانون في منح الإعفاءات للأغراض العامة على المنافسة من قبل القطاع الخاص، ومدى إمكانية استخدام ضريبة الأملاك في المساعدة على حل بعض المشاكل الاقتصادية التي يعاني منها المجتمع.

9-2 أصالة أداة الدراسة:

للتأكد من صدق الأداة قام الباحث بعرض الاستبانة على مجموعة من الأساتذة في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية من مختلف الأقسام في جامعة النجاح الوطنية، كما تم عرضها على بعض المسؤولين في دوائر ضريبة الأملاك من مدراء ورؤساء أقسام وشعب وعدد من الموظفين القدامى، وقد أجريت بعض التعديلات المناسبة في ضوء آرائهم ومقترحاتهم، إلى أن خرجت الاستبانة بصورتها النهائية.

9-3 ثبات أداة الدراسة:

من أجل تحديد ثبات أداة الدراسة، استخدم الباحث معادلة كرونباخ ألفا وقد بلغت قيمة الثبات الكلي للأداة (0.82) وهو معدل جيد يفيد بأغراض الدراسة والجدول رقم (1) يوضح ذلك.

الجدول رقم (1)

قياس ثبات الأداة باستخدام معادلة كرونباخ ألفا

المجالات	الثبات
المجال المالي	0.79
المجال الاجتماعي	0.78
المجال الاقتصادي	0.77
الثبات الكلي	0.82

ويعني الثبات الكلي استقرار النتائج بمعنى أنه لو تطبيق الأداة لأكثر من مرة نحصل على نفس النتائج أو على نتائج متقاربة ويعتبر 0.68 فأكثر معامل ثبات جيد في الدراسات الإنسانية⁽¹⁾.

10- متغيرات الدراسة:

وتشمل المتغيرات التالية:

أ. المتغيرات المستقلة:

- الرتبة الوظيفية (موظف، رئيس قسم/شعبة، مدير/نائب مدير).
- الراتب (أقل من 1700 شيقل، من 1700-2200 شيقل، أكثر من 2200 شيقل).
- المحافظة (نابلس، جنين، قلقيلية، طولكرم، رام الله، أريحا، بيت لحم، الخليل).
- المؤهل العلمي (دبلوم فأقل، بكالوريوس فأعلى).
- الحالة الاجتماعية (أعزب، متزوج أو أخرى).
- التخصص (محاسبة، إدارة أو أخرى).

ب. المتغيرات التابعة:

مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية.

11- المعالجات الإحصائية وأسلوب تحليل البيانات:

(1) الكنانى، ممدوح عبد المنعم، وجابر، عيس عبد الله: القياس والتقويم النفسي والتربوي. الكويت. مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع. 1995. ص155.

استخدم الباحث برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) (Statistical Packages for the Social Sciences) لإجراء المعالجات الإحصائية اللازمة لهذه الدراسة.

وقد تم استخدام المعالجات الإحصائية وأساليب التحليل التالية:

- المتوسطات الحسابية والنسب المئوية والتكرارات.
- اختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين (Independent t-test).
- تحليل التباين الأحادي (One – Way ANOVA).
- معادلة ألفا كرونباخ للثبات.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

مقدمة

تلعب الضرائب بشكل عام دوراً مهماً في اقتصاديات الدول، فهي تعتبر أحد أبرز مصادر الإيرادات في اقتصاديات الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، ويتلخص دور الدولة الحديثة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع، لكن تنفيذ هذه الأهداف يرتبط ارتباطاً مباشراً في الحصول على الواردات اللازمة لذلك من مصادرها مثل الضرائب.

وإذا كان أمام الدولة ثلاث طرق للوصول إلى تلك الواردات (أموال الدولة العامة، القروض، واخيراً الضرائب) فإن الضريبة تبقى الوسيلة الوحيدة، بل الضرورية لتحقيق أهداف الدولة ونموها⁽²⁾. ولا سيما في ظل تعاظم دورها التمويلي كونها تغذي الخزانة من جهة، وتستخدمها الدولة في سبل التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية من جهة أخرى.

وتتميز ضريبة الأملاك بشكل خاص من حيث كونها إحدى الضرائب المباشرة التي تعتبر أكثر عدالة من الضرائب غير المباشرة، حيث تتمتع بعدم امكانية نقل عبئها الضريبي من المكلف إلى أي شخص آخر علاوة على أن ضريبة الأملاك تصيب الرأسماليين وهم أصحاب العقارات وليس العمال والطبقات الفقيرة. ويفيد تطبيق هذه الضريبة من الناحية التقنية أنها تسمح بالحصول على بيانات وإحصائيات عن ثروات الأشخاص وممتلكاتهم لمراجعة قرارات المكلفين المقدمة بالنسبة لضرائب الدخل والضرائب الأخرى. لذلك فهي تشكل بالفعل أداة للرقابة تساعد الإدارة الضريبية في عملية ربط الضريبة وجبايتها وبالتضيق على الغش والتهرب الضريبي.

وتعتبر ضريبة الأملاك من الضرائب التاريخية التي عرفت في الحضارة القديمة، حيث فرض الفراعنة والرومان واليونانيون الضرائب على ملكية الأموال العقارية، وعلى التركات أيضاً، وطبقها ملوك القرون الوسطى، وقد عرفها العثمانيون أيضاً وطبقوها، حيث سميت هذه

(²) فرحات، فوزت: المالية العامة "التشريع الضريبي العام"، ط1. بيروت، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع. 1997،

الضريبة في عهدهم (ويركو المسققات)⁽¹⁾، أما طريقة استيفائها فكانت تتم بمقتضى قانون 5 آب لعام 1886م، أي على أساس القيمة البيعية للأبنية سواء كانت مؤجرة أم غير مؤجرة⁽²⁾.

وقد حكم هذه الضريبة في الضفة الغربية العديد من القوانين المتعاقبة، أهمها قانون ضريبة الأبنية والأراضي لعام 1926م، وقانون ضريبة الأراضي الإنجليزي عام 1938، الذي اخضع الأراضي خارج حدود البلديات إلى الضريبة وذلك حسب فئات ضريبة معينة تتفاوت بتفاوت طبيعة الأرض، (بعلية، زيتون، صخرية، سقي، ... الخ)، هذا وقد أعفيت الأراضي الصخرية من الضريبة حسب هذا القانون لصعوبة استغلالها والاستفادة منها بسبب طبيعتها الجغرافية، أما الأراضي والأبنية داخل المدن فقد حكمها قانون ضريبة الأملاك في المدن لعام 1940م وهو قانون فلسطيني، حيث اخضع كل بناء أو أراض داخل مناطق المدن الفلسطينية إلى ضريبة بنسبة 10% من القيمة المخمنة لتلك الأرض والبناء، إلى أن جاء قانون رقم (11) لعام 1954 الأردني الذي ألغى قانون ضريبة الأملاك في المدن لعام (1940) وقانون ضريبة الأبنية والأراضي لعام 1926، وسمي هذا القانون "قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات".

ثم جاء القانون الأردني رقم (30) لعام 1955 الذي سمي قانون ضريبة الأراضي، وقد ألغى هذا القانون كافة القوانين السابقة المتعلقة بالأراضي خارج حدود البلديات، وفرض ضريبة على كافة الأراضي التي تقع خارج حدود البلديات بنسب متفاوتة وفئات مختلفة حسب نوع الأرض، ما عدا الأراضي البعلية غير المروية فقد تم إعفاؤها من الضريبة، وقد عني هذا القانون بأراضي السقي على وجه الخصوص، ولا يزال هذا القانون ساري المفعول لغاية الآن.

وسيقصر بحثنا في هذه الدراسة على قانون رقم (11) لعام 1954 الذي سمي "قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات" والذي لا يزال ساري المفعول على كافة المدن

(1) وركو مشتقة من الكلمة التركية فيركي والتي تعني ضريبة أو مستحقات.

(2) فرحات، فوزت: مرجع سابق، ص321.

الفلسطينية في الضفة الغربية حتى الآن، وذلك لأهميته النسبية مقارنة بالقانون رقم (30) لعام 1955، حيث تتركز الغالبية العظمى من السكان في المدن من جهة، ويتركز التطور العمراني والنشاط الاقتصادي والبنى التحتية في المدن من جهة أخرى، وبالتالي فإن اثر قانون رقم (11) لعام 1954 على كافة القطاعات وعلى الخزانة العامة سيكون اكبر.

ويفرض قانون (11) لعام 1954 الساري المفعول على محافظات الضفة الغربية ضريبة على الأملاك (المباني والأراضي) التي تقع داخل حدود البلديات بنسبة 17% على البناء و 10% على الأرض غير المقام عليها بناء، وسنأتي إلى تفصيل ذلك لاحقاً في الأجزاء المخصصة لذلك ضمن هذه الدراسة.

وستنطبق في هذه الدراسة إلى قانون رقم (11) لعام 1954، واهم القوانين المعدلة له

وهي:

1- قانون رقم 26 لعام 1955 المنشور في العدد 1255 من الجريدة الرسمية الأردنية.

2- قانون رقم 19 لعام 1956 المنشور في العدد 1267 من الجريدة الرسمية الأردنية.

3- قانون رقم 11 لعام 1957 المنشور في العدد 1323 من الجريدة الرسمية الأردنية.

4- قانون رقم 42 لعام 1963 المنشور في العدد 1730 من الجريدة الرسمية الأردنية.

5- قانون رقم 29 لعام 1966 المنشور في العدد 1926 من الجريدة الرسمية الأردنية.

6- قانون رقم 9 لعام 1967 المنشور في العدد 1978 من الجريدة الرسمية الأردنية.

7- مجموعة من الأوامر العسكرية والأنظمة الإسرائيلية المطبقة حتى الآن.

وبافتراض أن المشروع الضريبي عند سنه للتشريعات الضريبية المختلفة ومن ضمنها هذا القانون فإنه يتوخى عدداً من الأهداف الرئيسة وهي الهدف المالي (وفرة الحصيلة) والهدف

الاجتماعي (العدالة الاجتماعية) والهدف الاقتصادي، فستحاول هذه الدراسة تحديد الثغرات الموجودة في هذا القانون والتي تؤثر على المواطن الفلسطيني في مختلف الجوانب وبالتالي قياس مدى تحقيق قانون ضريبة الأبنية والأراضي رقم (11) لعام 1954 والقوانين المعدلة له للأهداف الرئيسية المرجوة منها والتي توخاها المشرع الضريبي عند فرضه لهذا القانون.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة بشكل عام وعناصرها:

لقد تطور مفهوم الضريبة مع تطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ، ففي الحياة القبلية القديمة لم تكن هناك مرافق مشتركة واحتياجات مالية ذات صفة عامة تستوجب فرض الضرائب، وكان أفراد القبيلة أو الجماعة يدافعون عن أنفسهم أو يهاجمون القبائل الأخرى كمجموعة أفراد، دون أن يستلزم ذلك نفقات عمومية تجبى الواردات اللازمة لها بصورة منظمة ولما ظهرت الدولة وتركزت حياة الجماعة، أصبح من الضروري للسلطة الجديدة أن تؤمن الموارد اللازمة لجهاز الدولة الذي كانت وظيفته الأساسية تقتصر على الدفاع والمحافظة على الأمن والقضاء وهكذا فرضت السلطات الحاكمة تكاليف إلزامية، ليس لها أي صفة تطوعية اختيارية كما كان الحال في السابق، وقد كانت هذه التكاليف شخصية أولاً (خدمة عسكرية، حراسة الأمن، إصلاح طرق.... الخ)، ثم أصبحت تكاليف على الأموال عن طريق الرسوم يدفعها الأفراد لقاء خدمة تؤديها الدولة (رسوم عن اجتياز الطرق، وعبور الجسور، ودخول الأسواق، ومزاولة بعض المهن ... الخ) ... وعندما تكاثرت حاجات الدولة، وازداد نفوذها، عمدت إلى فرض الضرائب وجبايتها حتى لو لم تكن هناك منفعة خاصة للأفراد الذين يؤدونها. وقد بدى أولاً بالضرائب غير المباشرة، ثم عمدت الدولة إلى فرض الضرائب المباشرة، التي أعطيت لها صفة الواجب الاجتماعي التضامني⁽³⁾.

وقد ارتبط تطور مفهوم الضريبة بتطور المؤسسات الديمقراطية والبرلمانية في العالم، ومنها إنكلترا أولاً، وذلك عندما اضطر الملك شارل الأول إلى أن يصدر عام 1628 وثيقة

(3) عواضة، حسن: المالية العامة. ط3. بيروت. دار النهضة العربية. 1973. ص395 وما بعدها.

إعلان الحقوق petition of Rights التي تقرر فيها ضرورة موافقة النواب على ما يفرض من ضرائب، ثم في فرنسا بعد الثورة الكبرى عام 1789، وأخيراً في البلدان الأخرى التي أخذت تعتنق المبادئ الديمقراطية شيئاً فشيئاً. بدء التطور، إذن، بضرورة الحصول على موافقة البرلمان لفرض الضرائب، ثم أصبحت هذه الموافقة دورية، تعطى كل عام، مما اضطر الملوك إلى أن يقدموا الإيضاحات اللازمة عن الوضع المالي كل عام لتبرير فرض الضرائب، وبذلك وصل التطور إلى الإذن بالموازنة، أي إجازة الجباية والإنفاق السنوي، وهكذا اكتمل المفهوم الحديث للموازنة⁽⁴⁾.

ولم تكن الضريبة في بادئ الأمر، تهدف إلى غايات اقتصادية، والى التدخل في النشاط الاقتصادي أو الاجتماعي، بل كان الهدف الأول والأخير هو تغذية خزانة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية النفقات، واخذ مفهوم الضريبة يتغير بتغير مفهوم دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بصورة عامة، بحيث أصبحت الآن في عداد الوسائل المالية المختلفة، التي تستخدمها الدولة في التدخل وفقاً للظروف والحالات، على اختلاف أنواعها.

وقد كان المفهوم السائد في القرن الثامن عشر - تبعاً لنظرية العقد الاجتماعي لروسو - أن الضريبة صفة تعاقدية بين الدولة والفرد، يدفعها الفرد لقاء الأمن والعدالة، وبصورة عامة، لقاء الخدمات التي تؤديها الدولة له، وتجعله يطمئن على حياته وأمواله، أو هي عقد تأمين أو بيع يشترى الفرد بواسطتها من الدولة حق التمتع بما تبقى من أمواله (مونتسكيو) ، أو أنها عقد يجار يدفعها الفرد كبديل عن الأعمال التي تقدمها الدولة من خدمات ومرافق عامة (ادم سميث) (نقلاً عن حسن عواضة)... الخ.

ومجرد التعمق في النظرية التعاقدية هذه (أو نظرية المنفعة أو المبادلة) يدفعنا إلى القول أنها لا تقوم على أساس علمي صحيح، إذ أن العقد يستوجبه التعادل بين الخدمات التي تؤديها

(4) عواضة، حسن: مرجع سابق، ص 396.

الدولة، والثمن الذي يدفعه الفرد، بينما نجد في وقتنا الحاضر أن أكثر المنتفعين من خدمات الدولة، هم أصحاب المداخل الضئيلة، أي الذي يجب مبدئياً، أن يدفعوا اقل ما يمكن من الضرائب، هذا عدا أن هذه النظرية لا يمكن أن تطبق على الضرائب غير المباشرة بأي حال من الأحوال، كما أن الطابع المالي للضريبة اخذ يتقلص ليفسح المجال إلى جانبه للطابع الاقتصادي والاجتماعي، لقد أصبحت الضريبة تفرض على المكلفين بصفتهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية، هي الدولة، وبذلك عليهم أن يؤدوها بالنسبة لقدرتهم المالية، وليس بالنسبة للفوائد التي يجنونها، وأصبحت الدولة تفرضها وفقاً للغايات المالية، أو الغايات الاجتماعية، أو الغايات الاقتصادية التي تحددها بموجب سياستها العامة⁽⁵⁾.

وقد تعددت تعريفات الضريبة وفقاً لاختلاف وجهات نظر الباحثين وتسليطهم الضوء على الزاوية التي ينظرون منها للضريبة، فهي مصدر لايرادات الدولة، وأداة لتحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية ولدفع عجلة التنمية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي. وبما أن دراستنا هذه موضوعها ضريبي فاننا سوف نسترشد بتعريفات باحثي المالية العامة والضرائب والتي من ابرزها حسب المفهوم الحديث للضريبة.

- "أنها اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقاً لمقدرته التكاليفية مساهمة في الاعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق اهداف معينة"⁽⁶⁾.

- "الضريبة هي مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبّه من المكلفين بصورة جبرية نهائية ودون مقابل في سبيل تدخل الدولة فقط"⁽⁷⁾.

(5) عواضة، حسن: مرجع سابق، ص396-397.

(6) بركات، عبد الكريم: النظم الضريبية النظرية والتطبيق"، بيروت، مكتبة مكاوي: 1977، ص17.

(7) عواضة، حسن: مرجع سابق، ص398.

- "عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة إلى إحدى الهيئات المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والاعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"⁽⁸⁾.
- "اداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة" هكذا عرفها Gaston Geze⁽⁹⁾ (نقلاً عن عادل حشيش).
- "الضريبة فريضة مالية تضامنية، تقتطعها الدولة بصورة نهائية ومباشرة، وتستخدمها كوسيلة لتحقيق اهدافها العامة"⁽¹⁰⁾.
- " اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الاشخاص الآخرين، ودون مقابل خاص لدفعها (أي دون تحقيق نفع خاص به) وذلك بغرض تحقيق نفع عام"⁽¹¹⁾.
- " أن الضريبة فريضة نقدية يتحملها المكلفين بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة مالية تلجا اليها الدولة من اجل تحقيق اهدافها على مقتضى ايدلوجيتها"⁽¹²⁾.
- " الضريبة فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى هيئاتها القومية والمحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل الاعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة"⁽¹³⁾.

⁽⁸⁾ حشيش، عادل: أساسيات المالية العامة، بيروت، دار النهضة العربية: 1992، ص151.

⁽⁹⁾ حشيش، عادل: مرجع سابق، ص151.

⁽¹⁰⁾ بشور، عصام: المالية العامة والتشريع المالي. ط6. دمشق، منشورات جامعة دمشق، 1992-1993. ص218.

⁽¹¹⁾ المحجوب، رفعت: المالية العامة. دار النهضة العربية. مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي. 1978. ص193.

⁽¹²⁾ البطريق، يونس أحمد: أصول الأنظمة الضريبية. ط1. الاسكندرية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر.

ص24. 1966.

⁽¹³⁾ القيسي، إعاد: المالية العامة والتشريع الضريبي. ط2. عمان، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. 1998. ص126-

ص127.

- " الضريبة عبارة عن اقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة على المكلفين، وفقاً لقدراتهم بطريقة نهائية وبلا مقابل، وذلك لتغطية الاعباء العامة وتحقيق اهداف الدولة المختلفة⁽¹⁴⁾ .

وباستعراضنا التعريفات السابقة للضريبة حسب مفهومها الحديث، نلاحظ أنها تختلف فيما بينها في المفردات فقط، ولكنها تتفق في اشتمالها وتحديد لها لعناصر الضريبة والتي هي:

1- أن الضريبة فريضة نقدية:

فالاصل أن تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقود تمشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل، بالنظر إلى أن المعاملات كلها تقوم على استخدام النقود، سواء في القطاعات العامة أو الخاصة، ما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية، فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد وان تحصل كذلك بالنقود. ولم يكن الحال كذلك دائماً، إذ كان الأفراد ولا يزالون في النظم الاقتصادية البدائية يقومون بدفع الضرائب المفروضة عليهم بواسطة السلطات العامة بشكل عيني، سواء بتقديم جزء من محصولاتهم اليها، أو بالاشتغال اياماً محددة في خدمتها⁽¹⁵⁾ .

الا انه بتقدم المجتمع وارتفاع نظمه الاقتصادية ظهرت عيوب متعددة للضرائب التي تدفع عيناً، فضلاً على ما تتحمله الادارة المالية من نفقات باهظة في نقل وحفظ المحصولات، فان دفع الضرائب عيناً يجافي فكرة العدالة، لان الأفراد يلتزمون بدفع نسبة من المحصول رغم ما قد يكون هناك من تفاوت في مراكزهم المالية فيما يتعلق بالتكاليف الحقيقية التي أنفقها كل منهم لإنتاج محصوله. يضاف إلى هذا، انه من الصعب إدخال عناصر الشخصية، وبالتالي فان الأسلوب العيني لا يسمح بتحقيق مبدأ العدالة الضريبية. وعلى كل حال فان مجال تطبيق العينية

⁽¹⁴⁾ (الحاج، طارق: المالية العامة. ط1. عمان. دار الصفاء للنشر والتوزيع. 1999. ص47.

⁽¹⁵⁾ (حشيش، عادل: مرجع سابق. ص151.

في تحصيل الضريبة يكاد يكون مقصوراً على الضرائب المفروضة على الإنتاج الزراعي، إذ أن طبيعة الكثير من الضرائب كذلك المفروضة على إيرادات القيم المنقولة أو على كسب العمل تأبى الطريقة العينية في تحصيلها⁽¹⁶⁾.

2- الضريبة فريضة جبرية:

الضريبة طابع جبري اكراهي يدل عليه اسمها نفسه، فالمكلف ملزم بتاديتها، وليس له أي خيار في أدائها أو عدمه، ولا في كيفية الدفع وموعده، وفي حال تمنعه عن تاديتها تجبى منه قسراً بالقوة، وهذه الخاصة تميزها عن المساهمات التطوعية التي يقدم عليها الأفراد من تلقاء أنفسهم في مناسبات وطنية معينة، عندما يكون هناك خطراً يهدد البلاد مثلاً، فهذه المساهمات ليس فيها عنصر الاكراه، وإنما هي تبرعات اختيارية يقوم بها المواطنون بدافع من شعورهم الوطني⁽¹⁷⁾.

3- الضريبة فريضة دون مقابل:

فلا يتوقع دافع الضريبة أن تعود عليه بمنفعة خاصة مباشرة. ولكن المنفعة تعود عليه بشكل غير مباشر بصفته عضو في المجتمع، من خلال المنفعة العامة التي تعود على جميع المواطنين، فليس من المنطق أن يطلب المكلف أي نفع مقابل دفعه للضريبة⁽¹⁸⁾.

4- للضريبة صفة نهائية:

أي أن المكلف لا يمكنه استرداد المال الذي يدفعه على سبيل الضريبة بأي شكل من الأشكال، وذلك بخلاف الذي يدفع المال للدولة على سبيل القرض، إذ أنه يسترد قرضه مع

⁽¹⁶⁾ (حشيش، عادل: مرجع سابق. ص151. ص152.

⁽¹⁷⁾ (عواضة، حسن: مرجع سابق. ص399.

⁽¹⁸⁾ (الحاج، طارق: مرجع سابق. ص48.

الفوائد بعد امد طويل أو قصير⁽¹⁹⁾. وهذا المفهوم يختلف عن مفهوم الاعتراض الضريبي، فهنا نتحدث عن المبلغ الذي أقر المكلف به وتم دفعه فعلاً⁽²⁰⁾.

5- الضريبة لها اهداف:

فعندما تفرض الدولة الضريبة فانها تضع نصب عينها اهداف محددة، قد تختلف من دولة لاخرى حسب الظروف التي تعيشها كل دولة منفردة وبشكل عام فان اهداف الضرائب مالية واجتماعية واقتصادية⁽²¹⁾.

الفرع الثاني: انواع الضرائب

تنقسم الضرائب إلى انواع مختلفة، تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها اليها، ومما لا شك فيه أن دراسة انواع الضرائب سوف تفيد الباحث في تحديد موقع ضريبة الاملاك من هذه الضرائب، كذلك تحديد ما تتمتع به ضريبة الاملاك من خصائص ومزايا يمكن الاعتماد عليها كاساس لتحقيق الاهداف المرجوة من ذلك.

ويمكن القول أن الضرائب تنقسم إلى ما يلي:

1- الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

2- الضرائب على الاشخاص والضرائب على الأموال.

3- الضريبة العينية والضريبة الشخصية.

4- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

المطلب الأول: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:

⁽¹⁹⁾ عواضة، حسن: مرجع سابق. ص399.

⁽²⁰⁾ الحاج، طارق: مرجع سابق. ص47.

⁽²¹⁾ الحاج، طارق: مرجع سابق، ص48.

يتضمن اسلوب الضريبة الوحيدة أن تعتمد الدولة على ضريبة واحدة، أو تفرض ضريبة رئيسة واحدة توجد إلى جانبها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية. اما اسلوب الضريبة المتعددة فيقتضي تعدد صور الاخضاع الضريبي التي تتناول عناصر متباينة⁽²²⁾.

- أهم ميزات الضرائب الوحيدة⁽²³⁾:

1- أنها تتمتع بالبساطة إذ الأمر معها لا يعدو أن نقسم الاعباء المالية العامة بين الممولين تبعاً لمقدرتهم النسبية.

2- جباية الضريبة الواحدة اقل تكلفة من جباية الضرائب المتعددة.

3- أن الاقتصار على ضريبة واحدة يمكن الممول من أن يتعرف في بسهولة على ما هو ملتزم به من ضرائب.

4- الضريبة الوحيد أكثر تحقيقاً للعدالة لأنها تسمح بتدريج الضريبة تبعاً لامكانيات الممول، مما يسمح بالادخال في الحساب كل الامكانيات المالية للمول.

5- أنها تؤدي إلى استبعاد ما يمكن أن تسببه الضرائب المتعددة من اعاقلة للنشاط الاقتصادي.

- أما أهم عيوب الضريبة الوحيدة فهي:

1- أن حصيلتها قليلة امام اهداف الدولة المتزايدة لأنها ضريبة واحدة فقط⁽²⁴⁾.

⁽²²⁾ فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسات المالية، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر: 1971، ص110.

⁽²³⁾ المحجوب، رفعت: مرجع سابق، ص220- ص221.

⁽²⁴⁾ الحاج، طارق: مرجع سابق، ص54.

2- التهرب من الضريبة لان عبئها شديد الوطأة على الممول، وبتهربه من دفعها فان الممول يتخلص تخلصاً تاماً من المساهمة في النفقات⁽²⁵⁾.

اما اسلوب الضريبة المتعددة فيتميز بغزارة حصيلته، فهو يصيب جميع نواحي نشاط الممولين، وهو يستجيب إلى العدالة الضريبية إذ يسمح باصلاح ما في ضريبة معينة من عيوب عن طريق ضريبة اخرى، فإذا وجد في الضرائب غير المباشرة عبء ثقيل على ذوي الدخل المحدودة امكن تعويض هذا الظلم الواقع عليهم باعفاء حد ادنى من الدخل من الضرائب المباشرة أو زيادة هذه الاعفاءات، إلا انه يترتب على المغالاة في تعدد الضرائب بعض الاثار السيئة، إذ أن تعدد ادارات الضرائب الذي يقتضيه التعدد الضريبي عادة في هذه الحالة هو مما يزيد نفقات الجباية ويرهق الممول بسبب الإجراءات المعقدة التي تتطلبها هذه الإدارات⁽²⁶⁾.

المطلب الثاني: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

الضريبة على الأشخاص هي التي تفرض على ذات الشخص لانه يعيش على ارض الدولة وتختار ذات الشخص مطراً لها. وتدعى أيضاً بالضريبة على الرؤوس أو على الرقاب كما عرفت باسم الضريبة "الفردة". وهي تستند إلى رابطة الفرد بالدولة، فالمكلف يعيش على ارض الوطن ويتلقى الحماية والرعاية فتفرض الدولة بالمقابل ضريبة على شخصه وعلى وجوده. ومن امثلتها الجزية عند العرب، فقد طبقت في القطر السوري الشقيق تحت اسم ضريبة بدل الطريق وضريبة الرسم الشخصي بمعدل أربع ليرات سورية عن كل شخص يعيش في سورية ويتراوح عمره بين الثامنة عشر والستينالخ⁽²⁷⁾.

- وأهم محاسن الضريبة على الاشخاص ومساوئها:

⁽²⁵⁾ فوزي، عبد المنعم: مرجع سابق، ص111.

⁽²⁶⁾ فوزي، عبد المنعم: مرجع سابق، ص111-ص112.

⁽²⁷⁾ بشور، عصام: مرجع سابق، ص237.

يعود سبب انتشارها في الحضارات القديمة إلى أنها سهلة التحقق والجباية، وتتلأم مع امكانيات الادارة الضريبية فلا حاجة للتفتيش عن العناصر التي يتكون منها مطرح الضريبة ويكفي القيام بعملية عد المكلفين وابلأهم وجوب الدفع.

غير انه يؤخذ على هذه الضريبة أنها بعيدة عن تحقيق العدالة، لا تأخذ بعين الاعتبار اعباء المكلف العائلية ومقدرته المادية على الدفع، وهي قليلة الحصيلة عموماً رغم شمولها لعدد كبير من السكان لان معدلها منخفض لا يمكن زيادته نظراً للظلم الذي يلحق بالفقراء من جراء ذلك، ولا تتلأم هذه الضريبة مع متطلبات الحضارة الحديثة ومع اغراض الضريبة بمفهومها العصري وخصائصها، ونظراً لكل هذه المساويء الغيت الضريبة عل الاشخاص في جميع دول العالم، ولم يبق لها اثر الا في بعض المستعمرات الافريقية، وفي بعض الدول مثل الولايات المتحدة الامريكية حيث تفرضها بعض الولايات لاسباب سياسية كشرط لممارسة حق الانتخاب ... الخ⁽²⁸⁾.

اما الضريبة على الأموال فقد انتشرت في الأنظمة الضريبية المعاصرة، ويكون مطرحها مال المكلف أو بعض عناصر هذا المال. واهم تطبيقاتها العملية الضرائب على راس المال، وعلى الدخل وعلى النفقة.

- أهم مزايا وعيوب الضريبة على الأموال⁽²⁹⁾

تمتاز بعدالتها لأنها تصيب حجم الأموال التي يملكها المكلف، فالأموال القليلة تكون الضريبة عليها قليلة والأموال الكثيرة تكون الضرائب عليها كثيرة.

وعيب البعض عليها صعوبة حصر أموال الشخص لاحتساب الضريبة وإمكانية التهرب الضريبي.

⁽²⁸⁾ (بشور، عصام: مرجع سابق، ص238-239.

⁽²⁹⁾ (الحاج، طارق: مرجع سابق، ص55

المطلب الثالث: الضريبة العينية والضريبة الشخصية:

يقصد بالضرائب العينية تلك الضرائب التي تتجاهل شخص المكلف وظروفه وتنتظر فقط إلى الوعاء الذي تنصب عليه. مثل ضريبة القيمة المضافة.

اما الضريبة الشخصية فهي تلك الضرائب التي تأخذ في الاعتبار عند فرضها على المال الخاضع لها ظروف المكلف وحجم المال ومصدرة، بمعنى أنها تدخل العوامل الشخصية في مقدرة المكلف التكليفية مثل ضريبة الدخل⁽³⁰⁾.

ونتيجة لما تقدم فإن الضرائب الشخصية تعتبر أكثر عدالة من الضرائب العينية.

المطلب الرابع: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يصعب التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، لعدم وجود معيار واحد يحقق الفصل الواضح بينهما، وعلى أي حال يمكننا اجمال هذه المعايير بما يلي: ⁽³¹⁾

1- معيار طريقة التحصيل: تعتبر الضريبة مباشرة إذا حصلت وفقاً لجدول اسمية معروفة، تبين اسم المكلف ومقدرة دخله الخاضع للضريبة وقيمة الضريبة، كما تعتبر مباشرة إذا كان تقديرها وفرضها يتم بناء على اتصال مباشر بين إدارة الضريبة والمكلف بها، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان تحصيلها مرتبط بحدوث وقائع أو ممارسة نشاطات اقتصادية معينة أو كان تحصيلها لا يتم بصورة مباشرة بين إدارة الضريبة والمكلف بها ومن أمثلة الضرائب غير المباشرة: ضريبة القيمة المضافة.

2- معيار الثبات في أساس الضريبة: إذا فرضت على أساس ومعيار يتميز بالثبات والتجدد اعتبرت مباشرة كضرائب الدخل وضرائب الملكية، أما الضرائب غير المباشرة فهي

⁽³⁰⁾ بركات، عبد الكريم: مرجع سابق، ص 64.

⁽³¹⁾ عبد الله، إبراهيم، العجارمة، أنور: مبادئ المالية العامة. دار الصفاء للنشر والتوزيع، بلا سنه، ص 123.

التي تفرض على بعض الوقائع والتصرفات العرضية كالإنتاج والاستهلاك ولا تظهر بشكل دائم والثبات هنا نسبي وليس مطلق.

3- معيار نقل عبء الضريبة: إذا تمكن المكلف بالضريبة من نقل عبئها إلى شخص آخر يتحملها نهائياً اعتبرت غير مباشرة، كضرائب الإنتاج التي يتحملها المنتج للسلعة، ولكنه ينقل ما دفعه من ضريبة على هذه السلعة عند بيعها للمستهلك النهائي على شكل زيادة في ثمنها، أما الضريبة المباشرة وبناء على هذا المعيار فهي التي ليس بمقدور المكلف بها قانوناً أن ينقل عبئها إلى غيره.

- أهم مزايا وعيوب الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

مزايا الضرائب المباشرة: ثبات الإيرادات، مرونة الضريبة، الاقتصاد في الجباية، العدالة في التكاليف، انماء الوعي الضريبي⁽³²⁾.

عيوب الضرائب المباشرة: بطء حصيلتها ومرور فترة بين استحقاق الضريبة وتوريدها للخزانة، ضخامة العبء الضريبي يدفع المكلف إلى التهرب الضريبي⁽³³⁾.

مزايا الضرائب غير المباشرة: ارتفاع المردود، التخدير الضريبي (أي يدفعها المكلف دون أن يشعر بها)، المرونة، السرعة في التحصيل⁽³⁴⁾.

عيوب الضرائب غير المباشرة: عدم الملاءمة، عدم عدالتها، عقبتها الاقتصادية كونها تؤدي إلى ارتفاع الأسعار وهذا يسيئ إلى التجارة الخارجية، وهذا ما يفسر عداوة الدولة الصناعية لتطبيقها⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ (فرحات، فوزت: مرجع سابق. ص 48-49.

⁽³³⁾ (الحاج، طارق: مرجع سابق. ص 57.

⁽³⁴⁾ (فرحات، فوزت: مرجع سابق. ص 51-52.

⁽³⁵⁾ (فرحات، فوزت: مرجع سابق. ص 52-53.

وبناءً على ما تقدم فإن ضريبة الاملاك في الضفة الغربية تعتبر احدى الضرائب في نظام (هيكل) الضرائب المتعددة المطبق في الضفة الغربية، كذلك تعتبر من انواع الضرائب على الأموال حيث أنها تفرض على الأموال التي يمتلكها شخص معين وهي الأبنية والأراضي التي تعتبر من الأموال غير المنقولة.

وتعتبر ضريبة الاملاك أيضاً من الضرائب الشخصية وليس العينية التي تراعي ظروف المكلف وحجم المال، حيث أنها تتضمن اعفاء الحد الأدنى، كذلك لا تفرض على البناء الا بعد الانتهاء من عملية اعمارهِ والتأكد من صلاحيته للسكن، كذلك فإنها لا تفرض على الأرض التي يمنع مالِكها من البناء عليها بموجب أي قانون اخر يحظر عملية البناء الخ.

وتعتبر أيضاً ضريبة الاملاك في الضفة الغربية من الضرائب المباشرة، إذ أنها تحصل وفقاً لجداول اسمية معروفة تبين اسم المكلف ومقدار الدخل الخاضع للضريبة وقيمة الضريبة، ويتم تقديرها وفرضها بناء على اتصال مباشر بين الادارة الضريبية والمكلف بها. كذلك فإنها تفرض على أساس يتميز بالثبات والتجدد (الأبنية والأراضي)، اضافة إلى ذلك عدم امكانية نقل العبء الضريبي، حيث لا يستطيع المكلف بها أن يحمل عبئها إلى أي شخص اخر.

الفرع الثالث: ضريبة الأملاك في الضفة الغربية

المطلب الأول: تعريف ضريبة الاملاك في الضفة الغربية وخصائصها

الضريبة على الاملاك المبنية والأراضي هي ضريبة مباشرة نوعية على الدخل الصافي المقدّر للعقارات المبنية والأراضي وهي عينية وسنوية⁽³⁶⁾.

ونستنتج مما سبق ان هذه الضريبة تتصف بالخصائص التالية⁽³⁷⁾.

1- انها ضريبة مباشرة: تفرض على عنصر يتميز بقدر من الثبات والاستمرار لدى

المكلف، وهو الدخل أو الايراد أو الربح، فضلاً عن طريقة جبايتها اذ يصدر بها جدول تكليف اساسي أو اضافي أو تكميلي، ثم تحصل من قبل دوائر التحصيل في المحافظات.

2- انها ضريبة نوعية: لانها تصيب نوعاً معيناً من الدخل وهو دخل الاملاك المبنية والأراضي.

3- انها تتخذ القيمة التاجيرية أو المقدرة اساساً لفرضها: أي تفرض بنسبة 17% من قيمة عقد ايجار البناء بعد طرح 20% (الخمس) كاستهلاك وبنسبة 10% من القيمة الإيجارية المقدرة، والتي تقدر بنسبة 6% من القيمة البيعية لتلك الارض. وسيقوم الباحث بتوضيح ذلك في الفرع الرابع من الفصل الثالث.

4- انها ضريبة سنوية: أي تطلّ الايراد السنوي الصافي للقيمة التاجيرية أو المقدرة للبناء أو الارض، ويتضح ذلك في المادة (2) من قانون ضريبة الاملاك رقم (11) لعام 1954، حيث جاء فيها أن لفظة "عام" تعني المدة الواقعة ابتداءً من اليوم الأول من شهر نيسان الى انتهاء اليوم الحادي والثلاثين من شهر اذار من كل عام، الى ان جاء الامر

⁽³⁶⁾ مراد، عبد الفتاح: الضريبة على العقارات المبنية. الاسكندرية. بلاسنه. ص22.

⁽³⁷⁾ (فرحات، فوزت: مرجع سابق. ص322، ص323.

العسكري الاسرائيلي (رقم 1185) 5747-1987، والذي جاء فيه الى لفظة "عام" تعنى فترة اثني عشر شهراً متواصلة تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني.

5- **انها ضريبة نسبية:** أي تفرض بنسبة سنوية ثابتة على العقارات المبنية والأراضي ولا تتصاعد هذه النسبة إذا زاد إيراد المالك من عقار عن مبلغ معين مثلاً، ويرى الباحث ان عدم تصاعد نسبة ضريبة الاملاك يتعارض من الاهداف الرئيسية المرجوة منها خاصة هدف اعادة توزيع الدخل (الهدف الاجتماعي) والهدف المالي (وفرة الحصيلة)، وسناتي الى توضيح ذلك عندما نستعرض معدلات ضريبة الاملاك لاحقاً في نفس هذا الفصل.

6- **انها ضريبة تسري على ايراد فعلي أو مقدر لم يتحقق بعد**⁽³⁸⁾: ذلك لانها تدفع مقدماً خلال التسعة اشهر الأولى من السنة الميلادية، وكل من يتخلف عن هذا الموعد تستحق عليه غرامة بنسب متفاوتة.

المطلب الثاني: اهداف واهمية ضريبة الاملاك في الضفة الغربية

تعتبر ضريبة الاملاك في الضفة الغربية احد مصادر الإيرادات التي تغذى الخزنة العامة وبالتالي فانها تساهم في تحقيق الاهداف الاقتصادية التي يسعى المجتمع الى تحقيقها باعتبارها احدى الضرائب المباشرة في هيكل الضرائب الفلسطيني، والتي تتسجم مع خطط التنمية الوطنية.

اما اهم الاهداف التي تشارك ضريبة الاملاك في تحقيقها تتلخص فيما يلي:

أولاً: الهدف المالي (هدف وفرة الحصيلة)

ثانياً: الهدف الاجتماعي.

(³⁸) مراد، عبد الفتاح: مرجع سابق. ص22.

ثالثاً: الهدف الاقتصادي.

أولاً: الهدف المالي (هدف وفرة الحصيلة):

يقصد بوفرة الحصيلة ان تكون حصيلة ضريبة الاملاك غزيرة ووفرة بحيث تفي باحتياجات الإنفاق العام دون زيادة.

كذلك فان هذا الهدف يعنى ان تكون حصيلة ضريبة الأملاك متناسبة مع حصيلة الضرائب الأخرى. وتعاني ضريبة الأملاك في الضفة الغربية من انخفاض حصيلتها بشكل عام شأنها شأن ضريبة الدخل التي تعاني هي الأخرى من انخفاض حصيلتها، ولا يعتبر هذا أمراً غريباً فمن المعروف تاريخياً ونسبياً أن الضرائب المباشرة في الدول النامية تساهم بشكل متدني في حصيلة الإيرادات المحلية على عكس الضرائب غير المباشرة التي تساهم بالغالبية العظمى من الإيرادات المحلية لتلك الدول، أما الدول المتقدمة فتساهم الضرائب المباشرة فيها بنصيب الأسد في حصيلة الإيرادات المحلية بينما تأتي الضرائب غير المباشرة في المرتبة الثانية في حصيلة تلك الدول.

ويعود انخفاض حصيلة الضرائب المباشرة في الدول النامية إلى أسباب عديدة أهمها: أفلات بعض المصادر من الخضوع للضرائب، انخفاض معدل أسعار الضرائب المباشرة، كثرة الإعفاءات، التهرب الضريبي وانخفاض كفاءة إدارة الضريبة وغيرها من الأسباب التي قد تظهر بدرجات متفاوتة بين الدول المختلفة وفي الدولة الواحدة⁽³⁹⁾.

ويجب التذكير هنا أن هدف وفرة الحصيلة يتأثر بعدة عوامل أهمها :-

أ. نطاق وعاء الضريبة :-

فكلما كان وعاء الضريبة واسعا نطاقه كلما كانت حصيلتها أكثر وفرة وغزارة، وهذا

(39) (بركات، عبد الكريم: مرجع سابق. ص181 وما بعدها.

ينطبق على ضريبة الأملاك في الضفة الغربية، فعادة ما يتم زيادة مساحة مناطق البلديات بشكل مستمر وشبه سنوي في الضفة الغربية، وهذا بدوره يعمل على زيادة حصيلتها السنوية، كذلك فإن ضريبة الأملاك تعتبر من الضرائب المتنامية والمتزايدة، كونها ترتبط بالحركة العمرانية والبنائية التي ترتبط هي أصلاً بازدياد عدد السكان المستمر من عام إلى آخرى بصورة طبيعية.

كذلك فإن تطبيق قانون (11) لعام 1954 داخل مناطق البلديات المستحدثة في الضفة الغربية سوف يعمل على توسيع نطاق وعاء الضريبة وبالتالي سوف يزداد من حصيلتها السنوية، ولا نعرف ما هي الأسباب التي تحول دون الشروع في تطبيق أحكام هذا القانون داخل تلك البلديات المستحدثة، ونذكر منها في محافظة نابلس مثلاً (بلدية حوار، بلدية بيت فوريك، بلدية بيتا.... الخ)، وهناك العديد من البلديات المستحدثة الأخرى في محافظات الضفة الغربية، وقد كان قانون (11) لعام 1954 يفرض ضريبة على المجالس المحلية أيضاً، حيث أنه سمي في المادة الأولى منه حين صدوره (بقانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات والمجالس المحلية لعام 1952) وبالتالي فإن وعاء الضريبة كان أوسع في ظل القانون السابق، إلا أن هذا القانون تم تعديله عام 1955 بقانون معدل رقم 26 لعام 1955 حيث سمي هذا القانون (قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات المعدل لعام 1955)، حيث نصت المادة الثانية منه على إلغاء عبارة المجالس المحلية أينما وردت في القانون الأصلي.

ب- سعر الضريبة:

لا شك أن هنالك ارتباط وثيق بين سعر الضريبة ووفرة الحصيلة، فكلما كان سعر الضريبة مرتفعاً كانت الحصيلة أوفر، ولكن يجب الانتباه أن ارتفاع سعر الضريبة قد يؤدي إلى تثبيط هممة الأفراد عن العمل والإنتاج خاصة في قطاع البناء والإنشاءات وبالتالي فإنه قد يؤثر سلبياً على الاستثمار في هذا القطاع على وجه الخصوص، لأنه وكما ذكرنا سابقاً يؤثر بصورة مباشرة على ضريبة الأملاك.

ومن هنا فإنه لا يجوز التمسك بهدف وفرة الحصيد كهدف مستقل عن بقية الأهداف الأخرى لأنه قد يؤدي إلى تعارض بينه وبين الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والأخرى، لذلك يتفق الاقتصاديون على أنه ليس من الضروري أن يتوافر عنصر الوفرة في كل ضريبة على حده وإنما يكفي أن يتوافر هذا العنصر في النظام الضريبي بمجمله.

ولقد كان قانون (11) لعام 1954 يفرض ضريبة بنسبة 10% على صافي القيمة التآجيرية أو المقدرة للبناء، و 5% على القيمة التآجيرية المقدرة للأرض فقط. إلى أن جاء قانون 42 لعام 1963 الذي عدل سعر الضريبة، ليصبح 17% على صافي القيمة التآجيرية أو المقدرة للبناء، و 10% على صافي القيمة التآجيرية المقدرة للأرض غير المقام عليها بناء، ويعتبر قانون 42 لعام 1963 من القوانين المعدلة لقانون 11 لعام 1954 ويقرأ معه.

وما تزال هذه النسبة مطبقة لغاية الان حيث لم تنص الأوامر العسكرية الإسرائيلية على أي تعديل لتلك النسبة.

ثانيا: الهدف الاجتماعي:

ويقصد بالهدف الاجتماعي في دراسات الضرائب تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين وكذلك إعادة توزيع الدخل، بحيث تؤخذ الضريبة من القادرين ماليا ليعاد توزيعها على شكل خدمات ومشاريع تنموية، لتعكس آثارها على كافة المواطنين.

وهذا ما تساهم به ضريبة الأملاك في الضفة الغربية، حيث إنها ضريبة تفرض على أصحاب الأملاك (العقارات والأراضي) الذين يعتبرون من الطبقات الثرية في المجتمع (القادرين ماليا) ثم يعاد توزيعها على شكل خدمات ومشاريع تنموية تنعكس آثارها على كافة أفراد المجتمع. وتعتبر ضريبة الأملاك من الضرائب المباشرة التي تعتبر أكثر عدالة من الضرائب غير

المباشرة ويعود ذلك إلى العديد من الأسباب أهمها:

1- عدم إمكانية نقل العبء الضريبي من المكلف به إلى أي شخص آخر، فالممول القانوني والممول الفعلي لهذه الضرائب هو الشخص نفسه، على عكس الضرائب غير المباشرة التي عادة ما يتحملها المستهلك، لأن الممول القانوني لها يقوم بنقل العبء الضريبي إلى المستهلك كما هو الحال في ضريبة القيمة المضافة مثلاً، وبالتالي فإن الممول القانوني في الضرائب غير المباشرة يختلف عن الممول الفعلي.

2- أنها تصيب الأشخاص القادرين مالياً في المجتمع دون الفقراء، فعلي سبيل المثال فإن ضريبة الأملاك تفرض على أصحاب العقارات والأملاك، ولا تفرض على المستأجرين والذين لا يجدون المأوى، كذلك ضريبة الدخل تفرض على كل من يحقق إيراداً، وتحتوي على إعفاء الحد الأدنى اللازم للعيش الكريم، بعكس الضرائب غير المباشرة، التي تصيب الفقراء والأغنياء على حد سواء مثل ضرائب الاستهلاك (القيمة المضافة).

بالإضافة إلى هدف إعادة توزيع الدخل يمكن أن تستخدم ضريبة الأملاك كأداة لمعالجة بعض المشاكل الاجتماعية مثل المساهمة في حل مشكلة المساكن كإعفاء المستثمرين في قطاع الإسكان من الضرائب بهدف تشجيعهم على البناء وإعفاء المساكن الشعبية إعفاء كلياً أو جزئياً أو مؤقتاً. أو أن تقوم الحكومة برفع نسبة الضريبة على الأرض الفضاء (غير المقام عليها البناء) داخل المدن لدفع أصحابها إلى البناء عليها أو بيعها للتخلص من كبر مبالغ الضريبة المفروضة عليها، ويؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار الأراضي لأغراض البناء وبالتالي يتم حل مشكلة ارتفاع أسعار الأراضي داخل المدن ويساهم ذلك أيضاً إلى حل مشكلة الإسكان.

ثالثاً: الهدف الاقتصادي:

مما لا شك فيه أن لضريبة الأملاك في الضفة الغربية آثارا اقتصادية مختلفة يجب أن تؤخذ

بعين الاعتبار من أهمها:

- قد تؤثر على الاستثمار خاصة في قطاع البناء والإنشاءات الذي يعتبر شريان الحياة بالنسبة للاقتصاد الوطني، لأنه يؤثر على كافة القطاعات الاقتصادية الأخرى، بل يرتبط بها ارتباطا وثيقاً، فارتفاع نسبة ضريبة الأملاك من شأنه أن يزيد العبء الضريبي الملقى على كاهل مالك العقار داخل مناطق البلديات الذي يتكبد ضريبة أملاك، ورسوم نفايات، وضريبة معارف ورسوم رخص مهن، ورسوم حرف وصناعات، واثمان المياه والكهرباء، والعديد من التكاليف الأخرى، وبالتالي فإن ذلك سوف يؤدي إلى تثبيط الاستثمار في هذا المجال.
- كذلك قد تؤثر ضريبة الأملاك على الادخار، فكلما زادت نسبة ضريبة الأملاك كلما أدى ذلك إلى ضعف مقدرة الأفراد على الادخار مما ينعكس سلباً على الاقتصاد القومي.
- كذلك قد تؤثر ضريبة الأملاك على الاستهلاك خاصة بالنسبة إلى ذوي الدخل المتدنية، فإن زيادة نسبة الضريبة تؤثر إلى حد ما على مقدار ما يستهلكه من سلع وخدمات، مما يؤدي إلى انخفاض استهلاكهم لهذه السلع والخدمات وبالتالي انخفاض مستوى معيشتهم.
- قد تساهم ضريبة الأملاك أيضاً في معالجة المشاكل الاقتصادية التي يعاني منها المجتمع فإذا كان المجتمع يعاني من مشكلة البطالة مثلاً، فإنه يمكن استخدام ضريبة الأملاك كسياسة مالية ضريبية من قبل السلطات المختصة (وزارة المالية) وذلك عن طريق خفض نسبة ضريبة الأملاك الأمر الذي سوف يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح بأيدي الأفراد وهذا سوف يؤدي إلى زيادة الاستثمار في قطاع البناء والإنشاءات وبالتالي تشغيل عدد لا بأس به من الأيدي العاملة في المجتمع.

أما إذا كان المجتمع يعاني من حالة ركود اقتصادي، فإن خفض نسبة ضريبة الأملاك من شأنه أن يعمل على زيادة الدخل المتاح بأيدي الأفراد، مما يحفز الأفراد على زيادة الاستهلاك والاستثمار وبالتالي الحد من مشكلة الركود الاقتصادي التي يعاني منها المجتمع وعلى العكس من ذلك في حالة التضخم (أي الارتفاع المستمر في مستوى الأسعار) الذي ينجم عن زيادة الطلب على السلع والخدمات المختلفة، فتعمل الدولة في هذه الحالة على رفع نسبة ضريبة الأملاك لتقليل الدخل المتاح بأيدي الأفراد وسحب القوة الشرائية وبالتالي الحد من حالة التضخم التي يعاني منها المجتمع.

أما على أرض الواقع فلم يستخدم هذا القانون من قبل السلطات المختصة في ممارسة أي سياسة مالية أو ضريبية منذ صدوره عام 1954، حتى الآن باستثناء القانون المعدل رقم 42 لعام 1963 الذي رفع نسبة الضريبة من 10-17% على البناء، ومن 5-10% على الأرض، على الرغم من الآثار الاقتصادية المختلفة لهذه الضريبة والتي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار.

أما بالنسبة لأهمية ضريبة الأملاك في المجتمع الفلسطيني، فإنها تتمثل في مدى تحقيقها للأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية السابقة، فقد أثبتت الدراسات أن معظم أموال العالم تتركز بأيدي نسبة قليلة فقط من سكان العالم، وهذا يؤكد وبصورة قطعية أهمية مثل هذا النوع من الضرائب فهي تساهم في تقليل الفجوة بين الطبقات في المجتمعات المختلفة ومنها المجتمع الفلسطيني.

وتبرز أهميتها أيضاً في أنها ضريبة متزايدة ومتنامية كونها ترتبط بالحركة العمرانية والبنائية التي لا تتوقف حتى في أحلك الظروف وتتبع أهميتها أيضاً.

وتتبع أهميتها أيضاً في كونها ضريبة تؤثر على أغلبية سكان الضفة الغربية الذين يقطنون المدن الفلسطينية والبلدان التي تم استحداث بلديات فيها، هذا علاوة على كونها إحدى الضرائب التي تراعي أسس وقواعد فرض الضرائب.

المطلب الثالث: وعاء ومعدلات ضريبة الأملاك في الضفة الغربية

أن استعراضنا لوعاء ومعدلات ضريبة الأملاك في الضفة الغربية يقودنا للبحث عن شروط سريان هذه الضريبة والأشخاص المكلفين بها، أما بالنسبة لشروط سريان هذه الضريبة فتقسم إلى ما يلي: (40)

1- الشروط الزمنية (مبدأ سنوية الضريبة)

2- الشروط المكانية (مبدأ إقليمية الضريبة)

3- الشروط الموضوعية.

أولاً: شروط سريانها:

1- الشروط الزمنية: مبدأ سنوية الضريبة:

لقد نصت المادة (14) من القانون (11) لعام 1954 في البند الأول منها على استحقاق دفع الضريبة في أول السنة المالية، وقد جاء في المادة (2) من نفس القانون أن لفظة عام تعني المدة الواقعة ابتداء من اليوم الأول من شهر نيسان حتى انتهاء اليوم الحادي والثلاثين من شهر آذار من كل عام، حتى جاء الأمر العسكري الإسرائيلي رقم (1185) 5747-1987 وعدل لفظة سنه فأصبحت تعني فترة اثني عشر شهراً متواصلة تبدأ من اليوم الأول من كانون الثاني.

وتفرض الضريبة سنوياً على صافي القيمة التأجيرية أو المقدرة للبناء أو الأرض، والسنة الضريبية هي السنة الميلادية.

2- الشروط المكانية: مبدأ إقليمية الضريبة:

(40) فرحات، فوزت: مرجع سابق. ص 323-324.

تخضع ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لمبدأ الإقليمية الذي ينجم عن مكان وجود العقار

ويتضح ذلك في المادة (1) من القانون رقم (11) لعام 1954، حيث يسمى هذا القانون حسب هذه المادة (قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات والمجالس المحلية)، ثم عدلت هذه المادة في القانون المعدل رقم (26) لعام 1955، حيث سمي هذا القانون (قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات) وقد تم شطب عبارة المجالس المحلية من القانون الأصلي، وهذا يعني أن نطاق الضريبة يبقى محصوراً ضمن حدود مناطق البلديات فقط، ويجب التنكير هنا أنه من مواقع خبرة الباحث المهنية والعملية هناك العديد من البلديات المستحدثة في الضفة الغربية التي لم يطبق عليها هذا القانون وهذا مما لا شك فيه يتعارض مع هدف وفرة الحصيلة والهدف الاجتماعي والهدف الاقتصادي.

3- الشروط الموضوعية:

نصت المادة السابعة من قانون ضريبة الأملاك رقم 11 لعام 1954 على ما يلي موضحة

أساس الضريبة واصل التخمين:

(1) أن بدل الإيجار السنوي للمباني (الذي ينتظر أن تؤجر به في السنة) مخصصاً منه الخمس مقابل نقص قيمتها بالقدم والاستعمال يعتبر انه صافي إيجارها السنوي.

(2) إذا لم يكن البناء مؤجراً أو ظهر للجنة التخمين أن بدل الإيجار المسمى لا يعادل قيمة الإيجار السنوي الحقيقي، تخمن لجنة التخمين قيمة الإيجار السنوي مراعية في ذلك الاعتبارات التالية:

أ- حجم البناء والمواد المستعملة في بنائه وشرف الموقع المقام عليه.

ب- كيفية استعمال البناء.

ج- بدل إيجار أو إيراد الأملاك المجاورة والمماثلة لها ويشترط في ذلك أن لا تحسب قيمة الآلات والماكنات عند تخمين البناء المستعمل لمشروع صناعي.

(3) يكون صافي قيمة الإيجار السنوي للأرض التي لم تنشأ عليها أبنية دائمية أو للأرض التي تكون القيمة الرأسمالية للأبنية القائمة عليها اقل من قيمتها بدون أبنية ستة في المائة من الثمن الذي يمكن أن تباع به تلك الأرض فيما لو بيعت وكان البائع راغباً في البيع والشاري راغباً في الشراء ويشترط ذل ذلك أنه إذا كان صافي قيمة الإيجار السنوي للمباني عند تخمينها وفقاً لأحكام الفقرتين (2، 3) من هذه المادة يزيد عن صافي قيمة الإيجار السنوي للأرض مجردة من الأبنية التي عليها يجوز للجنة التخمين تخمين صافي قيمة الإيجار السنوي إما للبناء أو للأرض حسبما تستصوب.

(4) يحق للجنة التخمين أن تقرر أية قطعة أو توحد أية قطع لأجل تخمينها.

(5) إذا اشتمل صافي قيمة الإيجار السنوي لأية بناية أو أرض على كسر من الدينار اعتبر هذا الكسر ديناراً إذا كان يزيد على (500) فلس واسقط إذا كان (500) فلس أو اقل.

وبناء على ذلك فإننا نستنتج من المادة (2) التي تختص بتفسير اصطلاحات القانون انه يخضع للضريبة داخل مناطق البلديات كل مما يلي:

1- الأبنية على اختلاف أنواعها أيا كانت مادة بنائها وأيا كان محل وجودها داخل مناطق البلديات وكل ساحة أو أرض أخرى تجاور البناء وتحيط به وتستعمل معه أو أعدت لاستعمال كجزء منه سواء أكان البناء مسكوناً أو غير مسكون مستعملاً أم غير مستعمل، وأي تغيير إنشائي في البناء أو أية إضافة إنشائية عليه على أن تكون تامة الإنشاء، ويعتبر البناء أو أي تغيير إنشائي فيه، أو أية إضافة إنشائية عليه أنها تامة الإنشاء عندما تصبح قابلة للاستعمال (المادة الثانية في قانون 11 لعام 1954).

2- الأرض الفضاء غير المقام عليها بناء دائم، وتشمل لفظة الأرض أيضا الأبنية القائمة على الأرض وكل شيء آخر ثابت عليها (المادة الثانية من قانون 11 لعام 1954).

ثانياً: الأشخاص المكلفون بالضريبة:

لقد وضحت المادة (11) من القانون ضريبة الأملاك رقم (11) لعام 1954 على من تقع الضريبة وقد جاء فيها "تجبي الضريبة بمقتضى هذا القانون من المالك أو من الشخص الذي يتصرف بالملك بالنيابة مع مراعاة أحكام هذه المادة".

وقد جاء في المادة الثانية من نفس القانون أن لفظة المالك تعني "الشخص المسجل الملك باسمه وإذا لم يكن الملك مسجلاً فتعني الشخص الذي يتقاضى بدل إيجار. ذلك الملك أو إيراده، ويشترط في ذلك أن يعتبر المالك المسجل هو المالك إذا كان ثمة خلاف حول الملكية"، لكن لفظة المالك تم تعديلها بموجب القانون المعدل رقم 42 لعام 1963 لتصبح كما يلي: "تعني لفظة المالك لأغراض هذا القانون، الشخص الذي ينتفع انتفاعاً مباشراً بالملك أو الذي يتقاضى بدل إيجاره أو إيراده، ويشترط في ذلك أن يعتبر المالك المسجل هو المالك إذا كان ثمة خلاف حول الملكية".

وبناء على ما تقدم فإن الشخص المكلف بالضريبة هو مالك البناء أو الأرض أو الشخص الذي ينتفع بالملك أي مستثمر الملك، أو من يعتبره القانون بحكم المالك أو المستثمر.

ثالثاً: معدلات ضريبة الأملاك في الضفة الغربية:

حددت المادة (13) من قانون (11) لعام 1954 فئات الضريبة وأصنافها كما يلي:

(1) - المباني بما في ذلك الساحة التي تقوم عليها وتحيط بها عشرة في المائة من صافي قيمة الإيجار السنوي.

(2) - الأراضي التي ليست ساحة للمباني خمسة في المائة من صافي قيمة الإيجار السنوي.

إلا أن هذه المادة عدلت بموجب القانون المعدل رقم 42 لعام 1963 في المادة الرابعة منه
البند الأول، وقد جاء فيها أن فئة الضريبة تكون كما يلي:

أ- سبعة عشر في المائة من صافي قيمة الإيجار السنوي للمباني بما في ذلك الساحة التي تقوم
عليها وتحيط بها.

ب- عشرة في المائة من صافي قيمة الإيجار السنوي للأراضي التي ليست ساحة للمباني
ولتوضيح ما تقدم فإن معدلات ضريبة الأملاك كما يلي:

- 17% من قيمة عقد الإيجار أو القيمة المقدرة للبناء بعد خصم 20% من قيمة عقد الإيجار أو
القيمة المقدرة للبناء كاستهلاك مقابل نقص قيمة البناء بالقدم والاستعمال.

- 10% من القيمة التجارية المقدرة (المخمنة)، وتخمن عادة بنسبة 6% من القيمة البيعية لتلك
الأرض لو كان البائع راغباً في البيع والمشتري راغباً في الشراء (أي الضريبة بنسبة 0.6%
من قيمة الأرض البيعية).

ومما سبق يتضح لنا بالنسبة لسعر الضريبة أنها ضريبة نسبية، ويقصد بالضريبة النسبية
الضريبة ذات السعر الثابت الذي لا يتغير سعرها بتغير الوعاء.

ويرى البعض أن العدالة تتحقق باختيار الضريبة النسبية، كون هذه الضريبة في
نظرهم تتميز ببساطتها وعدم عرقلتها للإنتاج وتناسب ما يدفعه الفرد مع ما يعود عليه من نفع
بالإضافة إلى أنها تضمن معاملته متساوية، ولكن ينتقد آخرون هذا الرأي ويدّعون على حق أن
الضريبة النسبية لا تحقق العدالة إلا ظاهرياً، فمساواة غير المتساوين لا يؤدي إلى عدالة حقيقية،
وتحمل صاحب الدخل الصغير لنسبة من دخله يترتب عليها تضحية تفوق في ضخامتها تضحية
صاحب الدخل الكبير بدفع نسبة مشابهة، إذ أن الفرد بدخل معين في مجتمع معين يواجه
الأجزاء الأولى من موارده لإشباع حاجياته الضرورية وما يفيض عن ذلك لإشباع الحاجات
المفيدة فالكماالية مما يظهر أن منفعة الوحدات الأولى من الدخل أكثر ارتفاعاً من منافع الوحدات

الأخيرة ، أي أن الاقتطاع بسعر موحد للجميع يكون أثقل عبئاً بالنسبة لصغار الممولين عنه بالنسبة لكبارهم . ولا يمكن أن يضحى بالعدالة في سبيل البساطة بل لا بد من العمل على مساهمة كل فرد حسب قدرته على الدفع بتطبيق الضرائب التصاعدية التي يزداد سعرها مع تزايد المال الخاضع لها، وذلك تحقيقاً للمساواة في الأنصبة التي يتحملها الممولين ومساواة للتضحية⁽⁴¹⁾.

المطلب الرابع: الاعفاءات من الضريبة

نص قانون (11) لعام 1954 على بعض الحالات التي يعفى منها المكلف من الضريبة، وهذه الحالات قد تكون دائمة أو مؤقتة أو مشروطة⁽⁴²⁾.

وهناك اعفاء بسبب الموقع الجغرافي، وهناك حالات رفع الضريبة، وفي الحالات السابقة فإن الاعفاء قد يكون كلياً أو جزئياً، وهناك أيضاً الاعفاء التشجيعي الذي يكون جزئياً دائماً، وسنتناولها هنا بنوع من التفصيل :

أولاً: حالات الاعفاء الدائمة:

وتقسم حالات الاعفاء الدائمة الى قسمين رئيسيين هما:

1- الاعفاء بسبب صفة المالك.

2- الاعفاء بسبب الغايات المخصصة لها.

1- الاعفاء بسبب صفة المالك:

وهي تشمل الأبنية والأراضي التي تعود ملكيتها للملك أو للدولة أو للبلديات بشرط ان لا تكون ذات ايراد، وهي كما يلي: حسب ما جاءت في المادة (12) من قانون ضريبة الاملاك رقم (11) لعام 1954، ونحن هنا سنقوم بابتدائها حسب ما جاءت في هذه المادة:

⁽⁴¹⁾ (بركات، عبد الكريم: مرجع سابق. ص 41.

⁽⁴²⁾ (فرحات، فوزت: مرجع سابق. ص 341.

1- (أ) - ما كان ملكاً للملك.

2- (د) - ما كان ملكاً للحكومة الاردنية الهاشمية.

3- (هـ) - ما كان ملكاً للبلديات.

2- الاعفاء بسبب الغايات المخصصة لها (أي بسبب الغرض الذي يستخدم له العقار) حسبما

جاء في المادة (12) من القانون الاصلي لما يلي:

1 - (ب) ما كان ملكاً للمصرف الزراعي.

2- (ج) ما كان ملكاً لادارة الخط الحديدي الحجازي.

3- (ز) المواقع الاثرية.

4- (ح) أي بناء أو ارض داخل سور القدس.

5- (ي) ما كان ملكاً لل نوادي الرياضية أو الثقافية أو الاجتماعية المعترف بها.

6- (ك) ما كان ملكاً لاي طائفة أو هيئة دينية أو تعليمية أو طبية معترف بها لدى الحكومة ويشترط في ذلك ان لا تعفى من الضريبة الأبنية والأراضي إذا كانت لا تستعمل لغايات المؤسسة.

7- (و) ما كان ملكاً لدول اجنبية ويستعمل داراً لمفوضية أو قنصلية إذا كانت تلك الدولة تعفي دار المفوضية أو القنصلية الاردنية في بلادها من الضريبة مقابلة بالمثل.

8- (م) الأبنية المستعملة مستشفيات، ويشترط في ذلك ان لا تعفى من الضريبة الأبنية المستاجرة، وقد تم اضافة هذه الفقرة بموجب القانون المعدل رقم (11) لعام 1957 في المادة الثانية منه.

ثانياً: حالات الإعفاء المؤقتة:

نصت المادة (12) من قانون ضريبة الأملاك رقم (11) لعام 1954 في البند الأول منها
فقرة (ط) على إعفاء الأبنية التي يقيمها أفراد العشائر الرحل لسكنهم مدة ست سنوات اعتباراً
من السنة التالية للعام التي تم البناء فيها، كذلك البناء غير تام الإنشاء حتى يصبح قابلاً
للاستعمال.

ثالثاً: حالات الإعفاء المشروطة:

1- نصت المادة (12) من قانون ضريبة الأملاك رقم (11) لعام 1954 في البند الأول منها
فقرة (ب) على إعفاء أية أبنية مستعملة دوراً للسكن يسكنها أصحابها ويقل صافي قيمة
إيجارها السنوي عن دينارين، وقد تم الإعفاء في هذه الفقرة بموجب القانون المعدل رقم 42
لعام 1963 والاستعاضة عنها بإعفاء أية أبنية مستعملة كلياً دوراً للسكن يسكنها أصحابها
داخل منطقة أمانة العاصمة إذا كان صافي قيمة إيجارها السنوي لا يتجاوز 25 ديناراً، أو
لا يتجاوز 5 دنائير إذا كانت الأبنية داخل مناطق البلديات الأخرى.

2- زوال الأبنية، لقد نصت المادة (12) من نفس القانون (11) لعام 1954 في البند الثاني منها
انه لو وزير المالية أن يعفي كلياً أو جزئياً أية أبنية من الضريبة المستحقة عن أية عام من
السنين أو أن يقرر إعادة الضريبة التي استوفيت عن تلك السنة، أو إعادة أي جزء منها إذا
وجد أن هذه الأبنية أصبحت خلال السنة المذكورة أو خلال أي جزء منها غير صالحة
للاستعمال من جراء عطب أو تلف أصابها الخ.

3- إعفاء الأرض التي يمنع البناء عليها، حيث نصت المادة (12) في البند الثالث منها الذي
أضيف بموجب القانون المعدل رقم (26) لعام 1955 على ما يلي: لو وزير المالية أن يعفي
كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة عن أية أرض واقعة داخل منطقة البلدية إذا منع البناء عليها
بمقتضى أي قانون معمول به إذ ذاك يتعلق بتنظيم المدن بناء على طلب إعفاء يقدمه مالك
تلك الأرض.

4- الإعفاء من الضريبة التي تحققت نتيجة خطأ أو تكرار في سجلات الضريبة، لقد نصت المادة (12) من قانون (11) لعام 1954 في البند الرابع منها الذي أضيف بموجب القانون المعدل رقم 42 لعام 1963 على ما يلي: لوزير المالية ان يعفي كلياً أو جزئياً أية أبنية أو أراضي من الضريبة المستحقة عليها عن أية سنة من السنين، أو أن يقرر إعادة الضريبة أو إعادة أي جزء منها إذا وجد أن هذه الضريبة تحققت نتيجة خطأ أو تكرار في سجلات الضريبة.

رابعاً: الإعفاء بسبب الموقع الجغرافي:

لا تسري ضريبة الأملاك على جميع المباني والأراضي الموجودة في الضفة الغربية، حيث سمي هذا القانون بقانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات والمجالس المحلية، وبذلك فقد اخضع الأملاك الواقعة ضمن حدود البلدية أو المجلس المحلي حسبما عينت هذه الحدود على الخريطة العائدة لتلك المدينة، أو القرية، ثم صدر القانون المعدل رقم 26 لعام 1955 والغي عبارة المجالس المحلية أينما وجدت في القانون الأصلي وأصبح القانون يسمى بقانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات فقط، حيث أصبحت هذه الضريبة تقتصر على الأملاك الواقعة ضمن حدود البلديات حسبما عينت هذه الحدود على الخريطة التي تعود لتلك البلدية، وبذلك فإن الأملاك الموجودة داخل حدود القرى التي ليس فيها بلديات لا تخضع للضريبة، علماً أن قانون ضريبة الأراضي رقم (30) لعام 1955م اخضع المباني الصناعية وأراضي السقي داخل القرى الفلسطينية للضريبة بنسب متفاوتة .

خامساً: حالات رفع الضريبة:

ترفع الضريبة عن الأملاك التي تنزع ملكيتها للمنفعة العامة بمقدار ما يدخل من العقار في المنفعة العامة، وذلك اعتباراً من الاستيلاء الفعلي عليها بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية، وتدخل الأملاك في المنفعة العامة إذا نزعت ملكيتها للدولة أو للبلدية، أو تحولت إلى وقف خيري أو إلى أي مؤسسة لا تهدف إلى تحقيق الربح.

ويقضي التتويه انه في جميع الحالات السابقة لا تكون الأبنية والأراضي معفاة من الضريبة إذا كانت ذات إيراد حسبما جاء في المادة (12) في قانون (11) لعام 1954م البند الأول فقرة (ل)، عدا الإعفاء بسبب الموقع الجغرافي، والإعفاء في الحالات السابقة قد يكون كلياً أو جزئياً .

سادساً: الإعفاء (الخصم) التشجيعي:

يمكن تعريف الإعفاء التشجيعي بأنه خصم جزئي من الضريبة المستحقة على المكلف سنوياً بنسبة معينة بهدف تشجيع المكلف على الدفع خلال مدة معينة.

ولم ينص قانون (11) لعام 1954م على هذا الإعفاء ولا القوانين المعدلة له، وإنما نصت عليه الأوامر العسكرية الإسرائيلية المتعاقبة أيام الاحتلال وسيطرق الباحث إلى تفاصيل هذه الأوامر في المبحث الثامن المتعلق بربط الضريبة وتحصيلها، وسيقتصر بحثنا هنا على آخر الأوامر إشارة رقم 4-1/923 الذي نص على نسب الإعفاءات والغرامات والذي لا يزال معمولاً به حتى الآن في دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية، وقد عمل بهذا الأمر ابتداء من 1/1 لعام 1988م .

جدول رقم (2)

نسبة الإعفاء التشجيعي حسبما جاءت في الأمر العسكري الإسرائيلي إشارة رقم 4-01/923

ابتداءً من 1/1/1988

الشهر من السنة الذي تدفع به الضريبة	نسبة الإعفاء التشجيعي
كانون الثاني (1)	10%
شباط (2)	8%
إذار (3)	6%
نيسان (4)	4%
أيار + حزيران + تموز + أيلول	صفر %

هذا وقد نص الأمر العسكري السابق على غرامات بنسب متفاوتة ابتداء من شهر تشرين أول من كل عام على المكلف الذي يتأخر عن دفع الضريبة المستحقة عليه، هذا ما سنتطرق له فيما بعد

وبناء على استعراضنا لحالات الإعفاء السابقة فإنه يمكننا أن نسجل العديد من الملاحظات عليها والتي قد تؤثر في مدى تحقيق ضريبة الأملاك للأهداف الرئيسية المرجوة منها كما يراها الباحث مع مراعاة عدم الإعفاء إذا كانت الأبنية والأراضي ذات إيراد:

أ. أن إعفاء المباني التي لا يتجاوز إيجارها الفعلي أو المقدّر خمسة دنانير فقط، هو إعفاء وهمي وظاهري فقط، لأنه لا يمكن أن نجد مبنى يقل إيجاره الفعلي أو المقدّر عن خمسة دنانير سنوياً، ويجب هنا أن يتم زيادة هذا المبلغ، بحيث يتلاءم مع مقتضيات العصر بشكل لا يؤثر على وفرة الحصيد ويضمن الحد الأدنى من العيش الكريم.

ب. لم يراع المشرع الضريبي حالة شغور البناء، فليس من العدالة بمكان أن تفرض ضريبة على بناء غير مسكون أو غير مستغل، أو غير مستعمل، وقد عالج المشرع المصري والمشرع اللبناني حالة شغور البناء، وقد حددها المشرع المصري بمدة ثلاثة شهور متوالية⁽⁴³⁾ أما المشرع اللبناني فقد اعتبر البناء شاغراً ابتداء من الشهر التالي لتقديم المكلف التصريح بالشغور، وقد منح المكلف مدة شهر لتقديم تصريحه⁽⁴⁴⁾، ويمكن الرجوع إلى تجربة الأشقاء العرب في هذه الحالة.

ج. لم يراع المشرع الضريبي إعفاء المساكن الشعبية لمدة مؤقتة، ويرى الباحث أنه يمكن استخدام ضريبة الأملاك في الضفة الغربية كسلاح من أسلحة السياسات الاقتصادية للدولة في الحد من إقامة المساكن الفاخرة وتشجيعاً على إنشاء المساكن الشعبية وبذلك تتوافر

(43) دراز، حامد عبد المجيد: الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية. ط2. الاسكندرية. 1989م. ص379.

(44) عواضه، حسن: مرجع سابق. ص604 - ص605.

لأصحاب الدخل المتوسطة والمنخفضة المساكن المناسبة، وإعفاء المساكن الشعبية لمدة مؤقتة يحددها القانون من شأنه ان يشجع المستثمرين على الاستثمار في هذا المجال، ومن شأنه أيضاً أن يضيق الفجوة بين الطبقة الغنية والطبقة الفقيرة، وبالتالي سوف يؤثر ذلك على وفرة الحصيد بالزيادة على المدى البعيد.

د. لم يعالج المشرع الضريبي مسألة الأعباء القابلة للتزليل، فإذا افترضنا انه قد تم تنظيم عقد الإيجار بين المالك والمستأجر على أساس أن يقوم المالك بتسديد كافة النفقات المترتبة على الملك من مصاريف مياه وكهرباء وهاتف وضريبة معارف، ونفقات تسير المصاعد والإنارة المشتركة ونفقات التدفئة المركزية ونفقات الحراسة ... الخ على خلاف ما هو متعارف عليه، ففي هذه الحالة يجب ان ينظم القانون الضريبي مسألة قابلية تنزيل هذه الأعباء، لأنه ليس من العدالة ان تفرض الضريبة على صافي قيمة عقد الإيجار دون تنزيل هذه الأعباء، وتجنباً للتهرب من الضريبة في هذه الحالة والذي يعتمد إليه بعض المالكين والذي يتلخص في تجزئة عقد الإيجار إلى عقدين: عقد يتناول إشغال البناء من دون الخدمات الأخرى، والآخر يتناول الخدمات المشتركة. بحيث يصبح عقد الإيجار الأول أدنى من الواقع والحقيقة ويصبح العقد الثاني الذي يتناول بدل الخدمات أعلى من الواقع والحقيقة، فيجب أن يشترط للاستفادة من هذه التزييلات توفر عقد خطي يتضمن ذكر الخدمات التي يؤمنها المالك للمستأجر، أو أن يذكر هذه الخدمات في ملحق العقد بصورة واضحة تدل على ان بدل هذه الخدمات يدخل في صلب الإيجار المعتمد لفرض الضريبة.

المطلب الخامس: آلية تقدير ضريبة الأملاك والطعن في قرارات لجان التقدير:

تفرض ضريبة الأملاك على أساس صافي القيمة الإيجارية الفعلية أو المقدرة للبناء أو الأرض سنوياً، وتتم آلية التقدير بثلاثة مراحل هي: مرحلة حصر العقارات، مرحلة تقدير القيمة الإيجارية، ثم أخيراً مرحلة الطعن في قرارات لجان التقدير⁽⁴⁵⁾.

ولبيان الآلية التي يتم بموجبها تقدير ضريبة الأملاك في الضفة الغربية، فإننا سنتناول كل مرحلة من المراحل السابقة منفردة بنوع من التفصيل كما يلي:

أولاً: مرحلة حصر الأملاك الخاضعة للضريبة:

وبقصد حصر الأملاك الخاضعة للضريبة فقد نصت المادة (20) من قانون 11 لعام 1954 على ما يلي:

1- " في كل خامس عام أو في أية مدة يعينها مجلس الوزراء بقرار ينشر في الجريدة الرسمية يجري إعادة تخمين صافي قيمة الإيجار السنوي لجميع الأملاك الواقعة ضمن المنطقة المعنية في القرار المذكور وتنظيم قائمة تخمين جديدة وفقاً لأحكام هذا القانون وتفرض الضريبة اعتباراً من بدء السنة المالية التي تلي إعادة التخمين".

2- " تسري جميع أحكام هذا القانون فيما يتعلق بقائمة التخمين على جميع ملاحق قوائم التخمين وقوائم التخمين الجديدة.

أي يجب ان يتم إعادة التخمين كل خمس سنوات من قبل الدوائر الضريبية، وذلك بهدف حصر الأملاك الخاضعة للضريبة بصورة دورية (كل خمس سنوات) لضمان عدم وجود عقارات لم تخمن مسبقاً، وكذلك لزيادة قيمة التخمين كل خمس سنوات أو خفض تمشيئاً مع الظروف الاقتصادية المختلفة وتسمى إعادة التخمين كل خمس سنوات بالتخمين العمومي أو التخمين العام ويتم فيه إجراء عملية إعادة تخمين شاملة للمباني والأراضي المخمنة سابقاً وكذلك

(45) مراد، عبد الفتاح: مرجع سابق. ص 44.

للمباني والأراضي المستجدة والتي لم تخمن بعد، ويتم ذلك بواسطة موظفين ينتدبون في كل مدينة، عادة ما يكونون من موظفي قسم التخمين في الدوائر الضريبية.

والى جانب هذا الحصر العام (التخمين العام) كل خمس سنوات فان القانون رقم 11 لعام 1954 قد حتم في المادة 19 منه على ان يتم الحصر ومراجعة التخمين في كل عام حسبما نصت المادة 19 من القانون في الحالات التالية:

1- تقوم لجنة التخمين في كل عام بمراجعة التخمين:

أ- إذا طلب احد المكلفين مراجعة القائمة لان ملكه قد خرب أو اصابه عطب أو نقص قيمة صافي إيجاره السنوي بمقدار عشرين في المائة أو أكثر منذ أن اجري التخمين الأخير.

ب- إذا طلب مفتش التخمين مراجعة القائمة مدعياً بان قيمة الإيجار السنوي لأي ملك مدرج في القائمة قد زاد بمقدار عشرين بالمائة أو أكثر. ويشترط في ذلك ان يقدم الطلب خلال التسعة اشهر الأولى من عام المراجعة وأي طلب يقدم بعد التاريخ المعين لا ينظر فيه⁽⁴⁶⁾.

ج- إذا تم إنشاء بناء غير مدرج في قائمة التخمين⁽⁴⁷⁾ المعمول بها.

د- إذا جرى تقسيم أو إفراز أي ملك مدرج في القائمة أو أدمج أي ملك مع آخر أو أجريت أي إضافة إلى بناء منذ ان اجري التخمين الأخير.

هـ- إذا تغير صنف أي ملك من ارض إلى بناء أو بالعكس منذ ان اجري التخمين الأخير.

⁽⁴⁶⁾ (تم تعديل هذه الفقرة بإلغاء عبارة (التسعة اشهر الأولى) بموجب القانون المعدل رقم 42 لعام 1963 في المادة

السادسة منة المنشور في العدد 1730 في الجريدة الرسمية الأردنية الصادر بتاريخ 1963/12/31.

⁽⁴⁷⁾ (المقصود بقائمة التخمين: هي قائمة تعد سنوياً من قبل قسم التخمين يبين فيها اسم المالك ورقم الحوض ورقم القطعة

ومبلغ التخمين ونوع العقار (ارض، بناء) يحصر بموجبها الأملاك الجديدة أو المستجدة أو القديمة التي طرا عليها أي

تغيير كما هو مبين أعلاه، وسنرفق صورة مصغرة عنها في قائمة الملاحق.

و- إذا تمت تسوية أي ملك بمقتضى قانون تسوية الأراضي أو عدلت مساحة أي ملك نتيجة معاملة تسجيل في دائرة تسجيل الأراضي⁽⁴⁸⁾ منذ أن اجري التخمين الأخير.

2- تصدر لجنة التخمين ملحقاً بقائمة التخمين على النموذج الذي يقرره وزير المالية، تبين فيه صافي قيمة الإيجار السنوي لأي مبان أو أراض خمنتها أو عدلت تخمينها، ويستحق دفع الضريبة على أساس ذلك التخمين اعتباراً من بدء السنة التي تلي السنة التي اجريت فيها المراجعة.

وقد الزم القانون كل مالك أو منتفع بعقار تنطبق عليه إحدى الحالات السابقة بالتبليغ، حيث نصت المادة 16 من قانون 11 لعام 1954 على ما يلي: "عندما يتم إنشاء أي بناء أو أية إضافة لبناء قائم يجب على المالك أن يبلغ محاسب المقاطعة اشعاراً خطياً بذلك خلال شهر من تاريخ إتمام ذلك الإنشاء والا يعاقب بغرامة لا تتجاوز العشرين ديناراً حسبما يقرره وزير المالية".

إلا أنه على أرض الواقع فإن التبليغ عن إتمام الإنشاء يأخذ صفة الطوعية، ويقتصر على بعض الحالات التي يتطوع فيها المالك ويطلب تخمين ملكه فقط، أما إجراءات الحصر فلا تتم عن طريق التبليغ، وإنما عن طريق التنسيق بين البلديات والدوائر الضريبية سنوياً، حيث يقوم قسم التنظيم في البلدية بتزويد قسم التخمين في الدائرة الضريبية بالبيانات عن كل بناء يتم إنشاؤه حديثاً، أو عن أي إضافة لبناء قائم أو ما شابه ذلك، كذلك يتم الحصر أيضاً عن طريق التنسيق بين دائرة تسجيل الأراضي (الطابو) ودائرة الأملاك، حيث تقوم دوائر تسجيل الأراضي بتزويد دوائر ضريبة الأملاك بالبيانات عن أي ملك تم إفرازه أو جرى عليه معاملة تسجيل أو عدلت مساحته أو تم تغيير ملكيته أو ما شابه ذلك.

(48) يقصد بدائرة تسجيل الأراضي دائرة الطابو وهي الدائرة التي تختص بعملية فراغ ونقل وتعديل مساحة أو إفراز أي ملك جرت عليه أعمال التسوية أما الأملاك التي لم تجري عليها أعمال التسوية فهي من اختصاص دوائر ضريبة الأملاك (المالية). وكلمة طابو هي كلمة تركية تعني بدل المثل.

ثانياً: مرحلة تقدير القيمة الإيجارية:

في حالة التخمين العمومي فإنه يتم التقدير كل خامس عام، اما في حالة التقدير السنوي فإنه يتم التقدير في نهاية السنة ويعمل به ابتداء من السنة التالية.

ولبيان هذه المرحلة فإننا سنتناول الموضوعات التالية بنوع من التفصيل:

1- كيفية تشكيل لجان التقدير (التخمين):

نصت المادة (5) من قانون 11 لعام 1954 على ما يلي:

- (1) يعين وزير المالية في كل منطقة من المناطق الخاضعة لهذا القانون لجنة تخمين واحدة أو أكثر حسبما يستصوب.
- (2) تؤلف لجنة التخمين من ثلاثة أعضاء ادهم موظف يعينه وزير المالية ويكون رئيساً للجنة، وثنائهم عن المجلس البلدي أو المحلي على ان يرشح المجلس المذكور ثلاثة عنه لوزير المالية ليعين ادهم يتقاضى هذا أجره من صندوق المجلس الذي رشحه حسبما يقرر ذلك المجلس.

- (3) يعين وزير المالية مفتش تخمين واحد أو أكثر حسب اللزوم.

الا انه تم تعديل المادة السابقة المتعلقة بلجنة التخمين في القانون المعدل رقم 26 لعام 1955 في المادة الثالثة منه التي نصت على الغاء المادة الخامسة من القانون الاصلي والاستعاضة عنها بما يلي:

- (1) يعين وزير المالية في كل منطقة من مناطق البلدية لجنة تخمين واحدة أو اكثر وتعرف فيما بعد بلجنة التخمين.

(2) تؤلف لجنة التخمين من عضوين موظفين احدهما رئيساً وعضو واحد غير موظف ينتخبه وزير المالية من بين ثلاثة أشخاص يرشحهم المجلس البلدي ويشترط في ذلك ان يكون العضو غير الموظف من الأشخاص المكلفين بدفع ضريبة الأراضي أو ضريبة الأبنية والأراضي المستحقة على أملاك واقعة في المنطقة البلدية المختصة، اما إذا تخلف المجلس البلدي عن الترشيح خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تكليفه بذلك فيحق لوزير المالية ان يعين شخصاً من ذوي اللياقة عضواً غير موظف في اللجنة ونفقات العضو غير الموظف يعينها وزير المالية.

(3) لوزير المالية الحق في تغيير لجنة التخمين إذا رأى لزوماً لذلك على ان لا يؤثر هذا التغيير في سير التخمين.

(4) يعين وزير المالية مفتش تخمين واحد أو أكثر حسب اللزوم.

ومما تقدم نلاحظ ان كل منطقة بلدية يعين فيها لجنة تخمين أو أكثر، وتتولى هذه اللجنة تقدير القيمة الإيجارية وتتألف من ثلاثة أعضاء اثنين منهم موظفين احدهما رئيس اللجنة وثالث غير موظف يرشحه المجلس البلدي، وقد أعطى القانون وزير المالية الحق في تغيير هذه اللجنة إذا رأى لزوماً لذلك، كما إعطاء الحق في تعيين مفتش تخمين واحد أو أكثر حسب اللزوم لينضم إلى تلك اللجنة.

2- صلاحيات لجنة التقدير (التخمين) ومفتش التخمين:

حتى تتمكن لجنة التخمين من مزاولة أعمالها الخاصة بتقدير القيمة الإيجارية للأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات دون اية معوقات فقد حددت المادة (6) من قانون 11 لعام 1954 صلاحيات هذه اللجنة كما يلي:

أ- يترتب على مالكي الأبنية والأراضي أو مشغليها أن يسمحوا للجنة التخمين أو مفتش التخمين بالدخول إلى الملك الذي يراد تخمينه وفي أي وقت خلال ساعات النهار وذلك حتى تاريخ انتهاء التخمين.

ب- يحق للجنة التخمين أو مفتش التخمين أن يكلف أي شخص بإبراز أية دفاتر أو حسابات أو سندات تملك أو عقود إيجار للإطلاع عليها من أجل تنظيم قائمة التخمين كما يجوز له أن يأخذ نسخاً أو صوراً عن هذه الدفاتر والحسابات والسندات.

ج- يحق لمفتش التخمين أن يدقق أعمال لجان التخمين.

3- الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند اجراء التخمين.

في حالة كون الأبنية مؤجرة فإن لجنة التخمين تقوم بالاستناد على صافي قيمة عقد الإيجار، أما إذا كانت الأبنية غير مؤجرة فعلى لجنة التخمين أن تراعي العديد من الاعتبارات عند تقديرها للقيمة الإيجارية.

وهذا ما نصت عليه المادة (7) من قانون (11) لعام 1954 في تبيانها لأساس الضريبة واصل التخمين كما يلي:

(1) أن بدل الإيجار السنوي للمباني (الذي ينتظر أن تؤجر به في السنة) مخصصاً منه الخمس مقابل نقص قيمتها بالقدم والاستعمال يعتبر أنه صافي إيجارها السنوي .

(2) إذا لم يكن البناء مؤجراً أو إذا ظهر للجنة التخمين أن بدل الإيجار المسمى لا يعادل قيمة الإيجار السنوي الحقيقي تخمن لجنة التخمين قيمة الإيجار السنوي مراعية في ذلك الاعتبارات التالية:

أ- حجم البناء والمواد المستعملة في بنائه وشرف الموقع المقام عليه.

ب-كيفية استعمال البناء.

ج- بدل إيجار أو إيراد الأملاك المجاورة والمماثلة له ويشترط في ذلك أن لا تحتسب قيمة الآلات والماكنات عند تخمين البناء المستعمل لمشروع صناعي.

(3) يكون صافي قيمة الإيجار السنوي للأراضي التي لم تنشأ عليها أبنية، دائمية أو للأراضي التي تكون القيمة الرأسمالية للأبنية القائمة عليها اقل من قيمتها بدون أبنية ستة في المائة من الثمن الذي يمكن ان تباع به تلك الأرض فيما لو بيعت وكان البائع راغباً في البيع والشاري راغباً في الشراء.

ويشترط في ذلك انه إذا كان صافي قيمة الإيجار السنوي للمباني عند تخمينها وفقاً لأحكام الفقرتين (2، 3) من هذه المادة يزيد عن صافي قيمة الإيجار السنوي للأرض مجردة من الأبنية التي عليها، يجوز للجنة التخمين تخمين صافي قيمة الإيجار السنوي اما للبناء أو للأرض حسبما تستصوب.

(4) يحق للجنة التخمين أن تقرر أي قطعة أو توحّد أي قطع لأجل تخمينها.

إذا اشتمل صافي قيمة الإيجار السنوي لأية بناية أو أرض على كسر من الدينار، اعتبر هذا الكسر ديناراً إذا كان يزيد عن (500 فلس) وأسقط إذا كان (500 فلس) أو أقل.

4- كيفية اتخاذ قرارات التقدير (التخمين) من قبل اللجنة:

اشتراطت المادة (25) من قانون 11 لعام 1954، تأليف النصاب من أكثرية أعضاء اللجنة حيث نصت هذه المادة على ما يلي: "تعتبر جميع الإجراءات التي تتخذها أية لجنة مؤلفة بمقتضى هذا القانون والقرارات التي تصدرها قانونية إذا اتخذتها أو أصدرتها أكثرية أعضاء اللجنة".

5- تنظيم قائمة التخمين وتصحيحها من قبل لجنة التقدير (التخمين):

بعد بيان كيفية تشكيل لجنة التخمين وصلاحياتها والاعتبارات التي تؤخذها هذه اللجنة بالحسبان عن تقديرها للقيمة الإيجارية، وكيفية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتقدير داخل اللجنة، لا بد من توضيح كيفية تنظيم قائمة التخمين التي تعتبر كنتيجة لأعمال هذه اللجنة.

وقائمة التخمين هي قائمة يسجل فيها اسم المالك واسم المنطقة داخل حدود البلدية ورقم الحوض والقطعة للبناء أو للأرض المخمنة وصافي قيمة الإيجار السنوي (مبلغ التخمين).

وقد نصت المادة (8) من قانون 11 لعام 1954 المتعلقة بتنظيم قائمة التخمين على ما يلي:

1. تنظم لجنة التخمين قائمة (تعرف فيما بعد بقائمة التخمين) لجميع الأبنية والأراضي الواقعة في منطقة المدينة أو أي قسم منها وبصافي قيمة الإيجار السنوي لكل منها حسب النموذج الذي يقرره وزير المالية⁽⁴⁹⁾.

2. ترسل لجنة التخمين اخبار تخمين⁽⁵⁰⁾ خاص حسب النموذج الذي يقرره وزير المالية إلى كل مالك تم تخمين ملكه بالبريد إلى عنوانه المعروف بشرط أنه إذا كان هناك أكثر من مالك واحد لأي ملك يكتفي بإرسال اخبار تخمين واحد إلى أحد الشركاء.

3. تسلم قائمة التخمين التي تنظمها لجنة التخمين إلى محاسب المقاطعة وتودع في مكتبه حيث يجوز لجميع الذين خمنت أملاكهم أو يمكن أن تخمن أملاكهم أن يطلعوا عليها.

4. ينشر وزير المالية اعلاناً بإيداع قائمة التخمين معلناً فيها جواز الإطلاع عليها أو أخذ نسخ أو مستخرجات عنها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ نشر الإعلان.

⁽⁴⁹⁾ مرفق في قائمة الملاحق صورة مصغرة عن نموذج قائمة التخمين ملحق رقم (2).

⁽⁵⁰⁾ مرفق في قائمة الملاحق صورة عن نموذج اخبار التخمين ملحق رقم (4).

وفي حالة اغفال قيد ملك خاضع للضريبة، أو وقوع خطأ في قائمة التخمين اجاز القانون للجنة التخمين تصحيح وتعديل قائمة التخمين حيث نصت المادة (18) من قانون 11 لعام 1954 على ما يلي:

1. يجوز لمحاسب المقاطعة بموافقة وزير المالية ولجنة التخمين تصحيح أي خطأ وقع في قائمة التخمين بشرط أن يبلغ مفتش التخمين والمالك اشعاراً بذلك قبل إجراء التصحيح وأن يربأ التصحيح مدة أربعة عشر يوماً كي يتاح لمفتش التخمين أو المالك الاعتراض على التصحيح.

2. إذا أغفل قيد ملك خاضع للضريبة في قائمة التخمين فلا يعتبر ذلك الملك أنه معفى من الضريبة، ولجنة التخمين في هذه الحالة أن تضيف هذا الملك إلى قائمة التخمين أو تصح القائمة في أي وقت من الأوقات ما دامت القائمة معمولاً بها، وعندئذ يصبح المالك مكلفاً بدفع الضريبة المستحقة عليه عن السنة التي جرى فيها التصحيح وعن السنة أو السنين المنصرمة التي كانت خلالها قائمة التخمين نافذة المفعول وكان الملك تابعاً للضريبة، ويبلغ المالك عندئذ اخباراً بمقدار الضريبة المفروضة عليه، وتصبح تلك الضريبة مستحقة الدفع بعد مرور أربعة عشر يوماً من تاريخ ذلك الاخبار، على أن تراعى في ذلك أحكام هذا القانون فيما يتعلق بالاعتراض والاستئناف.

6- الاطلاع على قوائم التخمين والحصول على صور أو مستخرجات عنها:

أخيراً أجاز القانون رقم 11 لعام 1954 لكل من يرد اسمه في قائمة التخمين الاطلاع على هذه القائمة، وأن يحصل على صور أو مستخرجات عنها، إذ يعتبر ذلك حقاً من حقوق المكلف وقراراً ضمناً منه بالموافقة على ما جاء فيها، وإلا فإنه سوف يقوم بالاعتراض عليها حيث نصت المادة (21) من القانون الأصلي على ما يلي:

1. يجوز لكل من ورد اسمه في قائمة التخمين المعمول بها أن يطلع عليها في جميع الأوقات المعقولة وأن يأخذ صوراً أو مستخرجات عنها.

2. يجوز لأي مالك أن يطلب بموجب استدعاء من محاسب المقاطعة صوراً مصدقة عن أي ملك مدرج في قائمة التخمين أو سجل دافعي الضريبة.

ثالثاً: مرحلة الطعن في قرارات لجان التقدير (التخمين):

ذهب (عطية)⁽¹⁾ في تأصيله لذاتية القانون الضريبي إلى بيان مدى استقلالية هذا القانون عن القوانين الأخرى سواء فروع القانون العام أو فروع القانون الخاص، وفي بيانه لمدى استقلالية القانون الضريبي عن فروع القانون الخاص ومنها قانون المرافعات المدنية والجنائية فقد فرق بين الخصومة في كل من القانون العام والقانون الخاص على اعتبار أن القانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام المستقلة والتي تتمتع بذاتية خاصة، حيث اعتبر الخصومة المدنية هي -في الأصل- خصومة شخصية ملك للمتقاضين يسببونها وفق مصالحهم في إطار القانون الخاص. بينما الخصومة في روابط القانون العام هي خصومة موضوعية مردّها إلى قاعدة الشرعية ومبدأ سيادة القانون حيث يدور النزاع بين مصلحة شخصية ومصلحة عامة...

ولما كان الخلاف في المنازعات الضريبية لا يدور حول خصومة شخصية بين مصالح فردية متكافئة، وإنما يدور في مصلحة عامة (السلطة الضريبية) ومصلحة خاصة (الممول)، لذلك وجب أن يترك أمر هذا الخلاف بداءة إلى السلطة العامة عن طريق التظلم إليها نفسها لمراجعة موقفها فلا تتمسك بما تدعيه إذا كان مخالفاً للقانون لأنها إنما تستهدف الصالح العام ولا يوجد بينها وبين الممولين خصومة شخصية... الخ.

(1) عطية، قدرني نيقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها. (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة الإسكندرية.

مصر. 1960. ص 75 وما بعدها.

كما الزم الممول اللجوء وجوباً إلى طريق التظلم إلى الهيئات الإدارية التي حددها القانون، وذلك حتى يجنب السلطة الضريبية من الدخول في منازعات قضائية تتطلب كثيراً من الوقت والجهد.

... ومؤدى ما تقدم أن البطلان يتعين أن يتقرر في حالة اهدار الإجراءات التي توجب التظلم بداءة إلى السلطة الضريبية...

وقد اشتمل قانون 11 لعام 1954 على مرحلتين فقط للطعن في قرار لجنة التخمين

هما:

1. **مرحلة الاعتراض:** وتتمثل هذه المرحلة باعتراض المكلف إلى الجهة المصدرة لقرار التخمين وهي لجنة التخمين، ونظمت هذه المرحلة المادة (9) من قانون ضريبة الاملاك رقم 11 لعام 1954 حيث نصت هذه المادة على ما يلي:

- يجوز لمفتش التخمين⁽¹⁾ أو لأي شخص آخر ذي علاقة أن يبلغ لجنة التخمين أشعاراً خطياً باعتراضه خلال 30 يوماً من خلال إيداع قائمة التخمين المشار إليها في الفقرة الرابعة من المادة الثامنة ويشترط أنه إذا كان من الضروري إحداث تغيير في القائمة نتيجة لأي معاملة أفرأز أو تقسيم أو توحيد أو تغيير صنف من أرض خالية إلى بناء بعد نشر إعلان إيداع قائمة التخمين تبدأ مدة الثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ اخبار التخمين الواقع بعد هذا التغيير.

- على لجنة التخمين حينما تتسلم اعتراضاً أن تبلغ المعارض عن اليوم الذي عينته للنظر في الاعتراض ويجوز للمعارض أن يحضر أمام لجنة التخمين بنفسه أو يرسل وكيلاً عنه، ويحق لمفتش التخمين أن يحضر جميع الجلسات.

(1) مفتش التخمين عادة ما يراقب أعمال وقرارات لجنة التخمين، كذلك يعتبر مفتش التخمين بمثابة المدعي العام في المحاكم العادية، حيث يقوم بالدفاع عن حقوق الخزينة ومصلحة الضريبة ويحق له الاعتراض إذا رأى أن قرار لجنة التخمين غير صائب

- تصح لجنة التخمين قائمة التخمين تبعا للقرارات التي اتخذتها بشأن الاعتراضات التي رفعت إليها وتصدق القائمة بعد تصحيحها نهائياً.

- ترسل لجنة التخمين إشعاراً خطياً⁽¹⁾ بقرارها إلى المعارض بالبريد المسجل أو بالذات ويعتبر تاريخ هذا الإشعار أنه تاريخ القرار الذي أصدرته بشأن الاعتراض الذي فصل فيه.

2. **مرحلة الاستئناف:** وتأتي هذه المرحلة في المرتبة الثانية والأخيرة، ويعتبر القرار الذي يصدر عنها قراراً نهائياً غير قابل للطعن أو الالتماس أمام أي جهة أو هيئة أخرى.

وقد نصت المادة (10) من قانون 11 لعام 1954 على هذه المرحلة كما يلي:

- يحق لمفتش التخمين أو لأي شخص آخر يعتبر أنه لحقه حيف من جراء القرار الذي اتخذته لجنة التخمين بشأن اعتراض قدم على قائمة التخمين المنظمة بمقتضى احكام هذا القانون، أن يستأنف ذلك القرار خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار بقرار لجنة التخمين إلى لجنة استئناف يعينها وزير المالية من ثلاثة أشخاص بالصورة المبينة في الفقرة 2 من المادة (5) من هذا القانون⁽²⁾.

- تتمتع لجنة الاستئناف وكل عضو من أعضائها بالصلاحيات المخولة للجنة التخمين في المادة (6) من هذا القانون.

- لا تنتظر لجنة الاستئناف في أي استئناف إلا إذا كان قد قدم إليها خلال أربعة عشر يوماً من التاريخ الذي بلغ فيه المستأنف قرار لجنة التخمين بشأن اعتراضه وبعد دفع تأمين قدره دينار واحد عن كل قطعة (إلا إذا كان المستأنف هو مفتش التخمين).

⁽¹⁾ مرفق صورة عن هذا الإشعار في قائمة الملاحق ملحق رقم (5).

⁽²⁾ الفقرة الثانية من المادة الخامسة التي تبين مما تتألف لجنة التخمين، وقد بينا هذه المادة سابقاً أما لجنة الاستئناف بحكم خبرة الباحث في دوائر الاملاك فتتكون عادة من أربعة أشخاص كما يلي: موظفين اثنين وعادة ما يكونوا من مدراء دوائر ضريبة الأملاك أحدها رئيساً والآخر عضو، وعضو غير موظف يرشحه المجلس البلدي وأخيراً مفتش التخمين.

- ينبغي على لجنة الاستئناف حينما تتسلم استئنافاً أن تبلغ المستأنف عن اليوم الذي عينته للنظر في الاستئناف ويجوز للمستأنف أن يحضر امام لجنة الاستئناف بنفسه أو بواسطة وكيل عنه.

- ترسل لجنة الاستئناف إشعاراً خطياً إلى المستأنف ويعتبر هذا القرار نهائياً.

- توزع لجنة الاستئناف بتصحيح قائمة التخمين تبعاً للقرارات التي اتخذتها بشأن الاستئنافات التي رفعت إليها وتصدق القائمة بعد تصحيحها نهائياً.

- إذا ظهر أن المستأنف غير محق في استئنافه يقيد مبلغ التأمين إيراداً للخزينة وبالعكس فيرد إليه.

- يحق لمتفشي التخمين حضور جميع جلسات لجنة الاستئناف والدفاع عن حق الحكومة في جميع القضايا المستأنفة.

وفيما يتعلق بتبليغ الإشعارات والاختبارات لأغراض هذا القانون فقد نصت المادة (22) من قانون 11 لعام 1954 موضحة ذلك كما يلي: "كل إشعار أو إخبار ينص هذا القانون على وجوب تبليغه يعتبر أنه بلغ حسب الأصول إذا سلم إلى ذلك المالك أو بلغ إليه بأي واسطة رسمية".

ومما سبق يمكن إجمال أهم الأسباب التي تستدعي الاعتراض على الضريبة فيما يلي⁽⁵¹⁾:

1. مخالفة القانون: مثل المطالبة بضريبة أصبحت بمرور الزمن تخص مكلفاً آخرًا.
2. خطأ في تحديد نشوء الحق بالضريبة، مثل إخضاع بناء للضريبة قبل إتمام عملية تشطيبه.
3. تكرار في التكاليف.

(51) عواضه، حسن: مرجع سابق. ص 627.

4. خطأ في تحديد محتويات الأبنية وتقسيماتها.

5. مبالغة في تقدير الإيرادات الصافية.

6. خطأ مادي في حساب الضريبة أو في أي عنصر من عناصر التكلفة.

7. خطأ في حساب الإيرادات غير الصافية.

وفي نهاية استعراضنا لآلية تقدير ضريبة الأملاك ومراحل الاعتراض عليها في الضفة الغربية فإنه يمكننا ان نسجل الملاحظات التالية والتي تؤثر على الأهداف الرئيسة لضريبة الأملاك:

- ينص القانون على اعادة التخمين (التخمين العام): أي حصر الأملاك الخاضعة للضريبة كل خمس عام، ولكن هذا ما لم يحدث على أرض الواقع فحسب خبرة الباحث العملية أجريت آخر عملية إعادة تخمين وحصر في الضفة الغربية في الثمانينات باستثناء بعض المناطق داخل المدينة الواحدة، علماً أن متوسط قيمة عقد الإيجار في الضفة الغربية في ذلك الوقت يتراوح بين (250-800) ديناراً سنوياً للشقة الواحدة حسب الموقع والمساحة، أما الآن فإن متوسط قيمة عقد الإيجار يتراوح بين (1400-2500) ديناراً سنوياً، وبالتالي فإن عدم إجراء عملية حصر وإعادة تخمين منذ ذلك الوقت أثر سلبياً على وفرة الحصيلة وعلى العدالة الاجتماعية في آن واحد.

- أن نص القانون رقم 11 لعام 1954 على اعادة حصر وتخمين الأملاك داخل مناطق البلديات كل خمس سنوات، ويرى الباحث أن هذه المدة قصيرة ويقترح أن تتم اعادة التخمين العام كل 8-10 سنوات وذلك للأسباب التالية:

1. إرباك عمل دوائر ضريبة الأملاك.

2. أن عملية إعادة التخمين ليست من اليسير إنجازها، فهي تحتاج إلى وقت وجهد كبيرين وتحتاج إلى جيش من المخمنين لكل مدينة إن صح التعبير.

3. ضخامة التكاليف اللازمة لعملية إعادة التقدير والتي قد لا تتناسب مع الزيادة المتوقعة في حصيلة الضريبة.

4. نص القانون 11 لعام 1954 على ضرورة حصر وتقدير الأملاك المستجدة وهذا الحصر يغني إلى حد ما عن إجراء تخمين وحصر عام كل خمس سنوات.

- إن اعتماد عقد الإيجار كأساس لتقدير قيمة التخمين السنوي ومبلغ الضريبة السنوية من شأنه أن يربك أعمال دوائر ضريبة الأملاك، لأن المالك قد يؤجر أكثر من شخص خلال السنة المالية، هذا بالإضافة إلى ان القانون رقم 11 لعام 1954 لم يلزم المؤجر بضرورة التبليغ عن العقد الجديد، ويرى الباحث أن اعتماد القيمة التأجيرية المقدرة كأساس لتقدير مبلغ الضريبة دون سواه سيكون أخف ضرراً من الاعتماد على عقود الإيجار، لأن ذلك من شأنه أن يعمل على استقرار عمل دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية إلى حد ما وخاصة قسم التخمين الذي يعتبر بمثابة شريان الحياة للدوائر الضريبية، كذلك فإن اعتماد هذا الأساس بمفرده سوف يعمل على وقف إبرام العقود الصورية التي يبرمها المالك بالاتفاق مع المستأجر بقصد التهرب من الضريبة.

- إن تشكيل لجنة التخمين من ثلاثة أشخاص فقط لا يتناسب مع الأعباء الملقاة على كاهلها في الوقت الحاضر الذي يشهد حركة عمرانية واسعة، نتيجة الازدياد المطرد في عدد السكان وحاجاتهم إلى السكن، ويرى الباحث أن هناك ضرورة ملحة لزيادة عدد اعضاء هذه اللجنة خاصة في المدن الكبيرة التي تحتاج إلى وقت وجهد كبيرين لاتمام عملية الحصر السنوي مثل مدينتي نابلس والخليل.

- لقد توسع المشروع الضريبي في منح الصلاحيات للجان التقدير (التخمين)، ويتضح ذلك من خلال الاعتبارات التي نص عليها القانون والتي يجب أن يراعيها المخمنون عند تقديرهم لقيمة الإيجار السنوي مثل (حجم البناء، موقعه وكيفية استعماله وبديل إيجار المثل.. الخ)، فهذه الاعتبارات عامة وتفتح الباب على مصراعيه أمام محاباة بعض المكلفين من ذوي النفوذ والسلطان على البعض الآخر، بل هي مدعاة لعدم تحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين في التقدير، وتؤدي أيضاً إلى ارتفاع نسبة الاعتراض على التخمين.

ولكي لا يقتصر بحثنا على تشخيص المشكلة فقط دون علاجها فإننا نرى أنه يمكن الاستعاضة عن هذه الاعتبارات بما يلي:

أ- ما يتعلق بالأبنية:

يقترح الباحث أيضاً أن يتم تقسيم الأبنية انطلاقاً من اعتبارات يحددها ذوو الاختصاص والمعرفة داخل مناطق البلديات إلى فئات على سبيل المثال كما يلي: (فاخرة، جيدة، متوسطة، وعادية)، ثم يتم تحديد سعر مبلغ التخمين للمتر الواحد لكل فئة على حدة، ويتم التوصل إلى مبلغ التخمين بضرب المساحة بسعر التخمين الذي يخص الفئة هذا مع مراعاة تقسيم البلديات إلى درجات أيضاً.

ب- ما يتعلق بالأراضي:

يقترح الباحث أن يتم تقسيم الأراضي انطلاقاً من اعتبارات يحددها ذوو الاختصاص والمعرفة إلى عدة مواقع جغرافية، ثم يتم تحديد سعر بيع المتر الواحد لكل موقع على حدة وذلك بهدف الوصول إلى سعر بيع تلك الأراضي أي الثمن الذي يمكن أن تباع به، وذلك عن طريق ضرب المساحة بسعر البيع المقدر والذي يعتبر أساساً للوصول إلى مبلغ التخمين الذي يقدر عادة حسب القانون بـ 6% من السعر الذي يمكن أن تباع به تلك الأرض لو كان البائع راغباً

في البيع والمشتري راغباً في الشراء، ثم تطبق نسبة الضريبة على الأراضي على مبلغ التخمين للوصول إلى مقدار الضريبة المترتبة على المكلف.

ومما لا شك فيه أن اتباع هذا الأسلوب في التخمين سوف يكون أقرب إلى تحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين وأقرب إلى ثقة المكلفين بالتخمين، بحيث يجعل المكلف قادراً على تقدير مبلغ التخمين ومقدار الضريبة من تلقاء نفسه وبصورة مسبقة، وبالتالي فإن ذلك سوف يؤدي إلى استقرار عمل دوائر ضريبة الأملاك، وانخفاض المنازعات الضريبية المتعلقة بتحديد مبلغ الضريبة والمتمثلة في ارتفاع نسبة الاعتراض على التخمين وبصورة ملحوظة حيث تتجاوز نسبة الاعتراض 60% كما يراها الباحث من واقع سجلات التخمين.

- اقتصر المشرع الضريبي على مرحلتين للطعن في قرار لجنة التخمين، وهما مرحلة الاعتراض إلى الجهة التي صدر عنها هذا القرار وهي لجنة التخمين، ومرحلة الاستئناف إلى لجنة الاستئناف وهي لجنة إدارية بحتة تتشكل من موظفين إداريين وآخر غير موظف ومفتش التخمين، وهذا من شأنه أن يتيح الفرصة إلى لجنة التخمين لكي تراجع نفسها، علاوة على أنه يخفف العبء على القضاء وينهي المنازعات في مراحلها الأولى ويوفر وقت وجهد المكلفين. إلا أنه في النهاية لا يصح إسقاط مرحلة الاعتراض أمام القضاء، إذ أن الإدارة الضريبية المتمثلة في لجنة التخمين ولجنة الاستئناف قد لا تعترف بخطئها وترجع إلى الصواب، فضلاً على أن المكلفين لا يشعرون بالاطمئنان على حقوقهم إذا كان أمر البت فيها يقتصر على حكم خصم لهم وهو الإدارة الضريبية، لذلك يعتبر الطعن القضائي هو أنجح الضمانات للمكلفين، ويضمن حقوقهم ضد ما قد يشوبها من تعسف أو خطأ، علاوة على ذلك فإنه يحقق الرقابة القضائية على الإدارة الضريبية عند ممارستها لنشاطها، وهذا ما دعى الباحث أن ينادي بضرورة اشتغال مراحل الطعن على مرحلة ثالثة وهي مرحلة الطعن أمام القضاء بشرط أن تأخذ إجراءات التقاضي الضريبية صفة

الاستعجال لما لذلك من أهمية بالغة في تحصيل الإيرادات في الوقت المناسب لتتمكن الدولة من ممارسة نشاطاتها المختلفة وتسيير المرافق العامة.

المطلب السادس: ربط ضريبة الأملاك وتحصيلها:

تربط ضريبة الأملاك داخل مناطق البلديات على أساس القيمة الإيجارية الفعلية (الحقيقية) أو المقدرة (المخمنة) للمباني والأراضي بنسب متفاوتة، ولا تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي بل تفرض على الدخل الصافي (الحقيقي أو المقدر) فيما يتعلق بالأبنية، حيث اعتبرت المادة السابعة من قانون (11) لعام 1954 التي بينت أساس الضريبة وأصول التخمين، ان بدل الإيجار السنوي للمباني مخصصاً منه الخمس (20%) مقابل نقص قيمتها بالقدم والاستعمال يعتبر انه صافي إيجارها السنوي، أما بالنسبة للأراضي فإنها تفرض على الدخل الصافي المقدر والذي يقدر بنسبة 6% من الثمن الذي يمكن أن تباع به تلك الأراضي

وبعد تحديد الوعاء الضريبي على النحو السابق يطبق سعر الضريبة كما نصت عليه المادة (13) من قانون 11 لعام 1954 حسبما عدلت بموجب القانون رقم 42 لعام 1963 والقانون المعدل رقم 9 لعام 1967، وهو سعر موحد لجميع المباني التي تقع داخل حدود البلديات بنسبة 17%، وكذلك الحال بالنسبة للأراضي التي تقع داخل حدود مناطق البلديات بنسبة 10% لجميع الأراضي.

وسيتناول الباحث في هذا المبحث بالإضافة إلى ربط الضريبة الموضوعات التالية:

أولاً: إجراءات تسوية الضريبة.

ثانياً: المكلف بالضريبة (المدين بالضريبة).

ثالثاً: تحصيل الضريبة وضمانات التحصيل.

رابعاً: تقادم الضريبة.

أولاً: إجراءات تسوية الضريبة:

بعد تنظيم قائمة التخمين وتصميمها والطعن فيها يتم تثبيت بيانات الحصر والتقدير الذي اشتملت عليها تلك القوائم في دفاتر (سجلات) تسمى سجلات دافعي الضريبة، حيث يتم تحويل تلك البيانات من قسم التخمين إلى قسم المحاسبة، وهذا الأخير يقوم بتوزيع هذه البيانات على المحاسبين حيث يقوم المحاسبون بتسوية الضريبة المستحقة، فتضاف إلى السجلات الضرائب المستجدة، وتضاف أو تخصم فروقات الضريبة بالنسبة للأمالك التي أعيدت تقدير قيمتها الإيجارية، وترفع الضريبة عن العقارات التي أعفيت أو أزيلت.

وتحصر عقارات (أمالك) كل مالك في سجل دافعي الضريبة الذي يرتب اسماء المالكين حسب حروف الهجاء في كل منطقة من المناطق داخل حدود البلدية حسب توزيعها الجغرافي داخل المدينة نفسها، وبين سجل دافعي الضريبة كما يلي:

كل صفحة فيه تحتوي على قسمين:

القسم الأيمن⁽¹⁾: منها يبين ما يلي: اسم المالك، والسنة المالية، رقم الحوض والقطعة لكل ملك، نوع الملك (بناء، أرض)، القيمة الإيجارية للعقارات التي يملكها بالصافي، ومقدار الضريبة السنوية المطلوبة منه، والبقايا المدورة من السنوات السابقة (إذا لم يتم المكالف بدفع الضريبة المستحقة عليه خلال سنة من السنوات السابقة).

القسم الأيسر⁽¹⁾: يبين الضريبة المستحقة (البقايا مضاف إليها الضريبة السنوية)، مبلغ الإعفاء (الخصم التشجيعي الممنوح للمكالف)، مبالغ الدفعات التي يسدها المكالف وتاريخها ورقم

(1) مرفق صورة مصغرة عن القسم الأيمن من سجل دافعي الضريبة داخل المدن. ملحق رقم (8).

(1) مرفق صورة مصغرة عن القسم الأيسر من سجل دافعي الضريبة داخل المدن. ملحق رقم (9).

الوصل التي دفعت بموجبه والذي تم تحريره من قبل الجابي المختص، والبقايا التي سوف تدور على السنوات اللاحقة إذا لم يتم المكلّف بتسديد كامل الضريبة المستحقة عليه.

ثانياً: المكلّف بالضريبة (المدين بالضريبة):

حددت المادة (11) من قانون 11 لعام 1954 على من تقع الضريبة حيث نصت هذه المادة على ما يلي: "تجبي الضريبة المفروضة بمقتضى هذا القانون من المالك أو من الشخص الذي يتصرف بالملك بالنيابة عنه مع مراعاة أحكام هذه المادة".

وقد بينت المادة (2) من نفس القانون ان لفظة المالك تعني: "الشخص المسجل الملك باسمه وإذا لم يكن الملك مسجلاً فتعني الشخص الذي يتقاضى بدل إيجار ذلك الملك أو إيراده، ويشترط في ذلك ان يعتبر المالك المسجل هو المالك إذا كان ثمة خلاف حول الملكية"، إلا انه تم تعديل هذه الفقرة التي تبين معنى لفظة المالك لاحقاً بموجب القانون المعدل رقم 42 لعام 1963، حيث أصبحت لفظة المالك بموجب هذا التعديل تعني "الشخص الذي ينتفع انتفاعاً مباشراً بالملك أو الذي يتقاضى بدل إيجاره أو إيراده، ويشترط في ذلك أن يعتبر المالك المسجل هو المالك إذا كان ثمة خلاف حول الملكية".

وتبين لنا مما تقدم أن المكلّف الذي تربط باسمه الضريبة هو الذي ينتفع بالملك أو الشخص الذي يتقاضى بدل الإيجار أو الأيراد، سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً، محلياً أم اجنبياً، وسواء أكان مقيماً داخل حدود البلدية أم خارجها، ويظل المالك الذي ربطت باسمه الضريبة مسؤولاً عنها طوال السنة، ذلك لأن الضريبة سنوية، فإذا تصرف المالك بملكه خلال السنة، بقي مسؤولاً عنها حتى أول شهر كانون ثاني الذي يلي التصرف، ولا تربط الضريبة باسم المالك الجديد إلا ابتداءً من أول السنة التالية.

ثالثاً: تحصيل الضريبة وضمائات التحصيل:

1- تحصيل الضريبة:

كانت ضريبة الاملاك تحصل في السابق عن طريق زيارة الجباة إلى أماكن المكلفين وبيوتهم ومحلاتهم ليطالبوهم بدفع الضريبة ويحررون وصولات لهم بالمبالغ المستحقة عليهم، وبالتالي كان الجباة يجبون الضريبة باليد ثم يضعونها في صندوق دوائر ضريبة الأملاك، وكان المكلفون المتخلفون عن دفع الضريبة يتذرعون بأن أحداً لم يأتيهم ولم يطالبهم بها، وهذا يتعارض مع ذاتية القانون الضريبي التي كان لها أثراً واضحة وبارزة على كافة القوانين الضريبية وكل ما يتعلق بها.

فقد أصبح القانون الضريبي يتمتع بذاتية كاملة علمية وتشريعية وقانونية، وتتمثل الذاتية العلمية في قابلية قانون معين لأن يكون محل دراسات وتقسيمات وأبحاث علمية، تتوافر الذاتية التشريعية إذا ما تضمن قانون معين مجموعة الأحكام الخاصة بمادة معينة وتتحقق الذاتية القانونية إذا كانت القواعد التي تحكم قانوناً معيناً مجموعة من المبادئ الرئيسة التي تهدف إلى غرض معين⁽⁵²⁾.

ومن آثار ذاتية القانون الضريبي على دين الضريبة⁽⁵³⁾:

1. جعلته ديناً ممتازاً: أي للدولة الأولوية في استيفاء دين الضريبة بحيث تتقدم على سائر الدائنين في الحصول على الضريبة المستحقة من أموال الممول.
2. محمولاً لا مطلوباً: أي يجب على الممول أن يسعى من تلقاء نفسه ودون انتظار لأي مطالبة للوفاء بدين الضريبة متى حل أجل استحقاقها، حيث أنه من الأصول الضريبية المقرره أن الممول ملزم بأن يحمل مبلغ الضريبة المستحقة عليه إلى الإدارة الجبائية دون أن يقع على عاتقها عبء السعي إليه لمطالبته بأدائها، وذلك بهدف تحصيل الضرائب في المواعيد المقررة لها حتى لا يستطيع الممول أن يبرر تأخيرها عن الأداء.

⁽⁵²⁾ عطيه، قدري نقولاً: مرجع سابق. ص93.

⁽⁵³⁾ عطيه، قدري نقولاً: مرجع سابق. ص159.

3. واجب الأداء رغم المنازعة في صحته أو في مقداره: أي ادفع ثم اعترض.

4. لا يجوز تقاصه من دين آخر: أي لا يجوز للممول أن يطالب الإدارة الضريبية بإجراء مقاصة بين مبلغ الضريبة المستحق على الفرد للدولة، ودينه المستحق له قبل الدولة وقد اختلف الفقهاء في ذلك وذهب فريق منهم إلى جواز إجراء المقاصة.

5. فرضت الذاتية جزاءات خاصة تكفل الوفاء بدين الضريبة: وهي نوعان جزاءات جنائية مثل الحبس والغرامة وجزاءات مالية يقررها القانون بجانب الغرامة والحبس.

أما تحصيل ضريبة الأملاك في الضفة الغربية فقد أصبح يستند إلى ذاتية القانون الضريبي إلى حد ما، فقد أصبح المكلف يحمل الضريبة سنوياً ويأتي بها إلى دوائر ضريبة الأملاك دون مطالبته بذلك، ثم يأخذ وصلاً من الجباة المختصين في الدوائر الضريبية بمبلغ الضريبة المستحقة عليه، ويقوم بدفع المبلغ في البنوك المعتمدة من قبل الدوائر الضريبية وتجبي ضريبة الأملاك في أول السنة المالية كما نصت المادة (14) من قانون (11) لعام 1954 في البند الأول منها:

- "يستحق دفع الضريبة في أول السنة المالية وقد كانت السنة المالية في قانون (11) لعام 1954 والقوانين المعدلة له تبدأ بشهر نيسان وتنتهي بشهر إذار من كل عام".

وهذا ما بينته المادة (2) من قانون (11) لعام 1954 في تفسيرها للفظه عام "تعني لفظه عام المدة الواقعة ابتداء من اليوم الأول من شهر نيسان إلى انتهاء اليوم الحادي والثلاثين في شهر آذار من كل عام"، واستمر الأمر كذلك لغاية 1987 حتى جاء الأمر العسكري الإسرائيلي

إشارة رقم 41/2-02 بتاريخ 1987/4/27 ونص على ما يلي:

على انتهاء السنة المالية 1987 بيوم 1987/12/31 وليس كما في السابق 1988/3/31 وابتدأ
عام الضريبة 1988 بيوم 1/1 وتنتهي بيوم 1988/12/31.

وعلى تخفيضات وغرامات كما هو مبين في الجدول التالي رقم (3).

جدول رقم (3)

نسب الإعفاءات والغرامات كما جاءت في الأمر العسكري إشارة رقم 02-41 الصادر

بتاريخ 1987/4/24

الشهر من السنة المالية	نسبة الإعفاء / الغرامة
1987/4	10% إعفاء
1987/5	8% إعفاء
1987/6	6% إعفاء
1987/9+8+7	لا إعفاء ولا غرامة
1987/10	2% غرامة
1987/11	4% غرامة
1987/12	5% غرامة

وقد سبق هذا الأمر العسكري أمر عسكري آخر إشارة رقم 1-482/3 تاريخ رقم

1986/10/28 وقد نص على بدء العمل به ابتداءً من 1987/1/1 وعلى الغرامات التالية حسب

الجدول التالي رقم (4).

جدول رقم (4)

نسب الغرامات كما جاءت في الأمر العسكري إشارة 482/3-01 الصادر بتاريخ 1986/1/28

الشهر من السنة	نسبة الغرامة
1987/1	2% غرامة
1987/2	4% غرامة
1987/3	5% غرامة

وقد سبق ذلك الأمر العسكري رقم (1177) 1986-5746 الصادر في شهر أيلول

والذي نص على الإعفاءات والغرامات التالية حسب الجدول:

جدول رقم (5)

نسب الإعفاءات والغرامات حسب الأمر العسكري رقم (1177) 1986-5746

الشهر من السنة	نسبة الغرامة/الإعفاء
1	2% غرامة
2	4% غرامة
3	5% غرامة
4 بداية السنة المالية سابقاً	10% إعفاء
5	8% إعفاء
6	6% إعفاء
7	4% من إعفاء
12-8	لا إعفاء ولا غرامة

وقد سبق ذلك الأمر العسكري إشارة رقم 46/3-37 الصادر في 1984/4/25م والذي

نص على الغرامات التالية حسب الجدول التالي رقم (6):

جدول رقم (6)

الغرامات حسب الأمر العسكري إشارة رقم 37-46/3 الصادر في 1984/4/25

نسبة الغرامة	الشهر من السنة المالية 85/84
لا يوجد غرامة	11+10+9+8+7+6+5+4
5% غرامة	1985/3+2+1

وهذا ما يخص الغرامة بالنسبة للمكلف الذي يدفع خلال السنة المالية ابتداء من عام 85/84، أما ما يخص السنوات السابقة والتي لم يدفع المكلف ضريبتها فقد ألغى هذا الأمر النسبة السابقة وهي 10% عن كل عام لم تسدد، وفرض غرامة تصاعدية على السنوات السابقة المستحقة على المكلف كما يلي:

على ديون السنين السابقة تفرض غرامة نسبة 10%، 20% ----- لغاية 50%، وذلك وفقاً لعدد سنوات التأخير عن الدفع.

أما بالنسبة للقانون 11 لعام 1954 فقد فرض غرامة في حالة عدم دفع الضريبة، فقد جاءت المادة (15) من القانون الأصلي توضح ذلك كما يلي:

"إذا لم تدفع الضريبة خلال التسعة أشهر الأولى من السنة المالية يستوفي من المكلف كغرامة مبلغ إضافي بنسبة خمسة في المائة في المبلغ المستحق الأداء من الضريبة إذا دفعت خلال المدة الباقية من عام التحقق وتحول إلى عشرة في المائة إذا تأخر دفعها عن عام التحقق المذكورة، وتجبي هذا الغرامة بمقتضى قانون تحصيل الأموال الأميرية، ولتوضح نص المادة السابقة سوف نقوم بعرض الجدول التالي رقم (7):

جدول رقم (7)

الغرامات حسب المادة 15 من القانون الأصلي رقم 11 لعام 1954 المتعلقة بعام التحقق فقط

الشهر الذي تدفع به الضريبة من السنة المالية	نسبة الغرامة
12+11+10+9+8+7+6+5+4	بدون غرامة
3+2+1	5% غرامة

أما إذا لم تدفع الضريبة خلال عام التحقق فتفرض غرامة بنسبة 10% عن كل عام من المبلغ المستحق الأداء.

إلا أنه قد تم تعديل هذه المادة بموجب القانون المعدل رقم 42 لعام 1963 في المادة الخامسة منه التي نصت على ما يلي:

1. إذا لم تدفع الضريبة خلال السنة المالية التي تحققت فيها الضريبة يستوفي من المكلف مبلغ إضافي كغرامة بنسبة 10% من المبلغ المستحق الأداء من الضريبة وتزداد الغرامة 10% أخرى إذا لم تدفع الضريبة خلال عام التحقق التالية وهكذا بحيث لا يتجاوز مجموع الغرامة أكثر من 50% من الضريبة المستحقة الأداء، على أن لا يؤثر ذلك على تحصيل الضريبة المستحقة بمقتضى قانون تحصيل الأموال الاميرية رقم (6) لعام 1952 أو أي تشريع آخر يقوم مقامه.

2. بقايا السنة المالية 64/63 وبقايا السنين السابقة المدورة على تاريخ العمل بهذا القانون تسري عليها احكام الفقرة (1) من هذه المادة كما لو كانت متحققة عن السنة المالية 65/64 على أن لا يؤثر ذلك على الغرامة المتحققة بمقتضى القانون الأصلي.

إلا أنه قد تم تعديل النسب التي تخص الاعفاءات والغرامات بموجب الأوامر العسكرية المتعاقبة والمذكورة سابقاً وكان آخر أمر عسكري إسرائيلي صدر بخصوص هذا الموضوع عام

1988 إشارة رقم 4-923/01، والذي أمر بضرورة تحويل السنة المالية الضريبية من 4/1--
 - < 3/31 إلى من 1/1 --- < 12/31 من كل عام ابتداءً من عام 1988 وقد نص هذا الأمر
 على نسب الإعفاءات والغرامات الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (8)

نسب الإعفاءات والغرامات التي تخص عام التحقق (الحالية) حسب الأمر العسكري إشارة رقم

923/01-4 ابتداءً من 1/1/1988.

الشهر من السنة المالية الذي تدفع به الضريبة	نسبة الإعفاء/الغرامة
1 كانون الثاني	10% إعفاء
2 شباط	8% إعفاء
3 آذار	6% إعفاء
4 نيسان	4% إعفاء
5+6+7+8+9	لا إعفاء ولا غرامة
10 تشرين أول	2% غرامة
11 تشرين ثاني	4% غرامة
12 كانون أول	5% غرامة

وإذا لم تدفع الضريبة خلال عام التحقق تستحق غرامة بنسب تصاعدية تبدأ بـ 10%،
 20% ولغاية 50%.

وقد بقي الحال على ما هو عليه عند قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1995، وبقيت
 نسب الإعفاء والغرامات التي تخص عام التحقق سارية المفعول وتم تطبيقها، أما الغرامات التي
 تخص السنوات السابقة التي لم تسدد الضريبة خلالها فاعتبرت أن الغرامة مستحقة ابتداء من
 عام 1996، وأعفت السنوات التي سبقتها من الغرامة، استناداً إلى أن عدم الدفع أيام الاحتلال
 كان واجبا وطنياً ويجب أن لا يغرم المكلف عليه.

وإذا لم تدفع الضريبة خلال عام التحقق فإنه يستحق غرامة حسب ما يلي: 10% عن السنة التالية، 20% 50% حتى عام 1996، أي المكلف الذي لم يسدد الضريبة من عام 1994 وحتى عام 2003 تفرض عليه غرامة كما يلي:

عن عام 2002 ---- < 10%

عن عام 2001 ---- < 20%

عن عام 2000 ---- < 30%

عن عام 1999 --- < 40%

عن عام 1998 --- < 50%

عن عام 1997 --- < 50%

عن عام 1996 --- < 50%

عن عام 1995 --- < بدون غرامة.

عن عام 1994 --- < بدون غرامة.

إلا انه نتيجة للأحداث المؤسفة والاضاع الاقتصادية الخائفة التي يعاني منها الوطن تم تعديل نسب الإعفاءات التي تخص عام التحقق خلال انتفاضة الأقصى بموجب كتاب من مدير عام ضريبة الأملاك، حيث ألغى الغرامات التي تخص عام التحقق واصبحت نسبة الإعفاء التشجيعي 20% لكل مكلف يسدد الضريبة المستحقة عليه خلال السنة الحالية (خلال عام التحقق)، أما نسب الغرامات التي تخص السنوات السابقة قد أصبحت كما يلي:

عن عام 2002 ---- < معفاة من الغرامة.

عن عام 2001 ---- < معفاة من الغرامة.

عن عام 2000 ---- < معفاة من الغرامة.

عن عام 1999 --- < 30% غرامة.

عن عام 1998 --- < 40% غرامة.
عن عام 1997 --- < 50% غرامة.
عن عام 1996 --- < 50% غرامة.
عن عام 1995 وما قبلها معفاة من الغرامة.

2-ضمانات التحصيل:

نصت المادة (14) من قانون 11 لعام 1954 في البند الثاني منها على مايلي:

"تجبي الضريبة وفقاً لأحكام القوانين المعمول بها في تحصيل الأموال الأميرية⁽⁵⁴⁾، وعلاوة على ذلك تعتبر الضريبة مؤمنة تأميناً أولياً بالملك ولا يجوز تسجيل أية معاملة تصرف⁽⁵⁵⁾ في سجلات الحكومة ما لم تستوف جميع الضرائب المستحقة أو بعضها إذا وافق على ذلك وزير المالية".

وبالرجوع إلى قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لعام 1952 وما جرى عليه من تعديلات بموجب قوانين معدلة أو بموجب أوامر عسكرية إسرائيلية نجد أن المادة (2) منه التي بينت لفظة المكلف كما يلي: "تعني كل مالك أو مستأجر أو وكيل مفوض بإدارة ضريبة الأملاك" وقد اخترنا تفسير معنى لفظة المكلف دون غيرها هنا لما لها من أهمية وأثر واضح على ضمانات التحصيل، وقد اشتمل قانون تحصيل الأموال الأميرية على أشكال متعددة في الضمانات التي تكفل تحصيل دين الضريبة منها ما يلي:

⁽⁵⁴⁾ الأموال الأميرية تعني جميع الضرائب والرسوم والغرامات والذمم والديون، حسبما عرفها قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم 6 لعام 1952 والقوانين المعدلة له.

⁽⁵⁵⁾ (يقصد بمعاملة التصرف هي المعاملة التي بموجبها يتم نقل الملك من المالك أو من هو من حكمه إلى أي شخص آخر نتيجة لعملية بيع أو استبدال أو إرث أو أي شيء آخر.

1. حجز المؤقت على المقتنيات⁽⁵⁶⁾ التي بحوزة المكلف المتخلف عن دفع الضريبة (المادة 7).

2. اعتبار كل من المالك والمستأجر والمتصرف متضامنين في سداد دين الضريبة (المادة 16) والمادة (2).

3. حجز وبيع الأموال غير المنقولة أو تسجيلها باسم الخزينة، (المادة 10).

4. حبس المكلف المتخلف عن الدفع في حالة عدم التمكن من العثور على أموال غير منقولة أو مقتنيات (المادة 12).

5. وقف عملية التصرف بالأموال غير المنقولة التي تخص المكلف المتخلف عن الدفع، حيث يمنع بيعها أو تأمينها أو فراغها أو انتقالها حتى يتم دفع الأموال الأميرية المستحقة عليها (المادة 14).

6. وقف صرف السلطات المالية أي استحقاق لأي مكلف مدين بأموال أميرية، إلى أن يؤدي المكلف ما هو مطلوب منه من الأموال الأميرية والذمم المستحقة عليه (المادة 16).

إلا أن هذه الضمانات ما هي إلا حبر على ورق ويتعذر تطبيقها على أرض الواقع، لأن تطبيقها يحتاج إلى دولة ذات سيادة وقوانين وهذا ما لا ينطبق على الوطن الفلسطيني الذي ما زال يعاني من قهر الاحتلال ومن ظروف سياسية صعبة، ناهيك عن أن العمل في قانون تحصيل الأموال الأميرية معطل حالياً.

⁽⁵⁶⁾ تعني المقتنيات الأموال المنقولة على اختلاف أنواعها، حسبما جاء في المادة (2) من قانون تحصيل الاموال الأميرية.

وتقتصر ضمانات التحصيل المعمول بها على أرض الواقع في دوائر ضريبة الأملاك حالياً على ما يلي:

1. براءات الذمة: حيث لا يعطى المالك براءة ذمة للبلدية أو لدائرة التسجيل الأراضي (الطابو) إلا بعد تسديد الضريبة المستحقة عليه.

2. قطع التيار الكهربائي: حيث يرفع قائمة بأسماء المكلفين المتخلفين من الدفع واستحقت عليهم مبالغ كبيرة إلى البلدية لتقوم بقطع التيار الكهربائي عنهم إذا لم يسددوا الضريبة المستحقة عليهم.

رابعاً: تقادم الضريبة:

لم ينص القانون رقم 11 لعام 1954 على تقادم الضريبة، كما لم تنص القوانين المعدلة والأوامر العسكرية الإسرائيلية على ذلك أيضاً.

وفي نهاية استعراضنا لهذا المطلب الذي يتناول ربط ضريبة الأملاك في الضفة الغربية وتحصيلها فإننا يمكن أن نسجل الملاحظات التالية التي تؤثر على مدى تحقيق ضريبة الأملاك لأهدافها الرئيسية:

- تربط الضريبة وتستحق من السنة التالية لعام التخمين، وتخمن الأبنية حسب قانون 11 لعام 1954 عندما تصبح تامة الإنشاء وتعني عبارة (تامة الإنشاء) حسبما جاء في المادة (2) من قانون الأصل ما يلي: "يعتبر البناء أو أي تغيير إنشائي فيه أو أي إضافة إنشائية إليه أنها تامة الإنشاء عندما تصبح قابلة للاستعمال".

ويعاب على هذا القانون أنه لم يوضح بصورة جلية لا تدع إلى الشك متى يتم تخمين البناء؟؟ فعبارة أن تخمن الأبنية بعد أن تصبح قابلة للاستعمال هي عبارة مفتوحة وفضفاضة وقابلة للتأويل والمد والجزر، وقد تدفع بعض المكلفين إلى استخدامها كثغرة في القانون للتهرب

من الضريبة، كما أن هذه العبارة من شأنها أن تثير المشاكل بين المكلفين ولجان التخمين وبالتالي إعاقه عمل لجان التخمين، ومن هنا يدعو الباحث إلى توضيح هذه العبارة بصورة جلية وغير قابلة للتأويل.

- لا شك أن نظام الاعفاءات التشجيعية المطبق في دوائر ضريبة الأملاك هو نظام جيد ومن شأنه أن يحفز المكلفين ويشجعهم على تسديد الضريبة المستحقة عليهم، مما يترتب عليه وصول الأموال إلى الخزينة في الأوقات المناسبة لما لذلك من أهمية بالغة في تسيير المرافق العامة من قبل الدولة، ولكن ذلك لا يبرر فرض غرامة مالية بنسب مختلفة على نفس السنة المالية التي تستحق فيها الضريبة، ويقتضي التتويه هنا أنه يجب أن يتم دراسة جدوى نظام الغرامات المفروضة على السنوات السابقة، بحيث تكون كافية لردع المكلفين المتخلفين عن الدفع عن طريق مقارنتها بسعر الفائدة البنكية، أي يجب أن تكون نسب الغرامات أعلى من نسبة الفائدة البنكية السنوية لكي تكون ذات جدوى وتحقق الهدف المنشود من فرضها.

- أما ما يتعلق بضمانات التحصيل فهناك نوعان من براءات الذمة:

1. براءة الذمة الصادرة عن البلديات: فعادة ما يأتي بها المستأجرون بغرض إيصال التيار الكهربائي أو بغرض تمديد المياه للشقق المستأجرة من المالك، فهنا يرى الباحث ضرورة عدم ختم براءة الذمة لأي مستأجر إذا كان المالك متخلف عن دفع الضريبة، لأن ذلك سوف يؤدي إلى تشجيع المالكين على التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم، واتباع مثل هذا الإجراء سوف يدفع المستأجرين إلى الرجوع للمالكين ليطالبوهم بتسديد الضريبة المستحقة عليهم إذا أرادوا أن يأجروا أملاكهم وينتفعون بالأجرة، وإلا فإن ختم براءة الذمة للمستأجر على اعتبار أن ضريبة الأملاك تقع على المالك لا على المستأجر يدفع المالكين إلى التهرب من الضريبة المستحقة عليهم.

2. براءة الذمة التي تصدر عن دائرة تسجيل الأراضي: فعندما يريد المالك أن يتصرف بملكه تصدر دائرة تسجيل الأراضي براءة ذمة تسمى (شهادة بدفع الضرائب) تختتم من دوائر ضريبة الأملاك على اعتبار أنها الجهة المختصة بتحصيل الضريبة، وقد يكون للمالك الذي يريد أن يتصرف بملكه مجموعة من الأملاك تحمل أرقام أحواض وقطع مختلفة، وينادي الباحث في حال صدور براءة الذمة بأحدى هذه الأملاك أو بعضها أو كلها، أن يتم تحصيل كامل الضريبة المستحقة على المالك على اعتبار أنها وحدة واحدة لا تتجزأ لأغراض التحصيل ما دامت مسجلة باسمه وكان متخلفاً عن الدفع، ولا يجب المطالبة بضريبة القطعة التي يريد أن يتصرف فيها فقط دون ضريبة بقية القطع المتخلف عن تسديدها، لأن ضريبة الأملاك المستحقة على المكلف هي مجموع الضريبة المستحقة عن كل الأملاك والمربوطة باسم المالك في سجل دافعي الضريبة المترتب أصلاً على أساس الأسماء، وليس على أساس أرقام القطع والأحواض، وإلا فإن ذلك سوف يدفع المكلف إلى التهرب من الدفع عن بقية الأملاك لحين التصرف بها.

- ما يتعلق بضمانات التحصيل أيضاً قطع التيار الكهربائي عن المتخلفين:

نظراً لأن الجزء الأكبر من حصيللة ضريبة الأملاك يذهب إلى البلديات، فقد تم التنسيق بين البلديات ووزارة المالية بضرورة قطع التيار الكهربائي عن المكلفين المتخلفين عن دفع الضريبة المستحقة عليهم، إلا أنه يعاب على هذا التنسيق: عدم وجود معيار ينظم ذلك، فمتى يتم قطع التيار الكهربائي؟؟ عن المكلفين المتخلفين مدة 3 سنوات أم 5 سنوات؟ أم عن المكلفين المتخلفين عن الدفع ويتجاوز مبلغ الضريبة المستحق عليهم مقدار معين من الضريبة؟؟ ومن واقع خبرة الباحث العملية يقترح المعيار التالي الذي يمكن أن ينظم هذه المسألة إذا كان لا بد منها.

قطع التيار الكهربائي عن المكلفين المتخلفين عن الدفع مدة 3 سنوات متتالية أو يستحق عليهم ضريبة بمبلغ 2000 دينار أيهما أولاً.

- يعاب على قانون 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له أنها لم تنص على تقادم دين الضريبة فبعد توافر الضمانات اللازمة لتحصيل الدين الضريبي يناهز الباحث بضرورة تقادم حق الدولة في المطالبة بالضريبة بعد مرور مدة معينة، وتقادم حق الممول في المطالبة باسترداد ما دفعه منها بدون وجه حق، وقد اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة في معظم دول العالم إلى تنظيم مسألة تقادم الضريبة، لما لذلك من أثر واضح يتمثل في تحفيز الإدارة الضريبية على المطالبة بحقوقها واجتهادها المستمر في البحث عن الوسائل التي تكفل عملية التحصيل والسداد في الوقت المحدد.

ويقترح الباحث المعيار التالي الذي ينظم مسألة التقادم الضريبي على سبيل المثال:
يتقادم حق الدولة في المطالبة بالضريبة بمرور خمس سنوات تبدأ من أول كانون الثاني التالي للعام التي تستحق عنها الضريبة. ويتقادم حق المكلف في المطالبة باسترداد ما دفعه من الضريبة بدون وجه حق بمرور ثلاث سنوات من تاريخ الدفع. وذلك انطلاقاً من أن عملية إعادة التخمين العمومي تتم كل خمس سنوات.

ويجب التذكير هنا أن تنظيم مسألة التقادم يحتاج إلى دولة ذات سيادة ويحتاج إلى تشريعات قانونية ووسائل وإجراءات تحصيل فعالة - وهذا ما لا ينطبق على المجتمع الفلسطيني - وإلا فإن التقادم سوف يكون مدعاة إلى التهرب الضريبي.

الفصل الثالث

تطبيقات عملية على ضريبة الأملاك

الفرع الأول: آلية تقدير الضريبة المستحقة على ارض الواقع.

الفرع الثاني: إيرادات ضريبة الأملاك بين الحقيقة والواقع.

الفرع الثالث: تفادي الازدواج الضريبي بين ضريبي الدخل والأملاك.

الفرع الرابع: كيفية احتساب الضريبة المستحقة على المكلف.

الفرع الأول: آلية تقدير الضريبة المستحقة على ارض الواقع

بعد ان بينا آلية تقدير ضريبة الاملاك في المبحث السابع من الفصل الثاني لهذه الدراسة كما نص عليها القانون رقم 11 لسنة 1954 والمطبق على مناطق البلديات في الضفة الغربية، وكذلك وعاء ومعدلات الضريبة في المبحث الخامس كما عدلت بموجب القانون المعدل رقم 42 لسنة 1963 والقانون المعدل رقم 9 لسنة 1967 اختار الباحث أن يقدم هذا التطبيق الذي يبين الفجوة العميقة بين ما نص عليه القانون وبين ما هو مطبق على ارض الواقع في معظم دوائر ضريبة الاملاك في الضفة الغربية، خاصة فيما يتعلق في آلية تقدير الضريبة على ارض الواقع من قبل المخمينين وتطبيق معدلات الضريبة عليها، بهدف بيان اثر ذلك على مدى تحقيق ضريبة الاملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسة وخاصة هدفى وفرة الحصيلة والعدالة الاجتماعية.

وسيبين الباحث في هذا التطبيق بالأمثلة المبسطة مدى اثر الية التقدير المطبقة على ارض الواقع، ومدى اثر عدم اجراء عملية اعادة التخمين (التخمين العمومي) المقررة بموجب القانون على حصيلة الضريبة وعلى العدالة الاجتماعية.

المطلب الأول: اثر آلية التقدير (التخمين) المطبقة على ارض الواقع:

لقد نص القانون كما بينا سابقاً على خضوع الأبنية المؤجرة وغير المؤجرة بنسبة 17% من قيمة عقد الايجار أو القيمة الاجارية المقدرة (التي يقدرها المخمنون) بعد خصم 20% كاستهلاك مقابل القدم والاستعمال، لكن هذا ما لا يحدث على ارض الواقع حسب خبرة الباحث العملية وحسبما تظهره سجلات التخمين في معظم دوائر ضريبة الاملاك في الضفة الغربية باستثناء البعض، فغالباً ما يتم تقدير مبلغ التخمين بما نسبته فقط 50%-60% تقريباً من قيمة عقد الإيجار الفعلية او المقدرة، وليس على كامل قيمة عقد الايجار بعد خصم 20% كما ينص القانون رقم 11 لسنة 1954 في المادة (13) منه والمعدلة بموجب القانون رقم 42 لسنة 1963 والقانون رقم 9 لسنة 1967.

وتوخياً للتوضيح سوف نقوم بعرض المثال التالي المأخوذ من إحدى الدوائر الضريبية في الضفة الغربية ليس بهدف تعميم نتائجه وإنما باعتباره كمؤشر يدل على صحة ما تقدم فقط.

مثال: قدرت صافي القيمة الإيجارية لثلاثة شقق تامة الإنشاء في إحدى العمارات السكنية خلال عام 2001 ب 3000 ديناراً، بواقع 1000 دينار لكل شقة بالتساوي، وبعد الاعتراض تم تخفيض مبلغ التخمين إلى 2700 ديناراً بواقع 900 دينار لكل شقة بالتساوي.

وبعد تفصي الباحث شخصياً عن القيمة الإيجارية الفعلية (كما هي في عقد الإيجار) لهذه الشقق تبين له أن قيمة عقد إيجار الشقة الأولى يساوي 1800 دينار، والثانية 1500 دينار والثالثة 1600 دينار، وذلك حسب إفادة المستأجرين أنفسهم وللمقارنة سيقوم الباحث بعرض الجداول التالية:

جدول رقم (9)

مقدار الضريبة المترتبة على المكلف استناداً إلى القيمة الإيجارية المقدرة حسب آلية التخمين

المطبقة على أرض الواقع

مقدار الضريبة المترتبة على المكلف سنوياً	نسبة الضريبة	قيمة الإيجار المقدّر بالصافي بعد الاعتراض بالدينانير	قيمة الإيجار المقدّر بالإجمالي بعد الاعتراض بالدينانير	الشقة		
					دينار	فلس
122	400	720	900	الأولى		
122	400	720	900	الثانية		
122	400	720	900	الثالثة		
367	200	2160	2700	المجموع		

- قيمة الإيجار المقدّر بالصافي = قيمة الإيجار المقدّر بالإجمالي بعد خصم 20% منه مقابل القدر والاستعمال سنوياً.

- نسبة الضريبة المقدرة = 17% كما نص عليها القانون رقم 11 لسنة 1954 بالنسبة للمباني.

- مقدار الضريبة المستحقة = قيمة الإيجار المقدر بالصادي × نسبة الضريبة (17%)

جدول رقم (10)

مقدار الضريبة المرتبة على المكلف استناداً إلى القيمة الإيجارية الفعلية حسب آلية التخمين

المنصوص عليها في القانون

الشقة	قيمة الإيجار الفعلي بالإجمالي حسب عقد الإيجار بالدنانير	قيمة الإيجار الفعلي بالصادي حسب عقد الإيجار بالدنانير	نسبة الضريبة	مقدار الضريبة المرتبة على المكلف سنوياً
				فلس دينار
الأولى	1800	1440	17%	800 244
الثانية	1600	1280	17%	600 217
الثالثة	1500	1200	17%	000 204
المجموع	4900	3920	17%	400 666

بمقارنة الجدول رقم (9) مع الجدول رقم (10) يتضح لنا الحقائق التالية:

- ان مقدار الضريبة المستحقة على المكلف سنوياً استناداً إلى آلية التقدير المطبقة على ارض الواقع في دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية تعادل 55% فقط من مقدار الضريبة المستحقة على المكلف استناداً إلى نصوص القانون، وهذا يؤثر على الحصيلة بالنقصان حيث تؤدي آلية التخمين المطبقة على ارض الواقع إلى نقصان الحصيلة بنسبة 45% مما يجب ان تكون عليه حسب نصوص القانون في المثال السابق، وقد يكون مقدار الضريبة المستحقة على المكلف في مثال آخر تعادل 50% او 60% مثلاً، وهذا يتنافى مع العدالة الاجتماعية والضريبة اذ تتم استناداً إلى هذه الآلية معاملة المكلفين بصورة غير متساوية

ومخالفة للقانون فتارة يتم تقدير الضريبة بنسبة 50% مما يجب ان تكون عليه، وتارة أخرى بنسبة 60% مما يجب أن تكون عليه، وفي النهاية فان معظم التخمينات تعادل 50%-60% مما يجب أن تكون عليه استنادا الى القانون، وهذا يؤدي الى نقصان الحصيلة بنسبة 40%-50% مما يجب أن تكون عليه والى عدم تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية بين المكلفين في آن واحد.

و. ولا تؤثر آلية التقدير المطبقة على أرض الواقع على المكلفين فقط، بل يمتد تأثيرها الى المستأجرين أيضا كما هو موضح في المثال السابق حيث تم تقدير الضريبة بملغ 900 دينار لكل شقة في الشقق الثلاثة بالتساوي، بالرغم من عدم تساوي قيمة عقود الايجار للشقق الثلاثة، وهذا يؤدي الى فرض ضريبة معارف على المستأجرين الثلاثة بالتساوي استنادا إلى أن ضريبة المعارف التي تجب عليها البلديات تعادل 7% من القيمة الايجارية المقدرة، وفي النهاية فان ذلك يتنافى مع العدالة الاجتماعية لأنها تؤدي الى مساواة غير المتساوين.

ز. ان آلية التقدير المطبقة على ارض الواقع والموضحة في المثال السابق تؤدي الى زعزعة ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية وبالتالي ارتفاع نسبة الاعتراض على التخمين مما يربك عمل دوائر ضريبة الأملاك. وهذا ما يحصل على ارض الواقع حيث تقدر نسبة الاعتراض على التخمين في الضفة الغربية حسبما تظهره سجلات التخمين بما يزيد عن 60%.

ح. ان آلية التخمين المطبقة على ارض الواقع والموضحة في المثال السابق تؤدي إلى انخفاض نسبة الضريبة على المباني الى 10% تقريبا بدلا من 17% كما نص عليها القانون.

المطلب الثاني: اثر عدم إجراء عملية إعادة التخمين (التخمين العمومي)

نص القانون رقم 11 لسنة 1954 في المادة (20) منه على إعادة التخمين وإجراء حصر عام كل خامس سنة، بمعنى ان يتم إعادة حصر وتخمين الأملاك الواقعة داخل مناطق

البلديات كل خمس سنوات ضريبية، وذلك بهدف زيادة مقدار الضريبة المستحقة عليها (في معظم الحالات) كنتيجة لازدياد القيمة الايجارية بسبب العوامل الاقتصادية المختلفة والتي تؤدي إلى ارتفاع القيمة الايجارية المتوقعة مع تقدم الزمن، وايضا بهدف حصر بعض العقارات المتهربة (مثل الأبنية التي يتم إنشاؤها دون ترخيص) التي لم تحصر من قبل واخضاعها للضريبة. وعند الرجوع الى دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية نجد ان آخر عملية اعادة تخمين وحصر عام للأملاك في معظمها كانت في الثمانينات من القرن الماضي، باستثناء بعض المناطق داخل حدود البلدية الواحدة، حيث كان متوسط الأجرة للشقة الواحدة في تلك الفترة ينحصر بين 250-800 دينار سنويا، اما متوسط اجرة الشقة الان ينحصر بين 1400-2500 دينار تقريبا في مختلف مدن الضفة الغربية، ومما لاشك فيه أن عدم إجراء عملية اعادة التخمين المقررة في القانون أثرت على الحصيلة المتوقعة بالنقصان، كما أنها تؤثر على العدالة الضريبية والاجتماعية. إذن ان عدم إجراء عملية التخمين سوف يقودنا الى التفرقة بين الأبنية المؤجرة والأبنية غير المؤجرة من أجل التوصل الى مدى اثرها على الحصيلة وعلى العدالة في أن واحد.

بالرغم ان القانون رقم 11 لسنة 1954 قد جعل قيمة عقد الإيجار (أي الإيجار الحقيقي) كأساس لتقدير الضريبة بالنسبة للأبنية المؤجرة، الا انه لم ينص في أي مادة من مواده على إجبار المكلفين على التبليغ عن عقود الإيجار الجديدة في حالة تبديل المستأجرين او في حالة تجديد قيمة العقد القديم، بل جعل ذلك من صلاحيات لجنة التخمين ومفتش التخمين في المادة السادسة منه (البند الثاني) وهذا يتعارض مع الواقع إذ ان عقود الإيجار قد تتغير أكثر من مرة في نفس السنة نتيجة لخروج المستأجر القديم ودخول مستأجر آخر، و بالتالي فانه يتعذر على لجنة التخمين او مفتش التخمين ان يتابع هذا الأمر ويطلب إبراز عقود الإيجار من المالك كما ينص القانون، ويعتبر هذا ثغرة في القانون وعيب من عيوبه، وهذا ما دفع لجنة التخمين الى

عدم الاعتماد على عقود الإيجار لإتمام عملية التخمين على ارض الواقع، والاعتماد على القيمة الإيجارية المقدرة في معظم الأحيان بالنسبة للأبنية المؤجرة وغير المؤجرة على حد سواء، و غالبا ما يتم تخمين الأبنية غير المؤجرة بقيمة اقل من الأبنية المؤجرة بصورة تتنافى مع القانون ومع العدالة الاجتماعية و تؤدي إلى نقصان الحصيلة الضريبية.

و توخيا للتوضيح سوف يقوم الباحث بعرض المثال التالي المأخوذ من احدى دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية ليس بهدف تعميم نتائجه ولكن باعتباره كمؤشر يدل على صحة ما تقدم فقط، والذي يبين اثر عدم إعادة التخمين على الحصيلة وعلى العدالة الاجتماعية.

مثال: قدرت القيمة الإيجارية لست شقق في احدى العمارات السكنية في الثمانينات حسب آخر عملية إعادة تخمين ومعمول بها حتى الآن كما يلي:

الشقة الأولى 400 دينار، الثانية 400 دينار، الثالثة 300 دينار، و 150 دينار لكل من الشقة الرابعة والخامسة والسادسة، و بعد تقصي الباحث شخصا عن قيمة عقود الإيجار لكل شقة تبين له الحقائق التالية:

الشقة الأولى مؤجرة بـ 1800 دينار سنويا، والشقة الثانية مؤجرة بـ 2500 دينار سنويا، والشقة الثالثة يسكنها المالك شخصا و تقدر قيمتها الإيجارية حسب ايجار المثل بـ 2500 دينار تقريبا، الشقة الرابعة مؤجرة بـ 1800 دينار، الشقة الخامسة مؤجرة بـ 1000 دينار.

الشقة السادسة يسكنها ابن المالك وتقدر قيمتها الإيجارية حسب ايجار المثل بـ 2000 دينار تقريبا.

وللمقارنة بين القيمة الإيجارية المخمنة والقيمة الإيجارية الفعلية سوف نقوم بعرض الجدولين التاليين رقم (11)، و(12).

جدول رقم (11)

مقدار الضريبة المترتبة على المكلف استنادا إلى آخر عملية إعادة تخمين

الشقة	قيمة الإيجار المقدر بالإجمالي بعد الاعتراض بالدنانير	قيمة الإيجار المقدر بالصافي بعد الاعتراض بالدنانير	نسبة الضريبة	مقدار الضريبة المستحقة سنويا على المكلف	
				فلس	دينار
الأولى	400	320	%17	400	54
الثانية	400	320	%17	400	54
الثالثة	300	240	%17	800	40
الرابعة	150	120	%17	400	20
الخامسة	150	120	%17	400	20
السادسة	150	120	%17	400	20
المجموع	1550	1240	%17	800	210

جدول رقم (12)

مقدار الضريبة المترتبة فعليا على المكلف في حالة إعادة التخمين الآن

الشقة	قيمة الإيجار الحقيقي أو المقدر بالإجمالي بالدنانير	قيمة الإيجار الحقيقي أو المقدر بالصافي بالدنانير	نسبة الضر ببة	مقدار الضريبة المستحقة سنويا على المكلف	
				فلس	دينار
الأولى	1800	1440	%17	800	244
الثانية	2500	2000	%17	000	340
الثالثة	2500	2000	%17	000	340
الرابعة	1800	1440	%17	800	244
الخامسة	1000	800	%17	000	136

272	000	%17	1600	2000	السادسة
1577	600	%17	9280	11600	المجموع

وبناء على المثال السابق يتضح لنا أن مقدار الضريبة المترتبة على المكلف استنادا إلى آخر عملية تخمين تعادل 13% فقط مما يجب أن تكون عليه فعليا الآن فيما لو تم اجراء عملية إعادة التخمين، وهذا ما يفقد الحصيلة ما نسبته 87% تقريبا سنويا وهذا يتنافى مع القانون ومع الأهداف المرجوة منه، ويتعارض مع العدالة الاجتماعية فالمكلف مالك البناء المخمن حديثا يستحق عليه ضريبة تعادل 50%-60% من قيمة عقد الإيجار، أما المكلف الذي تم تخمين بنائه في السابق يستحق عليه ضريبة تعادل 13% فقط من قيمة عقد الإيجار الفعلي حاليا.

الفرع الثاني: إيرادات ضريبة الأملاك بين الحقيقة والواقع:

تعتبر حصيلة ضريبة الأملاك مورد مالي يغذي الخزانة العامة سواء خزانة السلطة الفلسطينية أو خزانة البلديات ويعمل على زيادة حصيلتها، وبالتالي فإن زيادة إيرادات الخزانة من شأنه أن يزيد الإنفاق على بناء المرافق العامة والبنى التحتية من مدارس ومستشفيات ومناطق صناعية ... الخ، ولا شك أن هذا الإنفاق سيعتبر عليه العديد من النتائج الإيجابية مثل تشجيع الاستثمار ورفع مستوى التعليم وزيادة الوظائف العامة والخاصة وبالتالي يساهم في زيادة الانتعاش الاقتصادي والحد من معدلات البطالة ودفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق الرفاه المنشود.

ومن هنا تبرز أهمية ضريبة الأملاك، هذا بالإضافة إلى كونها ضريبة تتزايد إيراداتها وتنمو بشكل سنوي، فحصيلتها ترتفع بشكل ملحوظ بسبب ارتباط هذه الضريبة بالحركة البنائية والعمرانية التي ترتبط أصلا بمعدلات النمو السكانية التي تعتبر من المعدلات المرتفعة في الضفة الغربية مقارنة مع دول العالم.

وحصيلة ضريبة الأملاك السنوية غير قابلة للتذبذب مثل ضريبة الدخل والضرائب الأخرى، كون وعائها محصوراً والمكلفون بها معروفين ومرتبين وفق سجلات وجداول، وبالتالي فإن إمكانية التخلص من الدفع بصورة نهائية غير واردة مهما طال زمن الامتناع عن الدفع من قبل المكلفين بها، لان قانون ضريبة الأملاك رقم 11 لسنة 1954 لم يراع مسالة تقادم الدين الضريبي.

وتتبع أهمية ضريبة الأملاك أيضا من الناحية الاجتماعية في تجسيدها لقاعدة إعادة توزيع الدخل (الثروة) وتحقيق اكبر قدر ممكن من العدالة الاجتماعية وذلك لأنها ضريبة تصيب أصحاب الأملاك والعقارات وسوف يجبى الجزء الأكبر منها من كبار الملاك أي طبقة الأغنياء ليعاد إنفاقه على بناء المرافق العامة وتأهيل المناطق الفقيرة وما إلى ذلك.

ومما لا شك فيه أن البحث في إيرادات ضريبة الأملاك بين الحقيقة والواقع يقودنا- بادئ ذي بدء - إلى التعرف على مقدار حصيلتها السنوية ومقدار تحصيلها أي مقدار ما تحصله دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية من اصل الحصيلة نفسها، وسيتطرق الباحث أيضا إلى أسباب انخفاض الحصيلة واسباب انخفاض نسبة التحصيل من اصل الحصيلة نفسها.

المطلب الأول: حصيلة ضريبة الأملاك وتحصيلاتها السنوية:

تقسم الضفة الغربية إلى ثمانية دوائر ضريبية تحصيلية هي: نابلس، جنين، قلقيلية، طولكرم، أريحا، رام الله، بيت لحم والخليل، وهناك دوائر تحصيلية أخرى تم استحداثها ولكنها لا تزال قيد التجهيز مثل دوائر سلفيت، ودورا، وطوباس.

وسيقوم الباحث باستعراض تحقق إيرادات كل دائرة على حده لفترة ثلاث سنوات متتالية هي 1999، 2000، 2001، وسيقوم بمقارنة مفردات كل دائرة لكل سنة مع السنوات الأخرى ثم مقارنة إيرادات كل دائرة مع إيرادات الدوائر الأخرى، ويجب التذكير هنا أن 90% من

حصيلة هذه الإيرادات يذهب إلى خزانة البلديات و10% فقط يذهب إلى خزانة السلطة الوطنية الفلسطينية.

وقبل استعراض تحققات إيرادات الدوائر الضريبية التحصيلية يجب علينا أن نوضح

المقصود ببعض المصطلحات التي سنستعرضها لاحقاً في جداول تحققات إيرادات الدوائر الضريبية التحصيلية، وهذه المصطلحات كما يلي:

الحالية: المقصود بها مقدار الضريبة المترتبة على المكلفين و التي يجب أن تحصل سنوياً وهي قابلة للتغيير من سنة إلى أخرى قد تزيد وقد تنقص ولكنها في معظم الأحوال تزيد كنتيجة لزيادة عدد الأبنية المفترض، مما يترتب عليه ارتفاع نسبة التخمين من ارض 10% إلى بناء 17%.

الإعفاء القانوني ومستندات التنزيل: يقصد بالإعفاء القانوني الإعفاء بموجب القانون أي الإعفاء الذي ينص عليه القانون مثل إعفاء المؤسسات العامة والمؤسسات الخيرية التي لا تهدف إلى الربح وما كان ملكاً للطوائف الدينية مثل الجوامع والكنائس... الخ. أما مستندات التنزيل أو مستندات التسوية فيقصد بها الإعفاءات التي تنشأ نتيجة لخطأ محاسبي أو نتيجة لهدم البناء لأي سبب من الأسباب ... الخ.

البقايا/ بقايا السنوات السابقة: يقصد بها المبالغ المستحقة على المكلفين نتيجة تخلفهم عن دفع الضريبة المترتبة عليهم في السنوات السابقة والتي يتم تدويرها وتحميلها على بداية كل سنة جديدة.

التحقق الصافي: ويقصد به المبالغ المترتبة على المكلفين من السنة الحالية ومن بقايا السنوات السابقة مطروحاً منه الإعفاءات القانونية ومستندات التنزيل أي أن ما يجب أن تحصله كل دائرة ضريبية حتى تصبح نسبة التحصيل 100%.

التحصيلات: هي المبالغ التي يتم تحصيلها من المكلفين سنوياً وتشمل التحصيل من الحالية والتحويل من بقايا السنوات السابقة.

الخصم التشجيعي: يقصد به مقدار المبالغ المنقطة من الضريبة المستحقة على المكلفين عن السنة الحالية فقط، حيث يعطي للمكلف الذي يلتزم بتسديد الضريبة بصورة سنوية ومنظمة في بداية كل سنة بنسب متفاوتة.

أما تحقيقات إيرادات الدوائر الضريبية في الضفة الغربية فهي كما يلي:

1- تحقق إيرادات دائرة أملاك نابلس:

جدول رقم (13)

تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك نابلس من سنة 1999-2001م

سنة 2001		سنة 2000		سنة 1999		البيان
دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	
1783693	000	1470711	960	1288652	670	الحالية
79729	080	82154	705	72408	740	الإعفاء القانوني ومستندات التنزيل
1852072	121	1668113	547	1551124	516	بقايا السنوات السابقة
3556036	041	3056670	802	2767368	446	التحقق الصافي
1205998	778	1141290	210	1057919	087	التحصيلات
112062	828	60855	949	46650	331	الإعفاء التشجيعي
2238242	589	1852072	121	1668113	547	البقايا

- نسبة التحصيل: يمكن قياس نسبة التحصيل حسب المعادلة التالية :

نسبة التحصيل السنوية = التحصيلات السنوية + الخصم التشجيعي .

الحالية - الإعفاء القانوني ومستندات التنزيل + بقايا السندات السابقة

$$= \frac{\text{التحصيلات السنوية} + \text{الخصم التشجيعي}}{\text{التحقق الصافي}}$$

ويقتضي التنويه أن نسبة التحصيل حسب هذه المعادلة لا تمثل نسبة ما يتم تحصيله فعلاً لأن الخصم التشجيعي لا يعتبر تدفقات نقدية تم تحصيلها فعلاً.

وتمثل نسبة التحصيل هذه التحصيل من السنة الحالية (سنة التحقق) ومن بقايا السنوات السابقة.

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 1999} = \frac{46650.331 + 1057919.087}{2767368.446} = 39.9\%$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2000} = \frac{60855.949 + 1141290.210}{3056670.802} = 39.3\%$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2001} = \frac{112062.828 + 1205998.788}{3556036.041} = 37\%$$

ويلاحظ أن متوسط نسبة التحصيل السنوية لدائرة ضريبة أملاك نابلس (38.7%).

نسبة النمو في الإيرادات:

يلاحظ من الجدول السابق رقم (13) أن إيرادات ضريبة الأملاك تنمو من سنة إلى أخرى ويلاحظ ذلك في ازدياد الحالية من 1288652.670 سنة 1999 إلى 1470711.960 سنة 2000 إلى 1783693.000 سنة 2001، ويمكن حساب نسبة النمو في الحالية وفقاً للمعادلة التالية:

$$- \text{نسبة النمو} = \frac{\text{حالية سنة المقارنة} - \text{حالية سنة الأساس}}{\text{حالية سنة الأساس}}$$

نسبة النمو بين 1999-2000 = $\frac{1288652.670 - 1470711.960}{1470711.960} = 14.1\%$

1288652.670

نسبة النمو بين 2001-200 = $\frac{1470711.960 - 1783693.000}{1783693.000} = 21.2\%$

1470711.960

ويلاحظ أن متوسط نسبة النمو السنوية في الإيرادات لدائرة ضريبة أملاك نابلس 17.6%.

- نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية:

يمكن احتساب نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية وفقاً للمعادلة التالية:

نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية = $\frac{\text{الإعفاءات القانونية}}{\text{الحالية}}$

نسبة الإعفاءات القانونية لسنة 1999 = $\frac{72408.740}{1288652.670} = 5.6\%$

1288652.670

نسبة الإعفاءات القانونية لسنة 2000 = $\frac{82154.705}{1470711.960} = 5.5\%$

1470711.960

نسبة الإعفاءات القانونية لسنة 2001 = $\frac{79729.080}{1783693.000} = 4.4\%$

1783693.000

يلاحظ أن متوسط نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية لدائرة أملاك نابلس 5.1%

2- تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك جنين:

جدول رقم (14)

تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك جنين من سنة 1999-2001م

سنة 2001		سنة 2000		سنة 1999		البيان
دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	
636960	870	579864	160	524153	420	الحالية

56581	863	52969	504	52530	809	الإعفاء القانوني ومستندات التتزيل
937007	727	778065	174	632595	686	بقايا السنوات السابقة
1517386	734	1304959	830	1104218	297	صافي التحقق
268966	916	350031	570	315185	296	التحصيلات
26770	665	17312	920	14139	083	الإعفاء التشجيعي
1220246	496	937007	727	778065	174	البقايا

- نسبة التحصيل: واستناداً إلى ما تقدم فإن :

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 1999} = \frac{14139.083 + 315185.296}{1104218.297} = 29.8\%$$

$$1104218.297$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2000} = \frac{17312.920 + 350031.570}{1304959.830} = 28.1\%$$

$$1304959.830$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2001} = \frac{26770.665 + 268966.916}{1517386.734} = 19.4\%$$

$$1517386.734$$

ويلاحظ أن متوسط نسبة التحصيل السنوية لدائرة ضريبة أملاك جنين 25.7%.

- نسبة النمو في الإيرادات:

يلاحظ أن إيرادات ضريبة الأملاك تنمو من سنة إلى أخرى، حيث يلاحظ في الجدول السابق رقم (14) أن حالية 1999 كانت 524153.420 ثم زادت سنة 2000 حيث أصبحت 579864.160 ثم زادت سنة 2001 إلى 636960.870، ويمكن احتساب نسبة النمو في الإيرادات كما يلي:

$$\text{نسبة النمو بين عامي 1999-2000} = \frac{524153.420 - 579864.160}{524153.420} = 10.6\%$$

$$524153.420$$

$$\text{نسبة النمو بين عامي 2000-2001} = \frac{579864.160 - 636960.870}{579864.160} = 9.8\%$$

579864.160

يلاحظ أن متوسط نسبة النمو السنوية في الإيرادات لدائرة ضريبة أملاك جنين 10.2% .

- نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية:

نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية لسنة 1999 = $\frac{52530.809}{524153.420} = 10\%$

524153.420

نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية لسنة 2000 = $\frac{52969.504}{579864.160} = 9.1\%$

579864.160

نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية لسنة 2001 = $\frac{56581.863}{636960.870} = 8.8\%$

636960.870

يلاحظ أن الإعفاءات القانونية تشكل ما نسبته 9.3% بالمتوسط من حالة دائرة أملاك جنين.

3- تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك قلقيلية:

جدول رقم (15)

تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك قلقيلية من سنة 1999-2001م

سنة 2001		سنة 2000		سنة 1999		البيان
دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	
237294	930	237092	450	215472	370	الحالية
2585	360	2797	960	2585	360	الإعفاء القانوني ومستندات التنزيل
163698	275	120415	975	96991	953	بقايا السنوات السابقة
398407	845	354710	465	309878	963	صافي التحقق
128431	920	182451	904	184153	818	التحصيلات
11525	685	7852	540	6285	283	الإعفاء التشجيعي
258283	525	163698	275	120415	975	البقايا

- فإن نسبة التحصيل استناداً إلى ما تقدم:

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 1999} = \frac{6285.283 + 184153.818}{309878.963} = 61.4\%$$

$$309878.963$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2000} = \frac{7852.540 + 182451.904}{354710.465} = 53.6\%$$

$$354710.465$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2001} = \frac{11525.685 + 128431.920}{398407.845} = 35.1\%$$

$$398407.845$$

يلاحظ أن متوسط نسبة التحصيل السنوية لدائرة أملاك قفيلية 50%

- نسبة النمو في الإيرادات: يلاحظ أن هناك نمو في الإيرادات يتجلى في ارتفاع الحالية من

215472.370 سنة 1999 إلى 237092.450 سنة 2000 إلى 237294.930 سنة 2001.

ويمكن احتساب نسبة النمو في الإيرادات كما يلي:

$$\text{نسبة النمو بين عامي 1999-2000} = \frac{215472.370 - 237092.450}{215472.370} = 10\%$$

$$215472.370$$

$$\text{نسبة النمو بين عامي 2000-2001} = \frac{237092.450 - 237294.930}{237092.450} = 1\% \text{ أقل من}$$

$$237092.450$$

يلاحظ أن متوسط نسبة النمو في الإيرادات لدائرة ضريبة أملاك قفيلية 5%

- نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية:

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية لسنة 1999} = \frac{2585.360}{215472.370} = 1.2\%$$

$$215472.370$$

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية لسنة 2000} = \frac{2797.960}{237092.450} = 1.1\%$$

$$237092.450$$

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية لسنة 2001} = \frac{2585.360}{237294.930} = 1\%$$

يلاحظ أن الإعفاءات القانونية تشكل ما نسبته 1.1% بالمتوسط من حالة دائرة أملاك قفيلية.

4. تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك طولكرم (طولكرم+سلفيت+عنتابا):

جدول رقم (16)

تحقق إيرادات ضريبة أملاك طولكرم من سنة 1999-2001م.

سنة 2001		سنة 2000		سنة 1999		البيان
دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	
561577	740	453823	290	387095	970	الحالية
27446	360	23836	930	13924	770	الإعفاء القانوني ومستندات التنزيل
397673	943	288953	282	229054	717	بقايا السنوات السابقة
931805	323	718939	642	602225	917	صافي التحقق
277165	545	303402	987	298677	612	التحصيلات
28829	264	17672	685	14471	850	الإعفاء التشجيعي
623567	207	397673	943	288953	282	البقايا

- نسبة التحصيل:

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 1999} = \frac{14471.850 + 298677.612}{602225.917} = 52\%$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2000} = \frac{17672.685 + 303402.987}{718939.642} = 44.6\%$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2001} = \frac{277165.545 + 28829.264}{931805.323} = 32.8\%$$

يلاحظ أن متوسط نسبة التحصيل السنوية من الحالية والبقايا لدائرة ضريبة أملاك طولكرم هو 43.1% سنوياً تقريباً.

- نسبة النمو في الإيرادات:

$$\text{نسبة النمو بين عامي 1999-2000} = \frac{387095.970 - 453823.290}{453823.290} = 17.3\%$$

$$\text{نسبة النمو بين عام 2000-2001} = \frac{453823.290 - 561577.740}{561577.740} = 23.7\%$$

يلاحظ أن متوسط نسبة النمو السنوية في الإيرادات لدائرة ضريبة أملاك طولكرم تعادل 20.5% تقريباً.

- نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية:

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية لسنة 1999} = \frac{13924.770}{387095.970} = 4\%$$

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية لسنة 2000} = \frac{23836.930}{453823.290} = 5.2\%$$

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية لسنة 2001} = \frac{27446.360}{561577.740} = 4.9\%$$

تشكل الإعفاءات القانونية ما نسبته 4.7% بالمتوسط من حالية ضريبة أملاك طولكرم السنوية.

5- تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك أريحا:

جدول رقم (17)

تحقق إيرادات ضريبة أملاك أريحا من سنة 1999-2001م

سنة 2001		سنة 2000		سنة 1999		البيان
دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	
270426	650	270816	950	261571	510	الحالية
24840	780	24840	780	24342	680	الإعفاء القانوني ومستندات التنزيل
677858	900	563508	850	482258	470	بقايا السنوات السابقة
923444	770	809485	020	719487	300	صافي التحقق
84255	930	128327	180	152616	630	التحصيلات
4223	560	3298	940	3361	820	الإعفاء التشجيعي
834965	280	677858	900	563508	850	البقايا

- نسبة التحصيل:

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 1999} = \frac{3361.820 + 152616.630}{719487.300} = 21.6\%$$

719487.300

نسبة التحصيل لسنة 2000 = $\frac{3298.940 + 128327.180}{809485.020} = 16.2\%$

809485.020

نسبة التحصيل لسنة 2001 = $\frac{4223.560 + 84255.930}{923444.770} = 9.5\%$

923444.770

يلاحظ أن متوسط نسبة التحصيل السنوية لدائرة ضريبة أملاك أريحا 15.7% تقريباً.

- نسبة النمو في الإيرادات:

نسبة النمو بين عامي 1999-2000 = $\frac{261571.510 - 270816.950}{261571.510} = 3.5\%$

261571.510

نسبة النمو بين 2000-2001 = $\frac{270816.950 - 270426.650}{270816.950} = 0.014\%$

270816.950

يلاحظ أن إيرادات ضريبة أملاك أريحا تنمو سنوياً بمعدل أقل من 2% تقريباً.

- نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية:

نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية سنة 1999 = $\frac{24342.680}{261571.510} = 9.3\%$

261571.510

نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية سنة 2000 = $\frac{24840.780}{270816.950} = 9.1\%$

270816.950

نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية سنة 2001 = $\frac{24840.780}{270426.650} = 9.2\%$

270426.650

يلاحظ أن الإعفاءات القانونية تشكل بالمتوسط ما نسبته 9.2% تقريبا من حالة ضريبة
أملك أريحا.

6. تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك رام الله: (رام الله + البيرة)

جدول رقم (18)

تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك رام الله من سنة 1999-2001م

سنة 2001		سنة 2000		سنة 1999		البيان
دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	
3585780	990	2946179	350	2365873	700	الحالية
184031	180	1501122	335	152054	630	الإعفاء القانوني ومستندات التنزيل
3048893	581	2300080	324	1930520	904	بقايا السنوات السابقة
6450643	391	5096137	339	4144339	974	صافي التحقق
1924876	764	1931456	190	1764557	134	التحصيلات
207158	643	119304	570	85745	994	الإعفاء التشجيعي
4318607	984	3048893	581	2300080	324	البقايا

- نسبة التحصيل:

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 1999} = \frac{85745.994 + 1764557.134}{4144339.974} = 44.6\%$$

$$4144339.974$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2000} = \frac{119304.570 + 1931456.190}{5096137.339} = 40.2\%$$

$$5096137.339$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2001} = \frac{207158.643 + 1924876.764}{6450643.391} = 33\%$$

$$6450643.391$$

يلاحظ أن متوسط نسبة التحصيل من السنة الحالية والبقايا لدائرة ضريبة أملاك رام الله تساوي

39.2% تقريباً.

- نسبة النمو في الإيرادات.

$$\text{نسبة النمو بين عامي 1999-2000} = \frac{2365873.700 - 2946179.350}{2946179.350} = 24.5\%$$

$$2365873.700$$

$$\text{نسبة النمو بين عامي 2000-2001} = \frac{2946179.350 - 3585780.990}{3585780.990} = 21.7\%$$

$$2946179.350$$

يلاحظ أن إيرادات دائرة ضريبة أملاك رام الله تنمو سنوياً بمعدل 23.1% تقريباً.

- نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية:

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية 1999} = \frac{152054.630}{2365873.700} = 6.4\%$$

$$2365873.700$$

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية 2000} = \frac{150122.335}{2946179.350} = 5\%$$

$$2946179.350$$

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية 2001} = \frac{184031.180}{3585780.990} = 5.1\%$$

$$3585780.990$$

يلاحظ أن الإعفاءات القانونية تشكل ما نسبته بالمتوسط 5.5% تقريباً من الإيرادات السنوية

لدائرة ضريبة أملاك رام الله.

7. تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك بيت لحم:

جدول رقم (19)

تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك بيت لحم من سنة 1999-2001م

سنة 2001		سنة 2000		سنة 1999		البيان
دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	
957374	765	853213	900	747432	510	الحالية
911	200	2636	500	10512	735	الإعفاء القانوني ومستندات التنزيل
1125261	200	919293	390	811873	795	بقايا السنوات السابقة
2081724	765	1769870	790	1548793	570	صافي التحقق
600003	325	609202	489	604139	145	التحصيلات
61227	900	35877	536	25936	625	الإعفاء التشجيعي
1419980	340	1125261	200	919293	390	البقايا

- نسبة التحصيل السنوية:

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 1999} = \frac{25936.625 + 604139.145}{1548793.570} = 40.6\%$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2000} = \frac{35877.536 + 609202.489}{1769870.790} = 36.4\%$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2001} = \frac{61227.900 + 600003.325}{2081724.765} = 31.7\%$$

يلاحظ أن متوسط نسبة التحصيل السنوية لدائرة ضريبة أملاك بيت لحم تساوي 36.2% تقريباً.

- نسبة النمو في الإيرادات:

$$\text{نسبة النمو بين عامي 1999-2000} = \frac{747432.510 - 853213.900}{853213.900} = 14.1\%$$

$$747432.510$$

$$\text{نسبة النمو بين عامي 2000-2001} = \frac{853213.900 - 957374.765}{957374.765} = 12.2\%$$

$$853213.900$$

يلاحظ أن إيرادات دائرة ضريبة أملاك بيت لحم تنمو سنوياً بمعدل 13.2% تقريباً.

- نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية:

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية 1999} = \frac{10512.735}{747432.510} = 1.4\%$$

$$747432.510$$

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية 2000} = \frac{2636.500}{853213.900} = 3 \text{ بالآلاف}$$

$$853213.900$$

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية 2001} = \frac{911.200}{957374.765} = 1 \text{ بالآلاف}$$

$$957374.765$$

يلاحظ أن الإعفاءات القانونية تشكل ما نسبته بالمتوسط 0.6% تقريباً من إيرادات دائرة ضريبة

أملاك بيت لحم السنوية.

8. تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك الخليل: (الخليل +دورا)

جدول رقم (20)

تحقق إيرادات دائرة ضريبة أملاك الخليل من سنة 1999-2001

سنة 2001		سنة 2000		سنة 1999		البيان
دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	
1674380	-	1561041	-	1334474	-	الحالية
4762	-	4762	-	4805	-	الإعفاء القانوني ومستندات التنزيل
2949905	-	2360169	-	1959191	-	بقايا السنوات السابقة
4619523	-	3916448	-	3288860	-	صافي التحقق
1009264	-	896113	-	896880	-	التحصيلات
67123	-	36459	-	26483	-	الإعفاء التشجيعي
3543136	-	2949905	-	2360169	-	البقايا

- نسبة التحصيل:

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 1999} = \frac{26483 + 896880}{3288860} = 28\%$$

3288860

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2000} = \frac{36459 + 986113}{3916448} = 26.1\%$$

3916448

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2001} = \frac{67123 + 1009264}{4619523} = 23.3\%$$

4619523

يلاحظ أن متوسط نسبة التحصيل السنوية لدائرة ضريبة أملاك الخليل تساوي 25.8% تقريباً.

- نسبة النمو في الإيرادات:

$$\text{نسبة النمو بين عامي 1999-2000} = \frac{1334474 - 1561041}{1561041} = 17\%$$

$$1334474$$

$$\text{نسبة النمو بين عامي 2000-2001} = \frac{1561041 - 1674380}{1561041} = 7.2\%$$

$$1561041$$

يلاحظ أن إيرادات دائرة ضريبة أملاك الخليل تنمو سنوياً بمعدل 12.1% تقريباً.

- نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية:

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية 1999} = \frac{4805}{1334474} = 0.36\%$$

$$1334474$$

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية 2000} = \frac{4762}{1561041} = 0.3\%$$

$$1561041$$

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى الحالية 2001} = \frac{4762}{1674380} = 0.28\%$$

$$1674380$$

يلاحظ أن الإعفاءات القانونية تشكل ما نسبته 0.31% من الإيرادات السنوية تقريباً من إيرادات

دائرة ضريبة أملاك الخليل.

9. تحقق إيرادات دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية:

جدول رقم (21)

إجمالي تحقق إيرادات دوائر ضريبة الأملاك من سنة 1999-2001

سنة 2001		سنة 2000		سنة 1999		البيان
دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	
9707488	945	8372743	060	7124726	150	الحالية
380887	823	344120	714	333164	724	الإعفاء القانوني ومستندات التنزيل
11152370	747	8998599	542	7693611	041	بقايا السنوات السابقة
20478971	869	17027221	888	14485172	467	صافي التحقق
5498963	178	5542275	530	5274128	722	التحصيلات
518921	545	298634	140	223073	986	الإعفاء التشجيعي
14457029	421	11152370	747	8998599	542	البقايا

- نسبة التحصيل:

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 1999} = \frac{223073.986 + 5274128.722}{14485172.467} = 38\%$$

$$14485172.467$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2000} = \frac{298634.140 + 5542275.530}{17027221.888} = 34.3\%$$

$$17027221.888$$

$$\text{نسبة التحصيل لسنة 2001} = \frac{518921.545 + 5498963.178}{20478971.869} = 29.4\%$$

$$20478971.869$$

يلاحظ أن إجمالي متوسط تحصيل ضريبة الأملاك في الضفة الغربية من الحالية وبقايا السنوات

السابقة يساوي 33.9% تقريباً.

- نسبة النمو في الإيرادات السنوية:

$$\text{نسبة النمو بين عامي 1999-2000} = \frac{7124726.150 - 832743.060}{832743.060} = 17.5\%$$

$$7124726.150$$

$$\text{نسبة النمو بين عامي 2000-2001} = \frac{8372743.060 - 9707488.945}{9707488.945} = 15.9\%$$

$$8372743.060$$

يلاحظ أن إجمالي إيرادات ضريبة الأملاك في الضفة الغربية تنمو سنوياً بالمتوسط بنسبة 16.7% تقريباً.

- نسبة الإعفاءات القانونية إلى الإيرادات السنوية (الحالية):

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى حالية 1999} = \frac{333164.724}{7124726.150} = 4.6\%$$

$$7124726.150$$

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى حالية 2000} = \frac{344120.714}{8372743.060} = 4.1\%$$

$$8372743.060$$

$$\text{نسبة الإعفاءات القانونية إلى حالية 2001} = \frac{380887.823}{9707488.945} = 3.9\%$$

$$9707488.945$$

يلاحظ أن إجمالي الإعفاءات القانونية ومستندات التنزيل تشكل ما نسبته بالمتوسط 4.2% سنوياً من إجمالي الإيرادات السنوية (الحالية) تقريباً.

وبناءً على الجداول السابقة من (13-21) يتبين لنا الحقائق التالية:

- أن إيرادات ضريبة الأملاك تنمو وتتزايد سنوياً بمعدل جيد 16.7% وهذا يعني أن إيرادات ضريبة الأملاك تتضاعف كل ست سنوات تقريباً، ويعود ذلك إلى عدة أسباب منها ازدياد الحركة البنائية والعمرانية نتيجة للازدياد الطبيعي في عدد السكان وبالتالي

ازدياد حاجاتهم إلى المساكن، أو توسيع مناطق البلديات عن طريق ضم العديد من قطع الأراضي وما عليها لتدخل حدود البلديات.

- تشكل الإعفاءات القانونية ومستندات التتزيل (السوية) ما نسبته 4.2% سنوياً من إيرادات ضريبة الأملاك، وتتفاوت هذه النسبة من دائرة إلى أخرى حيث تشكل ما نسبته 1.1% من إيرادات دائرة أملاك قلقيلية و 9.3% من إيرادات دائرة أملاك جنين، ويجب التذكير أن نسبة الإعفاءات القانونية التي تم التوصل إليها (4.2%) هي نسبة غير حقيقية، لأن هناك العديد من المؤسسات المعفاة ولكنها غير مخمنة حسبما تظهره سجلات التخمين في دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية، وبالتالي فإن نسبة الإعفاءات القانونية على أرض الواقع هي أعلى من النسبة التي تم التوصل إليها.

- يلاحظ أن الديون المستحقة للدوائر على المكلفين (بقايا السنوات السابقة) تتزايد بنسبة أعلى من تزايد الإيرادات، وذلك لأن نسبة التحصيل منها أقل من النسبة التي تتراكم عليها سنوياً نتيجة لعدم تحصيلها من الإيرادات السنوية (الحالية). وبالتالي فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض نسبة التحصيل السنوية من سنة إلى أخرى ويتضح ذلك في نسب تحصيلات كافة الدوائر الضريبية التي تتناقص من سنة إلى أخرى.

- أن متوسط نسبة تحصيل ضريبة الأملاك 33.9% سنوياً تقريباً، وتشكل هذه النسبة التحصيلات من السنة الحالية ومن بقايا السنوات السابقة معاً، أما نسبة التحصيل في السنة الحالية (الإيرادات السنوية) بمفردها، أعلى من ذلك وقد تعذر حسابها لأن العديد من الدوائر الضريبية لا تقسم تحصيلاتها السنوية إلى تحصيلات من السنة الحالية وتحصيلات من بقايا السنوات السابقة وإنما تدمجها معاً.

- أن تحصيلات ضريبة الأملاك لسنة 1999م 5497202.708 دينار منها 223073.986 خصم تشجيعي من أصل 14485172.467 استحق تحصيلها،

وتحصيلات ضريبة الأملاك لسنة 2000م كانت 5840909.670 منها 298634.140 خصم تشجيعي من أصل 17027221.888 وجب تحصيلها، وتحصيلات ضريبة الأملاك لسنة 2001م كانت 6017884.723 دينار منها 518921.545 خصم تشجيعي من أصل 20478971.869 دينار.

المطلب الثاني: أسباب انخفاض حصيللة ضريبة الأملاك في الضفة الغربية:

ونقصد هنا بالحصيللة، إجمالي الإيرادات السنوية المتوقع تحصيلها أو التي يجب أن تحصل، وهناك العديد من الأسباب التي تكمن وراء انخفاضها نذكر منها ما يلي:

1. آلية التخمين المطبقة على أرض الواقع.

ينص القانون 11 لسنة 1954 على أساسين للتخمين الأول عقد الإيجار إذا كان البناء مؤجر والثاني في حدود إيجار المثل إذا لم يكن البناء مؤجر، ولكن ما يتم على أرض الواقع وفي معظم دوائر ضريبة الأملاك حسبما تظهره سجلات التخمين وليس كلها أنه يتم التخمين دون الاعتماد على عقود الإيجار وبأقل مما يجب وبصورة تخالف القانون وتعمل على انخفاض حصيللة ضريبة الأملاك وهذا ما بيناه في التطبيق الأول من هذا الفصل.

وللتأكيد على ذلك سنورد المثال التالي:

نلاحظ أن حصيللة ضريبة أملاك رام الله السنوية أي إيراداتها السنوية التي يجب أن تحصل هي ضعف إيرادات وحصيللة ضريبة أملاك نابلس أو الخليل على الرغم من أن مدينتي نابلس والخليل هي أكبر مساحة وسكاناً من مدينة رام الله وبالتالي فإن إيراداتها السنوية يجب أن تكون أكبر من إيرادات رام الله، والسبب في ذلك هو أن آلية التخمين في دائرة أملاك رام الله تعتمد على عقود الإيجار الفعلية إذا كان البناء مؤجراً وإذا لم يكن مؤجراً فإنها تخمن في حدود إيجار المثل.

كذلك فإن في معظم دوائر ضريبة الأملاك يوجد فرق كبير في مبلغ التخمين بين البناء المؤجر وغير المؤجر وهذا يتنافى أيضا مع القانون، ولكن في جميع الحالات يتم التخمين بأقل مما ينص عليه القانون أي بأقل مما يجب.

2- عدم إجراء عملية التخمين العمومي (العام):

ينص القانون 11 لسنة 1954 على إجراء عملية إعادة التخمين كل خمس سنوات ونلاحظ هنا على أرض الواقع أن آخر عملية تخمين لمعظم الدوائر الضريبية تمت في منتصف الثمانينات حسبما تظهره سجلات التخمين، ولا شك أن ذلك يساهم في تدني إيرادات ضريبة الأملاك كما بينا في الفرع الأول من هذا الفصل.

3- عدم تطبيق القانون على الكثير في البلديات المستحدثة:

لقد تم استحداث ما يزيد عن 50 بلدية في الضفة الغربية حسب بيانات وزارة الحكم المحلي لم يطبق القانون 11 لسنة 1954 إلا على بعضها وهذا يساهم في تدني إيرادات ضريبة الأملاك في الضفة الغربية.

4- فرض نسبة ثابتة على المباني والأراضي 17% و 10% على التوالي دون مراعاة التصاعد قد يساهم حسب رأينا في انخفاض إيرادات ضريبة الأملاك.

5. توسع القانون رقم 11 لسنة 1954 في منح الإعفاءات للأغراض العامة، فهناك العديد من هذه المؤسسات على أرض الواقع تغل دخلاً وبالتالي فإن إعفاءها يساهم في تدني حصيلة ضريبة الأملاك.

6- لقد توسع القانون في منح صلاحيات الإعفاء للوزير وهذا يساهم حسب رأينا في تدني إيرادات ضريبة الأملاك.

المطلب الثالث: أسباب انخفاض نسبة التحصيل السنوية:

1. ليس هناك وسائل وإجراءات تحصيل مفعلة كافية لضمان سداد دين الضريبة ومنها تعطيل العمل بقانون تحصيل الأموال الأميرية، ويتضح ذلك في ازدياد نسبة المكلفين الممتنعين عن الدفع أي غياب وضعف وسائل التحصيل الكافية لردع المكلفين الممتنعين.
2. ليس هناك آلية وإجراءات تحصيل موحدة في كافة دوائر ضريبة الأملاك ويتضح ذلك في تفاوت نسبة التحصيل بين الدوائر الضريبية كما هو مبين في الجداول السابقة (من 13-21) وهذا يساهم في انخفاض نسبة التحصيل.
3. انخفاض مستوى دخل الفرد في الضفة الغربية نتيجة للوضع الاقتصادي الراهن يدفع المكلفين إلى الامتناع عن الدفع ويسهم في انخفاض نسبة التحصيل.
4. عدم الاستقرار السياسي والأمني في الضفة الغربية الذي يترتب عليه عدم الاستقرار الاقتصادي، يساهم أيضاً في انخفاض نسبة التحصيل.
5. الضعف الإداري الذي يتمثل في انخفاض عدد موظفي دوائر ضريبة الأملاك الذين يحملون الدرجة الجامعية الأولى، حيث أن السواد الأعظم من الموظفين العاملين في دوائر ضريبة الأملاك (65%) هم من حملة الدبلوم فأقل.
6. عدم التنسيق مع البنوك التي يتم التعامل معها، مما يدفع المكلف إلى الاصطفاف في طابور صندوق البنك ليدفع الضريبة المترتبة عليه، ويمكن تلافي ذلك عن طريق تعيين موظف من البنك يتولى تحصيل الضريبة داخل كل دائرة بصورة مؤقتة، وهذا من شأنه أن يشجع المكلفين على الدفع، ويحول دون تضييع وقتهم.

الفرع الثالث: تفادي الازدواج الضريبي بين ضريبي الدخل والأموال:

أصبحت الضرائب على الدخل اوسع انواع الضرائب انتشارا في النظم الحديثة، ولا عجب ففضلا عما تحققه هذه الضرائب من اهداف مالية واقتصادية واجتماعية، فانه ينظر الى الدخل على انه المصدر الطبيعي الذي يخضع للضريبة كفريضة متكررة، فهو العنصر الاقتصادي الذي تقع عليه - الا في حالات استثنائية - كافة الضرائب على اختلاف اشكالها. كذلك فان الدخل يعد المعيار المفضل للتعبير عن مقدرة الممول على الدفع⁽⁵⁷⁾.

ويطبق على مناطق الضفة الغربية قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لعام 1964 الذي يأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل، أي وفقا لهذا القانون فان الضريبة تفرض على مجمل الدخول المستمدة من المصادر المختلفة بعد خصم تكاليف الحصول عليها، وهذا يعني عدم التمييز بين الدخول ايا كان مصدرها وايا كانت طبيعتها مع وحدة السعر المطبق، وتوحيد احكام تحديد الوعاء واجراءات الربط والتحصيل ومطالبة المكلف بتقديم اقرار واحد يشتمل على جميع ايراداته لادارة ضريبة واحدة.

وتعتبر ضريبة الدخل من الضرائب المباشرة في المجتمع الفلسطيني شأنها شأن ضريبة الاملاك، وتتميز ضريبة الدخل بعدالتها وعدم امكانية نقل العبء الضريبي من المكلف الى أي شخص اخر، علاوة على كونها تشعر المواطنين بواجبهم الوطني والقومي تجاه المجتمع عندما يدفعون الضريبة عن قناعة ودون اكراه، ولكن يعاب على ضريبة الدخل في المجتمع الفلسطيني انخفاض حصيلتها السنوية، اذ تساهم بنسبة اقل من 10% من مجموع الايرادات المحلية، وبنسبة اقل من 6% من اجمالي الايرادات العامة تقريبا⁽⁵⁸⁾.

وهذا لا يستدعي العجب، لان الضرائب المباشرة في الدول النامية تساهم بنسبة اقل من

⁽⁵⁷⁾ (بركات، عبد الكريم، و دراز، حامد: علم المالية العامة. الإسكندرية. مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر. 1972م.

⁽⁵⁸⁾ (دائرة الموازنة العامة: قانون الموازنة العامة، فلسطين، أعداد مختلفة.

مساهمة الضرائب غير المباشرة على عكس الدول المتقدمة، حيث تساهم الضرائب المباشرة فيها بنسبة اعلى من مساهمة الضرائب غير المباشرة في إيرادات تلك الدول.

ونتيجة لأخذ قانون ضريبة الدخل رقم 25 لعام 1964 بنظام الضريبة الموحدة على الدخل سيخضع للضريبة إيراد او ريع العقارات الخاضعة اصلا لقانون ضريبة الاملاك ،وهذا يؤدي الى نشوء ازدواج ضريبي مالم يعالج قانون ضريبة الدخل هذا الازدواج.

وتوخيا للتوضيح سوف نقوم بتعريف الازدواج الضريبي وعناصره وانواعه وأساليب تفاديه، واخيرا سنتناول كيف يتم فض الازدواج الضريبي بين ضريبة الدخل والاملاك في الضفة الغربية.

المطلب الأول: تعريف الازدواج الضريبي وعناصره:

الازدواج الضريبي هو فرض ضريبتين من نوع واحد على المطرح نفسه خلال فترة زمنية واحدة، واقتطاعها من مال مكلف واحد.

واذا تكررت هذه الظاهرة اكثر من مرتين سميت بتعدد الضرائب. ويتحقق الازدواج الضريبي بصورة خاصة عندما يكون مطرح الضريبة ثابتا يتكرر في اوقات منتظمة. لذلك يبدو الازدواج ظاهرا في الضرائب على الدخل ورأس المال، في حين يكون اقل ظهورا في الضرائب على النفقات حيث تكون المادة الخاضعة للتكاليف عرضة للتبدل وعدم الثبات⁽⁵⁹⁾.

ونستنتج من التعريف السابق انه يشترط لتحقيق الازدواج الضريبي ان تتوافر العناصر

التالية:

1- الضريبتان من نوع واحد:

ويتحقق هذا العنصر بين ضريبتين الدخل والاملاك، اذ ان ضريبة الاملاك هي ضريبة

(⁵⁹) بشور، عصام: مرجع سابق. ص330.

فرعية على دخل او ايراد المباني والاراضي (الاملاك) ،وضريبة الدخل هي ضريبة عامة على مجموع الدخول من المصادر المختلفة ومن ضمنها دخل او ايراد الاملاك .

2-المطرح الخاضع للضريبتين واحد:

ويتحقق هذا العنصر ايضا بين ضريبتى الدخل والاملاك، إذ أن المطرح الخاضع للضريبتين هو دخل او ايراد الاملاك المؤجرة (الريع).

3-الفترة الزمنية التي تفرض خلالها الضريبتان واحدة:

ويتحقق هذا العنصر أيضا لان ضريبة الاملاك هي ضريبة سنوية، والسنة في كلا الضريبتين تبدأ في اليوم الأول من شهر كانون الثاني وتنتهي في اليوم الأخير من شهر كانون الأول.

4- المكلف القانوني بالضريبتين واحد:

ويتحقق هذا الشرط ايضا لان المكلف القانوني لضريبة الاملاك هو المكلف الفعلي الذي تربط الضريبة باسمه وتستحق عليه، وهو نفس الشخص الذي يخضع لضريبة الدخل كونه حقق ايراداً من الاملاك المؤجرة.

وعليه فان الازدواج الضريبي يتحقق بين ضريبتى الدخل والاملاك في الضفة الغربية نتيجة لانطباق عناصر الازدواج الضريبي عليهما بالكامل.

المطلب الثاني: انواع الازدواج الضريبي: (60)

نميز في الازدواج الضريبي بين الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود من جهة، وبين الازدواج الداخلي والازدواج الدولي من جهة اخرى.

(60) بشور، عصام: مرجع سابق. ص333-ص335.

1- الازدواج المقصود وغير المقصود:

يكون الازدواج الضريبي مقصودا عندما يعتمد المشرع احداثه فيوفر جميع عناصره ويبتغي المشرع من وراء تحقق الازدواج الضريبي اغراضا شتى اهمها تحقيق وفرة الحصيلة وعدالة في التكاليف وموارد ضريبية جديدة... الخ.

ويكون الازدواج الضريبي غير مقصود عندما يحدث دون ارادة المشرع نتيجة لعدم توزيع صلاحيات فرض الضريبة بدقة بين مختلف السلطات. فتفرض دولة الاتحاد ضريبة هي الضريبة المفروضة في الدول الداخلة في الاتحاد نفسها. وتفرض الوحدات الادارية المحلية الضريبة المفروضة من السلطة المركزية ذاتها.

2- الازدواج الداخلي والدولي:

يكون الازدواج داخليا عندما تتوافر عناصره داخل الحدود الاقليمية للدولة، ويكون دوليا عندما تتوافر عناصره في نطاق اكثر من دولة واحدة... الخ.

المطلب الثالث: اساليب تفادي الازدواج الضريبي⁽⁶¹⁾

ينتج عن الازدواج الضريبي بعض الاثار السيئة من النواحي الاجتماعية والمالية والاقتصادية، فمن الناحية الاجتماعية ينال الازدواج من العدالة الضريبية بتحميل المكلف اكثر من طاقته، ويجعل المساواة في التضحية شعارا نظريا. ومن الناحية المالية يؤدي الى التهرب من الضريبة والقضاء على حصيلتها. ومن الناحية الاقتصادية يعمل الازدواج على تهريب رؤوس الأموال الوطنية وعدم الاقدام على تأسيس مشروعات اقتصادية جديدة ويحد من انتقال رؤوس الأموال.

(61) بشور، عصام: مرجع سابق. ص335-ص340.

وتقسم هذه الاساليب الى قسمين:

1- اساليب تفادي الازدواج الداخلي

يبقى الازدواج الضريبي قائما نتيجة عدم وجود معيار حاسم للتفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، او نتيجة عدم تطبيق معايير الفصل بين الدخل وراس المال بصورة دقيقة. وتتبع الدول احد ثلاثة حلول للتغلب على هذه المصاعب:

أ- **خصم ايراد من ايراد:** يخفض بموجب هذا الاسلوب المطرح الخاضع للتكاليف في الضريبة الاولى من مطرح الضريبة الثانية او العكس. فلو كان دخل مكلف يتالف من 3000 دينار ريع عقارات و 7000 دينار ارباح تجارية، وفرضت ضريبة عامة على مجموع دخله البالغ 10000 دينار، واخرى فرعية على ريع العقارات البالغة 3000 دينار فيكون الازدواج الضريبي قد تحقق، باعتبار ان المكلف قد دفع ضريبتين على ريع عقاراته. ولتفادي الازدواج الضريبي يحسم ايراد الدخل العقاري الخاضع لضريبة خاصة والبالغ 3000 دينار من مجموع ايراد المكلف الخاضع لضريبة عامة على الدخل والبالغ 10000 دينار ويؤدي ذلك الى تجنب الازدواج طالما اننا قد أبعدنا من الضريبة العامة على الدخل ريع العقارات الخاضع لضريبة خاصة نوعية.

ب- **خصم ضريبة من ضريبة:** ويتضمن خصم مقدار ما ترتب على المكلفين من جراء فرض الضريبة الثانية، مما دفعه الى الادارة المالية من جراء فرض الضريبة الاولى او بالعكس. فلو استعدنا المثال السابق ففرض المشرع ضريبة عامة على الدخل معدلها 10% وفرعية على ريع العقارات معدلها 10% ايضا، لكان على المكلف ان يدفع

$$10000 \times 10\% = 1000 \text{ دينار ضريبة عامة على الدخل.}$$

$$3000 \times 10\% = 300 \text{ دينار ضريبة فرعية على ريع العقارات.}$$

فمن أجل تفادي الازدواج يسمح القانون بتخفيض ضريبة ريع العقارات التي مقدارها 300 دينار من الضريبة العامة على الدخل وهي 1000 دينار بحيث يبق على المكلف دفع 700 دينار فقط اضافة الى الضريبة التي دفعها سابقا والتي مقدارها 300 دينار.

ولا بد لتجنب الازدواج بصورة كاملة وفق هذا الاسلوب من ان يكون معدل الضريبتين واحدا. اما اذا كان معدل ضريبة ريع العقارات 5% ومعدل الضريبة العامة على الدخل 10% فيكون الازدواج قد تحقق بصورة جزئية.

ج- **خصم ضريبة من ايراد:** يقتضي هذا الاسلوب خصم مقدار الضريبة الاولى المدفوعة الى الادارة المالية من اجمالي المطرح الخاضع للضريبة الثانية. فاذا دفع المكلف في مثالنا السابق 300 دينار ضريبة ريع العقارات، فيسمح له القانون بتنزيل هذا المبلغ من اجمالي الدخل الخاضع للضريبة العامة... الخ .

ولا يتفادى هذا الاسلوب كما هو واضح ، الازدواج بصورة كلية وانما يعد عاملا للتخفيف منه.

2- اساليب تفادي الازدواج الدولي

يمكن تفادي الازدواج الضريبي الدولي بتنظيم الأصول العلمية للضريبة بشكل يكفل عدم وقوع الازدواج او بعقد اتفاقيات دولية.

أ- تنظيم الضريبة: يمكن ان يتخذ المشرع الاجراءات الكفيلة بعدم تحقق الازدواج، بغض النظر عما تقرره الدول الاخرى في هذا الصدد، فيقضي القانون بصورة صريحة مثلا اعفاء المكلف من الضريبة، فيما لو ثبت انه قد دفعها الى خزينة دولة اخرى، او قد يتبع احد الاساليب الثلاثة التي بحثناها لتفادي الازدواج الداخلي. ويمكن ان يؤدي ذلك الى حرمان الدولة من ايرادات كبيرة، الا انه يعد في الوقت نفسه عاملا لتشجيع توظيف رؤوس الأموال

في مشاريع التنمية، مما يعوض عن الخسارة في الإيرادات. ومن الطبيعي ان تلجا الدول
النامية الى هذا الاسلوب لانها بحاجة الى راس مال.

ب- الاتفاقات الدولية: وهي معاهدات تعقد بين الدول، وتبين بصورة واضحة اختصاص كل دولة
من حيث فرض الضرائب، فتحدد الاسس الكفيلة بمنع الازدواج الضريبي عن مواطني
الدولتين المتعاقبتين.

**المطلب الرابع: فض (تفادي) الازدواج الضريبي بين ضريبي الاملاك والدخل في الضفة
الغربية:**

لقد عمل المشرع الاردني في قانون ضريبة الدخل رقم 25 لعام 1964 على تفادي
الازدواج الضريبي بين ضريبي الدخل والاملاك وفق اسلوبين معا هما:

الأول: خصم ضريبة من إيراد بنسبة 42%

الثاني: خصم ضريبة من ضريبة بنسبة 58%

وتوخيا للتوضيح سوف نقوم بدراسة الأمثلة التالية:

مثال رقم (1) مكلف أرباحه التجارية السنوية من المهنة بلغت 200,000 شيقل، ويملك عمارة
مؤجرة وبلغت الإيجارات الفعلية استنادا إلى عقود الإيجار 100,000 شيقل، بينما خمنت في
دوائر ضريبة الأملاك 60,000 شيقل فقط، فإذا كان المكلف متزوج وأب لثلاثة أولاد دون سن
العشرين، فان مقدار الضريبة المترتبة عليه بعد تنزيل وتقاص ضريبة الاملاك لتفادي الازدواج
الضريبي تحسب كما يلي :

الدخل من المهنة	200000
<u>الدخل من الاملاك المؤجرة (الفعلى حسب عقود الإيجار)</u>	<u>100000</u>
اجمالي دخل المكلف	300000
- 20% من دخل الاملاك المؤجرة الفعلي - بقرار من وزير المالية	(20000)

$$(4284) \quad - 42\% \text{ من ضريبة الاملاك } -- < 60000 \times 17\% = 10200 \text{ شيقل}$$

$$10200 \times 42\% = 4284 \text{ خصم ضريبة من ايراد}$$

$$10200 \times 58\% = 5916 \text{ خصم ضريبة من ضريبة}$$

$$(9240) \quad - \text{ تنزيلات عائلية } --- < \text{ المكلف } 4200 \text{ شيقل}$$

$$\text{للاولاد } 2520 \text{ شيقل } (3 \times 840)$$

$$\text{للزوجة } 2520 \text{ شيقل}$$

$$266476 \quad \text{الدخل الخاضع للضريبة}$$

ثم نطبق الدخل الخاضع للضريبة على الشرائح المعمول بها في قانون 25 لعام 1964

كما عدلت ابتداء من 1999/1/1 بقرار وزير المالية في السلطة الوطنية الفلسطينية وهي

أ- بالنسبة للأفراد

$$\text{من 1 شيقل - 27000 شيقل } 5\%$$

$$27001 - 66000 \quad 10\%$$

$$66001 - 110000 \quad 15\%$$

$$\text{ما زاد عن 110000} \quad 20\%$$

$$27000 \times 5\% = 1350$$

$$39000 \times 10\% = 3900$$

$$34000 \times 15\% = 5100$$

$$166,476 \times 20\% = 33295$$

$$266,476 \quad 43,645 \text{ شيقل}$$

$$43,645 \quad \text{مقدار الضريبة المترتبة على المكلف قبل تقاص } 58\% \text{ من ضريبة الاملاك}$$

$$(5,916) \quad - 58\% \text{ من ضريبة الاملاك (خصم ضريبة من ضريبة)}$$

$$37,729 \text{ شيقل} \quad \text{مقدار الضريبة المترتبة على المكلف لخزانة الدولة}$$

ب- بالنسبة للشركات المساهمة 20% لكافة الشركات

وينطبق ذلك على الشركات المساهمة ايضا حيث يتم تنزيل 42% من ضريبة الاملاك من اجمالي الايراد الخاضع للضريبة، 58% من ضريبة الاملاك تقاص من مقدار الضريبة المترتبة على الشركة بعد اخضاعها للشرحة الموحدة على الشركات المساهمة وهي 20%، علما أن مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقرر بالقراءة الثانية لدى المجلس التشريعي الفلسطيني ينص على تقاص كامل ضريبة الأملاك من ضريبة الدخل المستحقة على المكلف شريطة ان لا يتجاوز التقاص قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة للايجار حسبما جاء في المادة (14) منه.

الا ان الباحث يرى ان تفادي الازدواج الضريبي المنصوص عليه في قانون 25 لعام 1964، ما هو الا تفاديا جزئيا فقط وبصورة تتنافى مع العدالة الضريبية ، ويشترط لتفادي الازدواج الضريبي بصورة كاملة في حالة خصم او تقاص ضريبة الاملاك من ضريبة الدخل أي يكون معدل الضريبتين متساويا، اما اذا كان معدل ضريبة الدخل اعلى من معدل ضريبة الاملاك فيكون الازدواج قد تحقق بصورة جزئية في جميع الاحوال ، وعلى العكس من ذلك فاذا كان معدل ضريبة الدخل ادنى من معدل ضريبة الاملاك سيضر فإن ذلك سيضر بالخزانة العامة.

اما في حالة تنزيل ضريبة الاملاك من الدخل الخاضع للضريبة أي من مطرح (وعاء) ضريبة الدخل فسيحقق الازدواج الضريبي في جميع الاحوال ايضا.

ولتفادي الازدواج الضريبي بصورة كاملة، يقترح الباحث تنزيل ايراد او ريع الاملاك من وعاء ضريبة الدخل بالكامل، أي تنزيل مطرح ضريبة الاملاك بالكامل من مطرح ضريبة الدخل مع فرض ضريبة الأملاك، على اعتبار ان ذلك يصب في مصلحة الخزانة العامة خاصة في حالة كون معدل ضريبة الاملاك اعلى من معدل ضريبة الدخل وقد تقرر خصم ضريبة من

ضريبة، ويصب في مصلحة المكلف اذا تقرر خصم ضريبة من ضريبة وكان معدل ضريبة الدخل اعلى من معدل ضريبة الاملاك، ويحقق العدالة الاجتماعية المتمثلة بتفادي الازدواج الضريبي بين الضريبتين. الا إذا اراد المشرع الضريبي ان يفرض ازدواجاً ضريبياً مقصوداً بغرض تصحيح مساوئ الضرائب الفرعية على الدخل، او بغرض معرفة دخول المكلف وحالته المادية لتطبيق المساواة في التضحية وتحقيق العدالة الضريبية، فيعمل المشرع على زيادة العبء الضريبي على بعض الفئات الاجتماعية عن طريق الازدواج الضريبي بدلا من رفع معدل الضريبة، ويشترط لتحقيق ذلك في حالة تقاص ضريبة من ضريبة ان تكون معدل الضريبة العامة على الدخل اعلى من الضريبة الفرعية.

الفرع الرابع: كيفية احتساب الضريبة المستحقة على المكلف

لقد ارتأينا ان نقدم هذا الفرع الذي سنقوم من خلاله بعرض مجموعة من الامثلة بالارقام تبين كيف يتم احتساب الضريبة المستحقة على المكلف بعد تطبيق نسب الاعفاءات التشجيعية والغرامات عليها، بهدف تعريف المهتمين بهذه الضريبة وكيف يتم احتسابها خاصة في ظل عدم وجود أي دراسة سابقة في المجتمع الفلسطيني تبين ذلك حسب علم الباحث بعد البحث في هذا الموضوع.

مثال رقم (1): نفرض ان مكلف يمتلك بناء غير مؤجر وارضاً، وقد قدرت القيمة الايجارية للبناء بالصافي ب 3000 دينار، والقيمة الايجارية للارض ب 1000 دينار فما مقدار الضريبة المستحقة عليه سنوياً؟؟؟

الحل:

مقدار الضريبة المستحقة على البناء = صافي القيمة الايجارية المقدرة للبناء (أي بعد خصم 20% بدل استهلاك) × نسبة الضريبة على البناء

$$= 3000 \times 17\%$$

$$= 510 \text{ دينار}$$

مقدار الضريبة المستحقة على الارض = القيمة الايجارية المقدرة للارض × نسبة الضريبة على الارض

$$= 1000 \times 10\%$$

$$= 100 \text{ دينار}$$

وعليه فان مقدار الضريبة المستحقة على المكلف سنويا = 510 + 100

$$= 610 \text{ دينار}$$

مثال رقم (2): نفرض انه في المثال السابق تم تخمين البناء والارض خلال سنة 1991، وكان المكلف ملتزماً بتسديد الضريبة بشكل سنوي فما مقدار الضريبة المترتبة عليه في كل من الحالات التالية:

1- اذا قام المكلف بتسديد الضريبة خلال شهر 1/1992.

2- اذا قام المكلف بتسديد الضريبة خلال شهر 2/1993.

3- اذا قام المكلف بتسديد الضريبة خلال شهر 3/1994.

4- اذا قام المكلف بتسديد الضريبة خلال شهر 4/1995.

5- اذا قام المكلف بتسديد الضريبة خلال شهر 6/1996.

6- اذا قام المكلف بتسديد الضريبة خلال شهر 10/1997.

7- اذا قام المكلف بتسديد الضريبة خلال شهر 11/1998.

8- اذا قام المكلف بتسديد الضريبة خلال شهر 12/1999.

الحل: بما ان عملية تخمين البناء والارض تمت خلال سنة 1991، اذن تستحق الضريبة على المكلف ابتداء من السنة التالية لسنة التخمين أي ابتداء في سنة 1992.

الحالة الاولى: اذا قام المكلف بتسديد الضريبة المستحقة خلال شهر 1/1992 او خلال شهر (1) من أي سنة اخرى سيعطى اعفاء تشجيعياً بنسبة 10% من الضريبة المستحقة.

مقدار الضريبة المترتبة على المكلف = مقدار الضريبة السنوية + الإعفاء - الغرامة

$$\text{في شهر 1/1992} \quad -610 = (610 \times 10\%)$$

$$-610 = 61$$

$$= 549 \text{ دينار}$$

الحالة الثانية: اذا قام المكلف بتسديد الضريبة المستحقة خلال شهر 2/1993 او خلال شهر 2 من أي سنة اخرى سيعطى اعفاء تشجيعياً بنسبة 8% من الضريبة المستحقة.

$$\text{مقدار الضريبة المترتبة على المكلف} = 610 - (610 \times 8\%)$$

$$\text{في شهر 2/1993} \quad -610 = 48.800$$

$$= 561.200 \text{ دينار}$$

الحالة الثالثة: اذا قام المكلف بالتسديد خلال شهر 3/1994 او خلال شهر (3) من أي سنه اخرى ستعطي اعفاء تشجيعياً بنسبة 6% من الضريبة المستحقة عليه.

$$\text{مقدار الضريبة المترتبة على المكلف} = 610 - (610 \times 6\%)$$

$$\text{في شهر 3/1994} \quad -610 = 36.600$$

$$= 573.400 \text{ دينار}$$

الحالة الرابعة: اذا قام المكلف بالتسديد خلال شهر 4/1995 او خلال شهر 4 من أي سنة اخرى، سيعطى اعفاء تشجيعياً بنسبة 4% من الضريبة المستحقة عليه.

$$\text{مقدار الضريبة المترتبة على المكلف} = 610 - (610 \times 4\%)$$

$$\text{في شهر 4/1995} \quad -610 = 24.400$$

$$= 585.600 \text{ دينار}$$

الحالة الخامسة: اذا قام المكلف بالتسديد خلال شهر 1996/6 او خلال الاشهر من 5-9 من أي سنة، فانه لن يعطي أي اعفاء ولن تفرض عليه أي غرامة.

مقدار الضريبة المترتبة على المكلف = 610 دينار في شهر 1996/6.

الحالة السادسة: اذا قام المكلف بالتسديد في شهر 1997/10 او خلال شهر 10 من أي سنة أخرى ستفرض عليه غرامة بنسبة 2% من الضريبة المستحقة عليه.

مقدار الضريبة المترتبة على المكلف = $(610 \times 2\%) + 610$

في شهر 1997/10 $12.200 + 610 =$

= 622.200 دينار

الحالة السابعة: اذا قام المكلف بالتسديد خلال شهر 1998/11 او خلال شهر 11 من أي سنة أخرى ستفرض عليه غرامة بنسبة 4% من الضريبة المستحقة عليه.

مقدار الضريبة المترتبة على المكلف = $(610 \times 4\%) + 610$

في شهر 1997/11 $24.400 + 610 =$

= 634.400 دينار 1998/11

الحالة الثامنة: إذا قام المكلف بالتسديد خلال شهر 1999/12 أو خلال الشهر الأخير من أي سنة أخرى، ستفرض عليه غرامة بنسبة 5% من الضريبة المستحقة عليه.

مقدار الضريبة المترتبة على المكلف = $(610 \times 5\%) + 610$

في شهر 1999/12 $30.500 + 610 =$

= 640.500 دينار

مثال رقم (3): نفرض ان المكلف في المثال رقم (1) والمثال رقم (2) لم يقيم بالتسديد منذ استحقاق الضريبة عليه حتى عام 1999، علماً أنه قد سدد الضريبة المستحقة عليه بالكامل في شهر 3 سنة 1999، فما مقدار الضريبة المترتبة على المكلف حتى عام 1999؟؟؟

مقدار الغرامة المترتبة عليه حتى عام 1999 تساوي

$$\begin{aligned}
 61 &= 10\% \times 610 \text{ عن سنة 1998} \\
 122 &= 20\% \times 610 \text{ عن سنة 1997} \\
 183 &= 30\% \times 610 \text{ عن سنة 1996} \\
 \text{صفر} &= 610 \times \text{صفر بدون غرامة سنة 1995} \\
 \text{صفر} &= 610 \times \text{صفر بدون غرامة سنة 1994} \\
 \text{صفر} &= 610 \times \text{صفر بدون غرامة سنة 1993} \\
 \underline{\text{صفر}} &= 610 \times \text{صفر بدون غرامة سنة 1992}
 \end{aligned}$$

مجموع مقدار الغرامة المترتبة على المكلف يساوي 366 دينار

بما ان المكلف سدد في شهر 3/ 1999، إذن سيعطى إعفاء بنسبة 6% من مقدار الضريبة التي تخص سنة 1999

مقدار الضريبة التي تخص سنة 1999 = $610 - (610 \times 6\%)$

$$= 610 - 36.600$$

$$= 573.400 \text{ دينار}$$

وعليه فان مقدار الضريبة المترتبة عليه حتى عام 1999 تساوي

فلس دينار

$$\text{عن سنة 1999} = 36.600 - 610 = 573.400$$

$$\text{عن سنة 1998} = 610 + 61 = 671.000$$

$$\text{عن سنة 1997} = 610 + 122 = 732.000$$

$$\text{عن سنة 1996} = 610 + 183 = 793.000$$

$$\text{عن سنة 1995} = 610 + \text{صفر} = 610.000$$

$$\text{عن سنة 1994} = 610 + \text{صفر} = 610.000$$

$$\text{عن سنة 1993} = 610 + \text{صفر} = 610.000$$

$$\text{عن سنة 1992} = 610 + \text{صفر} = \underline{610.000}$$

$$\text{المجموع} \quad 5209.400$$

أو مقدار الضريبة المترتبة على المكلف = (مقدار الضريبة السنوية $\times$ عدد السنوات) +

الغرامات - الإعفاءات من سنة 1992 - 1999

$$= 36.600 - 366 + 8 \times 610$$

$$= 36.600 - 366 + 4880$$

$$= 5209.400 \text{ دينار}$$

وهذه الطريقة في حساب مقدار الضريبة المستحقة على المكلف طبقت سنة 1996 إلى

سنة 1999 أي من السنة التي تسلمت فيها السلطة الفلسطينية مقاليد الحكم، حيث أعفت سنة

1995 وما قبلها من الغرامة انطلاقاً من مبدأ أن التهرب من دفع الضريبة أيام الاحتلال يعتبر

واجباً وطنياً، أما سنة 1995 وما قبلها فقد فرضت سلطات الاحتلال غرامة تصاعدية على السنوات السابقة تبدأ من 10% ، 20% لغاية 50%، وغرامة على سنة التحقق نفسها تبدأ من شهر تشرين الأول (10) ب2% وتتصاعد الى 4% لشهر تشرين الثاني حتى تصل إلى 5% لشهر كانون الأول .

الا انه نتيجة للأحداث المؤسفة التي يتعرض لها الوطن الفلسطيني حالياً منذ ما يقارب ثلاث سنوات، فقد الغيت الغرامات التي تخص سنة التحقق والغرامات السابقة التي تخص سنة 2000م، 2001م، 2002م، ورفعت نسبة الإعفاء التشجيعي إلى 20% لاي مكلف يسدد الضريبة المستحقة عليه خلال أي شهر من سنة التحقق نفسها.

وللتوضيح سوف نقوم بعرض المثال التالي:

مثال رقم (4) لو افترضنا ان المكلف في الأمثلة السابقة لم يقم بتسديد الضريبة المستحقة عليه منذ عام 1992، وقد سددها في شهر 2 من سنة 2003 بالكامل، فما مقدار الضريبة المترتبة عليه حتى عام 2003 والتي يجب أن يدفعها؟.

الحل : مقدار الغرامات المترتبة على المكلف حتى عام 2003

سنة 2002 وسنة 2001 وسنة 2000 بدون غرامة (معفاة من الغرامة)

غرامة سنة 1999 تساوي $183 = 610 \times 30\%$

غرامة سنة 1998 تساوي $244 = 610 \times 40\%$

غرامة سنة 1997 تساوي $305 = 610 \times 50\%$

غرامة سنة 1996 تساوي $305 = 610 \times 50\%$

غرامة سنة 1995 وما قبلها سنة 1994 وسنة 1993 وسنة 1992 معفاة من الغرامة

مجموع الغرامات المترتبة على السنوات السابقة حتى عام 2003 = 1037 دينار

بما ان المكلف سدد الضريبة خلال سنة 2003 إذا يستحق إعفاء بنسبة 20%

مقدار الإعفاء التشجيعي لسنة 2003 = $610 \times 20\% = 122$ دينار

وعليه فان مقدار الضريبة المترتبة على المكلف والتي يجب ان يدفعها حتى عام 2003 تحسب كما يلي:

مقدار الضريبة السنوية $\times$ عدد السنوات + الغرامات - الإعفاءات

$$610 \times 12 + 1037 - 122 = 8235 \text{ ديناراً.}$$

الفصل الرابع

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

الفرع الأول: التحليل الإحصائي.

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات.

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

الفرع الأول: التحليل الإحصائي:

اقتصرت مجتمع الدراسة على موظفي دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية، وذلك لارتباطهم المباشر وعلاقتهم الوطيدة بموضوع هذه الدراسة، حيث يبلغ عددهم (95) موظفاً، باستثناء الموظفين المنتدبين من البلديات والمراسلين موزعين حالياً على ثمانية دوائر تحصيلية في مختلف محافظات الضفة الغربية، وقد تعذر على الباحث للعديد من الأسباب إجراء مسح ميداني شامل يضم كافة أفراد مجتمع الدراسة، حيث تشكلت عينة الدراسة من (71) موظفاً من أصل (95) موظفاً، أي شكلت عينة الدراسة ما نسبته 74.7% من مجتمع الدراسة.

وقد تم جمع البيانات من الأطراف ذات العلاقة من خلال استبيان تم اعداده خصيصاً لذلك، حيث قام الباحث بتوزيع (71) استبانة (44) منها باليد على موظفي دوائر ضريبة أملاك نابلس، الخليل، بيت لحم، أريحا ورام الله. وما تبقى -أي (27) استبانة- وزعت بالبريد على موظفي دوائر جنين، قلقيلية وطولكرم.

المطلب الأول: وصف عينة الدراسة:

تبين الجدوال التالية توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للوظيفة والراتب والمحافظة (الدائرة) والمؤهل العلمي والحالة الاجتماعية والتخصص.

جدول رقم (22)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للوظيفة

الوظيفة	التكرار (عدد الموظفين)	النسبة المئوية %
موظف	47	66.2
رئيس قسم/شعبة	11	15.5
مدير/نائب مدير	13	18.3
المجموع	71	100%

ونلاحظ من الجدول السابق أن النسبة الكبرى من العينة (66.2%) كانت من الموظفين سواء كانوا محاسبين أو جباة أو مخمنين، في حين أن نسبة رؤساء الأقسام والشعب من العينة كانت هي النسبة الصغرى (15.5%) فقط، بينما شكلت نسبة المديرين ونوابهم (18.3%) من أفراد العينة.

جدول رقم (23)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للراتب

الراتب	العدد (التكرار)	النسبة المئوية%
أقل من 1700 شيقل	17	24
من 1700-2200 شيقل	39	54.9
أكثر من 2200 شيقل	15	21.1
المجموع	71	100%

ويلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية أفراد العينة (54.9%) يتراوح راتبهم بين (1700 - 2200 شيقل)، في حين أن النسبة الصغرى من أفراد العينة (21.1%) يزيد راتبهم الشهري عن (2200 شيقل)، بينما يشكل الذين يقل راتبهم الشهري عن (1700 شيقل) ما نسبته (24%) من أفراد العينة.

جدول رقم (24)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمحافظة (الدائرة)

الوظيفة	العدد (التكرار)	النسبة المئوية%
نابلس	12	16.9
رام الله	10	14.1
الخليل	12	16.9
جنين	10	14.1
أريحا	3	4.2
قلقيلية	7	9.9
بيت لحم	7	9.9
طولكرم	10	14.1

المجموع	71	%100
---------	----	------

يلاحظ من الجدول السابق أن النسبة الكبرى من أفراد العينة (16.9%) تشكلت من موظفي دائرة نابلس ومثلها من موظفي دائرة الخليل كونها أكبر المدن الفلسطينية في الضفة الغربية، في حين أن أقل نسبة من العينة (4.2%) كانت موظفي دائرة أريحا كونها من أصغر المحافظات في الضفة الغربية، بينما تراوحت النسب في المحافظات الأخرى بينهما.

جدول رقم (25)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد (التكرار)	النسبة المئوية%
دبلوم فأقل	46	64.8
بكالوريوس فأعلى	25	35.2
المجموع	71	%100

يلاحظ من الجدول السابق أن السواد الأعظم من أفراد العينة (64.8%) لا يحملون الدرجة الجامعية الأولى أي من حملة شهادات الدبلوم فأقل، في حين أن ما نسبته (35.2%) من أفراد العينة فقط يحمل الشهادة الجامعية الأولى فأعلى.

جدول رقم (26)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للحالة الاجتماعية

الحالة الاجتماعية	العدد (التكرار)	النسبة المئوية%
أعزب	12	16.9
متزوج أو أخرى	59	83.1
المجموع	71	%100

يلاحظ من الجدول السابق أن النسبة الكبرى من أفراد العينة (83.1%) من المتزوجين أو أخرى، بينما (16.9%) من أفراد العينة هم عزب.

جدول رقم (27)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للتخصص

النسبة المئوية%	العدد (التكرار)	التخصص
40.8	29	محاسبة
12.7	9	إدارة أعمال
46.5	33	أخرى
%100	71	المجموع

يلاحظ من الجدول السابق أن النسبة الكبرى من أفراد العينة (53.5%) من حملة التخصصات الأكثر التصاقاً بالضرائب (محاسبة + إدارة أعمال)، أما أصحاب التخصصات الأخرى أو الذين لا يحملون أي تخصص فيشكلون ما نسبته (46.5%) من أفراد عينة الدراسة.

ومن أجل تفسير النتائج اعتمدت المتوسطات الحسابية والنسب المئوية بالصورة الموضحة في الجدول التالي رقم (28).

جدول رقم (28)

درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية كما هي في أداة الدراسة

ومتوسط الإجابة وما يقابله بالنسبة المئوية

النسبة المئوية%	متوسط الإجابة	درجة عدم التحقيق
80% فأكثر	5-4	كبيرة جداً
79.99-70	3.99-3.5	كبيرة
69.99-60	3.49-3	متوسطة
59.99-50	2.99-2.5	قليلة
49.99 فما دون	2.49 فما دون	قليلة جداً

المطلب الثاني: مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية للهدف المالي (هدف وفرة الحصيلة):

سيتم تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية للهدف المالي والمدرجة تحت المجال المالي في الاستبانة، حيث تم تخصيص (18) فقرة لذلك.

يلاحظ من الجدول السابق رقم (29) النتائج التالية:

- آلية التخمين (التقدير):

فقد خصصت الفقرات الأولى والرابعة والسادسة من الاستبانة والتي تدرج تحت المجال المالي لقياس أثر آلية التخمين على تحقيق وفرة الحصيلة (الهدف المالي).

1. أفاد ما نسبته (84.8%) من أفراد العينة أن عدم إجراء عملية التخمين العام (إعادة التخمين) المقررة كل خمس سنوات حسب القانون رقم (11) لعام (1954) تؤثر سلباً على وفرة حصيلة ضريبة الأملاك بالنقصان بدرجة كبيرة جداً. علماً أن آخر عملية إعادة تخمين أجريت في معظم دوائر ضريبة الأملاك في منتصف الثمانينات وأن عدم إجرائها يتنافى مع القانون، وهذا وقد بين الباحث في الفصل الثالث (الفرع الأول، المطلب الثاني) من هذه الدراسة أثر عدم إجراء عملية التخمين وبالأمثلة المبسطة.

2. أفاد ما نسبته 66.2% من أفراد العينة أن اعطاء القانون رقم 11 لعام 1954 الصلاحيات الواسعة لمأمور التخمين في عملية ربط الضريبة في حالة كون العقار غير مؤجر يساهم في تدني إيرادات ضريبة الأملاك بدرجة متوسطة.

3. أفاد ما نسبته 77.4% من أفراد العينة أنه في معظم دوائر ضريبة الأملاك لا يتم الاعتماد على عقود الإيجار الفعلية (باستثناء المؤسسات الرسمية) وهذا يتنافى مع القانون ويساهم في تدني إيرادات ضريبة الأملاك وبدرجة كبيرة. ويؤيد الباحث ذلك لأنه عادة ما يتم التخمين بما يعادل 50%-60% فقط من قيمة عقد الإيجار وهذا مما لا شك فيه سوف يساهم في تدني إيرادات ضريبة الأملاك، وقد بين الباحث في الفصل

الثالث (الفرع الأول، المطلب الأول) أثر ذلك على هدف وفرة الحصيلة وبالأمتلة المبسطة.

- التهرب من الدفع:

خصصت الفقرة الثانية من الاستبانة والتي تتدرج تحت المجال المالي لقياس أثر التهرب من الدفع على وفرة الحصيلة.

حيث أن النسبة الكبرى من أفراد العينة 90.8% أفادوا أن زيادة حالات الامتناع عن دفع الضريبة تؤثر سلباً على وفرة حصيلة ضريبة الأملاك بالنقصان وبدرجة كبيرة جداً.

ويتضح ذلك جلياً في انخفاض نسبة التحصيل السنوية من سنة إلى أخرى، حيث كانت نسبة التحصيل في سنة 1999 38% ثم انخفضت إلى 34.3% سنة 2000 ثم انخفضت إلى 29.4% سنة 2001، كما بينا في الفصل الثالث (الفرع الثاني) من هذه الدراسة، وهذا يدل على زيادة نسبة المتهربين من الدفع من سنة إلى أخرى.

- الإعفاءات القانونية والخصم التشجيعي ومستندات التنزيل:

خصصت لها الفقرات الثالثة والخامسة والثالثة عشرة والتي تتدرج تحت المجال المالي لقياس أثر الإعفاءات القانونية والتشجيعية على وفرة الحصيلة.

1. أن النسبة الصغرى على الاطلاق من أفراد العينة 51.6% يرون أن نسبة الخصم التشجيعي مرتفعة وتؤثر على وفرة الحصيلة بالنقصان ولكن بدرجة قليلة، حيث عارض هذا الفقرة من نسبته 54.9% من أفراد العينة وعارضها بشدة ما نسبته 12.7% من أفراد العينة، في حين أفاد 18.3% من أفراد العينة أنه موافق و 9.9% فقط من أفراد العينة موافق بشدة، وأفاد ما نسبته 4.2% من أفراد العينة بأنه محايد.

2. أفاد ما نسبته 63.6% من أفراد العينة أن القانون توسع في منح الإعفاءات للأغراض العامة (المؤسسات العامة، المؤسسات الخيرية التي لا تهدف إلى الربح، والمؤسسات المملوكة للطوائف الدينية، ... الخ) وهذا يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة بالنقصان وبدرجة متوسطة.

حيث أفاد ما نسبته 54.9% من أفراد العينة بأنه موافق أو موافق بشدة على هذه الفقرة، وأفاد ما نسبته 30% من أفراد العينة بأنه معارض أو معارض بشدة، بينما أفاد ما نسبته 14.1% من أفراد العينة بأنه محايد، وتشكل نسبة الإعفاءات القانونية ومستندات التتزيل ما بين 4% - 5% من اجمالي الإيرادات السنوية.

ويرى الباحث أن هذه النسبة مرتفعة وتؤثر على وفرة الحصيلة بالنقصان، علماً بأن نسبة الإعفاءات القانونية على أرض الواقع هي أعلى من ذلك بسبب وجود العديد من الأراضي والمباني المعفاة وغير المخمنة أصلاً.

3. يرى ما نسبته 77% من أفراد العينة أن هناك العديد من المؤسسات التي لا تهدف إلى الربح ومعفاة من الضريبة ولكنها في الواقع تغل دخلاً من بعض أملاكها المؤجرة وبالتالي فإن إعفاءها يتنافى مع القانون ويساهم في تدني إيرادات ضريبة الأملاك بدرجة كبيرة.

يشترط القانون في منحه الإعفاءات القانونية عدم اغلال الدخل في جميع الحالات ولكن ما نلاحظه على أرض الواقع أن لجنة الزكاة على سبيل المثال تغل دخلاً في بعض أملاكها المؤجرة وبالتالي فإنه لا يوجد مبرر قانوني لإعفاءها، ويرى الباحث أن إعفاءها يتنافى مع القانون إن لم يكن سوء تطبيق أو سوء فهم للقانون، وهذا مما لا شك فيه يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة بالنقصان.

- نسبة ضريبة الأملاك:

حيث خصصت الفقرات السابعة والسادسة عشرة من الاستبانة والتي تدرج تحت المجال المالي لقياس أثر نسبة أو معدلات ضريبة على وفرة الحصيلة.

1. أفاد ما نسبته 60.6% من أفراد العينة أن فرض نسبة ثابتة على المباني 17% والأراضي 10% وعدم مراعاة التصاعد يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة بالنقصان وبدرجة متوسطة.

حيث أفاد ما نسبته 45.1% من أفراد العينة بأنه معارض أو معارض بشدة على هذه الفقرة، وأفاد ما نسبة 47.9% من أفراد العينة بأنه موافق أو موافق بشدة على أن فرض نسبة ثابتة دون مراعاة التصاعد يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة، بينما أفاد 7% من أفراد العينة بأنه محايد.

2. أفاد ما نسبته 71.8% من أفراد العينة أن نسبة ضريبة الأملاك بشكل عام لا تحقق هدف وفرة الحصيلة، حيث أيد هذه الفقرة 62% وعارضها 16.9% من أفراد العينة في حين أفاد ما نسبته 21.1% من أفراد العينة بأنه محايد.

- وسائل وإجراءات التحصيل:

خصصت الفقرات الثامنة والتاسعة والثانية عشرة من الاستبانة والتي تدرج تحت المجال المالي لقياس أثر آلية ووسائل وإجراءات التحصيل على وفرة الحصيلة:

1. أن ما نسبته 87% من أفراد العينة يرون أنه ليس هناك وسائل وإجراءات تحصيل مفعلة وكافية لضمان سداد دين الضريبة مما يساعد المكلفين على التهرب من الدفع وهذا يؤثر سلباً على وفرة حصيلة ضريبة الأملاك بالنقصان وبدرجة كبيرة جداً.

حيث لم يعارض هذه الفقرة سوى 4.2% من أفراد العينة في حين أفاد ما نسبته 90.1% من أفراد العينة بأنه موافق وموافق بشدة، وأفاد 5.6% من أفراد العينة بأنه محايد.

2. أفاد ما نسبته 85% من أفراد العينة أن تعطيل قانون تحصيل الأموال الأميرية يؤثر سلباً على وفرة حصيلة ضريبة الأملاك وبدرجة كبيرة جداً.

حيث لم يعارض هذه الفقرة سوى 2.8% من أفراد العينة، في حين أفاد 90.1% من أفراد العينة بأنه موافق أو موافق بشدة، وأفاد ما نسبته 7% من أفراد العينة بأنه محايد.

3. يرى ما نسبته 75% من أفراد العينة أنه ليس هناك آلية وإجراءات تحصيل موحدة في كافة دوائر ضريبة الأملاك وهذا يؤثر على وفرة حصيلة ضريبة الأملاك بالنقصان وبدرجة كبيرة.

حيث أفاد ما نسبته 70.4% من أفراد العينة بأنه موافق أو موافق بشدة على هذه الفقرة، في حين لم يعارضها سوى 11.3% من أفراد العينة، وأفاد 18.3% من أفراد العينة بأنه محايد.

- البلديات المستحدثة:

خصصت الفقرة العاشرة من الاستبانة والتي تندرج تحت المجال المالي لقياس أثر عدم تطبيق القانون رقم 11 لعام 1954 على معظم البلديات المستحدثة على وفرة حصيلة ضريبة الأملاك.

أفاد ما نسبته 86% من أفراد العينة أن عدم تطبيق قانون ضريبة الأملاك رقم 11 لعام 1954 على معظم البلديات المستحدثة في الضفة الغربية لغاية الآن يساهم في تدني إيرادات ضريبة الأملاك وبدرجة كبيرة جداً.

حيث أن هناك ما يزيد عن 50 بلدية مستحدثة في الضفة الغربية ولغاية الآن لم يتم تطبيق القانون رقم 11 لسنة 1954 على معظمها، وهذا مما لا شك فيه سوف يؤدي إلى نقصان حصيللة ضريبة الأملاك.

حيث أفاد ما نسبته 90.1% من أفراد العينة بالموافقة أو بالموافقة بشدة على هذه الفقرة بينما لم يعارضها أحد على الاطلاق، في حين أفاد ما نسبته 9.9% من أفراد العينة بأنه محايد.

- نصيب البلديات من الحصيللة:

خصصت الفقرة الحادية عشرة من الاستبانة والتي تتدرج تحت المجال المالي لقياس أثر ارتفاع نصيب البلديات من حصيللة ضريبة الأملاك على وفرة الحصيللة.

يرى ما نسبة 78.8% من أفراد العينة أن نصيب البلديات من حصيللة ضريبة الأملاك (90%) مرتفع جداً وهذا يقلل من معدل الإيرادات التي تعود إلى الخزانة العامة وبدرجة كبيرة.

ويرى الباحث أيضاً أن نصيب البلديات من حصيللة ضريبة الأملاك (90%) مرتفع، وبالرغم من الدور التي تلعبه البلديات على مستوى الوطن والذي لا يقل شأناً عن الدور التي تلعبه الحكومات في بناء المرافق العامة والبنى التحتية وتطوير الخدمات العامة.. الخ، إلا أن الحكومة ممثلة بوزارة المالية تبقى هي صاحبة الاختصاص في ممارسة السياسات المالية التي تخدم اغراض المجتمع على اعتبار أن الضرائب هي احدى الأدوات التي تستخدمها الحكومة في ممارستها لسياساتها.

- الإدارة الضريبية:

خصصت الفقرة الرابعة عشرة من الاستبانة والتي تدرج تحت المجال المالي لقياس أثر الإدارة الضريبية على وفرة الحصيلة.

يرى 69.6% من أفراد العينة أن الإدارة الضريبية تعتبر ضعيفة وهذا يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة بالنقصان وبدرجة متوسطة.

حيث أفاد ما نسبته 57.8% من أفراد العينة بالموافقة على هذه الفقرة، وفي حين عارضها ما نسبته 19.7% من أفراد العينة، وأفاد 22.5% من أفراد العينة أنه محايد.

- إيرادات ضريبة الأملاك:

خصصت الفقرة الخامسة عشرة من الاستبانة والتي تدرج تحت المجال المالي لقياس أثر إيرادات ضريبة الأملاك على وفرة الحصيلة.

حيث أفاد ما نسبة 72.4% من أفراد العينة بأن إيرادات ضريبة الأملاك في الضفة الغربية متدنية مقارنة مع الإيرادات الضريبية الأخرى وبالتالي فإنها لا تحقق هدف وفرة الحصيلة (الهدف المالي) وبدرجة كبيرة.

- مستوى دخل الفرد:

خصصت الفقرة السابعة عشرة من الاستبانة والتي تدرج تحت المجال المالي لقياس أثر تدني مستوى دخل الفرد بشكل عام في الضفة الغربية على وفرة حصيلة ضريبة الأملاك.

بشكل عام يرى ما نسبته 84.6% من أفراد العينة أن انخفاض مستوى دخل الفرد في الضفة الغربية من شأنه أن يدفع المكلفين إلى التهرب من الدفع وبالتالي يؤثر سلباً على وفرة حصيلة ضريبة الأملاك بالنقصان وبدرجة كبيرة جداً.

- قانون ضريبة الأملاك رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له:

خصصت الفقرة الأخيرة رقم ثمانية عشر من الاستبانة والتي تدرج تحت المجال المالي لقياس أثر القانون رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له على وفرة الحصيلة.

بشكل عام أفاد ما نسبته 68.2% من أفراد العينة أن قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له لا تحقق الهدف المالي (هدف وفرة الحصيلة) وبدرجة متوسطة.

حيث أفاد ما نسبته 59.1% من أفراد العينة بالموافقة على هذه الفقرة، وعارضها ما نسبته 22.5%، في حين أفاد ما نسبته 18.3% من أفراد العينة بأنه محايد.

ويتضح لنا أن نسبة 68.2% من أفراد العينة تمثل عدم تحقيق بدرجة متوسطة، ويعود السبب في كون عدم أفادة أفراد العينة بنسبة أكبر من ذلك إلى عدم تطبيق نصوص القانون على أرض الواقع في الكثير من الحالات، وبالتالي فإن السبب الرئيسي كما يرى جزء من أفراد العينة في عدم تحقيق ضريبة الأملاك للهدف لا يعود للقانون فحسب، وإنما لعدم تطبيق نصوصه في الكثير من الحالات.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (29) نجد أن متوسط الإجابة على الثمانية عشرة فقرة والتي تقيس مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية للهدف المالي (هدف وفرة الحصيلة) كانت 3.75 والنسبة المئوية 75%، وهذا يعني أن 75% من أفراد العينة يرون أن ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لا تحقق هدف وفرة الحصيلة وبدرجة كبيرة.

المطلب الثالث: مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية للهدف الاجتماعي:

سيتم تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية للهدف الاجتماعي والمدرجة تحت المجال الاجتماعي في الاستبيان، حيث تم تخصيص 12 فقرة لقياس ذلك.

يلاحظ من الجدول رقم (30) النتائج التالية:

- أفاد ما نسبته 66.8% من أفراد العينة أن فرض نسبة ثابتة على المباني والأراضي داخل مناطق البلديات دون مراعاة التصاعد لا يحقق هدف إعادة توزيع الدخل وبالتالي لا يحقق العدالة الاجتماعية وبدرجة متوسطة.

حيث أفاد 62% من أفراد العينة بأنه موافق أو موافق بشدة على هذه العبارة، وأفاد 29.6% منهم بأنه معارض أو معارض بشدة، وأفاد ما نسبته 8.5% من أفراد العينة بأنه محايد.

- يرى ما نسبته 80% من أفراد العينة (أعلى نسبة في المجال الاجتماعي) أن عدم إجراء عملية التخمين العمومي (إعادة التخمين) المقررة كل خمس سنوات حسب القانون لا يحقق العدالة الاجتماعية وبدرجة كبيرة جداً.

حيث أفاد ما نسبته 87.4% من أفراد العينة بأنه موافق أو موافق بشدة على هذه الفقرة، بينما أفاد ما نسبته 11.3% فقط بأنه معارض أو معارض بشدة، في حين أفاد ما نسبته 1.4% بأنه محايد.

هذا ويتفق الباحث إلى حد كبير جداً مع هذه الفقرة، لأن عدم إجراء عملية التخمين العمومي أوجدت تفاوتاً كبيراً بين التخمينات القديمة والجديدة للمكلفين وهذا مما لا شك فيه يتعارض مع تحقيق العدالة والمساواة.

- يرى ما نسبته 70.4% من أفراد العينة أن اعطاء القانون الصلاحيات الواسعة لمأمور التخمين (التقدير) في عملية ربط الضريبة خاصة في حالة كون العقار غير مؤجر يؤدي إلى محاباة بعض المكلفين على حساب البعض الآخر وهذا لا يحقق العدالة الاجتماعية وبدرجة كبيرة.

حيث وافق على هذه الفقرة ما نسبته 64.8% من أفراد العينة، وعارضها ما نسبته 25.3% من أفراد العينة، في حين أفاد ما نسبته 9.9% من أفراد العينة بأنه محايد.

- أن ما نسبته 62% من أفراد العينة يرون أن هنالك تبايناً كبيراً في مبلغ التخمين بين العقار المؤجر وغير المؤجر في معظم دوائر ضريبة الأملاك بصورة تتنافى مع القانون ولا تحقق العدالة الاجتماعية وبدرجة متوسطة.

حيث وافق على هذه الفقرة ما نسبته 46.5% من أفراد العينة، وعارضها ما نسبته 40.8% من أفراد العينة، وأفاد ما نسبته 12.7% من أفراد العينة بأنه محايد.

ينص القانون رقم 11 لعام 1954 في المادة (7) منه التي تبين أساس وأصول التخمين ونلخصها كما يلي:

1. صافي قيمة عقد الإيجار إذا كان البناء مؤجراً.

2. إذا لم يكن البناء مؤجراً فيخمن البناء في حدود إيجار المثل.

ولكن ما يحدث على أرض الواقع في معظم دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية، أنه يتم التخمين بما يعادل 50% - 60% من قيمة عقد الإيجار فقط بدلاً من صافي قيمة عقد الإيجار الكامل، هذا إذا كان البناء مؤجراً أما إذا لم يكن البناء مؤجراً فيتم التخمين بمبلغ أقل من حدود إيجار المثل بكثير، ولا شك أن هذا يتعارض مع القانون ولا يحقق العدالة الاجتماعية، لذلك فإن الباحث يؤيد هذه الفقرة إلى حد كبير.

- أفاد ما نسبته 77.4% من أفراد عينة الدراسة أن عدم تطبيق قانون رقم 11 لعام 1954 على معظم البلديات المستحدثة لغاية الآن يتنافى مع هدف تحقيق العدالة الاجتماعية وبدرجة كبيرة.

حيث لم يعارض هذه الفقرة سوى 7% من أفراد عينة الدراسة، في حين وافق عليها ما نسبته 80.3% من أفراد عينة الدراسة، بينما أفاد 12.7% من أفراد العينة بأنه محايد.

- أفاد ما نسبة 62.8% من أفراد عينة الدراسة أن فرض غرامة بنسب متفاوتة على سنة التحقق ابتداء من شهر تشرين الأول لا يحقق العدالة الاجتماعية وبدرجة متوسطة.

حيث أفاد ما نسبته 46.5% من أفراد العينة بالموافقة على هذه الفقرة، في حين عارضها 40.8% من أفراد العينة، وأفاد 12.7% من أفراد العينة بأنه محايد.

ونحن بدورنا لا نرى مبرر لفرض غرامة على سنة التحقق نفسها، وإذا كان الغرض منها هو تشجيع المكلفين على السداد في بداية استحقاق السنة الضريبية، فهناك الخصم التشجيعي الذي يفي بهذا الغرض، كذلك فإن الغرامات المتصاعدة التي تفرض على عدم السداد خلال سنة التحقق تفي هي أيضاً بهذا الغرض حسب رأينا.

- أفاد ما نسبته 66.4% من أفراد عينة الدراسة أن عدم مراعاة القانون رقم 11 لعام 1954 اعفاء الأبنية غير المسكونة لمدة معينة، يتنافى مع تحقيق العدالة الاجتماعية وبدرجة متوسطة.

حيث وافق على هذه الفقرة ما نسبته 56.3% من أفراد العينة، وعارضها ما نسبته 25.3% من أفراد العينة، وأفاد ما نسبته 18.3% بأنه محايد.

- يرى ما نسبته 70.4% من أفراد عينة الدراسة أن هناك العديد من المؤسسات التي لا تهدف إلى الربح، ولكنها في الواقع تغل دخلاً من بعض أملاكها المؤجرة وبالتالي فإن اعفاءها يتنافى مع القانون ويتنافى مع هدف تحقيق العدالة الاجتماعية وبدرجة كبيرة. حيث وافق على هذه الفقرة ما نسبته 70.4% من أفراد العينة، وعارضها ما نسبته 21.2% من أفراد العينة، في حين أفاد ما نسبته 8.5% من أفراد العينة بأنه محايد.

- أفاد ما نسبته 74.4% من أفراد عينة الدراسة بأنه ليس هناك آلية وإجراءات تحصيل موحدة في كافة الدوائر الضريبية، وهذا يؤدي إلى معاملة المكلفين بصورة غير متساوية ويتنافى مع تحقيق العدالة الاجتماعية وبدرجة كبيرة. حيث وافق على هذه الفقرة ما نسبته 73.3% من أفراد العينة وعارضها ما نسبة 16.9% من أفراد العينة، وأفاد ما نسبته 9.9% من أفراد العينة بأنه محايد.

- يرى ما نسبته 75.4% من أفراد عينة الدراسة أن القانون رقم 11 لعام 1954 ينص على اعطاء صلاحيات واسعة للوزير في الإعفاء، وهذا قد يؤدي إلى عدم تحقيق العدالة الاجتماعية وبدرجة كبيرة.

حيث وافق على هذه الفقرة ما نسبته 69.1% من أفراد العينة، وعارضها ما نسبته 14.1% من أفراد العينة، وأفاد ما نسبته 16.9% من أفراد العينة بأنه محايد.

- أفاد ما نسبته 51% (أصغر نسبة في المجال الاجتماعي) بأنه لا يمكن استخدام ضريبة الأملاك كأداة لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية كإعفاء البناء الذي يزيد عدد الأفراد الذين يعيشون بداخله عن عشرة مثلاً إذا كانت الدولة تهدف إلى زيادة عدد سكانها والعكس صحيح. حيث عارض هذه الفقرة ما نسبته 62% من أفراد العينة وهذا يفيد أن ما نسبته 62% يرون أنه يمكن استخدام ضريبة الأملاك كأداة لتحقيق الأهداف الاجتماعية، ووافق عليها ما نسبته 22.6% من أفراد العينة وهذا يعني أن ما نسبته 22.6% من أفراد العينة يرون أنه لا يمكن استخدام ضريبة الأملاك كأداة لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية، في حين أفاد ما نسبته 15.5% من أفراد العينة بأنه محايد.

- يرى ما نسبته 70.2% من أفراد عينة الدراسة أنه بشكل عام فإن القانون رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له، لم تحقق العدالة الاجتماعية وبدرجة كبيرة. حيث وافق على

هذه الفقرة ما نسبته 52.2% من أفراد العينة، وعارضها ما نسبته 9.9% من أفراد العينة، في حين أفاد ما نسبته 38% من أفراد العينة بأنه محايد.

ويلاحظ من الجدول رقم (30) أن متوسط الإجابة على الأثني عشرة فقرة التي تتدرج تحت المجال الاجتماعي في الاستبانة، والتي تقيس مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية للهدف الاجتماعي كانت 3.44 والنسبة المئوية لها 68.8% تقريباً، وهذا يفيد أن ما نسبته 68.8% من أفراد عينة الدراسة يرون أن ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لا تحقق الهدف الاجتماعي المرجو منها وبدرجة متوسطة.

المطلب الرابع: مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية للهدف الاقتصادي:

سيتم تحليل آراء أفراد العينة حول مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية للهدف الاقتصادي والتي تتدرج تحت المجال الاقتصادي في الاستبانة، حيث تم تخصيص سبع فقرات لقياس ذلك.

يلاحظ من الجدول رقم (31) النتائج التالية:

- يرى ما نسبته 65.6% من أفراد عينة الدراسة أن نسبة ضريبة الأملاك في الضفة الغربية مرتفعة وتؤثر سلباً على الاستثمار خاصة في قطاع البناء والإنشاءات وبدرجة متوسطة.

حيث وافق على هذه الفقرة ما نسبته 54.9% من أفراد العينة، وعارضها ما نسبته 38% من أفراد العينة، في حين أفاد 7% من أفراد العينة بأنه محايد.

- أفاد ما نسبته 76.4% (أعلى نسبة في المجال الاقتصادي) من أفراد عينة الدراسة أن زيادة التهرب من دفع ضريبة الأملاك تعيق عملية الاتفاق الحكومي وتؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني.

حيث أفاد ما نسبته 74.6% من أفراد عينة الدراسة بالموافقة على هذه الفقرة، في حين عارضها ما نسبته 12.7% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 12.7% من أفراد العينة بأنه محايد.

- يرى ما نسبته 61.2% من أفراد عينة الدراسة أن نسبة ضريبة الأملاك في الضفة الغربية مرتفعة، وتؤدي إلى سحب المدخرات، مما يؤثر سلباً على الاستثمار وبالتالي على الاقتصاد الوطني وبدرجة كبيرة.

حيث وافق على هذه الفقرة ما نسبته 46.5% من أفراد العينة وعارضها ما نسبته 40.9% من أفراد العينة وأفاد ما نسبته 1.7% من أفراد العينة بأنه محايد.

- أفاد ما نسبته 67.8% من أفراد عينة الدراسة، أن عدم نص القانون رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له على إعفاء جزئي أو مؤقت للقطاعات الصناعية، يؤثر سلباً على الاستثمار وبدرجة متوسطة.

حيث واقف على هذه الفقرة ما نسبته 57.8% من أفراد عينة الدراسة، وعارضها منا نسبته 25.3% من أفراد العينة، في حين أفاد ما نسبته 16.9% من أفراد العينة بأنه محايد.

- أفاد ما نسبته 69.2% من أفراد عينة الدراسة أن هنالك العديد من المؤسسات التي لا تهدف إلى الربح معفاة ولكنها في الواقع تغل دخلاً، وبالتالي فإن إعفاءها يتنافى مع القانون ويؤثر على المنافسة من قبل القطاع الخاص وبدرجة متوسطة. حيث وافق على هذه الفقرة ما نسبته 67.6% من أفراد عينة الدراسة، وعارضها ما نسبته 24% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 8.5% من أفراد العينة بأنه محايد.

- يرى ما نسبته 60.2% من أفراد عينة الدراسة أنه لا يمكن استخدام ضريبة الأملاك من قبل السلطات المختصة في المساعدة على معالجة المشاكل الاقتصادية التي يعاني منها المجتمع وبدرجة متوسطة مثل الانكماش أو التضخم أو ارتفاع نسبة البطالة...الخ.

حيث وافق على هذه الفقرة ما نسبته 43.7% من أفراد العينة، وعارضها ما نسبته 53.5% من أفراد العينة، في حين أجاب ما نسبته 2.8% من أفراد العينة بأنه محايد.

ويلاحظ أن ما نسبته 43.7% من أفراد العينة يفيد أنه لا يمكن استخدام ضريبة الأملاك كأداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية، في حين يرى ما نسبته 53.5% من أفراد العينة أنه يمكن استخدام ضريبة الأملاك كأداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية في المساهمة في معالجة بعض المشاكل الاقتصادية التي يعاني منها المجتمع.

- أفاد ما نسبته 66.8% من أفراد عينة الدراسة بأنه وبشكل عام فإن قانون رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له لا تحقق الهدف الاقتصادي المرجو منها وبدرجة متوسطة.

حيث وافق على هذه الفقرة ما نسبته 46.4% من أفراد عينة الدراسة، وعارضها ما نسبته 15.5% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 38% من أفراد العينة بأنه محايد.

ويتبين من الجدول رقم (31) أن متوسط الإجابة على السبع فقرات التي تتدرج تحت المجال الاقتصادي في الاستبانة والتي تقيس درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية للهدف الاقتصادي المرجو منها كانت 3.33 والنسبة المئوية 66.6% تقريباً، وهذا يفيد أن ما نسبته 66.6% من أفراد عينة الدراسة يرون أن ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لا تحقق الهدف الاقتصادي المرجو منها.

جدول رقم (32)

ملخص ترتيب المجالات والمتوسطات الحسابية والنسب المئوية لدرجة عدم تحقيق ضريبة

الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية

الترتيب	المجالات	متوسط الإجابة	النسبة المئوية %	درجة عدم التحقيق
1	المجال المالي	3.75	75	كبيرة
2	المجال الاجتماعي	3.44	68.8	متوسطة
3	المجال الاقتصادي	3.33	66.6	متوسطة
الدرجة الكلية		3.50	70	كبيرة

يتضح من الجدول رقم (32) ما يلي:

- أن ترتيب المجالات لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها كان كما يلي:

☒ المرتبة الأولى في درجة عدم التحقيق: المجال المالي وكانت النسبة المئوية (75%)

وهذا يفيد أن ضريبة الأملاك في الضفة الغربية بدرجة عدم تحقيق كبيرة لا تحقق الهدف المالي (هدف وفرة الحصيد).

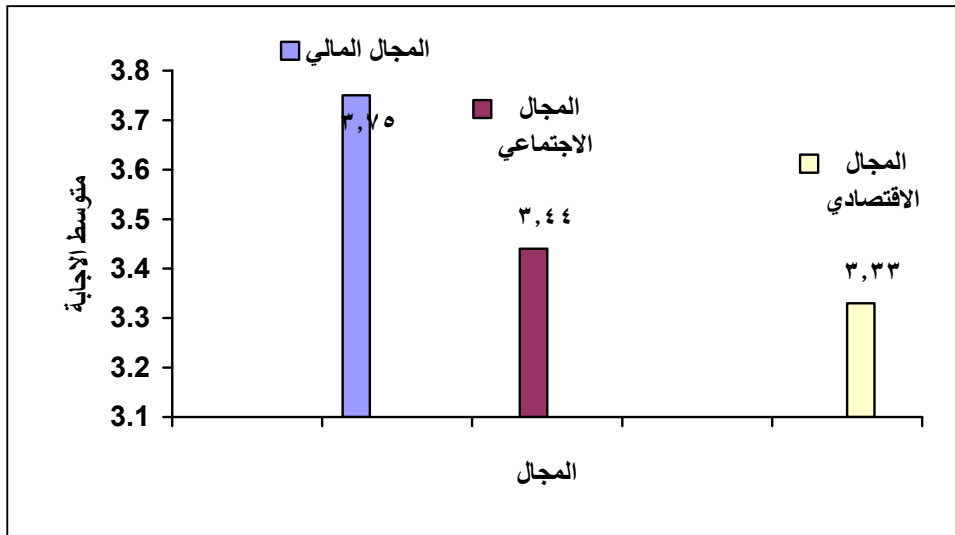
☒ المرتبة الثانية في درجة عدم التحقيق: المجال الاجتماعي وكانت النسبة (68.8%) وهذا

يعني أن ضريبة الأملاك في الضفة الغربية بدرجة عدم تحقيق متوسطة لا تحقق الهدف الاجتماعي.

✕ المرتبة الثالثة في درجة عدم التحقيق: المجال الاقتصادي وكانت النسبة (66.6%) وهذا يعني أن ضريبة الأملاك في الضفة الغربية بدرجة عدم تحقيق متوسطة لا تحقق الهدف الاقتصادي المرجو منها.

- المجال المالي حصل على درجة عدم تحقيق كبيرة بينما حصل كل من المجال الاجتماعي والاقتصادي على درجة عدم تحقيق متوسطة.

- أن الدرجة الكلية لمدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها كانت (عدم تحقيق بدرجة كبيرة) حيث كانت النسبة المئوية (70%)، وهذا يفيد أن ما نسبته 70% من أفراد عينة الدراسة يرون أن ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لا تحقق أهدافها الرئيسية بدرجة عدم تحقيق كبيرة والرسم البياني التالي يوضح ذلك:



الفرع الثاني: اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية، تعزى لمتغير الوظيفة لدى أفراد العينة.

لفحص الفرضية استخدم تحليل التباين الأحادي (One- Way ANOVA)، حيث يبين الجدول (33) المتوسطات الحسابية والدرجة الكلية لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير الوظيفة لدى أفراد عينة الدراسة، في حين يبين الجدول (34) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير الوظيفة لدى أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (33)

المتوسطات الحسابية والدرجة الكلية لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة

الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير الوظيفة لدى أفراد العينة

الوظيفة	ن = 37	ن = 11	ن = 13
	موظف	رئيس قسم /شعبة	مدير / نائب مدير
المجالات	المتوسط	المتوسط	المتوسط
المجال المالي	3.7	3.7	3.7
المجال الاجتماعي	3.5	3.5	3.3
المجال الاقتصادي	3.3	3.5	3.4
الدرجة الكلية	3.5	3.5	3.5

*أقصى درجة للإجابة هي 5 درجات.

يتضح من الجدول (33) أنه يوجد تقارب بين المتوسطات الحسابية ولتحديد الفروق

استخدم تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) كما في الجدول التالي رقم (34).

جدول رقم (34)

نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لدلالة الفروق في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك

في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير الوظيفة لدى أفراد العينة

المجالات	مصدر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	مستوى الادلة
المجال المالي	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0.0093 11.51 11.52	2 68 70	0.0046 0.169	0.028	0.973
المجال الاجتماعي	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0.254 17.27 17.52	2 68 70	0.127 0.254	0.499	0.609
المجال الاقتصادي	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0.280 26.90 27.18	2 68 70	0.140 0.396	0.353	0.704
الدرجة الكلية	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0.024 11.34 11.45	2 68 70	0.0124 0.168	0.074	0.929

*دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$).

ويبين الجدول (34) أن قيمة ف المحسوبة (0.074) وبمقارنتها مع قيمة (F) الجدولية

على مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ودرجات حرية (2,68) يتبين لنا أن قيمة (ف) الجدولية هي

(3.15)، وبما أن قيمة (ف) المحسوبة أقل من قيمة (ف) الجدولية فإننا نقبل الفرضية الصفرية

(العدمية) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تعزى لمتغير الوظيفة لدى أفراد العينة.

الفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية، تعزى لمتغير الراتب لدى أفراد العينة.

لفحص هذه الفرضية استخدم تحليل التباين الأحادي (One- Way ANOVA)، حيث يبين الجدول (35) المتوسطات الحسابية والدرجة الكلية لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير الراتب لدى أفراد العينة، ويبين الجدول (36) نتائج التحليل الأحادي لدلالة الفروق في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير الراتب لدى أفراد العينة.

جدول رقم (35)

المتوسطات الحسابية والدرجة الكلية لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها تبعاً لمتغير الراتب لدى أفراد العينة

الراتب	ن = 17	ن = 39	ن = 15
	أقل من 1700 شيقل	من 1700- 2200 شيقل	أكثر من 2200 شيقل
المجالات	المتوسط	المتوسط	المتوسط
المجال المالي	3.8	3.7	3.7
المجال الاجتماعي	3.6	3.5	3.3
المجال الاقتصادي	3.6	3.2	3.4
الدرجة الكلية	3.6	3.5	3.5

*أقصى درجة للإجابة هي 5 درجات.

يتضح من الجدول (35) أنه يوجد تقارب بين المتوسطات الحسابية ولتحديد الفروق

استخدم تحليل التباين الأحادي (One- Way ANOVA) كما في الجدول التالي رقم (36).

جدول رقم (36)

نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لدلالة الفروق في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك

في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير الراتب لدى أفراد العينة

المجالات	مصدر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	مستوى الادلة
المجال المالي	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0.075 11.44 11.52	2 68 70	0.037 0.168	0.223	0.801
المجال الاجتماعي	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0.583 16.94 17.52	2 68 70	0.292 0.249	1.17	0.316
المجال الاقتصادي	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	1.51 25.67 27.18	2 68 70	0.755 0.378	1.99	0.143
الدرجة الكلية	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0.422 11.03 11.45	2 68 70	0.211 0.162	1.29	0.279

*دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$).

ويبين الجدول رقم (36) أن قيمة (ف) المحسوبة (1.29) وبمقارنتها مع قيمة (ف)

الجدولية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) ودرجات حرية (2، 68) يتبين لنا أن قيمة (ف) الجدولية

(3.15)، وبما أن قيمة (ف) المحسوبة أقل من قيمة (ف) الجدولية فإننا نقبل الفرضية الصفرية

(العدمية) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تعزى لمتغير الراتب لدى أفراد عينة الدراسة.

الفرضية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية، تعزى لمتغير المؤهل العلمي لدى أفراد عينة الدراسة.

لفحص هذه الفرضية استخدم اختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين (Independent t-test) والجدول التالي رقم (37) يبين نتائج الاختبار.

جدول رقم (37)

نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي لدى أفراد عينة الدراسة

المؤهل العلمي المجالات	دبلوم فأقل (ن=46)		بكالوريوس فأعلى (ن=25)		(ت) المحسوبة	مستوى الدلالة
	المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف		
المجال المالي	3.70	0.42	3.83	0.35	1.24	0.21
المجال الاجتماعي	3.52	0.46	3.51	0.56	0.11	0.91
المجال الاقتصادي	3.23	0.63	3.63	0.51	2.66	*0.01
الدرجة الكلية	3.48	0.42	3.65	0.35	1.70	0.094

دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

ويبين الجدول (37) أن قيمة (ت) المحسوبة 1.70 وبمقارنتها مع قيمة (ت) الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ودرجات حرية 69، تبين أن قيمة (ت) الجدولية هي 1.66، وبما أن (ت) المحسوبة أكبر قيمة (ت) الجدولية فإننا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على

أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تعزى لمتغير المؤهل العلمي لدى أفراد العينة، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك لأهدافها الرئيسية تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وتتضح هذه الفروق في المجال الاقتصادي، حيث أن حملة شهادة البكالوريوس فأعلى يرون أن الأهداف الاقتصادية لم يتم تحقيقها بدرجة أكبر من حملة الدبلوم فأقل، حيث كان المتوسط لديهم 3.63 بينما كان المتوسط عند حملة الدبلوم فأقل 3.23 درجة من أصل 5 درجات.

الفرضية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية، تعزى لمتغير الحالة الاجتماعية.

لفحص هذه الفرضية استخدم اختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين (Independent t-test) والجدول التالي رقم (38) يبين نتائج الاختبار.

جدول رقم (38)

نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية

لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير الحالة الاجتماعية لدى أفراد عينة الدراسة

مستوى الدلالة	(ت) المحسوبة	متزوج (ن=59)		أعزب (ن=12)		الحالة الاجتماعية المجالات
		الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	
0.52	0.64	0.41	3.73	0.39	3.81	المجال المالي
0.11	1.58	0.50	3.48	0.43	3.72	المجال الاجتماعي
0.30	1.03	0.65	3.34	0.44	3.54	المجال الاقتصادي
0.16	1.40	0.41	3.51	0.33	3.69	الدرجة الكلية

دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

يبين الجدول (38) أن قيمة (ت) المحسوبة (1.4) وبمقارنتها مع قيمة (ت) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) ودرجات حرية 69 أن قيمة (ت) الجدولية هي 1.66، وحيث أن (ت) المحسوبة أقل من (ت) الجدولية فإننا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة لأهدافها الرئيسية تعزى لمتغير الحالة الاجتماعية لدى أفراد عينة الدراسة.

الفرضية الخامسة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية، تعزى لمتغير التخصص لدى أفراد عينة الدراسة.

لفحص هذه الفرضية استخدم تحليل التباين الأحادي (One- Way ANOVA)، حيث يبين الجدول (39) المتوسطات الحسابية والدرجة الكلية لدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير التخصص لدى أفراد العينة، ويبين الجدول (40) نتائج تحليل التباين الأحادي.

جدول رقم (39)

المتوسطات الحسابية والدرجة الكلية بدرجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير التخصص لدى أفراد العينة

المجالات	التخصص		
	ن = 29	ن = 9	ن = 33
	المحاسبة	الإدارة	أخرى
	المتوسط	المتوسط	المتوسط
المجال المالي	3.7	3.8	3.7
المجال الاجتماعي	3.5	3.6	3.4
المجال الاقتصادي	3.3	3.6	3.3
الدرجة الكلية	3.5	3.6	3.4

*أقصى درجة للإجابة هي 5 درجات.

ينضح من الجدول (39) أنه يوجد تقارب بين المتوسطات الحسابية، ولتحديد الفروق

استخدم تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) كما في الجدول التالي رقم (40).

جدول رقم (40)

نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لدلالة الفروق في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك

في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تبعاً لمتغير التخصص لدى أفراد العينة

المجالات	مصدر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	مستوى الادلة
المجال المالي	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0.194 11.33 11.52	2 68 70	0.097 0.167	0.583	0.56
المجال الاجتماعي	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0.107 17.42 17.52	2 68 70	0.053 0.256	0.209	0.81
المجال الاقتصادي	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0.622 26.56 27.18	2 68 70	0.311 0.391	0.796	0.45
الدرجة الكلية	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0.269 11.18 11.45	2 68 70	0.134 0.165	0.817	0.44

*دال إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$).

وبين الجدول (40) أن قيمة (ف) المحسوبة (0.817) وبمقارنتها مع قيمة (ف)

الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ودرجات حرية (2، 68) يتبين أن قيمة (ف) الجدولية

(3.15)، وبما أن قيمة (ف) المحسوبة أقل من قيمة (ف) الجدولية، فإننا نقبل الفرضية الصفرية

التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في

الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية تعزى لمتغير التخصص لدى أفراد عينة الدراسة.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

- النتائج

- التوصيات

النتائج

من خلال الحقائق والبيانات التي أظهرتها هذه الدراسة فإنها توصلت إلى النتائج التالية:

1. تعتبر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية من الضرائب المباشرة في هيكل النظام الضريبي الفلسطيني وهي من أنواع الضرائب على الأموال، وتساهم في تحقيق الأهداف الرئيسية التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها مثل (الهدف المالي، والاقتصادي، والاجتماعي).

2. لم يتم إجراء عملية إعادة التخمين العمومي المقررة كل خمس سنوات في معظم دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية منذ أكثر من خمسة عشرة سنة، مما يؤثر سلباً على وفرة حصيلة ضريبة الأملاك بالنقصان، ويتنافى مع القانون والعدالة الاجتماعية.

3. لقد أعطى قانون ضريبة الأملاك الأردني رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له صلاحيات واسعة للمخمين في عملية تقدير الضريبة وللوزير في عملية الإعفاء من الضريبة وهذا ساهم في تدني إيرادات ضريبة الأملاك ويتنافى مع تحقيق العدالة الاجتماعية.

4. هناك ازدياد في حالات الامتناع عن سداد الضريبة المستحقة على المكلفين وأن ذلك يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة بالنقصان ويعيق عملية الانفاق الحكومي.

5. أن قانون 11 لعام 1954 توسع في منح الإعفاءات للأغراض العامة مما يؤثر سلباً على وفرة حصيلة ضريبة الأملاك، حيث شكلت الإعفاءات القانونية ما نسبته 5% تقريباً من الإيرادات السنوية. حيث تم إعفاء العديد من المؤسسات التي لا تهدف إلى الربح أصلاً ولكنها في الواقع تغل دخلاً من بعض أملاكها المؤجرة، وبالتالي فإن إعفاءها يتنافى مع القانون ومع هدف تحقيق العدالة الاجتماعية ويؤثر أيضاً على المنافسة من قبل القطاع الخاص.

6. لا يتم الاعتماد على عقود الإيجار الفعلية في معظم دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية بصورة تتعارض مع المادة السابعة من القانون رقم 11 لعام 1954 التي تبين أساس وأصول عملية التخمين، وهذا يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة ويتعارض مع تحقيق العدالة الاجتماعية.

7. تفرض ضريبة الأملاك في الضفة الغربية بنسبة ثابتة، دون مراعاة التصاعد وهذا يتنافى مع تحقيق هدف إعادة توزيع الدخل ويؤثر سلباً على وفرة الحصيلة.

8. تعاني ضريبة الأملاك في الضفة الغربية من غياب وسائل وإجراءات التحصيل الفعالة والموحدة في كافة دوائر ضريبة الأملاك وهذا يساعد المكلفين على التهرب من الدفع، ويؤثر سلباً على وفرة الحصيلة بالنقصان ويتنافى مع تحقيق العدالة الاجتماعية.

9. لم يتم تطبيق القانون رقم 11 لعام 1954 على معظم البلديات المستحدثة لغاية الآن وهذا بدوره يساهم في تدني إيرادات ضريبة الأملاك في الضفة الغربية ويتنافى مع تحقيق العدالة الاجتماعية.

10. بالرغم من أهمية الدور الذي تلعبه البلديات، إلا أن نصيبها من حصيلة ضريبة الأملاك (90%) مرتفع جداً ويقلل من معدل الإيرادات التي تعود إلى الخزنة العامة (خزانة السلطة الفلسطينية).

11. مقارنة مع الإيرادات الضريبية الأخرى تعتبر إيرادات ضريبة الأملاك في الضفة الغربية متدنية ولا تحقق هدف وفرة الحصيلة (الهدف المالي).

12. بشكل عام يؤثر انخفاض مستوى دخل الفرد في الضفة الغربية سلباً على وفرة حصيلة ضريبة الأملاك، حيث يدفع المكلفين إلى الامتناع عن الدفع (التهرب من الدفع).

13. هناك ضعف في الإدارة الضريبية وهذا يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة.

14. لم يراع القانون رقم 11 لعام 1954 إعفاء الأبنية غير المسكونة أو غير المستعملة وهذا يتنافى مع تحقيق العدالة الاجتماعية.

15. تفرض الأوامر العسكرية الإسرائيلية غرامة بنسبة متفاوتة على نفس السنة التي تستحق فيها الضريبة، ابتداءً من شهر تشرين الأول وهذا لا يحقق العدالة الاجتماعية.

16. أن نسبة ضريبة الأملاك في الضفة الغربية مرتفعة، وتؤدي إلى سحب المدخرات وتؤثر سلباً على الاستثمار، خاصة في قطاع البناء والإنشاءات وبالتالي تؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني.

17. لم ينص القانون رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له على إعطاء إعفاء جزئي، أو مؤقت للقطاعات الصناعية وهذا يؤثر سلباً على الاستثمار.

18. يمكن استخدام ضريبة الأملاك في الضفة الغربية من قبل السلطات المختصة في المساعدة على معالجة المشاكل الاقتصادية التي يعاني منها المجتمع مثل التضخم أو الانكماش أو ارتفاع نسبة البطالة...الخ.

19. بشكل عام فإن القانون رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له لا تحقق الأهداف الرئيسية المرجوة منها، كذلك بشكل عام فإن ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لا تحقق الأهداف الرئيسية المرجوة منها (الهدف المالي والهدف الاجتماعي والهدف الاقتصادي) بدرجة عدم تحقيق كبيرة حسبما أفاد ما نسبته 75% من أفراد عينة الدراسة.

20. هناك ازدواج ضريبي يتحقق بين ضريبي الدخل والأملاك، وقد عمل المشرع الضريبي الأردني حسب قانون ضريبة الدخل رقم 25 لعام 1964 على تقاويه وفق أسلوبين هما:

- خصم ضريبة في ايراد بنسبة 42%.

- خصم ضريبة من ضريبة بنسبة 58%

وبناءً على ذلك فإن الإزدواج الضريبي يبقى متحققاً بين ضريبي الدخل والأموال بصورة جزئية.

21. تتنامى حصيله ضريبة الأملاك في الضفة الغربية وتتزايد بنسبة جيدة تجعلها تضاعف نفسها كل ست سنوات تقريباً.

22. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسة تعزى لمتغير الرتبة الوظيفية أو لمتغير الراتب أو لمتغير الحالة الاجتماعية أو لمتغير التخصص لدى أفراد عينة الدراسة. بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة عدم تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسة تعزى لمتغير المؤهل العلمي لدى أفراد عينة الدراسة، حيث أن حملة شهادة البكالوريوس فأعلى يرون أن الأهداف الاقتصادية لم يتم تحقيقها بدرجة أكبر من حملة الدبلوم فأقل، حيث كان المتوسط لديهم 3.63 بينما عند حملة الدبلوم فأقل 3.23 من أصل 5 درجات.

التوصيات

يحكم ضريبة الأملاك في الضفة الغربية قانون ضريبة الاملاك الأردني رقم 11 لعام 1954 والذي يسمى "قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات"، والذي مر على صدوره ما يقارب خمسين عاماً، وأما في قطاع غزة فيسري قانون ضريبة الأملاك البريطاني رقم 42 لسنة 1940 والذي يسمى "قانون ضريبة الأملاك داخل المدن" والصادر قبل ما يزيد عن ستين عاماً.

ومما لا شك فيه أن ضريبة الأملاك تعتبر عاملاً له آثاره المالية والاجتماعية والاقتصادية على شريحة لا يستهان بها من أبناء الشعب الفلسطيني، ومن هنا يمكن للباحث أن يتقدم بالتوصيات التالية التي استوحاها من حقائق وبيانات ونتائج دراسته.

1. اقرار مشروع قانون ضريبة الأملاك الفلسطيني كونه يمثل تشريعاً ضريبياً وطنياً يوحد شقي الوطن، وينطلق من الواقع الفلسطيني ليسري على الأملاك الفلسطينية بدلاً من التشريعات الأجنبية.

2. يهيب الباحث بالجهات القائمة على إعداد هذا المشروع أن يراعى قبيل اقراره من قبل السلطة التشريعية الأمور التالية:

- الحد من الإعفاءات للأغراض العامة وضبطها، شريطة عدم الإعفاء إذا كانت المؤسسة أو الجهة أو الهيئة المقرر إعفاؤها تحقق إيرادات.
- إعفاء الأبنية غير المسكونة أو غير المستغلة لمدة معينة، لأن ذلك سوف يكون أقرب إلى تحقيق العدالة الاجتماعية.
- التصاعد، بحيث تتصاعد نسبة ضريبة الأملاك كلما تصاعد الدخل المخمن (المقدر) لأن ذلك أقرب إلى العدالة الاجتماعية وقد يكون أوفر حصيلة.

- أن تكون شرائح ضريبة الأملاك المتصاعدة غير مرتفعة حتى لا تؤثر سلباً على الاستثمار، ويوصي الباحث بإجراء دراسة لمعرفة الشرائح والنسب المثلى والتي تتلاءم مع الواقع الفلسطيني.
- تنظيم مسألة التقادم الضريبي فيما يتعلق بحق الدولة بالمطالبة بدين الضريبة من جهة، وحق المكلف باسترداد ما دفعه من الضريبة بغير وجه حق من جهة أخرى، وفق آلية محددة ومدرسة وبشكل مسبق، لما لذلك من أثر واضح، يتمثل في تحفيز الإدارة الضريبية على المطالبة بحقوقها واجتهادها المستمر في البحث عن الوسائل التي تكفل عملية تحصيل الضريبة في الوقت المحدد والمناسب.
- اشتماله على وسائل وإجراءات تحصيل فعالة وكافية لضمان سداد دين الضريبة، للحد من ازدياد حالات الامتناع عن الدفع ويمكن التعاون مع البلديات وفق آلية محددة لتحقيق ذلك.
- اعتماد نظام الخصم التشجيعي والغرامات على أن تكون مجدية مقارنة مع سعر الفائدة السوقية وفق آلية محددة ومدرسة بشكل مسبق، ثم مراعاة عدم فرض غرامة على السنة التي تستحق فيها الضريبة.
- قبول نظام الدفع بالأقساط خاصة إذا المبالغ كانت المترتبة على المكلفين كبيرة وفق آلية محددة ومدرسة.
- الحد من الصلاحيات الممنوحة للوزير في الإعفاء، لأنها قد تؤدي إلى عدم تحقيق العدالة الاجتماعية وتؤثر سلباً على وفرة الحصيلة.
- خفض نصيب البلديات من الحصيلة، وذلك لزيادة معدل الإيرادات التي تعود إلى الخزنة العامة.

- تهيئة القانون بطريقة تمكن السلطات المختصة من استخدام ضريبة الأملاك كأداة لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية أو المساهمة في معالجة بعض المشاكل الاقتصادية التي يعاني منها المجتمع.

3. الإسراع في تطبيق القانون على البلديات المستحدثة في الضفة الغربية لتحقيق وفرة حصيله أكبر وتحقيق عدالة اجتماعية بصورة أكبر.

4. متابعة نتائج تطبيق القانون، فمن واجب الإدارة الضريبية أن تقوم بالدراسة الشاملة والمستمرة للقانون بحيث يتم تعديل بعض النصوص القانونية تمشياً مع الظروف المالية والاجتماعية الاقتصادية المختلفة، وهذا لا يتم إلا من خلال الدراسات والأبحاث الميدانية.

5. تأهيل الكادر الوظيفي لدوائر ضريبة الأملاك بالتدريب المستمر والدورات لتعويض النقص الواضح في حملة الشهادات الجامعية الأولى والمتوسطة.

6. توعية المكلفين بالنشرات والاعلانات التي تبين لهم أهمية الالتزام بالسداد وإصدار كتيب بعنوان اعرف "حقوقك وواجباتك" على غرار ضريبة الدخل.

7. تفادي الازدواج الضريبي الواقع بين ضريبي الدخل والأملاك، باستبعاد إيرادات الإيجارات من وعاء ضريبة الدخل (أي خصم إيراد من إيراد بالكامل) كاستثناء على القاعدة، وذلك بهدف التشجيع على الاستثمار.

8. تسهيل إجراءات سداد الضريبة على المكلفين، وذلك بالتنسيق مع البنوك التي يتم التعامل معها، لانتداب موظف من البنك لفترة مؤقتة يحصل فيها الضريبة من داخل كل دائرة ضريبة.

9. الإسراع في حوسبة النظام المحاسبي المطبق في دوائر ضريبة الأملاك تمشياً مع متطلبات العصر الحديث، ولما لذلك من فائدة تعود على كافة الأطراف.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

- البطريق، يونس أحمد: **النظم الضريبية**. الإسكندرية: الدار الجامعية. 1998م.
- البطريق، يونس أحمد: **أصول الأنظمة الضريبية**. ط1. الاسكندرية: المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر. 1966م.
- الحاج، طارق: **المالية العامة**. عمان: ط1. دار الصفاء للنشر والتوزيع. 1999م.
- القيسي، اعاد محمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**. ط2. عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. 1998م.
- الكنانى، ممدوح عبد المنعم، جابر، عيس عبد الله: **القياس والتقويم النفسى والتربوي**. الكويت: مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع. 1995.
- المحجوب، رفعت: **المالية العامة**. دار النهضة العربية، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي. 1978م.
- بركات، عبد الكريم: **النظم الضريبية "النظرية والتطبيق"**. بيروت: مكتبة مكاوي. 1977م.
- بركات، عبد الكريم، دراز، حامد: **علم المالية العامة**. الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر. 1972.
- بشور، عصام: **المالية العامة والتشريع المالي**. ط6. دمشق: منشورات جامعة دمشق. 1992-1993م.
- حشيش، عادل: **أساسيات المالية العامة**. بيروت: دار النهضة العربي. 1992م.
- حشيش، عادل: **اقتصاديات المالية العامة**. الإسكندرية: مؤسسة الثقافة الجامعية. 1983م.

- دائرة الموازنة العامة، قانون الموازنة العامة، فلسطين، أعداد مختلفة.
- دراز، حامد عبد المجيد: الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية. ط2. الإسكندرية: 1989م.
- دوائر ضريبة الأملاك، سجلات التخمين وسجلات دافعي الضريبة وسجلات الإيرادات وسجلات الجباة، الضفة الغربية.
- دوائر ضريبة الأملاك، كافة البيانات والمعلومات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، الضفة الغربية.
- عبد القادر، وليد محمد: مدى تحقيق ضريبة الدخل في الأردن لأهدافها الرئيسية في ظل قانون رقم 57 لسنة 1985 والقوانين المعدلة. (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الأردنية. عمان. الأردن 1992م.
- عبد الله، إبراهيم، العجارمة، أنور: مبادئ المالية العامة. دار الصفاء للنشر والتوزيع. بلا سنه.
- عطية، قذري نقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها. (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة الإسكندرية. الإسكندرية. مصر 1960.
- عواضه، حسن: المالية العامة. ط3. بيروت: دار النهضة العربية. 1973م.
- فرحات، فوزت: المالية العامة "التشريع الضريبي العام. ط1. بيروت: مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع. 1997م.
- فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسات المالية. بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر. 1971م.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م.

- مجموعة الأوامر والأنظمة العسكرية الإسرائيلية ذات الصلة.
- مراد، عبد الفتاح: **الضريبة على العقارات المبنية**. الإسكندرية: بلا سنه.
- مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم 11 لسنة 1954، المنشور بالعدد 1177 من الجريدة الرسمية الأردنية، ص 246.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم 26 لسنة 1955، المنشور بالعدد 1255 من الجريدة الرسمية الأردنية بتاريخ 1955/5/1 ص 397.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم 19 لسنة 1956، المنشور بالعدد 1267 من الجريدة الرسمية الأردنية بتاريخ 1956/4/1، ص 1436.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم 11 لسنة 1957، المنشور بالعدد 1323 من الجريدة الرسمية الأردنية بتاريخ 1957/3/17، ص 292.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم 43 لسنة 1963، المنشور بالعدد 1730 من الجريدة الرسمية الأردنية بتاريخ 1963/12/31، ص 1733.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم 29 لسنة 1966، المنشور بالعدد 1926، من الجريدة الرسمية الأردنية، ص 999.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم 9 لسنة 1967، المنشور بالعدد 1978 من الجريدة الرسمية الأردنية بتاريخ 1963/1/4.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

ملحق (1)

عزيزي المستجيب

تحية وبعد،،،

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تحقيق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية لأهدافها الرئيسية (الهدف المالي، الهدف الاجتماعي، الهدف الاقتصادي)، وقد تم اختياركم لتكونوا جزءاً من عينة هذه الدراسة آمليين الإجابة عن الأسئلة المتضمنة في هذه الاستبانة مؤكداً استخدام المعلومات الواردة فيها لأغراض البحث العلمي فقط. وسيتم التعامل بسرية تامة.

شاكرين لكم دعمكم للبحث العلمي

الباحث

مؤيد ابراهيم حمدان

البيانات الشخصية:

الرجاء وضع إشارة (x) في المكان الذي يناسبك:

- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐
- الرتبة الوظيفية: موظف ☐ رئيس قسم/شعبة ☐ مدير/نائب مدير ☐
- الراتب: أقل من 1700 شيكل ☐ من 1700-2200 شيكل ☐ أكثر من 2200 شيكل ☐
- المحافظة: نابلس ☐ رام الله ☐ الخليل ☐ جنين ☐ أريحا ☐
- قفيلية ☐ بيت لحم ☐ طولكرم ☐
- المؤهل العلمي: دبلوم فأقل ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير فأعلى ☐
- الحالة الاجتماعية: أعزب ☐ متزوج ☐ غير ذلك ☐
- التخصص: محاسبة ☐ اقتصاد ☐ إدارة ☐ أخرى حدد

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
المجال المالي:						
1	إن عدم إجراء عملية التخمين العام (إعادة التخمين) المقررة كل خمس سنوات حسب القانون "11" لعام 1954 تؤثر سلباً على وفرة حصيلة ضريبة الاملاك بالنقصان.					
2	أن زيادة حالات الامتناع عن دفع الضريبة (التهرب) تؤثر على وفرة الحصيلة بالنقصان.					
3	تعتبر نسبة الخصم التشجيعي مرتفعة وتؤثر على وفرة الحصيلة بالنقصان.					
4	أن اعطاء القانون رقم "11" لعام 1954 الصلاحيات الواسعة لمأمور التخمين في عملية ربط الضريبة في حالة كون العقار غير مؤجر يساهم في تدني إيرادات ضريبة الاملاك.					
5	لقد توسع القانون في منح الاعفاءات للاغراض العامة (المؤسسات العامة، المؤسسات الخيرية التي لا تهدف إلى الربح، والمؤسسات المملوكة للطوائف الدينية، ... الخ) وهذا يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة بالنقصان.					
6	في معظم دوائر ضريبة الاملاك لا يتم الاعتماد على عقود الإيجار الفعلية (باستثناء المؤسسات الرسمية) وهذا يتنافى مع القانون ويساهم في تدني إيرادات ضريبة الاملاك.					
7	أن فرض نسبة ثابتة على المباني 17% والأراضي 10% وعدم مراعاة التصاعد يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة بالنقصان.					
8	ليس هناك وسائل وإجراءات تحصيل مفعلة كافية لضمان سداد دين الضريبة مما يساعد المكلفين على التهرب من الدفع وهذا يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة بالنقصان.					
9	أن تعطيل قانون تحصيل الأموال الأميرية يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة بالنقصان.					
10	أن عدم تطبيق القانون "11" لعام 1954 على البلديات المستحدثة في الضفة الغربية لغاية الآن يساهم في تدني إيرادات ضريبة الأملاك.					
11	أن نصيب البلديات في حصيلة ضريبة الاملاك "90%" مرتفع جداً وهذا يقلل من					

					معدل الإيرادات التي تعود إلى الخزانة العامة.	
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة	معارض بشدة
12	ليس هناك آلية وإجراءات تحصيل موحدة في كافة دوائر ضريبة الأملاك وهذا يؤثر على وفرة الحصيلة بالنقصان.					
13	هناك العديد من المؤسسات التي لا تهدف إلى الربح ومعفاة من الضريبة ولكنها في الواقع تغل دخلاً من بعض املاكها المؤجرة وبالتالي فإن إعفاءها يتنافى مع القانون ويساهم في تدني إيرادات ضريبة الأملاك.					
14	تعتبر الإدارة الضريبية ضعيفة وهذا يؤثر سلباً على وفرة الحصيلة بالنقصان.					
15	تعتبر إيرادات ضريبة الأملاك في الضفة الغربية متدنية مقارنة مع الإيرادات الضريبة الأخرى وبالتالي فإنها لا تحقق هدف وفرة الحصيلة (الهدف المالي).					
16	بشكل عام لا تحقق نسبة ضريبة الأملاك في الضفة الغربية هدف وفرة الحصيلة.					
17	بشكل عام فإن انخفاض مستوى دخل الفرد في الضفة الغربية يدفع المكلفين إلى التهرب من الدفع وبالتالي يؤثر سلباً على وفرة حصيلة ضريبة الأملاك بالنقصان.					
18	بشكل عام لم يحقق قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم "11" لسنة 1954 والقوانين المعدلة له الهدف المالي (هدف وفرة الحصيلة).					
المجال الاجتماعي:						
1	إن فرض نسبة ثابتة على المباني والأراضي داخل مناطق البلديات دون مراعاة التصاعد لا يحقق إعادة توزيع الدخل وبالتالي لا يحقق العدالة الاجتماعية.					
2	إن عدم اجراء عملية إعادة التخمين (التخمين العمومي) المقررة كل خمس سنوات حسب القانون لا يحقق العدالة الاجتماعية.					
3	إن إعطاء القانون الصلاحيات الواسعة لمأمور التخمين (التقدير) في عملية ربط الضريبة في حالة كون العقار غير مؤجر يؤدي إلى محاباة بعض المكلفين على حساب البعض الآخر وهذا لا يحقق العدالة الاجتماعية.					
4	هناك تباين كبير في مبلغ التخمين بين العقار المؤجر وغير المؤجر في معظم					

					الدوائر الضريبية بصورة تتنافى مع القانون ولا تحقق العدالة الاجتماعية.	
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة	
5	إن عدم تطبيق قانون 11 لعام 1954 على معظم البلديات المستحدثة لغاية الآن يتنافى مع هدف تحقيق العدالة الاجتماعية.					
6	إن فرض غرامة بنسب متفاوتة على سنة التحقق ابتداء من شهر تشرين الأول لا يحقق العدالة الاجتماعية.					
7	لم يراعي القانون 11 لعام 1954 إعفاء الأبنية الغير مسكونة لمدة معينة وهذا يتنافى مع تحقيق العدالة الاجتماعية.					
8	هنالك العديد من المؤسسات التي لا تهدف إلى الربح ولكنها في الواقع تغل دخلا من املاكها المؤجرة وبالتالي فإن إعفاءها يتنافى مع القانون ومع هدف تحقيق العدالة الاجتماعية.					
9	ليس هناك آلية وإجراءات تحصيل موحدة في كافة الدوائر الضريبية وهذا يؤدي إلى معاملة المكلفين بصورة غير متساوية ويتنافى مع تحقيق العدالة الاجتماعية.					
10	لقد نص القانون "11" لعام 1954 على إعطاء صلاحيات إعفاء واسعة للوزير وهذا قد يؤدي إلى عدم تحقيق العدالة الاجتماعية.					
11	لا يمكن استخدام ضريبة الاملاك كأداة لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية كإعفاء البناء الذي يزيد عدد الأفراد الذين يعيشون بداخله عن عشرة مثلاً إذا كانت الدولة تهدف إلى زيادة عدد سكانها والعكس صحيح.					
12	بشكل عام فإن قانون 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له لم يحقق العدالة الاجتماعية.					
المجال الاقتصادي:						
1	إن نسبة ضريبة الأملاك في الضفة الغربية مرتفعة وتؤثر سلباً على الاستثمار خاصة في قطاع البناء الانشاءات.					
2	إن زيادة التهرب الضريبي من ضريبة الأملاك تعيق عملية الانفاق الحكومي وتؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني.					
3	إن نسبة ضريبة الاملاك في الضفة الغربية مرتفعة وتؤدي إلى سحب المدخرات مما يؤثر سلباً على الاستثمار وبالتالي على الاقتصاد الوطني.					
4	لم ينص القانون رقم "11" لعام 1954 والقوانين المعدلة له على إعفاء					

					جزئي أو مؤقت للقطاعات الصناعية وهذا يؤثر سلباً على الاستثمار.	
--	--	--	--	--	--	--

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
5	هنالك العديد من المؤسسات التي لا تهدف إلى الربح معفاة ولكنها في الواقع تغل دخلاً من بعض املاكها المؤجرة وبالتالي فإن إعفائها يؤثر على المنافسة بالقطاع الخاص.					
6	لا يمكن استخدام ضريبة الاملاك من قبل السلطات المختصة في المساعدة على معالجة المشاكل الاقتصادية التي يعاني منها المجتمع مثل التضخم أو الانكماش أو ارتفاع نسبة البطالة... الخ.					
7	بشكل عام قانون رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له لا يحقق الهدف الاقتصادي المرجو منها.					
8	أية ملاحظات أخرى ----- ----- ----- -----					

An- Najah National University

Faculty of Graduate Studies

***Property Tax in the West Bank;
under the auspices of law No. 11; year 1954;
and laws adjusting to it***

Prepared by:

Mu'ayad Ibrahim Isma'il Hamdan

Supervised by:

Dr. Tareq El-Hajj

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

2003

202

Abstract

This study aims at recognizing the extent of the property tax in the west Bank to realizes its main objectives (the financial; the social; as well as the economic objective) under the property tax law. No 11, year 1954 and the laws adjusting to it.

The sample of the study consists of the employees at the departments of the property tax in the west Bank due to their direct involvement with the subject of study. Pertaining to that, a questionnaire has been designed for the purpose of gathering statements already prepared specifically for that. Seventy – one questionnaires have been distributed the sample has formed 74.7% from. The employees of the property tax departments in addition the researcher had collected the necessary data from secondary sources; such as, books, references, registers; as well as the facts already abstained from the property tax departments in the west Bank.

The researcher has tested five hypotheses to check if there is significant differences of the ability of the property tax in the west Bank to achieve its Main objectives. Factors considered are job; or salary; or scientific qualification; or socialites; or field of specialization of the employees in the sample.

The conclusion of the study are:

1. Law No 11; year 1954, and the laws adjusting to it in the west Bank, do not achieve the main objectives hoped for; such as, (the financial objective; the social objective; as well as the economic objective).
2. 75% of the respondents stated that the property tax in the west Bank does not achieve the main objectives hoped for.
3. There are no significant statistical differences pertaining in the ability of property tax departments to achieve its main objectives which are ascribed to the variance of job; or salary; or social status; or specialization of the study sample persons.
4. There are significant statistical differences in the ability of property tax departments in the west Bank for not achieving its main objectives which are ascribed to the variance of the scientific qualification. The Bachelor's graduates or higher perceive that the economic objective has not been achieved in a degree higher compared with the diploma's or lower graduates. The mean response for the first group was 3.63; whereas it was 3.23 for the second on a scale of 5 degrees.
5. There are significant differences between the clauses of the property law; Law No 11; year 1954; as well as the adjusting laws to it in

comparison to applied in most of the property tax departments in the west Bank.

These differences relate mainly to the fundamentals and origins of assessment, legal exemptions and tax collecting.

This study has suggested a set of recommendations, the most important of which are:

1. Issuance a Palestinian property tax law that unite the west Bank and Gaza districts, such law need to reflect Palestinian circumstances.
2. Increasing the wariness of the taxpayers and the easiness of taxpaying procedures.
3. Qualifying the employees and the acceleration of computerizing Accounting system applied in the departments of the property tax in the west Bank.
4. Avoiding double taxation between the income tax and the property tax; with the removal of income from the rentals from the income tax base. Such procedure would encourage investment.