جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996-2003)

إعداد
كمال احمد عسكر احمد الخطيب

إشراف
أ.د. طارق الحاج

قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين
2006

دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (2003-1996)

إعداد

كمال احمد عسكر احمد الخطيب

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 1/ 2/ 2006م وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع
1- الأستاذ الدكتور طارق الحاج	مشرفا ورئيسا	.....
2- الدكتور سليمان العبادي	ممتحنا خارجيا	.....
3- الدكتور محمد شراقه	ممتحنا داخليا	.....
4- الدكتور مجيد منصور	ممتحنا داخليا	.....

الإهداء

إلى أمي الحنونة أطال الله عمرها

إلى المرحوم والدي رحمه الله

إلى أشقائي وشقيقاتي وخاصة أخي

عدنان الذي كان كالشمعه التي

تقد نفسها لتضيء طريق الآخرين

إلى

رفيقة دربي زوجتي الغالية

إلى

فلذات كبدي

أبنائي وبناتي

احمد وسها وعلي وعمر وملك وسارة

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين حمدا كثيرا على نعمه التي لا تحصى

اتقدم بالشكر الوفير لكل من مد يد العون لي لانجاز هذا العمل واخص بالذكر

الأستاذ الدكتور طارق الحاج

الذي اشرف على رسالتي وأغدق علي بعلمه وخبرته كما اتقدم بالشكر الجزيل إلى كافة أعضاء الهيئة التدريسية في برنامج المنازعات الضريبية

كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية على ما قدموه من علم ومعرفه

قائمة المحتويات

الموضوع	
الإهداء	ج
شكر وتقدير	د
قائمة المحتويات	و
قائمة الجداول	ي
قائمة الأشكال	ك
ملخص الدراسة	ل
الفصل التمهيدي	1
المقدمة	2
مشكلة الدراسة	4
أهمية الدراسة	4
أهداف الدراسة	5
منهجية الدراسة	5
محددات الدراسة	6
الفصـــل الأول مدخل للنظام الضريبي والموازنة العامة	8
المبحث الأول تعريف الضريبة وأهدافها، القواعد الأساسية للضريبة	9
المطلب الأول تعريف الضريبة وخصائصها	9
المطلب الثاني أهداف الضريبة	10
المطلب الثالث القواعد الأساسية للضريبة	12
المبحث الثاني الضريبة في المالية العامة	13
المطلب الأول الضريبة في المالية العامة المحايدة	13
المطلب الثاني الضريبة في المالية العامة المتدخلة	13
المبحث الثالث التنظيم الفني للاستقطاع الضريبي	14
المطلب الأول الوعاء الضريبي	14
المطلب الثاني الضرائب المباشرة	15
المطلب الثالث الضرائب غير المباشرة	17

المطلب الرابع تحقيق الضريبة وجبايتها (تقدير المادة الخاضعة للضريبة) 18
المبحث الرابع الدور الاقتصادي للضريبة 24
المطلب الأول الضريبة والنظام الاقتصادي 24
المطلب الثاني الضريبة والتنمية الاقتصادية 25
المطلب الثالث اثر الضريبة على الادخار 25
المطلب الرابع اثر الضريبة على الاستثمار 26
المطلب الخامس الطاقة الضريبية 27
المطلب السادس التهرب الضريبي 28
المبحث الخامس الموازنة العامة للدولة 31
المطلب الأول مفهوم الموازنة العامة ومراحل تطورها 31
المطلب الثاني أنواع الموازنات العام 34
المطلب الثالث مفهوم النفقة العامة وأشكالها والتقسيمات الاساسية 35
المطلب الرابع الإيرادات العامة للدولة 38
الفصل الثاني طبيعة الهيكل الضريبي في فلسطين 40
المبحث الأول الضرائب المباشرة 43
المطلب الأول ضريبة الدخل على الأرباح والأجور 44
اولا مفهوم الدخل والتفرقة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي 44
ثانياً العبء الضريبي 48
ثالثا السعر الضريبي 49
رابعا إجراءات الجباية الضريبية في فلسطين وفقا للقوانين الضريبية السارية 52
خامسا الإعفاءات الضريبية 63
سادسا المصاريف والنفقات المسموح تنزيلها من الدخل الإجمالي 69
سابعا تحصيل الدين الضريبي 75
المطلب الثاني ضريبة الأملاك 77

المبحث الثاني الضرائب غير المباشرة 79
المطلب الأول ضريبة القيمة المضافة 79
أولا كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة 83
ثانيا نطاق الضريبة المضافة 84
ثالثا موعد استحقاق ضريبة القيمة المضافة 87
رابعا الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة والضريبة بنسبة صفر 87
خامسا فاتورة المقاصة 88
المطلب الثاني ضريبة الإنتاج و ضريبة الشراء 90
المطلب الثالث الرسوم الجمركية 91
الفصل الثالث دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة 97
المبحث الأول الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية 99
المطلب الأول الإيرادات الجارية 105
المطلب الثاني الإيرادات المحلية 107
المطلب الثالث دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة 109
أولا دور إيرادات ضريبة الدخل في تمويل الموازنة العامة 112
ثانيا دور إيرادات ضريبة الأملاك والأراضي في تمويل الموازنة العامة 116
ثالثا دور إيرادات ضريبة القيمة المضافة في تمويل الموازنة العامة 117
رابعا دور الإيرادات الجمركية في تمويل الموازنة العامة 123
المطلب الرابع دور الإيرادات غير الضريبية في تمويل الموازنة العامة 126
المطلب الخامس المعونات والمنح لدعم الموازنة والمشاريع التطويرية 128
المبحث الثاني النفقات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية 131
المطلب الأول التصنيف الاقتصادي للنفقات 132
أولا النفقات الجارية 135
الرواتب والأجور 136

النفقات التحويلية 141
النفقات التشغيلية 143
ثانيا النفقات الرأسمالية والتطويرية 145
النفقات الرأسمالية العادية 145
النفقات الرأسمالية التطويرية 147
النفقات التطويرية الممول من الخزينة 147
النفقات التطويرية الممولة من الدول المانحة 148
المطلب الثاني التصنيف الوظيفي للنفقات العامة 149
النفقات الأمنية 150
النفقات الاجتماعية 152
النتائج 158
التوصيات 162
قائمة المراجع 164
الملخص باللغة الإنجليزية B

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	صفحه
جدول رقم: 1	علاقة متوسط الدخل الفردي بكل من التحصيلات من الضرائب المباشرة وغير المباشرة	24
جدول رقم: 2	النسب والشرائح الضريبية للسنوات المالية 1995-1998	50
جدول رقم: 3	النسب والشرائح الضريبية للسنوات المالية 1999-2004	50
جدول رقم: 4	الشريحة الضريبية بموجب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004	51
جدول رقم: 5	بيان الإعفاءات الشخصية والعائلية	64
جدول رقم: 6	واردات وصادرات السلع والخدمات من سنة 1996-2003	95
جدول رقم: 7	الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية من سنة 1996- 1999	100
جدول رقم: 8	الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية 2000-2003	102
جدول رقم: 9	نسبة تطور ومساهمة الإيرادات العامة في الناتج المحلي الإجمالي والدخل القومي الإجمالي	104
جدول رقم: 10	تطور الإيرادات الجارية ومدى مساهمتها في الإيرادات العامة والناتج القومي والدخل القومي	107
جدول رقم: 11	نسبة مساهمة الإيرادات المحلية من الناتج المحلي الإجمالي والدخل القومي الإجمالي	108
جدول رقم: 12	تطور الإيرادات الضريبية (مجتمعه) خلال الفترة 1996-2003	114
جدول رقم: 13	تطور إيرادات ضريبة الدخل خلال الفترة 1996-2003	115
جدول رقم: 14	تفصيل إيرادات ضريبة الدخل للسنوات 2001-2003	115
جدول رقم: 15	تطور إيرادات ضريبة القيمة المضافة 1996-2002	120
جدول رقم: 16	مكونات إيرادات ضريبة القيمة المضافة والمكوس 2001-2003	122
جدول رقم: 17	تطور الإيرادات الجمركية من سنة 1996- 1999	124
جدول رقم: 18	تطور الإيرادات الجمركية من سنة 2000 – 2003	125
جدول رقم: 19	تطور الإيرادات غير الضريبية من سنة 1996-2003	127
جدول رقم: 20	تطور المنح والمساعدات لدعم الموازنة العامة خلال الفترة 1996-2003	129
جدول رقم: 21	تطور المعونات والمنح لدعم المشاريع التطويرية خلال الفترة 1996-2003	130
جدول رقم: 22	النفقات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية للفترة 1996-1999	133
جدول رقم: 23	النفقات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية للفترة 2000-2003	133
جدول رقم: 24	تطور نفقات الرواتب والأجور 1996-2003	138

جدول رقم: 25	تطور النفقات التحويلية 1996-2003	141
جدول رقم: 26	تطور النفقات التشغيلية خلال السنوات 1996- 2003	144
جدول رقم: 27	تطور النفقات الرأسمالية العادية خلال الفترة 1996-2003	146
جدول رقم: 28	تطور النفقات الأمنية 1996-2003	151
جدول رقم: 29	تطور النفقات الاجتماعية الجارية خلال الفترة 1996-1999	154
جدول رقم :30	تطور النفقات الاجتماعية الجارية خلال الفترة 2000-2003	155

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
شكل: 1	تطور حجم الصادرات الفلسطينية 1996-2003	95
شكل: 2	تطور الواردات الفلسطينية 1996-2003	96
شكل: 3	تطور الإيرادات العامة للسلطة ألوطنيه الفلسطينية 1996-2003	105
شكل: 4	تطور الإيرادات الجارية للسلطة الوطنية الفلسطينية 1996-2003	106
شكل: 5	تطور الإيرادات المحلية من سنة 1996-2003	109
شكل: 6	تطور الإيرادات الضريبية من سنة 1996-2003	112
شكل: 7	تطور إيرادات ضريبة الدخل خلال الفترة 1996-2003	116
شكل: 8	مكونات إيرادات ضريبة الدخل خلال الفترة 2001-2003	116
شكل: 9	تطور إيرادات ضريبة الأملاك خلال الفترة 1996-2003	117
شكل: 10	تطور إيرادات ضريبة القيمة المضافة خلال الفترة 1996-2003	121
شكل: 11	تطور الإيرادات الجمركية خلال الفترة 1996-2003	125
شكل: 12	تطور الإيرادات غير الضريبية خلال الفترة 1996-2003	128
شكل: 13	تطور المعونات والمنح لدعم الموازنة خلال الفترة 1996-2003	129
شكل: 14	تطور المعونات والمنح لدعم المشاريع التطويرية خلال الفترة 1996-2003	131
شكل: 15	تطور النفقات العامة خلال الفترة 1996-2003	134
شكل: 16	نسبة النفقات الجارية من الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة 1996-2003	135
شكل: 17	نسبة النفقات الجارية من الدخل القومي خلال الفترة 1996-2003	136
شكل: 18	تطور النفقات الجارية خلال الفترة 1996-2003	136
شكل: 19	تطور نفقات الرواتب والأجور خلال الفترة 1996-2003	140
شكل: 20	نسبة الرواتب والأجور إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة 1996-2003	140
شكل: 21	تطور النفقات التحويلية خلال السنوات 1996-2003	143
شكل: 22	تطور النفقات التشغيلية خلال السنوات 1996-2003	145

شكل: 23	تطور النفقات الرأسمالية العادية خلال السنوات 1996-2003	147
شكل: 24	تطور النفقات التطويرية الممولة من الخزينة خلال الفترة 1996-2003	148
شكل: 25	تطور النفقات على المشاريع التطويرية الممولة من الدول المانحة	149
شكل: 26	تطور النفقات الأمنية 1996-2003	151
شكل: 27	تطور حصة النفقات الامنية من النفقات العامة 1996-2003	152
شكل: 28	تطور النفقات الاجتماعية 1996-2003	156
شكل: 29	تطور النفقات الاجتماعية مجتمعة 1996-2003	157

دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين

(1996-2003)

إعداد

كمال احمد عسكر احمد الخطيب

إشراف

أ.د.طارق الحاج

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم ملامح النظام الضريبي المطبق في فلسطين منذ استلام السلطة الصلاحيات المالية سنة 1994، وعلى حجم الإيرادات الضريبية ومكوناتها ودورها في تمويل النفقات العامة خلال الفترة 1996-2003، واستخلاص أهم التوجهات في السياسة الضريبية وأثرها على الاقتصاد الفلسطيني من خلال تمويل الإنفاق العام. تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع التي تتناوله وما يحمله من دلالات لمستقبل التنمية في فلسطين من خلال الإيرادات العامة والإنفاق العام، ولكونها من الدراسات النادرة التي تناولت تحليل للإيرادات الضريبية تحليلا شاملا. ولتحقيق الأهداف المنشودة من الدراسة تم اعتماد منهجيه قائمة على تحليل الإيرادات العامة وخاصة الإيرادات الضريبية من سنة إلى أخرى (تحليلا أفقيا) ومقارنة الإيرادات الضريبة مع الإيرادات العامة في كل سنه (تحليلا عموديا) ومراجعة أدبيات المالية العامة لاستخدامها كإطار نظري. وقد تم اعتماد الأرقام الفعلية حسب ما وردت في الموازنات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية.

قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول. في الفصل الأول تناولت مدخل للنظام الضريبي والموازنة العامة وقد قسم هذا الفصل إلى خمسة مباحث تناولت تطور الضرائب وأنواعها وتعريفها وأهدافها وقواعدها وخصائصها والموازنة العامة من حيث نشأتها وتطورها وأنواعها والنفقات العامة والإيرادات العامة، في الفصل الثاني تم التطرق إلى طبيعة الهيكل الضريبي في فلسطين، وأنواع الضرائب التي تطبقها السلطة الوطنية الفلسطينية منذ توليها الصلاحيات، وقسم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسين. في المبحث الأول تناولت الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل وضريبة الأملاك والأراضي)، وفي المبحث الثاني تناولت الضرائب غير المباشرة (ضريبة القيمة المضافة والرسوم الجمركية وضريبة الإنتاج والشراء). في الفصل الثالث والأخير تناولت

الدراسة دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة، وقد قسم إلى مبحثين رئيسيين. المبحث الأول تناول الإيرادات العامة، وفيه خمسة مطالب تناولت الإيرادات الجارية، والإيرادات المحلية، والإيرادات الضريبية ودورها في تمويل الموازنة العامة، وبالنسبة للمبحث الثاني تناول النفقات العامة، وفيه مطلبين، الأول تناول التصنيف الاقتصادي للنفقات العامة والثاني تناول التصنيف الوظيفي للنفقات العامة.

وقد خلصت هذه الدراسة بعدة نتائج من أهمها أن القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين خلال فترة الدراسة قوانين قديمه وموروثة، وانه لا يوجد نمو في الإيرادات الضريبية، حيث بلغت مساهمتها في الإيرادات العامة بنسبة 53% أما الإيرادات غير الضريبية فبلغت مساهمتها في الإيرادات العامة بنسبة 11% وساهمت المنح والمساعدات في الإيرادات العامة بنسبة 36%، وقد ساهمت الضرائب المباشرة والمتمثلة في ضريبة الدخل وضريبة الأملاك في الإيرادات العامة بنسبة 6.03%، أما الضرائب غير المباشرة والمتمثلة في ضريبة القيمة المضافة والرسوم الجمركية وضريبة الشراء ساهمت في الإيرادات العامة بنسبة 47%.

وقد شكلت إيرادات الضرائب المباشرة نسبة 11% من مجموع الإيرادات الضريبية أما الضرائب غير المباشرة فقد ساهمت بنسبة 89%، حيث ساهمت ضريبة القيمة المضافة بنسبة 57% والرسوم الجمركية ساهمت بنسبة 32%، وقد ساهمت النفقات الجارية بمعدل وسطي نسبته 75% في النفقات العامة خلال الفترة 1996-2003 بينما لم تتجاوز حصة الإنفاق الرأسمالي (نفقات رأسماليه عاديه وتطويريه مجتمعه) بمعدل وسطي نسبته 25%.

شكل الإنفاق على الرواتب والأجور النسبة الأكبر من النفقات العامة، حيث بلغت47%، وشكلت 63% من النفقات الجارية، أما النفقات التشغيلية والتي تشمل المنافع والاتصالات والمحروقات والمصاريف المكتبية فقد بلغت حصتها من النفقات العامة 14% وحصتها من النفقات الجارية 18%، وبالنسبة للنفقات التحويلية فقد بلغت حصتها من النفقات العامة بمعدل وسطي 14% ومن النفقات الجارية 19%، ولا بد من الإشارة أن الرواتب والأجور بلغت نسبتها من الإيرادات المحلية بمعدل وسطي 80% لوحدها، أي أن 80% من الإيرادات المحلية تنفق

في تسديد الرواتب والأجور. وقد حصلت النفقات الأمنية على نسبه 25% من النفقات العامة أما النفقات الاجتماعية فقد حصلت على 26%.

ولزيادة الإيرادات الضريبية أوصى الباحث بضرورة العمل على توسيع قاعدة دافعي الضرائب لتشمل، بالإضافة إلى مستخدمي السلطة، مستخدمي القطاع الخاص والمشتغلين المستقلين في كافة المناطق الفلسطينية، وتعديل شريحة السلم الضريبي في قانون ضريبية الدخل الفلسطيني رقم17 لسنة 2004 الذي بدء العمل بموجبه في بداية 2005 وذلك بتخفيض الفئة الأولى من الشريحة وبرفع الشريحة الأخيرة وزيادة عدد الفئات والتركيز على جباية الضرائب من الأرباح وفي ذلك تتحقق العدالة ويتم جباية أكثر، وضرورة استحداث في كل دائرة ضريبية قسم خاص مهمته جمع المعلومات والتحري يهدف إلى إخضاع كل من يحقق دخلا للضريبة وخصوصا قطاع الأملاك والعقارات، والعمل على توعية الجمهور بضرورة الحصول على فواتير المقاصة وتقديمها للدوائر الضريبية، وإيقاع اشد العقوبات على من يتهاون في ذلك.

الفصل التمهيدي

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

الفصل التمهيدي

المقدمة

منذ أن قامت إسرائيل باحتلال الضفة الغربية وقطاع غزه في سنة 1967 تسلمت الشؤون المالية فيها، وقد طبقت القوانين الضريبية التي كانت سارية قبل الاحتلال، ففي الضفة الغربية طبقت قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 وتم إدخال تعديلات عليه بموجب أوامر عسكريه متعددة، وفي غزه أيضا طبقت قانون ضريبة الدخل المصري رقم 4 لسنة 1948، وادخل الاحتلال تعديلات عليه بموجب أوامر عسكريه. وفي سنة 1976 استحدث الاحتلال نظام ضريبة القيمة المضافة وفقا لقانون الجمارك والمكوس الأردني رقم 10 لسنة 1961، وطبق على الضفة الغربية وقطاع غزه.

وقد استخدم الاحتلال الإسرائيلي الضرائب كوسيلة قمعيه ضد الشعب الفلسطيني، عدا أن الضرائب التي كان يجبيها من المكلفين الفلسطينيين في الأراضي المحتلة خصصها لتمويل خزينة السلطة العسكرية، وبقيت الضرائب في يد سلطات الاحتلال حتى العام 1993، السنة التي تم فيها توقيع مبادئ اتفاق أوسلو الذي بموجبه انتقلت جميع الصلاحيات للسلطة الوطنية الفلسطينية بما فيها الصلاحيات المالية، وبناء على هذا الاتفاق تم توقيع اتفاقيه اقتصاديه في 29-4-1994 بين منظمة التحرير الفلسطينية وإسرائيل تناولت فيه مستقبل العلاقة الاقتصادية بين الطرفين، وقد احتوت على العديد من البنود الاقتصادية ولكن ما يهمنا هو ما يتعلق بالضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، فقد عالجت المادة (3) ضرائب وسياسات الاستيراد، وعالجت المادة (5) الضرائب المباشرة، أما المادة (6) فقد عالجت الضرائب غير المباشرة.

وقد تسلمت السلطة الوطنية الفلسطينية الصلاحيات المالية في 18-5-1994، حيث اقتصرت في البداية على غزه وأريحا، وبدأت السلطة بجباية الضرائب لصالح الخزينة الفلسطينية وفق القوانين الضريبية السائدة مع التعديلات التي أجراها عليها الاحتلال بموجب

أوامر عسكريه عديدة، وقد أجرت السلطة الوطنية الفلسطينية بعض التعديلات على شرائح ضريبة الدخل في بداية 1995، أما فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة وعلى الرغم أنه يحق للسلطة تخفيض سعر الضريبة نقطتين عما هو مطبق في إسرائيل، إلا أنها ظلت وما زالت تطبق ذات النسبة التي تطبقها إسرائيل. وبموجب اتفاقية باريس الاقتصادية فإن على حكومة إسرائيل تحويل عائدات ضريبة القيمة المضافة والجمارك وضريبة الشراء إلى السلطة الوطنية بالإضافة إلى تحويل 75% من ضريبة الدخل التي تقتطعها من أجور العاملين الفلسطينيين لديها.

وبسبب اعتماد السلطة على الحكومة الإسرائيلية في إدارة وتحصيل الرسوم الجمركية وضريبة القيمة المضافة المدفوعة من قبل مستوردين فلسطينيين أدى ذلك إلى تحكم الجانب الإسرائيلي في هذه الإيرادات والتي تشكل ثلثي الإيرادات الضريبية تقريبا، وتلجأ إسرائيل إلى احتجاز هذه الأموال في حالة الأزمات كوسيلة ضغط على السلطة، ومما لا شك فيه أن هذا التحكم الإسرائيلي في الإيرادات الضريبية يؤثر بشكل أو بآخر على هيكل الموازنة العامة.

وقد بدأت السلطة بإعداد الموازنة العامة في سنة 1995، وبدأت الإيرادات الضريبية تظهر في الموازنة العامة، ولكن بشكل إجمالي وليس بالتفصيل، ظل هذا الوضع في الموازنات العامة حتى العام 2003، حيث ظهر تفصيل أكثر وضوحا للإيرادات الضريبية.

وقد اجمع معظم علماء المالية العامة بأن الإيرادات الضريبية تعتبر من المصادر الرئيسية بل من أهم المصادر في تمويل الموازنة العامة، فهي تسهم بشكل مباشر في تمويل النفقات العامة، وترجع أهمية الضرائب أضافه إلى دورها التمويلي كونها أداة فعاله في يد الدولة في التأثير على النشاط الاقتصادي، على خلاف المصادر الأخرى التي لا تتمتع بهذه الخاصية المهمة. فعلى سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية وهي تمثل الدول الرأسمالية المتقدمة بلغت حصة الإيرادات الضريبية 92% من الإيرادات العامة، وفي جنوب أفريقيا وهي تمثل دوله نامية متقدمه بلغت الإيرادات الضريبية 90% من الإيرادات العامة أما الهند التي تمثل

الدول النامية فقد أسهمت الإيرادات الضريبية بمتوسط 78% من الإيرادات العامة[1]. وبالنسبة للسلطة الوطنية الفلسطينية فقد شكلت الإيرادات الضريبية 53% من الإيرادات العامة

مشكلة الدراسة

تعاني السلطة الوطنية الفلسطينية من عجز مدمن في الموازنات العامة منذ تسلمها الصلاحيات في سنة 1994، ويعود العجز إلى انخفاض مستوى الإيرادات الضريبية.

وتكمن مشكلة الدراسة في الآثار السلبية المترتبة على قلة الإيرادات الضريبية مجتمعة حيث بلغت حصتها من الإيرادات العامة بمعدل 53%، وبالنسبة لضريبة الدخل كانت مساهمتها في الإيرادات الضريبة قليله جدا حيث ساهمت بمعدل وسطي 11% فقط ومساهمتها في الإيرادات العامة لم تتجاوز 6%، وكان التركيز على الإيرادات المتأتية من الضرائب غير المباشرة (ضريبة القيمة المضافة والرسوم الجمركية) التي بلغت مساهمتها مجتمعة في الإيرادات الضريبية بمعدل وسطي 89% وساهمت في الإيرادات العامة بنسبة 47%. وأن هذا الانخفاض في الإيرادات الضريبية له انعكاسات سلبيه على دعم الموازنة العامة لتمويل الإنفاق العام مما يجبر السلطة الوطنية الفلسطينية إلى اللجوء للاقتراض من الخارج وهذا بدوره يترتب عليه آثار سلبيه تجاه المجتمع والأجيال القادمة.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في محاولة تحليل أهم الموارد الفلسطينية ألا وهي الإيرادات الضريبية، فالإيرادات الضريبية بالإضافة إلى أهميتها في تمويل النفقات العامة فهي تعكس الخطة التنموية التي تتبعها السلطة الوطنية في النهوض بالاقتصاد الفلسطيني ومحاربة الفقر والبطالة، وأن التحليل السليم للموازنة العامة الفلسطينية بمكوناتها سواء كانت إيرادات عامه أو نفقات عامه، هو المدخل الصحيح لتشخيص ملامح النظام الضريبي وحجم ودور الإيرادات الضريبية وحجم النفقات العامة للسلطة الفلسطينية منذ أن تسلمت الصلاحيات، ومن خلال هذا

[1]– العمر، حسين: **مباديء المالية العامة**، مكتبة الفلاح، ط1، الكويت، 2002 ص 36 و 66 – 67.

التحليل يمكن التعرف على نقاط الضعف في هذا النظام وحجم الإيرادات وتصويبها، كما وتكمن أهمية هذه الدراسة كونها من الدراسات النادرة التي تتناول موضوع دور الإيرادات الضـــريبية في تمويل الموازنة العامة بشكل شامل.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم ملامح النظام الضريبي المطبق في فلسطين منذ استلام السلطة الصلاحيات المالية سنة 1994، وعلى حجم الإيرادات الضريبية ومكوناتها ودورها في تمويل النفقات العامة خلال الفترة 1996-2003، واستخلاص أهم التوجهات في السياسة الضريبية وأثرها على الاقتصاد الفلسطيني من خلال تمويل الإنفاق العام. ولتحقيق الأهداف المنشودة سوف تجيب الدراسة عن الأسئلة التالية:

1- ما هي أهم الضرائب المطبقة في فلسطين خلال الفترة 1996-2003

2- ما حجم الإيرادات الضريبية المحصلة خلال فترة الدراسة.

3- ما هي اتجاهات التطور في الإيرادات الضريبية وفي النفقات العامة والتي أمكن التعرف عليها من خلال التحليل الإحصائي الوصفي لبنود الموازنة العامة.

منهجية الدراسة

لتحديد الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، تم إجراء التحليلات لعناصر الموازنة العامـــة علـــى النحو الأتي:

- إجراء مراجعه شامله لأدبيات المالية العامة ليتسنى استخدامها كإطار نظري للتحليلات الكميه لبنود الموازنة العامة الفلسطينية.
- إجراء التحليل الإحصائي للإيرادات العامة والنفقات العامة مع التركيـــز علـــى الإيـــرادات الضريبية خلال السنوات 1996- 2003، وهذا التحليل سيكون باتجاهين:

التحليل العمودي: يتم من خلاله تحديد الأوزان النسبية لكل من بنود الإيرادات والنفقات

التحليل الأفقي: رصد التغيرات التي تطرأ على الإيرادات العامة والنفقات العامة من سنة إلى أخرى

– تم اعتماد البيانات المالية ألفعلية من العام 1996 إلى العام 2003 حسب ما ورد في الموازنات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية.

محددات الدراسة

1– محددات مكانيه: حيث اقتصرت الدراسة على الضرائب المطبقة في الضفة الغربية لاستحالة الوصول إلى قطاع غزه بسبب الحصار الإسرائيلي.

2– محددات زمنية: حيث اقتصرت الدراسة على الفترة من 1996–2003.

3– لم يتمكن الباحث من الحصول على تفاصيل دقيقه للإيرادات الضريبية خلال الفترة الواقعة بين 1996– 2000 لعدم إدراجها في الموازنات العامة ولعدم إمكانية الحصول عليها من وزارة المالية.

الفصل الأول

مدخل للنظام الضريبي والموازنة العامة

- تعريف الضريبة وأهدافها
- الضريبة في المالية العامة
- التنظيم الفني للاستقطاع الضريبي
- الدور الاقتصادي للضريبة
- الطاقة الضريبية
- التهرب الضريبي
- الموازنة العامة للدولة

الفصل الأول

مدخل للنظام الضريبي والموازنة العامة

الضريبة كانت ولم تزل العامل الرئيسي في تمويل الموازنة العامة[1] وأن مسألة الضريبة تهم العديد من قطاعات المجتمع، فهي تهم القطاع العائلي وقطاع الأعمال والاقتصاد والاستثمارات والقطاع الحكومي، فعلى صعيد القطاع العائلي فإن الأفراد يهتمون بالضريبة لأن لها تأثير على مستوى معيشتهم وحجم ادخاراتهم وعلى عدد ساعات عملهم إما بالزيادة أو النقصان، وعلى صعيد الأعمال والاستثمار فلها تأثير على حجم الأرباح وبالتالي على حجم الاستثمار وتوجيهه نحو مجال معين وكيفية الاستفادة من الحوافز التشجيعية في مجال الإعفاءات الضريبة، وهي تهم القطاع الحكومي لأن لها تأثير كبير على حجم الإيرادات المالية لتمويل النفقات العامة وعلى مدى تحقيق العدالة وتوزيع الدخل بين أفراد المجتمع وتوجيه الاقتصاد والتنمية الاجتماعية والاقتصادية، وينظر إلى الضريبة من خلال مفهومين احدهما ضيق ويتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي وثانيهما واسع ويتمثل في العوامل والعناصر الاقتصادية والفنية التي يؤدي تفاعلها معا إلى نظام ضريبي معين[2].

وتستخدم الضريبة في تحقيق أهداف المجتمع المالية والاقتصادية والاجتماعية وغيرها، بحيث تستخدم الضريبة في تمويل الموازنة العامة وتستخدم في رفع الكفاءة الاقتصادية والإنتاجية وتوجيه الموارد الاقتصادية لاستغلالها على أتم وجه، وكذلك تعتبر الضريبة وسيله لتحقيق الاستقرار الاقتصادي وتحقيق العدالة الاجتماعية التي تتمثل في إعادة توزيع الدخول بين مواطنيها مما يساهم في تحقيق الأمن الداخلي في المجتمع[3].

1- فرحات، فوزي: **المالية العامة والتشريع الضريبي العام**، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، ط1، 1997 صفحه 17.

2- حجازي، المرسي السيد: **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية 1998، ص 5-8.

3- حجازي، المرسي السيد: **النظم الضريبية**، مرجع سابق ص 9.

المبحث الأول: تعريف الضريبة وأهدافها، القواعد الأساسية للضريبة

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

تعرف الضريبة على أنها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها القومية والمحلية بصفه نهائيه مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة[1]، وفي تعريف آخر أكثر حداثة أنها استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامه وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن[2]، وهناك تعريف آخر بأنها مساهمة نقدية تفرض عل الأفراد والمؤسسات والأملاك لدعم الإنفاق العام دون أن يكون لهذه المساهمة أي مقابل واضح[3].

وأن هذا التعريف يقودنا إلى أن للضريبة خصائص أهمها:

1- إن الضريبة مبلغ نقدي يدفعها الشخص الطبيعي والمعنوي، فلا يعقل أن تكون الضريبة عينا، وحتى وإن قامت الدولة بالحجز أو مصادرة أملاك مكلف امتنع عن دفع الضريبية إلا أن ما يتم مصادرته يباع بالمزاد العلني فتأخذ الدولة قيمة الضريبة نقدا وإذا ما تبقى شيء تعيده إلى المكلف الذي صودرت أملاكه.

2- إن فرض الضريبة مظهر من مظاهر السيادة للدولة، وهي تفرض بموجب قانون، فلا ضريبة ولا رسم إلا بقانون ولا يجوز إلغاءها أو تعديلها إلا بموجب قانون، فالقانون يضفي عليها صفة الجبر، فالمكلف ليس مخيرا بدفع الضريبة ولا يتوقف دفعها على إرادة المكلف أو إرادة الضريبة فدين الضريبة واجب الأداء بقوة القانون الضريبي، ومن يمتنع عن دفعها فإن الدولة تجبره على ذلك بقوة القانون.

---

[1]- القيسي، أعاد احمد: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 1998 صفحه 126-127.

2- القيسي، أعاد احمد: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مرجع سابق ص126-127.

[3]- العمر، حسين: **مبادئ المالية العامة**، مكتبة ألفلاح للنشر والتوزيع، ط2، الكويت، 2002، ص 36

3- تدفع الضريبة بصفه نهائيه، فلا يستطيع دافعها أن يستردها حتى لو لم ينتفع من خدماتها.

4- تدفع بدون مقابل أو منفعة خاصة، فعندما يقوم المواطن بدفع الضريبة فلا ينتظر الحصول على خدمه مباشره وإنما يقوم بدفها مساهمة منه في تحمل الدول أعباء نفقاتها التي تعود بالنفع على كافة المواطنين.

5- من خصائص الضريبة أنها تحقق أهداف اقتصاديه واجتماعيه وسياسيه وماليه وأن الدولة تستخدم الضريبية كاداه هامه لها تأثير مباشر وفعال على كافة مجالات الحياة في المجتمع[1].

المطلب الثاني: أهداف الضريبة

كانت النظرة القديمة للضريبة تنحصر في مجال ضيق، ألا وهو توفير الإيرادات المالية لسد النفقات العامة، لكن التطور الاجتماعي والاقتصادي والأزمات الاقتصادية التي حصلت في القرن العشرين لا سيما في سنة 1929 وسع مجال الضريبة فجعلها أداه هامة في مجال التنمية الاجتماعية والاقتصادية. ويمكن إجمال الأهداف الضريبية فيما يلي:

1- الهدف المالي للضريبية:

حتى تقوم الدولة بدورها الاقتصادي والاجتماعي لا بد من الإنفاق العام لتحقيق هذه الغايات، ولا بد لها من توفير الأموال اللازمة لتغطيتها دون اللجوء إلى القروض وخاصة الخارجية، لأن المنفعة من القروض تبقى محدودة بسبب مجابهة استهلاكها وفائدتها، ولذلك لا يبقى أمام الدولة إلا أن تقوم بفرض الضريبة على جميع المواطنين وبشكل متساوي وعادل، وعليه ينبغي على التشريعات الضريبية أن تكون مقبولة لدى المواطنين وتمتاز بالوضوح والثبات، وعلى الرغم أن الهدف المالي للضريبة يتصدر باقي الأهداف إلا أنه يجب مراعاة ظروف المكلف الشخصية والعائلية ويجب أن تراعي الوضع الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع عامه عند فرض الضريبة.

[1]- القيسي، أعاد احمد: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مرجع سابق ص126-127.

2- الهدف الاقتصادي للضريبة

الضريبة أداه مهمة جدا في يد الدولة لمعالجة المشاكل الاقتصادية الناجمة عن التقلبات في القوه الشرائية للعملات المختلفة وخاصة أن العالم اليوم مفتوح، فظاهرة التضخم من إحدى الظواهر الاقتصادية التي تعم معظم دول العالم، فدور الضريبة يتجلى بامتصاص القيمة الشرائية الزائدة لمحاربة هذه الظاهرة، وإذا ما كان يسود هبوط في مستوى الإنفاق (كساد) فلا بد من تخفيض إيرادات الضريبة لزيادة القوه الشرائية لدى المواطنين، كما أن الدولة تستخدم الضريبة كاداه مهمة لحماية الاقتصاد الوطني ودعم قطاع صناعي بعينه عن طريق فرض الرسوم الجمركية أو زيادتها على صنف أو تخفيضها على صنف آخر، خلاصة القول أن الضريبة أداه تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية المرسومة التي تنوي الدولة تحقيقها.

3- الهدف الاجتماعي للضريبة

تستخدم الدولة الضريبة كأداة لتحقيق أهداف اجتماعيه متعددة، فقد تستخدم لمحاربة ظاهر اجتماعيه سلبيه كالمشروبات الكحولية والسجائر وذلك عن طريق فرض رسوم جمركيه عاليه بحيث لا تكون بمتناول أيدي عامة الشعب، كما أن استخدام الضرائب التصاعدية تساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخول بين المواطنين بحيث تفرض ضرائب مرتفعه على ذوي الدخول المرتفعة وإعادة صرفها في مجال خدمات يستفيد منها الفقراء وذوي الدخل المحدود كالخدمات الصحية والتعليم المجاني وما إلى ذلك، وفي بعض الدول تستخدم الضريبة للتأثير على النسل سواء لتحديد النسل في الدول التي تعاني من الاكتظاظ السكاني كالصين ومصر أو لتشجيع العائلات على زيادة الأبناء بتقديم إعفاءات ضريبية على الأبناء دون سن معين، وهذا يدفع كثير من المكلفين إلى الإنجاب لتخفيض الضريبة كبعض الدول الأوروبية.

المطلب الثالث: القواعد الأساسية للضريبة[1]

أول من وضع القواعد للتنظيم الضريبي (ادم سميث) وقصد من وضع هذه القواعد ضمان تحقيق التوازن بين مصالح المكلفين ومصالح الخزينة العامة والتوفيق بين المصلحتين.

وتتلخص هذه القواعد بما يلي:

1- قاعدة العدالة (المساواة)

المقصود هنا هو أن جميع المواطنين متساوون في تحملهم الأعباء الضريبية كل حسب مقدرته دون تفضيل احدهم على الآخر، فكل من يجني دخلا يخضع للقانون الضريبي من حيث النسب المئوية بغض النظر عن طبيعة هذا الشخص، ولا يعني ذلك أن من لا دخل له يجب أن يدفع الضريبة، فالقواعد الضريبية قواعد عامه مجرده تنطبق على كافة المواطنين، ويجب أن يراعى المقدرة المالية للمكلف فالذي دخله مرتفع لا بد من دفع ضريبة أكثر ممن دخله منخفض، وأن الضرائب التصاعدية تحقق مبدأ العدالة الضريبة.

2- قاعدة اليقين

ويعني اليقين أن تكون التشريعات الضريبية واضحة ومعلومة ومحدده لا يشوبها اللبس والغموض وأن يكون سعرها ووعاؤها وموعد دفعها وكيفية تحصيلها وكل ما يتعلق بأحكامها معلوما وواضحا للمكلف سلفا.

3- قاعدة الملائمة في الدفع

المقصود بالملائمة هو أن يتم دفع الضريبة في الوقت الملائم بالنسبة للمكلف، والوقت الملائم هو بعد تحقق الدخل، فالموظف الذي يتقاضى راتبا، الوقت الملائم له لدفع الضريبة بعد أن يقبض راتبه وهكذا.

1- القيسي، أعاد احمد: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مرجع السابق صفحه 124 و 128.

4- قاعدة الاقتصاد في التحصيل

المقصود بالاقتصاد هنا أن لا تكون تكاليف جباية الضريبة أكثر من الضريبة نفسها، أو أن لا تقل عنها بقليل وإلا لا فائدة من هذه الضريبة، فلا بد من الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية، ويتم ذلك عن طريق التركيز على تأهيل وتدريب مأموري التقدير ليتم دون التركيز على عددهم.

المبحث الثاني: الضريبة في المالية العامة

المطلب الأول: الضريبة في المالية العامة المحايدة

لقد ظلت الدول الرأسمالية تحرص على أن لا تتدخل في النشاط الاقتصادي في هذه الفترة (من منتصف القرن التاسع عشر حتى سنة 1929) وذلك لإتاحة الفرصة للمنافسة الكاملة بين أصحاب عوامل الإنتاج، وكان همها هو التركيز على تحصيل الإيرادات الضريبية للمساهمة في تمويل النفقات العامة للدولة والتي أيضا كانت تمتاز بضيقها، فهي كانت تتمثل في الدفاع وتحقيق الأمن الخارجي والأمن الداخلي وحماية الملكية الفردية والقيام بالأشغال العامة التي لا يفكر القطاع الخاص فيها كالطرق والسدود وتوفير خدمات التعليم والصحة العامة، لذا كانت الدولة تعتبر الضريبة وسيله أو أداة ماليه للحصول على موارد ماليه تكفي لتمويل النفقات العامة من اجل إشباع حاجات عامه، ولذلك حرصت على الاقتصاد في نفقات الجباية ووضوح في التشريع دون أن يؤدي ذلك إلى الحد من روح المخاطرة والابتكار ودون المس بحقوق الأفراد لما لهذه الحقوق من قدسيه في الفكر الرأسمالي[1].

المطلب الثاني: الضريبة في المالية العامة المتدخلة

لقد كان للازمه الاقتصادية التي شهدتها الدول الرأسمالية سنة 1929 والتي عرفت بفترة الكساد العظيم والتي استمرت حتى سنة 1935 اثر كبير في دور الدولة للتدخل في الحياة الاقتصادية، فقد دعا الاقتصادي البريطاني "جون منيارد كينز" إلى ضرورة تدخل الدولة من

1- البطريق، يونس احمد: **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الاسكندريه،1998، ص 19-22.

اجل حل المشكلة الاقتصادية وللتخلص من حالة الركود والكساد الاقتصادي، ولذلك استجابت الدول الرأسمالية إلى ذلك، وخاصة أمريكا من خلال زيادة النفقات العامة وإيجاد فرص عمل لحل مشكلة البطالة، وقد كانت الضريبة إحدى الوسائل التي استخدمتها الدول الرأسمالية للخروج من هذه الأزمة، فأدركت أن الضريبة ليست وسيله فقط للحصول على الإيرادات المالية وإنما هي وسيله لتوجيه الاقتصاد، فللضريبة هدف آخر إلى جانب الإيرادات النقدية فهي وسيله فعاله تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي، وقد أصبح المفهوم المعاصر للضريبة ليس فقط توفير الإيرادات المالية وإنما أضيف إليه مبدأ التدخل، وأن هذا المبدأ لا يتعارض مع وفرة الحصيلة وذلك بسبب أنه لا يوجد تعارض بين الأهداف المالية والاجتماعية والاقتصادية للضريبة، فالضريبة التي تهدف إلى تعديل الهيكل الاجتماعي فإنها توفر للدولة حصيلة ضريبية جيده، والدليل على ذلك الضرائب التصاعدية التي تحقق أهداف اقتصاديه واجتماعيه وتوفير حصيلة ضريبية تعتبر أهم مورد يغذي الخزينة العامة بالأموال في أن واحد[1].

المبحث الثالث: التنظيم الفني للاستقطاع الضريبي

المطلب الأول: الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي المادة الخاضعة للضريبة، ويمكن تعريفه على أنه الدخل الخاضع للضريبة الذي يحققه المكلف وهو محصلة تفاعل الإيرادات والتكاليف والمصروفات والمبالغ التي يجوز خصمها والإعفاءات طبقا لأحكام القانون[2]. أي ليس المقصود المكلف نفسه وإنما أموال المكلف، فيتم اقتطاع الضريبة على ثلاث مراحل، الأولى عندما يحقق المكلف الدخل فيقتطع من دخله ضريبة، وهذا يسمى ضريبة على الدخل، والثانية عند تجميد الثروة في ذمة المكلف، وعند فرض الضريبة على هذه الثروة المجمدة تسمى ضريبة على رأس المال، وأما

1- البطريق، يونس احمد: **النظم الضريبية**، مرجع السابق ص 21.

2- أمين، السيد احمد لطفي: **الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشات الأعمال**، ط1، القاهرة 1991ص 122.

الثالثة عندما يقوم المكلف باستخدام هذه الثروة في الإنفاق والاستهلاك فتسمى ضريبة على الاستهلاك ويمكن إجمالي المراحل وتقسيمها إلى نوعين رئيسين، إذا ما تم اقتطاع الضريبة بصوره مباشره فتسمى ضرائب مباشره أو يتم اقتطاع الضريبة بصوره غير مباشره فيطلق عليها ضرائب غير مباشره. وعليه فإن الضرائب تقسم إلى قسمين رئيسين وهما:

- ضرائب مباشره

- ضرائب غير مباشره

المطلب الثاني: الضرائب المباشرة

تقسم الضرائب المباشرة إلى نوعين حسب المادة الخاضعة للضريبة وهما الضريبة على الدخل والضرائب على رأس المال

الضرائب على الدخل

هي تلك الضرائب التي يكون الدخل وعاء لها. ويمكن تعريف الدخل بأنه كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفه دوريه ومنتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار[1]، وقد يكون مصدر الدخل خليط مكون من رأس مال وعمل، كان يعمل رجل على سيارة أجره وهي ملكا له ففي هذه الحالة قد تأتى الدخل من رأس المال وهو سيارة الأجرة ومن خلال عمله عليها كسائق.

أنواع الضرائب على الدخل:

تختلف الضرائب على الدخل حسب الأسلوب المتبع لتحديد الوعاء الضريبي وهي على النحو التالي:

[1]- أمين، السيد احمد لطفي: الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال، مرجع سابق، ص 134.

1 – الضريبة العامة على الدخل

يعني ذلك أن يتم تجميع الدخول المختلفة التي يجنيها المكلف في وعاء واحد، ويتم تحديد دين الضريبة على مجمل الدخول، ومثال على ذلك أن شخصا يحصل على دخل من تجاره ولديه أملاك مؤجره، ولديه راتب من وظيفة، ففي هذه الحالة يتم تجميع دخوله من المصادر الثلاث ووضعها في وعاء واحد وتقدير الضريبة عليه حسب الشرائح الضريبية المتبعة في الدولة، ومن مميزات هذه الضريبة أنها تأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، فهي تراعي المقدرة التكلفية للمكلف. بالإضافة أنها تمكن الإدارة الضريبية من الحصول على الصورة الكاملة لحقيقة المكلف ومقدرته المالية.

2– الضرائب على فروع الدخل

هنا يتم الفصل في فروع الدخل التي يحصل عليها المكلف، ويتم محاسبته عن كل دخل تأتى على حدا، فعلى سبيل المثال لو كان مكلفا موظفا ولديه محلا تجاريا ولديه أملاك مؤجره، فتتم محاسبته عن كل مصدر على حدا وبأسلوب مختلف وفقا للنظام الذي تتبعه الدولة وهذا النظام غير متبع في فلسطين وإنما المتبع هو الضريبة العامة على الدخل.

الضرائب على رأس المال

هي تلك الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاء لها[1]، والمقصود برأس المال هو الأموال المنقولة وغير المنقولة وكل ما يمكن تقديره بثمن في لحظه معينه، سواء كانت هذه الأموال منتجه أم غير منتجه، ومن مميزات هذا النوع من الضرائب أنها تحث على الاستغلال الأمثل لرأس المال المتعطل وهذا بدوره يدعم الاقتصاد الوطني، فعلى سبيل المثال لو أن شخصا يملك قطعة ارض غير زراعيه في موقع تجاري، وأن مالكها لا يستغلها وهي معطله، فلحثه على استغلالها ليستفيد منها ويفيد المجتمع فلا بد من فرض الضريبة عليها، وعندها سوف يضطر المكلف إلى استغلال قطعة الأرض ليعوض الضريبة التي يدفعها.

1- أمين، السيد احمد لطفي: **الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشات لأعمال**، مرجع سابق ص 134.

المطلب الثالث: الضرائب غير المباشرة

هي أنواع الضرائب التي لا يعرف الشخص الذي يتحمل عبئها وتضم كافة الضرائب على الاستهلاك مثل ضريبة القيمة المضافة وضريبة الإنتاج والرسوم الجمركية وضريبة الشراء.

أولا- ضريبة القيمة المضافة

تفرض هذه الضريبة على الأنفاق وبمعدل ثابت، وهي تفرض على البضاعة من لحظة دخولها أراضي الدولة إذا كانت مستورده أو عند استخراجها في الدولة نفسها وتسري على السلع والخدمات في كل مرحله من مراحل الإنتاج والتوزيع والاستهلاك وتورد للخزينة العامة شهريا[1]، ولتوضيح ذلك لنأخذ المثال التالي، ولنفرض أن مصنعا ينتج السلعة (س) ويلزمه مواد خام يتم استيرادها من الخارج، فعند دخولها حدود الدولة يتم فرض عليها ضريبة بنسبه معينه على المواد الخام، وعند تحويلها إلى منتج جاهز يتم فرض ضريبة أخرى على تكلفة السلعة مضافا إليها الأرباح التي يجنيها المصنع ويقوم ببيعها إلى الموزع، وعندما يقوم الموزع ببيعها إلى تاجر الجملة فإن الضريبية تفرض على تكلفة السلعة مضافا إليها إرباح الموزع، وعندما يقوم تاجر الجملة ببيعها إلى تاجر التجزئة فإن تاجر التجزئة يدفع الضريبة على تكلفة السلعة مضافا إليها أرباح تاجر الجملة، وأخيرا عندما يقوم تاجر التجزئة ببيعها إلى المستهلك فإن الثمن الذي يدفعه المستهلك قيمة تكلفة السلعة المحسوبة على تاجر التجزئة مضافا إليها كافة الضرائب التي فرضت على مراحلها، نلاحظ مما سبق أن الذي يتحمل عبء ضريبة القيمة المضافة هو المستهلك وهو يعتبر المكلف الحقيقي، أما المصنع والموزع وتاجر الجملة والتجزئة فهم مجتمعين أو منفردين يعتبرون مكلفين قانونيون، مهمتهم تحصيل الضريبة وتوريدها إلى خزينة الدولة.

[1]- جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، ط1، عمان، 1998 ص 42.

ثانيا – الضريبة على الإنتاج

تقوم الدولة أحيانا بفرض ضريبة بنسبه معينه على إنتاج بعض السلع، وهي تفرض على سلع مختارة كالسجائر والمشروبات الروحية ومواد التجميل لمرة واحده عند إنتاجها، وتفرض على أساس سعر الجملة وليس التكلفة[1].

ثالثا – الرسوم الجمركية

تفرض الرسوم الجمركية على السلع والمواد المستوردة أو المصدرة، أي عند تخطيها حدود الدولة، وتلجأ الدولة إلى هذا الأسلوب من الضرائب لتحقيق عدة أهداف، منها المالية والاقتصادية والاجتماعية، فالرسوم الجمركية تشكل موردا ماليا لا بأس به للدولة، وتستخدمها الدولة لمواجهة حالات اجتماعيه كفرض رسوم جمركيه مرتفعه جدا على واردات المشروبات الروحية أو السجائر، أما الهدف الاقتصادي من فرض الرسوم الجمركية هو حماية المنتجات الوطنية، ففرض رسوم جمركيه على منتجات مستورده يمكن المنتج المحلي من منافسة البضاعة المستوردة، وقد يحتاج السوق إلى مواد غير متوفرة في السوق مما يدفع الدولة إلى تخفيض الرسوم الجمركية لتشجع المنتجين على استيراد المواد الخام لدعم قطاع إنتاجي معين[2].

المطلب الرابع: تحقيق الضريبة وجبايتها (تقدير المادة الخاضعة للضريبة)

يقصد بتحقق الضريبة مجموعة الإجراءات التطبيقية المكتبية المؤدية إلى تحديد دين الضريبة على المكلفين وتحصيله وفقا للقواعد المقررة بموجب أحكام القانون والتشريعات والتعليمات، وأن هذه الإجراءات الإدارية لتحقيق الهدف الذي وضعت لأجله يجب أن تمر في ثلاث مراحل وهي على النحو التالي:

- تحديد سعر الضريبة

[1]– جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، ط1، عمان، 1998 ص 43.

[2]– جامعة القدس المفتوحة، **المالية العامة**، ط1، عمان، 1996، ص 75.

- تقدير المادة الخاضعة للضريبة
- تحصيل الضريبة

أ – تحديد سعر الضريبة

المقصود بسعر الضريبة هو النسبة التي تقتطع من مطرحها (وعائها) سواء كانت مئوية أو مقطوعة[1]. ويتخذ عدة أشكال فمنها يكون على أساس نسبه ثابتة ووحيدة من قيمة الدخل الخاضع للضريبة بغض النظر عن حجم الدخل وتسمى بالضريبة النسبية، أو أنها تفرض بموجب سعر متغير وفقا للشرائح، بمعنى أن نسبة الضريبة على الفئات الأولى من الدخل تكون اقل من النسبة التي تفرض على الفئات المرتفعة من الدخل وتسمى هذه الطريقة بالضريبة التصاعدية[2] ومن أنواع الضرائب التصاعدية:

1- التصاعد الإجمالي بالطبقات

يعني ذلك أن المشرع يفرض نسبة ضريبة على الدخل ولكن بعد تقسيمه إلى فئات (طبقات)، بحيث كل طبقه تخضع لنسبه معينه، تزداد هذه النسبة بزيادة الطبقات.

مثال: لو فرضنا أن مكلف دخله السنوي 6000 دينار وآخر دخله 6100 دينار، ووفقا لهذه الطريقة فإن ضريبة الأول تكون 6000 × 15% = 900

وضريبة الثاني 6100× 20% = 1220 دينار، على فرض أن الطبقات مقسمة كالتالي:

شرائح الدخل	نسبة الضريبة
0 – 1000	%5

[1] – خصاونه، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني**، ط1، الأردن، 1999-2000 ص 122.

2- القيسي، أعاد احمد: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مرجع سابق، ص 141.

3000 – 1001	%10
6000 – 3001	%15
15000 – 6001	%20
15001 – فما فوق	%25

نلاحظ أن هذا الأسلوب لا يحقق العدالة الضريبية، فإن زيادة مئة دينار تكلف الشخص 320 دينار ضريبة دخل، وبناء على ذلك اتجه المشرع إلى إيجاد طريقه تحقق العدالة باستخدام التصاعد بالشرائح.

2- التصاعد بالشرائح

وتعني هذه النظرية أن كل شخص في المجتمع ملزم بدفع الضريبة مساهمة منه بالنفقات العامة للدولة على أساس بذل تضحية مساوية لتضحية الأشخاص الآخرين[1].

بموجب هذه الطريقة يتم تقسيم الدخل إلى شرائح، وأن نسبة الضريبة تزداد كلما زاد الدخل، ويتم فرض الضريبة على كل مبلغ يكون ضمن الشريحة، وتوضيحا لذلك فإننا نضرب المثال التالي: لو فرضنا أن الشرائح الضريبية كما في المثال السابق وأن شخص كان دخله الخاضع 6000 دينار أردني وشخص آخر دخله 6100 دينار فإن الضريبة المستحقة تكون كما يلي[2].

الشخص الأول 700 دينار أما الشخص الثاني 720 دينار على فرض أن الشرائح الضريبية كما مرت في المثال السابق، أما بالنسبة لكيفية احتساب الضريبة حسب التصاعد بالشرائح فإنها تحتسب كما يلي:

الشخص الأول الذي حقق دخل 6000 دينار في السنة

---

[1]- خصاونه، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني**، مرجع سابق ص124.

[2]- وزارة المالية الفلسطينية، شرائح ضريبة الدخل لسنة 1999.

1000 الأولى × 5% = 50 دينار

2000 الثانية × 10% = 200 دينار

3000 الثالثة × 15% = 450 دينار

الشخص الثاني الذي حقق دخل 6100 دينار

1000 الأولى × 5% = 50 دينار

2000 الثانية × 10% = 200 دينار

3000 الثالثة × 15% = 450 دينار

100 الرابعة × 20% = 20 دينار

ويتضح مما سبق أن التصاعد بالطبقات يتم على أساس تقسيم المكلفين إلى طبقات وتعامل كل طبقه معامله مستقلة عن الأخرى، في حين أن التصاعد بالشرائح يتم فرض الضريبة على مجمل الدخل بعد تقسيمه إلى شرائح وكل شريحة تخضع لضريبة منفصلة، وفي الطريقة الثانية مجال لتحقيق العدالة الضريبية ويتم مراعاة الظروف الشخصية للمكلف بعد أن يتم خصم الإعفاءات المقررة وتراعي مقدرته التكلفية.

ب- تقدير المادة الخاضعة للضريبة (الدخل الخاضع للضريبة)

هناك ثلاث طرق تلجأ إليها الإدارة الضريبية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، وهي إما عن طريق الإدارة الضريبية نفسها أو عن طريق الإقرار المقدم من قبل المكلف أو عن طريق الغير.

1- التقدير عن طريق الإدارة الضريبية (التقدير الإداري)

يتم عندما لا يقدم المكلف الإقرار الضريبي، أو إذا قام بتقديم الإقرار الضريبي ولم يقبل من قبل الإدارة الضريبية، فإنها تلجأ إلى العديد من الوسائل للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبية يكون ذلك بجمع الأدلة والبيانات عن المكلف أو عن طريق التقدير الجزافي كان يؤخذ نسبه معينه من مبيعاته أو يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة عن طريق المظاهر الخارجية للمكلف كالنظر إلى مستوى معيشته أو إلى ممتلكاته مثل البيت أو السيارة، أو عن طريق الموظف الضريبي الذي يقوم بجمع المعلومات والأدلة عن حقيقة دخل المكلف من خلال الزيارات الميدانية.

2- التقدير عن طريق إقرار المكلف نفسه

يلزم المشرّع المكلف أن يقوم بتقديم الإقرار الضريبي على نماذج مخصصه لهذا الغرض، وأن المكلف ملزم بقوة القانون لتقديم هذا الإقرار موضحا فيه حقيقة دخله ومصادره وموضحا فيه حالته الاجتماعية، وبعد أن تقوم الإدارة الضريبية بفحص هذا الإقرار قد يقبل أو لا يقبل، ومن حق الإدارة الضريبية مناقشة المكلف للتوصل إلى الدخل الحقيقي، وهي من أفضل الطرق لمعرفة إيراد المكلف خصوصا إذا كانت حسابات المكلف منتظمة في دفاتر ومؤيدة بمستندات سليمة[1].

3- التقدير عن طريق الغير (طرف ثالث)

في هذه الحالة يجبر القانون الطرف الثالث بتزويد الإدارة الضريبية معلومات عن الدخول التي يتقاضاها المكلف كالرواتب التي يحصل عليها نتيجة عمله في مؤسسه، فالقانون يفرض على رب العمل أن يزود الإدارة الضريبية بكشوف شهريه بأسماء الموظفين والعاملين في المؤسسة، بعد أن يقوم رب العمل باقتطاع الضريبة على الرواتب وفقا للقانون وتوريد هذه

[1]- شاميه، احمد زهير و الخطيب، خالد: **المالية العامة**، دار زهران للنشر، عمان، 1993 ص 180-181.

الضريبية للخزينة العامة بموجب إيصالات صممت لهذه الغاية، وأن المسؤولية عن صحة المعلومات تقع على عاتق المستخِدم.

ج- تحصيل الضريبة

المقصود بتحصيل الضريبة هو الطرق التي تتبعها الدولة بكيفية تسديد الضريبة المستحقة على المكلف للخزينة العامة، وهي المرحلة الأخيرة، حيث يدخل إيراد الضريبة خزينة الدولة وفقا لإجراءات وتدابير وقواعد مقرره قانونيا، فالتشريع الضريبي دائما يحدد بالإضافة إلى معدل الضريبية ومطرحها، المدة والإجراءات التي تدفع خلالها الضريبة[1]، وهناك عدة وسائل وطرق لجباية الضريبة منها:

- الخصم بالمصدر أو الخصم بالمنبع، بحيث تجبر الدولة المكلفين والمؤسسات الأخرى بأن لا تدفع المبالغ المستحقة لمزودي الخدمة إلا بعد خصم نسبه معينه كضريبة دخل تسجل لصالح المكلف تخصم لاحقا عند تسوية ملفه الضريبي.

- التسديد المباشر بحيث يفرض القانون على المكلف أن يقوم بدفع الضريبة مباشره بعد تحديدها، وإذا لم يقم بذلك يعاقب بناء على الجزاءات التي يفرضها القانون الضريبي

- أن يقوم المكلف بدفع الضريبة سلفا، وتسمى السلفيات أي أن يلتزم المكلف بدفعات تحت الحساب خلال السنة المالية، وفي نهاية السنة بعد أن يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة وتحديد دين الضريبة يتم عمل التقاص بين ما هو مستحق وبين ما هو مدفوع، فإذا كان ما هو مدفوع سلفا أكثر من الضريبة المستحقة يتم إعادة الزيادة إلى المكلف وإذا قل عنها يسدد المكلف الفرق.

[1]- شاميه، احمد زهير و الخطيب، خالد: **المالية العامة**، مرجع سابق ص 182.

المبحث الرابع: الدور الاقتصادي للضريبة

المطلب الأول: الضريبة والنظام الاقتصادي

لأن الضريبة تنشأ في مجتمعات وبيئات سياسيه واجتماعيه واقتصاديه مختلفة ومتفاوتة، فمن الطبيعي أن النظام الضريبي يتأثر في هذه البيئات ويؤثر فيها، فالنظام والواقع الاقتصادي السائد في مجتمع ما يؤثر في شكل النظام الضريبي ومكوناته[1]، فعلى سبيل المثال في الدول الصناعية المتقدمة التي يتمتع أفرادها في مستويات عاليه من الدخول، نجد أن اعتمادها في النظام الضريبي يتركز على الضرائب المباشرة وخاصة ضرائب الدخل، بينما لو نظرنا إلى الدول المتخلفة اقتصاديا والفقيرة التي يجني أفرادها دخولا متوسطه ومنخفضة فإنها تركز في نظامها الضريبي على الضرائب غير المباشرة كضريبة الاستهلاك والرسوم الجمركية.

وبسبب التغيرات التي طرأت على أهداف الضريبة، مثل الأهداف الاقتصادية بجانب أهدافها تمويل النفقات العامة، فقد تأثرت النظم الضريبية بالهيكل الاقتصادي في المجتمع، ويبين الجدول التالي العلاقة بين المستوى الاقتصادي والمتمثل في متوسط الدخل الفردي فيها وبين دور الضرائب المباشرة وغير المباشرة في تمويل النفقات العامة في تلك الدول:

جدول رقم(1): علاقة متوسط الدخل الفردي بالتحصيل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة (دولار أمريكي)[2]

متوسط الدخل الفردي دولار أمريكي	عدد الدول	متوسط نصيب الضرائب المباشرة	متوسط نصيب الضرائب غير المباشرة
100 واقل	20	%32	%68
200-101	11	%36	%64
500-201	19	%36	%64
850-501	9	%50	%50
أكثر من 850	15	%68	%32

1- حجازي، المرسي السيد: **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، 1998، الإسكندرية صفحه 12-15.

2- البطريق، يونس احمد: **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، 1998، الإسكندرية، صفحه 183-185.

فالملاحظ من الجدول رقم (1) أن الدول التي تمتاز باقتصاد متخلف وأن معدل الدخل الفردي فيها منخفض فأن تحصيل الضرائب المباشرة اقل من تحصيل الضرائب غير المباشرة، ولكن الدول التي تمتاز بنظام اقتصادي متقدم وأن الأفراد فيها يحققون دخولا مرتفعه فإن التحصيل من الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة، وهذا يعني أن النظام الاقتصادي يؤثر على الهيكل الضريبي، فالدول ذات الاقتصاد الجيد تعتمد على الضرائب المباشرة في هيكلها الضريبي أما الدول التي تمتاز بنظام اقتصادي متخلف تعتمد على الضرائب غير المباشرة في هيكلها الضريبي.

المطلب الثاني: الضريبة والتنمية الاقتصادية

يعتبر التكوين الرأسمالي من أهم محددات الطاقة الإنتاجية وبالتالي من أهم محددات النمو الاقتصادي وأن الدول جميعها مهما اختلفت درجات النمو فيها تخصص الجزء الأكبر من الناتج القومي لتكوين رأس المال المادي أو البشري[1]، وأن رأس المال يتكون في إي مجتمع من ثلاث عناصر رئيسيه وهي معدل المدخرات المحلية ومعدل تدفقات رأس المال الأجنبي وفرص الاستثمار المتاحة[2] وأن الضرائب يمكن أن تساهم في تكوين رأس المال وبالتالي في النمو الاقتصادي من خلال تأثيرها في معدلات الادخار ومعدلات الاستثمار كما سنبين لاحقا.

المطلب الثالث: أثر الضريبة على الادخار

مما لا شك فيه أن حجم الادخارات المختلفة سواء كانت مدخرات محليه أو حكوميه أو ناتجة من قطاع الأعمال يتأثر في السياسة الضريبية في أي مجتمع، فإذا كان يوجد قصور في حجم المدخرات فإن الدولة تستخدم أداة الضريبة في تحفيز الادخارات وذلك من خلال زيادة الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك وخاصة الكمالية منها، وتقديم الإعفاءات والحوافز الضريبية المتعددة لتشجيع الادخار في الأوعية الادخارية المتاحة في المجتمع.

1- عثمان، سعيد عبدالعزيز: **النظم الضريبية مدخل تحليل مقارن**، الدار الجامعية، طبعة سنة 2000، الاسكندريه ص51.

2- حجازي، المرسي السيد: **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، 1998، الإسكندرية، ص 21.

المطلب الرابع: اثر الضريبة على الاستثمار

الاستثمار يشكل عنصرا أساسيا من عناصر التكوين الرأسمالي ومن المعروف أن المستثمر إنما يهدف من استثماره تحقيق الأرباح، ولتحقيق الهدف المنشود يقوم بدراسة المجتمع من الناحية الاقتصادية والأمنية والسياسية والضريبية وطباع المواطنين فيقوم بعمل دراسات جدوى اقتصاديه لاختيار أفضل مجال استثماري يحقق له أهدافه وطموحاته، ويتمثل تأثير النظام الضريبي على الاستثمار من خلال تأثيره على معدل الأرباح وأن التشريع الضريبي له اثر كبير في تشجيع الاستثمار، فهل النظام الضريبي يطبق نظام الضريبة النسبية الثابتة من الأرباح أم التصاعدية التي تزداد كلما زادت الأرباح، وهل يسمح التشريع الضريبي بتدوير الخسارة أم لا، وهل يسمح المشرع الضريبي بإجراء استهلاك الآلات دفعة واحده أو على فترات. فإذا رأت الدولة أنه يوجد ضرورة للاستثمار في مجال معين، وأنها تتبع سياسة تشجيعية للاتجاه للاستثمار في هذا المجال، فيمكن من خلال الضريبة أن تلجأ إلى سياسة تقديم أو تعجيل فترة استهلاك الآلات، فبدلا من استهلاكها بنسبة 10% لمدة عشر سنوات فقد تسمح باستهلاكها خلال خمس سنوات، بمضاعفة نسبة الاستهلاك من10% إلى 20%.

مثال: افترض أن أصلا إنتاجيا كلفتة 50000 دينار أردني، وأن عمره الإنتاجي عشر سنوات بنسبة استهلاك سنوية 10%، ولنفترض أن المنشأة حققت أرباحا قبل الاستهلاك مبلغ مقداره 20000 دينار أردني، ولو حسب استهلاك الآلات بنسبة 10% (5000 دينار) فأن الأرباح المتحققة سوف تكون (15000) دينار، ولو سمح باستخدام الاستهلاك المعجل أي بنسبة 20% فإن الدخل المتحقق يكون 10000 دينار، وهذا يعني أنه تم تأجيل دين الضريبة إلى السنوات اللاحقة، وهذا يعني أن المستثمر يستفيد من القيمة الحالية للنقود، كما لو أنه حصل على قرض بنسبة فائدة صفر وهذا يدفع المستثمرين إلى زيادة حجم الاستثمار للاستفادة من قيمة الضريبة المؤجلة وبالتالي المساهمة في تكوين رأس المال.

المطلب الخامس: الطاقة الضريبية

الضريبة تستقطع جزء من الدخل القومي للمساهمة في تغطية الأعباء والنفقات العامة، وتعرف الطاقة الضريبية أنها المقدرة الإنتاجية للمجتمع مطروحا منه مستوى الاستهلاك الضروري[1]، وهناك تعريف آخر بأنها مقدار ما تستطيع الدولة استقطاعه من ضرائب على مستوى الدولة ككل[2] وأن المقدرة التكليفية لا تتأثر بعامل واحد فقط وإنما بمجموعه من العوامل وهي كالتالي:

1- حجم السكان

كلما كبر حجم السكان مع ثبات الدخل القومي أو نموه بشكل بطيء فكلما زادت الطاقة الضريبية، مع العلم أن زيادة عدد السكان إذا ما صاحبها زيادة في الدخل القومي فإن ذلك يعمل على زيادة مقدرة المجتمع التكليفيه.

2- الهيكل السكاني

يؤثر الهيكل السكاني على المقدرة التكليفيه للمجتمع، فإذا كانت الغالبية العظمى من المجتمع من فئة الأعمار المنتجة والقادرة على العمل فإن المقدرة التكليفية تزداد، والعكس صحيح فكلما كانت الفئة العظمى من المجتمع غير منتجه وغير قادرة على العمل فإن المقدرة التكليفيه سوف تقل

3- مستوى المعيشة اللازم

يجب أن لا تمتد الضريبة إلى المستوى اللازم من الدخل حتى يستطيع الشخص أن يحيى حياة كريمه، وأن مسألة مستوى المعيشة مسألة نسبيه، فهي تختلف من دوله إلى أخرى ومن فتره إلى أخرى ولا يوجد معايير واضحة لتبين ما مستوى المعيشة، وعلى الدولة أن تراعي عدم

1- فوزي، عبدالمنعم: **المالية العامة والسياسة المالية**، دار النهضة العربية،، بيروت، 1971ص 101-104.

2- العمر، حسين: **مبادئ المالية العامة**، مكتبة ألفلاح للنشر والتوزيع، ط1، الكويت، 2002 ص 42.

مساس هذا المستوى وإلا فإنها سوف تضعف المقدرة التكليفيه للمجتمع، وعلى الرغم أن فرض الضرائب يعتبر حافزا للسكان لزيادة ساعات العمل للتعويض عن الضريبة المدفوعة إلا أنه لا يفترض المغالاة في فرض الضريبة.

4- مجال استخدام الضرائب

لا شك أن الضرائب التي تجبى من المجتمع يجب أن تصرف من خلال الإنفاق العام على أمور تعود بالنفع على المجتمع وأنها تساهم في زيادة الطاقة الإنتاجية، وبالتالي زيادة المقدرة التكليفيه، وإذا لجأت الدولة إلى القروض الخارجية فإنه سوف يترتب عليها فوائد، ولا يجب أن تستغل الضرائب في تغطية فوائد القروض لأن ذلك سوف يؤثر على المقدرة التكليفية بالنقصان، فإذا تم صرف الضرائب المجباة في مجالات غير منتجه فإنها بالتأكيد سوف تشكل عبء على الدخل القومي أما إذا تم صرف هذه الضرائب في مجالات استثماريه منتجه فإنها تساهم في زيادة الدخل القومي وبالتالي زيادة المقدرة التكليفيه عند المواطنين[1].

المطلب السادس: التهرب الضريبي

عند شعور المواطن بأن الضريبة لا تعود عليه بالنفع، أو إذا لم يرضى عن أداء الدولة، أو لأي سبب آخر يلجأ الشخص المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة بإحدى الوسائل المتوفرة من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي، وهناك نوعان من التهرب الضريبي، وهما التهرب **المشروع** الذي بموجبه يلجأ الشخص إلى مزاولة أعمال لا تخضع للضريبة، أو إذا ما استغل المكلف ثغرات في القانوني الضريبي يستطيع من خلالها تجنب دفع الضريبة، والنوع الثاني هو تهرب **غير مشروع** ويتحقق هذا النوع عند قيام المكلفين باستخدام طرق غير قانونيه ويعتبرها القانون الضريبي جرائم ضريبية كالغش والتزوير في السجلات أو عن طريق إخفاء دخوله أو جزءا منها، وأن للتهرب الضريبي آثار سيئة تنعكس على العديد من المجالات، فهي

1- فوزي، عبدالمنعم: **المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية**، 1971، بيروت ص 101 – 104.

تؤثر على العدالة الضريبية وعلى إيرادات الخزينة ويؤثر سلبا على المنافسة العادلة بين قطاعات المكلفين المختلفة.

أسباب التهرب الضريبي[1]:

أن ظاهرة التهرب الضريبي تحصل في معظم دول العالم، فالضريبة مكروهه، ولا يتقبلها المكلف برضي، ويلجأ المكلف إلى الكثير من الطرق للتملص منها، إلا أن هذا الشعور له أسباب سوف يتناولها الباحث باختصار وهي:

1- أسباب أخلاقية

يعتبر المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب المهم في التهرب الضريبي فإذا ضعف هذا المستوى قل الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع، ومن المعروف في المجتمعات المختلفة أن من يقوم بارتكاب جرائم كالسرقة والتزوير والغش ينظر إليه على أنه مجرم ويجب أن ينال عقابه، أما من يقوم بالتهرب الضريبي فإن نظرة المجتمع إليه نظره عاديه بل تعتبر أنها نوع من الحذلقة، وبالتأكيد هذا الشعور الناجم عن عدم وعي الجمهور بأهمية الضرائب التي سوف تعود على المجتمع عامة بالمنفعة، سبب من الأسباب التي تشجع المتهرب من الضريبة على تكرار واستخدام كافة الطرق لإتباعها.

2- أسباب سياسة

إن سياسة الدولة في الإنفاق العام تلعب دورا مهما في التهرب الضريبي، فإن شعور المكلف بعدم الرضي عن الحكومة المخولة بجباية الضرائب وصرفها تشجع بعض المكلفين ممن لهم انتماءات سياسيه مناهضه للحكومة للتهرب من دفع الضريبة، وأن سياسة الحكومة الخارجية لها تأثير على نفسية دافع الضريبة، فقد يترجم الشعور بعدم الرضا إلى التملص من دفع الضريبة.

---

[1]- خصاونه، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته العملية وفقا للتشريع الأردني**، مرجع سابق ص 139-141.

3- أسباب اقتصاديه:

عندما نتناول الأسباب الاقتصادية فلا بد من الإشارة إلى سببين تدفع المكلف إلى التهرب الضريبي، وهما أسباب اقتصاديه متعلقة بالمكلف نفسه وأسباب اقتصاديه متعلقة بمحيط المكلف، فبالنسبة للأولى، فإذا كانت الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف لا يستطيع معها سد حاجاته المتزايدة، فإنه يلجأ إلى الوسائل التي يتمكن من خلالها من عدم دفع الضريبة التي تعتبر عبئا ثقيلا عليه، أما الثانية فالمكلف الذي يعيش في مجتمع يتمتع بوضع اقتصادي جيد فإنه يدفع الضريبة عن طيب خاطر، لأنه مع وجود اقتصاد جيد يستطيع أن يعوض الضريبة التي يدفعها، أما إذا كان يعيش في بيئة اقتصاديه ضعيفة فإن الشعور لديه بأنه من الصعب تعويض المبالغ التي سيدفعها كضريبة.

4- أسباب إداريه

تقوم الإدارة الضريبية بمجموعه من الإجراءات الإدارية لربط وتحصيل الدين الضريبي، وأن هذه الإجراءات قد تكون معقده بعض الشيء، أو قد ينتج عنها تصرفات قد تفسر على أنها غير عادله من حيث المساواة في المعاملة بين المكلفين، وقد لا تتمتع الإدارة بالمهارة اللازمة وينقصها التدريب والتأهيل، فالمكلف عندما يرى أن مأمور التقدير اقل منه كفاءة وخبره فهذا يدفعه إلى الشعور بأن الإدارة الضريبة على مستوى غير كفؤ للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة مما يدفعه إلى الاستخفاف والتهاون ويشجعه على التهرب من دفع الضريبة.

5- أسباب تشريعيه

التشريعات الضريبية وتعددها والمغالاة في سعرها، لها اثر كبير في دفع المكلف إلى التهرب الضريبي، كما أن عدم الوضوح والاستقرار في التشريعات الضريبية تدفع المكلف إلى الشعور بالملل وبالتالي إلى التهرب.

المبحث الخامس: الموازنة العامة للدولة

المطلب الأول– مفهوم الموازنة العامة ومراحل تطورها

من المتفق عليه أن دور الدولة مر في عدة مراحل، فانتقلت من الدولة الحارسة إلى المحايدة ثم إلى المتدخلة، وبما أن مهام الدولة تطورت وازدادت، كان لا بد للموازنة أن تطور وتتجاوب مع هذا التطور للدولة.

مفهوم الموازنة العامة

تعددت التعريفات للموازنة العامة إلا أن معظمها تدور حول جوهر واحد، فالموازنة العامة هي صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة وإيراداتها السنوية وتجاز بموجبه الجباية والإنفاق[1]، أو هي تقدير مفصل ومعتمد لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة سنه ماليه مقبله[2] إن الموازنة العامة تعكس ما تفعله الدولة أو ما تنوي فعله. وهي ترجمة بمعايير ومصطلحات مالية لحركة إقرار وتنفيذ خطط وبرامج ومشاريع الدولة التنموية من حيث التطبيق العملي. وعليه فالموازنة من أكثر الآليات الاقتصادية أهمية في الدولة حيث تعكس أولويات سياسة البلاد الاقتصادية والاجتماعية والثقافية من حيث ترجمتها إلى مصروفات وضرائب[3] فالإيرادات تحصل طبقا لقوانين خاصة دون الالتزام التام بالأرقام المقدرة بحيث يتم مقارنتها مع الأرقام المحصلة عند إعداد الحسابات الختامية في نهاية السنة المالية، أما المصروفات فإن الوزارات والمؤسسات ملزمون بالتقيد بالاعتماد المقررة.

والمقصود بالموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية بأنها برنامج مفصل لنفقات السلطة وإيراداتها لسنه ماليه معينه ويشمل التقديرات السنوية لإيراداتها والمنح والقروض والمتحصلات الأخرى[4]. وتعرف الموازنة العامة أيضا بأنها التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتزم

1- خطار، شبلي: **العلوم المالية**، 1962، بيروت ص 12.

2- عبدالمنعم، فوزي: **المالية العامة والسياسة المالية**، مرجع سابق: ص 338-339.

3 - http://www.mezan.org/repoeconomy.htm.

4 - http://mezan.org/legalseries/series3.htm.

الحكومة تنفيذه خلال سنة محددة تحقيقا لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية. وهي الوثيقة المالية التي من خلالها يمكن تقييم الأداء المالي للدولة. وقد عرفتها المادة رقم (1) من القانون رقم (7) لسنة 1998 بشأن الموازنة العامة بأنها: "برنامج مفصل لنفقات السلطة الوطنية وإيراداتها لسنة مالية معينة، ويشمل التقديرات السنوية لإيرادات السلطة الوطنية والمنح والقروض والمتحصلات الأخرى لها والنفقات والمدفوعات المختلفة". فبالنسبة إلى التقدير, فإنه يتمثل في تقدير الإيرادات العامة التي ينتظر أن تحصل عليها السلطة التنفيذية, وكذلك النفقات العامة التي ينتظر أن تنفقها لإشباع الحاجات العامة للشعب, خلال فترة مالية مستقبلية غالباً ما تكون سنة، أما بالنسبة للاعتماد, فيقصد به حق السلطة التشريعية في الموافقة على توقعات السلطة التنفيذية من إيرادات ونفقات عامة. وللموازنة العامة في الدولة أهمية كبرى لأنها تعبر عن برنامج العمل السياسي والاجتماعي والاقتصادي للحكومة خلال فترة مالية قادمة، إذ يمكن الكشف عن مختلف أغراض الدولة, عن طريق تحليل الإيرادات العامة والنفقات العامة, التي تجمعها وثيقة واحدة وهي الموازنة العامة للدولة[1].

تتكون الموازنة العامة من جانبين، هما:

- **جانب الإيرادات:** والمتمثل فيما تحصل عليه الدولة من إيرادات محلية وإيرادات خارجية.

- **جانب النفقات:** والذي يمثل مجموع نفقات الدولة الجارية والرأسمالية[2].

ومن خلال هذا التعريف يتبين لنا ما يلي[3]:

1- الموازنة تعدها وتطبقها السلطة التنفيذية متمثله في وزارة المالية.

2- الموازنة العامة تقر من قبل المجلس التشريعي.

3- الموازنة العامة وثيقة ماليه لإيرادات ونفقات سنة ماليه قادمة.

---

1 - http://www.koshak.net/tariq/articles/a18-11-1424.htm.

2- القيسي، أعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مرجع سابق ص 90.

3- القيسي، أعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مرجع سابق ص90 وما بعدها.

4- الموازنة العامة تهدف لتحقيق أهداف الدولة الاجتماعية والاقتصادية.

نشوء وتطور الموازنة العامة

ارتبط مفهوم الموازنة العامة بقيام الدولة، ففي السابق عندما كان يعيش الناس في نظام قبلي، لم يكن حاجه لمن يدير شؤونهم، فقد كانت حاجتهم الجماعية محصورة في الدفاع عن القبيلة وكان الناس يقدموها بدون مقابل، وانتقل المجتمع من القبلية إلى الإقطاعية، وهنا لم تبرز الحاجة إلى الموازنة العامة أيضا، لأن الإقطاعيون هم الذين كانوا يتولون مهمة الإنفاق من مواردهم الخاصة، وأن الضرائب كانت تفرض أحيانا لمواجهة ظروف طارئة، ولكن بعد ظهور الحكومات وأصبحت الضرائب تفرض بصوره نظاميه منتظمة ومتعددة، حث الشعب على التفكير في أمور الضرائب المجباة وكيف يتم صرفها وهنا ظهرت فكرة الموازنة العامة، ويذكر التاريخ أن الرومان هم أول من فكر في الموازنة العامة، لكن أول من ابتكر فكرة الموازنة بمعناها الحديث هم الانكليز في القرن السابع عشر وانتقلت بعد ذلك إلى سائر العالم. وكانت فرنسا أول الدول التي انتقلت إليها فكرة الموازنة العامة بين دول العالم وأجرت عليها تغييرات كثيرة خاصة على اثر الثورة الفرنسية الكبرى عام 1789[1].

كانت الموازنة العامة سابقا عبارة عن توازن بين جانبي الإيرادات والنفقات، ولم تحتوي بين ثناياها أي أهداف اقتصاديه أو اجتماعيه وظلت هكذا حتى بدأ دور الدولة في التدخل في جميع مرافق الدولة على كافة الأصعدة الاجتماعية والاقتصادية، عندها لم يقتصر دور الموازنة على تساوي بين جانبيها وإنما صار لها دورا لتوجيه الحياة الاقتصادية والاجتماعية[2]. وبما أن الموازنة أداة هامه من أدوات المراقبة وتقييم الأداء فقد تطورت أساليب إعدادها مع مرور الزمن نظرا للتطور في المجالات المختلفة سواء كانت اقتصاديه أو سياسيه أو محاسبيه، وأن عملية إعداد الموازنة ترتكز على ثلاث عناصر رئيسيه وهي التخطيط والإدارة والرقابة والتي

1- شبلي، خطار: **العلوم المالية**، مرجع سابق، ص 12- 21.

2- شبلي، خطار: **العلوم المالية**، مرجع سابق ص 12-21.

تشكل فيما بينها منظومة لتقييم الأداء، وبناء عليه فقد برزت مفاهيم جديدة للموازنة منها موازنة الرقابة، وموازنة البرامج (الأداء) وموازنة التخطيط[1].

المطلب الثاني: أنواع الموازنات العامة[2]

1- موازنة البنود (التقليدية)

لقد بدأت فكرة موازنة البنود في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1921، وكانت تعتمد في تصنيفها لبنودها على التصنيف الوظيفي للتمييز بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية، أي تصنف النفقات حسب طبيعتها وليس الغرض منها، بمعنى يتم جمع البنود المتجانسة والتي تمتاز بطبيعة واحده في مجموعات متجانسة بغض النظر عن الإدارة التي تقدمها.

2- موازنة الأداء

هذا النوع من الموازنات تبين الأهداف التي رصدت لها الإعتمادات المالية، وتكاليف الوصول لتحقيق تلك الأهداف، وكافة المعلومات والبيانات التي تقيس مدى تحقيق الانجازات وكل ما تم انجازه من الأعمال التي أدرجت تحت أي برنامج، وقد ظهر هذا النوع في الفترة الواقعة ما بين 1913-1915م. أنها موازنة تعتمد على ثلاث عناصر هي:

1- تصنيف البرامج والإجراءات الحكومية إلى مجموعات أساسية.

2- قياس الأداء المستنتج من التكلفة المعتمدة لتلك البرامج.

3- إتباع الإدارة العلمية في كيفية استهلاك الموارد المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل. ولتنفيذ موازنة الأداء يتطلب تحديد أهداف البرامج والنشاطات التي تقوم فيها كل وزاره. ووجود نظام متابعه يحدد ما تم انجازه ومقارنته بما هو مخطط له خلال السنة المالية، للتأكد من تنفيذ البرنامج وفقا للسياسة والخطة المرسومة وفي الوقت المناسب وبكفاءة وفاعليه ملائمة.

---

[1]- العمر، حسين: **مباديء المالية العامة**، مكتبة ألفلاح للنشر والتوزيع، ط1، الكويت 2002 ص 140.

2- http://www.koshak.net/tariq/articles/a18-11-1424.htm.

3- موازنة البرامج والأداء

أول من فكر في فكرة موازنة البرامج والأداء الولايات المتحدة الأمريكية وكان ذلك في سنة 1954 على يد ديفيد نوفيك، وقد تبنتها الحكومة الفدرالية سنة 1965. ومن العوامل التي ساعدت على انتشار موازنة البرامج و الأداء أن موازنة الأداء لم تأخذ بعين الاعتبار عنصر التخطيط للمدى البعيد وكبر حجم النفقات العامة وتأثيرها على الحياة الاقتصادية مما دفع المفكرين بالمناداة في إدخال تعديلات على الموازنة العامة لتربط بين الخطط الحكومية والموازنة العامة، وأن هذا النوع الموازنات يمتاز بالتخطيط للمستقبل مع الاستعدادات اللازمة، بحيث تقوم الحكومة بتحديد برامج ومشاريع لعدد سنوات مقبله وليس لسنه واحده فقط، وإنها تهتم ببيان البرامج الرئيسية لكل وزاره ويتم تخصيص اعتمادات لهذه البرامج التي يتم تقسيمها إلى مشاريع فرعيه وبالتالي نشاطات فرعيه، ومن القواعد الأساسية التي يقوم عليها هذا النوع من الموازنات أنها تحدد الطرق البديلة لتحقيق الأهداف المنشودة للوزارات، وإن المشاريع تخضع للتقييم بشكل مستمر الذي يفيد في تحديد المشاكل التي تواجه تنفيذها وعن نقاط الضعف في الخطط والبرامج لتحديد التحسينات والتغييرات اللازمة كي تسهل الوصول إلى تحقيق الأهداف.

المطلب الثالث: مفهوم النفقة العامة وأشكالها والتقسيمات الأساسية

مفهوم النفقة العامة

ارتبط مفهوم النفقة العامة بمفهوم الدولة ومدى تدخلها في كافة النواحي الاقتصادية والاجتماعية، فعندما كان دور الدولة في زمن الدولة الحارسة يقتصر على الدفاع والأمن عرفت النفقة على أنها مبلغ من المال يصرف من قبل جهة عامه لإشباع حاجه عامه[1]، ولكن بعد تطور دور الدولة وأصبح لها دورا اكبر في الشؤون الاقتصادية في ظل الدولة المتدخلة أو المنتجة أصبح ينظر للنفقة العامة نظرة أخرى أكثر شمولا، وتم تعريفها على أنها تحويل للقوة الشرائية

1- آغا، ريم جودت يعقوب: **دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام**، رسالة ماجستير، دمشق، 1992، ص6.

من فئات معينه لفئات أخرى في المجتمع من اجل توازن اقتصادي واجتماعي أكثر جدوى واستقرارا، أي أن دور الدولة يقوم بتحصيل الإيرادات المالية من المجتمع وإعادة ضخها من جديد وتوزيعها بطريقه أفضل لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي ينبغي على الدولة تحقيقها. فعلى الصعيد الاجتماعي فإن الدولة تسحب الأموال من ذوي الدخول المرتفعة وإعادة توزيعها على ذوي الدخول المحدودة من خلال استخدام النظام الضريبي وخاصة ضرائب الدخل التصاعدية، وعلى المستوى الاقتصادي فإن الدولة عندما تزيد من إنفاقها العام فإنها تزيد المقدرة الاستهلاكية عند المواطنين، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة في الإنتاج والاستثمار، فهي بذلك تعمل على التنمية الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

أشكال النفقات العامة

تتخذ النفقات العامة الأشكال التالية[1]

1- الرواتب والأجور

وهي عبارة عن مبالغ تدفعها الدولة للمستخدمين في أجهزتها المختلفة سواء كانت مدنيه أو عسكريه، حاضرا وفي الماضي (رواتب التقاعد)

2- مبالغ تدفع مقابل مشتريات الدولة

الدولة تحتاج لتسيير مرافقها شراء لوازم ومعدات وآلات وخدمات، ولتوفير كل مستلزماتها تحتاج إلى أموال تدفعها لقاء ذلك.

3- المساعدات والإعانات

بما أن الدولة مسئوله عن مواطنيها، ومن اجل تحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية فإنها تقوم بدفع أموال نقدية أو عينيه إلى المؤسسات الاجتماعية كالجمعيات الخيرية والنوادي والمراكز الصحية والنقابات دون مقابل.

1- القيسي، أعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مرجع سابق ص 40.

4- تسديد القروض وفوائدها

تحتاج الدولة أحيانا من اجل تسيير مرافقها إلى تمويل خارج إيراداتها كالاقتراض من الداخل أو من الخارج، وأن هذه القروض يجب أن تسدد مع فوائدها، ولذلك تخصص الدولة جزء من موازنتها لتسديد هذه القروض.

التقسيمات العلمية للنفقات العامة

لقد كان إجماعا من معظم الفقهاء على ضرورة تقسيم النفقات العامة وفقا لأغراضها وأنوعها، وقد أطلق عليها التقسيمات الوضعية وهي على النحو التالي:

1- النفقات حسب انتظامها ودوريتها

يمكن تقسيم النفقات حسب دوريتها وانتظامها، فالنفقات التي تدفع سنويا بشكل منتظم ولا يشترط هنا القيمة المطلقة للنفقة وإنما بنوعيتها كالرواتب مثلا فهي نفقات دوريه منتظمة لأنها تدفع كل سنه بغض النظر عن مبالغها سواء بالزيادة أو النقصان، أما النفقات الاستثنائية التي لا تمتاز بالانتظام فقد تكون عرضيه لمواجهة ظرف استثنائي كحدوث كارثة طبيعيه أو لتنفيذ خطه تطويريه في إقليم معين.

2- تقسيم النفقات حسب أغراضها(التقسيم الوظيفي)[1]

كل نفقه تدفعها الدولة لها غرض وهدف تحققه، فمنها يصرف لتحقيق أهداف اجتماعيه أو اقتصاديه أو عسكريه، ولذلك يمكن تقسيم النفقات حسب وظيفتها أو الهدف التي صرفت من اجله وعليه فيتم تبويب النفقات حسب وظائفها ويمكن إجمالها كالتالي:

أ-نفقات عامه اقتصاديه، وهي كل نفقه تصرف من اجل تحقيق هدفا اقتصاديا معينا

1- القيسي، أعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مرجع سابق، ص 44.

ب- نفقات عامه اجتماعيه، وهي نفقات تصرف من اجل تحقيق هدف اجتماعي كالمبالغ التي تدفع لبعض الطبقات والفئات الاجتماعية وذوي الدخل المحدود.

ج- النفقات الإدارية، وهي النفقات التي يتم صرفها لتسيير المرافق العامة كالرواتب وثمن المشتريات والمستلزمات الضرورية.

د- النفقات العسكرية، وهي كل النفقات التي يتم صرفها من اجل توفير الأمن والدفاع عن الدولة كالنفقات التي تصرف على الجيش والتسليح.

و- النفقات المالية، كالنفقات التي تدفع لتسديد القروض وفوائدها

المطلب الرابع: الإيرادات العامة للدولة

لقد أدى تطور الدولة إلى أن تكون مسئوله عن تحقيق التوازن الاجتماعي والاقتصادي واستغلال الطاقات البشرية والطبيعية المعطلة، إلى تطوير فكرة الإيرادات العامة وتطوير حجمها وزيادة مصادرها وتنوعها، فلم تعد الإيرادات العامة للدولة الهدف منها تغطية النفقات العامة بصوره مجرده وإنما صارت وسيله وأداه بيد الدولة لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية[1].

الدولة تحصل على إيراداتها المالية من مصادر مختلفة منها الداخلية وأخرى خارجية واهم هذه المصادر ما يلي:

1- **الدومين العام**، وهو ما تملكه الدولة من أموال مخصصه ومعده للاستعمال والنفع العام وهذه الأموال لا يجوز بيعها أو الحجز عليه أو تأجيرها أو تملكها بالتقادم، فهي تخضع للقانون العام ومثال على هذه الأموال الطرق العامة والشواطئ والجسور.... الخ

2- **الدومين الخاص**، أموال تملكها الدولة وتستغلها كاستغلال القطاع الخاص وهي تخضع للقانون الخاص مثل المرافق التجارية والصناعية والأراضي الزراعية وحقول النفط وغيرها.

[1]- المحجوب، رفعت: **المالية العامة**، دار النهضة العربية، 1978، القاهرة ص 169.

3- **الرسوم:** وهي مبالغ يدفعها الشخص جبرا للدولة أو إحدى مرافقها العامة مقابل نفع خاص يحصل عليه من جانب هذا المرفق أو الهيئة العامة[1]، وأن الرسم يعتبر إيراد سيادي تحصل عليه الدولة مقابل خدمه مباشره تقدمها للمواطنين، وأن الرسم يفرض بقانون أو بقرار إداري.

4- **القروض:** تعتبر القروض إيرادات غير سيادية للدولة، فالقرض عقد دين مالي تستدينه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة من الجمهور أو المصارف المحلية أو الدولية مع الالتزام برد قيمته ودفع فوائده وفقا لشروط العقد[2].

5- **الضرائب:** قد مر سابقا تعريف الضرائب وتنظيمها الفني، وأن الضرائب أهم موردا ماليا للدولة وهو يخضع للقانون العام ولا يتم فرض الضرائب أو إلغاءها إلا بقانون.

1- القيسي، أعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مرجع سابق ص 64.

2- القيسي، أعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مرجع سابق ص 71.

الفصل الثاني

طبيعة الهيكل الضريبي في فلسطين

المبحث الأول: الضرائب المباشرة

- **ضريبة الدخل على الأرباح والأجور**
- **ضريبة الأملاك**

المبحث الثاني: الضرائب غير المباشرة

- **ضريبة القيمة المضافة**
- **ضريبة الإنتاج وضريبة الشراء**
- **الرسوم الجمركية**

الفصل الثاني

طبيعة الهيكل الضريبي في فلسطين

المقدمة

من المعلوم أن الدول النامية لم تضع نظامها الضريبي بشكل مستقل يتلاءم مع ظروفها واحتياجاتها وإنما كانت تأخذ قوانينها ونظمها من دول أجنبيه متقدمه وذلك أما بسبب وقوعها تحت استعمار تلك الدولة أو أنها كانت تستعين فيها لتقدمها وتطورها وثبات جدوى تلك القوانين[1] فالضرائب فرضت في فلسطين إبان الانتداب البريطاني مثل ضرائب الدخل والرسوم الجمركية وضريبة الإنتاج، وبعد نكبة سنة 1948 بقيت القوانين الضريبية التي كانت مطبقه في ظل الانتداب البريطاني سارية المفعول، إلى **أن** صدر قرار وحدة الضفتين الشرقية والغربية، وبذلك تم تطبيق القوانين الأردنية على الضفة الغربية، وأما في ما يتعلق بقطاع غزه فقد كان المطبق قانون ضريبة الدخل رقم 13 لسنة 1947 المعدل بالقانون رقم 4 لسنة 1948 وقانون ضريبة الدخل على أرباح الشركات رقم 12 لسنة 1947 المعدل بالقانون رقم 40 لسنة 1949[2]

وبعد احتلال إسرائيل للضفة الغربية سنة 1967، حيث كان قد صدر قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964، ظل هذا القانون مطبقا إبان الاحتلال الإسرائيلي، حيث قام الحاكم العسكري الإسرائيلي آنذاك بإصدار الأمر العسكري رقم 25 والرقم 35 سنة 1967، أبقى بموجبها الضرائب المطبقة (الدخل، والأملاك، الجمارك) كما هي في الضفة الغربية وقطاع غزه[3]، حيث أن موقف القانون الدولي كان واضحا بالنسبة للتشريعات الضريبية في الأقاليم المحتلة فلم يجز فرض ضرائب جديدة، وأن التعديلات التي طرأت على هذا القانون في موطنه الأصلي الأردن لم تشمل هذا القانون، وأن نظام ضريبة الدخل ليس موحدا بين الضفة الغربية

---

[1]– اغا، ريم جودت: **دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام في الجمهورية العربية السورية**، جامعة دمشق 1992، سوريا.

[2]– إبراهيم، احمد فالح: **موضوعية قرار مأمور التقدير الجزافي في فلسطين**، جامعة النجاح الوطنية، 2003، نابلس/ فلسطين.

[3]– جامعة القدس المفتوحة، **محاسبة ضريبة الدخل**، ط1، عمان، 1998، ص 36.

وقطاع غزه، فالنظام الضريبي المطبق في الضفة الغربية هو القانون الأردني رقم 25 لسنة 1964 أما في قطاع غزه فالأساس القانوني للنظام الضريبي المطبق يعود للانتداب البريطاني الذي كان سائدا قبل عام 1948 مع بعض التعديلات التي أجرتها السلطات المصرية في سنة 1948 و سنة 1967[1].

وقد استحدث الاحتلال الإسرائيلي ضرائب جديدة طبقها على الضفة الغربية، وهو قانون ضريبة القيمة المضافة سنة 1976 بموجب الأمر العسكري رقم 658، وقد فرض ضريبة مضافة على السلع والخدمات بنسبة 8% ثم تم زيادة هذه النسب بالتدريج فصارت 12% ثم 15% ثم 16%[2] ثم 17%، وقد تم إجراء تعديلات على القانون الأردني رقم 16 لسنة 1963 الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية، وفرض ضرائب جمركيه جديدة وقد عدل بموجب أوامر عسكريه قانون ضريبة الدخل المشار إليه[3]، وظل قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، وقانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 الذي استحدث الاحتلال الإسرائيلي ضمنه ضريبة القيمة المضافة مطبقا في الضفة الغربية حتى بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية سنة 1994 على اثر اتفاق أوسلو الموقع مع الجانب الإسرائيلي، وقد نصت المادة (5) في اتفاقية باريس الاقتصادية بخصوص الضرائب المباشرة على ما يلي :

1- ستحدد كل من إسرائيل والسلطة الفلسطينية وتنظم بشكل مستقل سياستها الضريبية في أمور الضرائب المباشرة، بما في ذلك ضريبة الدخل على الأفراد والشركات وضرائب الملكية والضرائب والرسوم البلدية.

2- سيكون لكل إداره ضريبية الحق في جباية الضرائب المتولدة عن نشاطات اقتصاديه ضمن منطقتها.

---

[1]- علاونه، عاطف كمال: **شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة**، رام الله، 1992 صفحه20.

[2]- جامعة القدس المفتوحة، **محاسبة ضريبة الدخل**، مرجع سابق،ص 37.

[3]- ستيفنز، مارك: **الضرائب في الضفة الغربية المحتلة 1967-1989**، مؤسسة الحق – رام الله، 1998ص 19.

3- ستحول إسرائيل إلى السلطة الفلسطينية 75% من ضرائب الدخل المتحصل من الفلسطينيين من قطاع غزه ومنطقة أريحا العاملين في إسرائيل. وكل الضرائب المحصلة من العاملين الفلسطينيين (سكان أريحا وقطاع غزه فقط) في المستوطنات[1].

وعلى الرغم من أن الاتفاقية أعطت السلطة الصلاحية في إصدار قوانين ضريبية مباشره، إلا أنها لم تفعل وظلت تطبق القوانين القديمة على الرغم أنها لم تتلاءم مع التطورات العالمية ولا تتلاءم مع الواقع الفلسطيني، حتى بداية العام 2005، حيث أقرت قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 بعد مضي أكثر من عشر سنوات على قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية واستلامها الأراضي الفلسطينية، وقد بدء العمل بموجبه في بداية سنة 2005 مع العلم أنه حتى الآن لم يصدر أي قانون فلسطيني بخصوص الجمارك أو ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة الإنتاج (المشتريات).

المبحث الأول: الضرائب المباشرة

بعد انتقال المناطق الفلسطينية إلى السلطة الوطنية الفلسطينية نتيجة اتفاق أوسلو، وكنتيجة لاتفاقية باريس الاقتصادية فإن السلطة الوطنية الفلسطينية هي المسئولة عن تنظيم وإدارة الضرائب المباشرة ومن أهم هذه الضرائب:

- ضريبة الدخل على الأرباح والرواتب
- ضريبة الأملاك

[1]- مركز الدراسات والبحوث الفلسطينية، **الاتفاقية الاقتصادية الفلسطينية – الإسرائيلية قراءات في النص**، نابلس، 1994، ص 79.

المطلب الأول: ضريبة الدخل على الأرباح والأجور

عندما نقول ضريبة الدخل، لا بد من تحديد ومعرفة مفهوم الدخل الذي تفرض عليه ضريبة، فهناك دخل يتحقق من خلال العمل أو من رأس المال أو من الاثنين معا، وهناك دخل يأتي نتيجة زيادة القيمة الاسمية للأصول، وهناك دخل يتأتى من المنح والهبات أو من الإرث، كما هناك دخل إجمالي ودخل صافي، دخل معفى من الضريبة ودخل خاضع للضريبة، وعندما نأتي على ضريبة الدخل في فلسطين، فلا بد من معرفة على أي ساس تفرض، وما هو القانون المطبق بشأنها.

أولا: مفهوم الدخل والتفرقة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي

بداية يجب الإشارة إلى أن هناك نظريتان في ما يتعلق بالدخل من الناحية الضريبية وكيف يتحقق، وسوف نذكرها بإيجاز لمعرفة أي من النظريات اتبع المشرع الضريبي حسب القانون الأردني المطبق وهو رقم 25 لسنة 1964 والمشرع الفلسطيني في قانون ضريبة الدخل رقم17 لسنة 2004 المقر والذي بدء العمل بموجبه في بداية سنة 2005.

الأولى: نظرية المصدر

وقد عرفت هذه النظرية الدخل على أنه كل قوه نقدية شرائية جديدة تتدفق بصفة دوريه خلال فتره زمنيه معينه بحيث يمكن استهلاكها دون المساس بمصدرها[1] وبناء على ذلك فإن الدخل وفقا لهذه النظرية يمتاز بالصفات التالية:

1- الدورية والتكرار ولا يشترط أن يتكرر بل أن الدخل يجب أن يمتاز بقابلية التكرار، فقد يعقد شخص ما صفقه تجاريه لمرة واحده، في هذه الحالة، حتى لو لم تتكرر فإنها تخضع لهذه النظرية لأن إمكانية التكرار قائمه.

[1]- الحاج موسى، حس فلاح: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيها إداريا وقضائيا**، سنة 1988، صفحه 76 وما يليها.

2- الحفاظ على المصدر، وهذا الشرط ليس مطلقا، إذ أن المصدر قد يفنى أو ينضب، ومثال على ذلك الدخل الذي يتحقق من المحاجر، فالشخص الذي يملك محجرا سوف يأتي يوم وينفذ هذا الصخر، وهو مصدرا للدخل.

3- الثبات لمده زمنيه: تعتمد درجة الثبات على طبيعة مصدر الدخل سواء كان عملا أم رأسمال أم كلاهما معا[1]، فالسائق الذي يملك مركبة يعمل عليها فإن دخله يتحقق من العمل (كسائق) ومن رأس المال الذي يملكه (المركبة)، وغالبا ما يتم التمييز بين أربعة مصادر للدخل وهي تمثل عوائد الإنتاج وهي[2]:

- الأجر الذي يتقاضاه العامل مقابل عمله
- الريع الذي ينتج نتيجة عقار أو ارض
- الفائدة على استخدام رأس المال
- الأرباح المتحققة من التجارة والاستثمار

4- قابلية هذا الدخل للتقييم نقدا، بمعنى أن القيمة المعنوية لا تعتبر دخلا خاضعا للضريبة وفقا لهذه النظرية.

الثانية: نظرية الإثراء

وقد عرفت نظرية الإثراء الدخل على أنه الفرق في القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين معينين[3]، بغض النظر عن دوريتها أو ثباتها، فالدخل المتحقق بصوره عرضيه يعتبر دخلا وفقا لهذه النظرية، والأرباح الرأسمالية المتحققة فعلا تخضع للضريبة وهي

---

[1]- المحجوب، رفعت: **المالية العامة**، مرجع سابق، صفحه 248-249.

[2]- اليحيى، حسين و خريوش، حسن: **المالية العامة**، جامعة القدس المفتوحة، ط1، 1996، عمان-الأردن ص 66.

[3]- الحاج موسى، حسن فلاح: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيها إداريا وقضائيا**، سنة 1988 صفحه 76 وما يليها.

أشمل من النظرية الأولى، فكل ما يزيد من ثروة المكلف يعتبر دخلا خاضعا لضريبة الدخل، سواء كان نتيجة عمل أم ارث أم أي دخل يتحقق ولو لمرة واحده[1]

وأن المشرع وفقا لقانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 والمشرع الفلسطيني وفقا لقانون ضريبة الدخل رقم17سنة 2004، لم يأخذا بنظرية المصدر وحدها ولا بنظرية الإثراء وحدها لتحديد مفهوم الدخل كونهم لم يأخذوا بكافة العناصر المكونة لأي منهما وحاولا أن يجمعا بين النظريتين مع التركيز على نظرية المصدر ويتجه أحيانا إلى نظرية الإثراء[2]، والدليل على ذلك أن المشرع في القانون الأردني اخضع للضريبة أي دخل يتأتى من مهنه أو صنعه أو تجاره وهي دخول تتحقق حسب نظرية المصدر واخضع للضريبة أيضا أي دخل قد لا يتكرر ويحدث مرة واحده أو ما يسمى دخلا عرضيا، كالدخل المتأتي عن الخلو وبدل المفتاحية وهي تعتبر أرباحا رأسماليه ودخولا وفقا لنظرية الإثراء.

وبعد توضيح مفهوم الدخل لا بد من التمييز بين الربح المحاسبي والربح الضريبي فالربح المحاسبي يتم التوصل إليه بتطبيق المعايير المحاسبية المطبقة في الدولة والمقبولة قبولا عاما، أما الربح الضريبي فهو الربح المحاسبي إذا كان متوافق مع التشريعات الضريبية المفروض إتباعها، هذا يعني لو أن جميع المبادئ المحاسبية مقبولة ضريبيا لكان الربح المحاسبي هو الربح الضريبي، وإذا كان هناك أي اختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية فإن الربح المحاسبي يتم تعديله ليتلاءم مع التشريع الضريبي لينتج عن هذه التعديلات الربح الضريبي[3]، وأن الضريبة تفرض على الدخل الصافي وليس على استخداماته، ويجب أن يراعى عند الخصم من الدخل الإجمالي تكاليف الحصول عليه، ومن أمثلة تكاليف الحصول على الدخل أجور العمال الذين يعملون في المصنع أو المنشأة، بينما العامل أو الموظف الذي يعمل في بيت

---

[1]– أمين السيد احمد لطفي، **الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال**، ط1، القاهرة 1992 ص 124–125.

[2]– خصاونه، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني**، 199–2000، الأردن.

[3]– أمين السيد احمد لطفي، **الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال** ط1، القاهرة 1992، ص 126.

المكلف فلا يجب أن يخصم من هذا الدخل[1]. فالأجر الذي يتقاضاه العامل في المصنع يعتبر احد عناصر تكلفة الدخل بينما الأجر الذي يتقاضاه العامل في بيت المكلف يعتبر استخداما للدخل.

ويجب التفريق أيضا بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي والدخل الخاضع للضريبة، ويقصد بالدخل الإجمالي مجموع دخول المكلف قبل تنزيل تكاليف الدخل كالاستهلاكيات ومصاريف الشحن ونفقات الصيانة.....الخ. أما الدخل الصافي يعني الدخل المتبقي بعد تنزيل كافة المصاريف والأعباء الأخرى التي يتكبدها صاحب العمل في سبيل تحقيق الدخل، أما الدخل الخاضع للضريبة يعني الدخل الذي يفرض عليه الضريبة بعد تنزيل الإعفاءات العائلية والشخصية مثل إعفاء الشخص المقيم وإعفاء الأولاد والزوجة والإعالة الأخرى أو إعفاء الطالب الجامعي، وللتوضيح نعطي المثال التالي:

لنفرض أن شخصا طبيعيا لديه محل تجاري، وأنه قدم الكشف الذاتي على النحو التالي، وهو متزوج ولديه خمسة أولاد ويعيل والديه.

المبيعات الإجمالية	500000
(-)التكاليف الإجمالية (مشتريات)	350000
الربح (الدخل) الإجمالي	**150000**
(-)المصاريف (تكلفة الدخل)	50000
الربح (الدخل) الصافي	**100000**
(-)الإعفاءات العائلية	13440
الدخل الخاضع للضريبة	**86560**

[1]- محمد مرسي فهمي و سيد لطفي عبدالله: **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية**، ط1، القاهرة، 1999، ص 10-11.

ثانيا: العبء الضريبي

المقصود بالعبء الضريبي المادة الخاضعة للضريبة أو يمكن القول الدخل الخاضع للضريبية، فالقانون الأردني رقم25 سنة 1964 المطبق في فلسطين منذ سنة 1967، قد تناول الدخل الخاضع للضريبة وفقا لنظرية المصدر في الدرجة الأولى، وعلى أساس الضريبة الموحدة على مجموع الدخول المتحققة حيث يتم الحساب عليها ضمن وعاء واحد، فقد نصت المادة (5) على أن الضريبة تفرض على دخل يتحقق من تجاره أو مهنه أحرفه.....الخ.

وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 اعتبر الأصل أن أي دخل متحقق يخضع للضريبة، والاستثناء هو ما ورد فيه نص بالإعفاء بالتحديد، فقد جعل تأويل الدخل الخاضع للضريبة مفتوحا وشاملا[1] فالأصل في فرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين هو الالتزام بمبدأ العمومية، بمعنى أن تفرض الضريبة على أي دخل يتحقق من أي نشاط دون استثناء، ولكن يرى المشرع أن هناك بعض الاستثناءات لاعتبارات اجتماعيه أو اقتصاديه أو سياسيه يعفي الدخل المتحقق منها من الضريبة أو لمنع الازدواج الضريبي[2].

وللوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة فقد أجاز القانون الضريبي 25 لسنة 1964 إلى جواز إجراء التنزيلات من الدخل الإجمالي التي تكلفها المكلف في سبيل تحقيق الدخل كالمصاريف الإدارية والبيعة، وأنه لم يعترف بالخسائر الرأسمالية[3] وتنزيلها من الأرباح الإجمالية للمشروع وعلى الرغم أنه لم يشر صراحة إلى إعفاء الأرباح الرأسمالية من الضريبة إلا أن المطبق عمليا يتم إعفاء الأرباح الرأسمالية من ضريبة الدخل أسوة بمعاملة الخسائر الرأسمالية، أما قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 تطرق إلى هذا الموضوع

---

[1]– نصت المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 بخصوص وعاء الضريبة (ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القانون تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر كان خاضعا لضريبة الدخل).

[2]– محمد مرسي فهمي و سيد لطفي عبدالله، **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية**، مرجع سابق ص 121.

[3]– قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة 12 (5) (7).

وأشار ضمن المادة (7) وأعفى الأرباح الرأسمالية الناشئة عن بيع عقارات وأوراق ماليه، ولـــم يسمح بتنزيل الخسارة الرأسمالية ضمن التنزيلات من الدخل الخاضع.

ثالثا: السعر الضريبي

المقصود بالسعر الضريبي هو النسب الضريبية التي يتم على أساسها احتساب الضريبة المستحقة على الدخل الخاضع، والمطبق في فلسطين الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية بأسلوب الشرائح، أما بالنسبة للضرائب النسبية فهي تطبق فقط على الشركات المساهمة سواء كانت مساهمه عامه أم مساهمه خاصة، بحيث كانت نسبتها 38.5% حتى العام 1998، وأصبحت 20% من صافي الدخل من بداية 1999 حتى العام 2005، أما من بداية العام 2005، وبعد إقرار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فإن الشركات المساهمة سوف ينطبق عليها الشريحة الجديدة وهي 15% إذا كانت شركات مقيمه، و 16% إذا لم تكن مقيمه[1]. وفيما يتعلق بالنسب الضريبية التي تطبق على الأشخاص الطبيعيين (الأفراد) فهي التصاعدية بأسلوب الشرائح، وعلى الرغم أن القانون المطبق لم يجري عليه تغيير من حيث النصوص القانونية إلا أنه قد تم إجراء تعديلات في الشرائح الضريبية للفترة الممتدة منذ سنة 1995 إلى 1999 مرتين فقط، الأولى تمت في سنة 1995 وظلت ثابتة للسنوات 1996 و1997 و1998 وبقاء الإعفاءات العائلية كما هي، وظلت الشرائح التي اعتمدت في سنة 1999 حتى نهاية العام 2004، مع بقاء الإعفاءات الشخصية والعائلية كما هي أيضا، باستثناء منح إعفاء جديد للمستخدمين الذين يتقاضون راتبا بنسبة 20% من الراتب، إذن الشرائح الضريبية قد عدلت منذ قدوم السلطة الوطنية مرتين فقط، وهذا بالتأكيد غير ملائم للتطورات الاقتصادية التي مرت فيها مناطق السلطة الوطنية من ناحية التضخم وانخفاض القوه الشرائية للعملة خاصة وأن العملة المتداولة هي الشيكل الإسرائيلي وذلك نظرا لارتباط الاقتصاد الفلسطيني المباشر بالاقتصاد الإسرائيلي، خاصة في المجال التجاري، فمن الطبيعي أن يتأثر بالتضخم الموجود في إسرائيل. ومما يزيد الأمر سوءا عدم قدرة السلطة الوطنية الفلسطينية على استخدام أدوات السياسة المالية والنقدية في الحد من ظاهرة التضخم. وهذا ينعكس سلبا على النمو الاقتصادي في فلسطين وحجم

1- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، الفصل الرابع المادة 14.

المدخرات ومن ثم الاستهلاك والاستثمار وخصوصا أن قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 الأردني المطبق في أراضي السلطة الوطنية حتى نهاية سنة 2004 لم يشر ولم يتطرق بأي حال لمعالجة ظاهرة التضخم[1]. والجدول رقم (1) والجدول رقم (2) والجدول رقم (3) تبين النسب والشرائح الضريبية منذ سنة1995 حتى عام2005

جدول(2): النسب والشرائح الضريبية للسنوات المالية 1995+1996+1997+1998[2] (شيقل جديد)

نسبة الضريبة	دخل خاضع للضريبة	
%5	من 1 إلى 4200	أفراد
%10	من 4201 إلى 10500	=
%15	من 10501 إلى 16800	=
%20	من 16801 إلى 29400	=
%30	من 29401 إلى 50400	=
%35	من 50401 إلى 84000	=
% 40	من 84001 إلى 148000	=
% 48	من 147001 فما فوق	=
%38.5	على أي دخل متحقق	شركات مساهمه

جدول (3): النسب والشرائح الضريبية للسنوات المالية 1999–2004 (شيقل)

نسبة الضريبة	الدخل الخاضع للضريبة	
%5	من 1 إلى 27500	افراد
%10	من 27501 إلى 66000	=
%15	من 66001 إلى 120000	=
%20	من 120001 فما فوق	=
%20	على أي دخل	شركات مساهمه

[1]– Stephens, Marc: **Taxation in the occupied West Bank 1967-1989**, Al-HAQ PAESTINE 1990 P.73.

[2]– وزارة المالية – دائرة ضريبة الدخل.

وكان لثبات الشرائح الضريبية(1995-2004) لفترة طويلة من الزمن آثار سلبيه على المقدرة التكليفيه للمكلف ولم تراعي ظروفه المعيشية مع العلم أن الأجور ظلت طوال هذه الفترة ثابتة بالشيكل وقلت تبعا لانخفاض سعر صرف الشيكل مقابل الدولار الأمريكي وعمليا أن الأجور والرواتب قلت ومع ذلك فإن العبء الضريبي قد ازداد على دافعي الضرائب.

جدول (4): الشريحة الضريبية بموجب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 (دولار)[1]

نسبة الضريبة	الدخل الخاضع للضريبة	
%8	من 1 إلى 10000	أفراد
%12	من 10001 إلى 16000	=
%16	من16001 فما فوق	=
%15	أي دخل متحقق	شركات مساهمه مقيمه
%16	أي دخل متحقق	شخص معنوي غير مقيم
%5	أقساط التامين المستحقة للشركة	شركات التأمين على الحياة

وللمقارنة بين الشرائح الثلاث لنأخذ المثال التالي:

لنفرض أن مكلفا دخله الخاضع للضريبة بعد تنزيل الإعفاءات العائلية والشخصية سنويا 20000 شيقل، ومكلفا آخر متوسط دخله الخاضع للضريبة 60000 شيقل فإن الضريبة المستحقة عليهم للسنوات ووفقا للشرائح الضريبية الثلاث كما يلي:

الدخل الخاضع للضريبة بعد تنزيل الإعالة	الضريبة المستحقة حسب الشرائح 1995-1998	الضريبة المستحقة حسب الشريحة 1999-2004	الضريبة المستحقة حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني 17 لسنة 2004[2]
20000	2425 شيقل	1000 شيقل	1600 شيقل
60000	13965 شيقل	4625 شيقل	5480 شيقل

[1]- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المادة (14).

[2]- تم اعتماد سعر صرف تحويل الدولار 4.3 شيكل وهو السعر الرسمي عند إقرار القانون.

لو نظرنا إلى الشرائح التي كانت مطبقه حتى عام 1998، أنها كانت تمتاز بالمغالاة، ولا تتلاءم مع الوضع الاقتصادي في فلسطين، وكانت تشكل عبئا ثقيلا على كاهل المكلف الفلسطيني، وبعد أن أدرك وزير المالية هذه المغالاة في الأسعار الضريبية اصدر في بداية السنة 1999 تعـــديل لقانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 وعدل المواد 14 بخصوص الإعفاءات والتي سنأتي عليها لاحقا والمادة 15 المتعلقة بإعفاء جزء من الراتب والمسكن[1].

والملاحظ من خلال التعامل مع الدوائر الضريبية أنه على الرغم من تخفيض نسبة الضريبة للأفراد وللشركات في سنة 1999، إلا أن مأموري التقدير يلجئون إلى زيادة الدخل ليتناسب مبلغ الضريبة المفروضة على المكلفين مع الضريبة وفقا للشرائح القديمة.

رابعا: إجراءات الجباية الضريبية في فلسطين وفقا للقوانين الضريبية السارية

الأصل أن دين الضريبة واجب الأداء متى تحققت الواقعة المنشأة للضريبة ولا يملك المكلف أو الإدارة الضريبية الحق في إنقاصه أو الزيادة عما هو واجب أداؤه، وأن دور الإدارة الضريبية هو الكشف عن هذا الدين من خلال تطبيق أحكام القانون الضريبي، وأن على المكلف أن يقدم إقراره عن دخله في موعد يحدده القانون الضريبي، ومن يتأخر عن تقديم الإقرار يتعرض لفرض عقوبات محدده مسبقا، ولهذا فإنه يوجد عدة طرق تتبعها الإدارة الضريبية من اجل تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

تقدير المادة الخاضعة للضريبة

المقصود بكلمة تقدير الضريبة تحديد الدخل الذي سوف تفرض عليه الضريبة وفقا للسعر الضريبي والشرائح الضريبية، ولكن من يقوم بعمليه التقدير هل المكلف نفسه أم الإدارة الضريبية أم الاثنان معا.

[1]– وزارة المالية الفلسطينية، مديرية ضريبة الدخل.

فالأصل أن تتم عملية التقدير من قبل المكلف نفسه لكونه أدرى الناس بحقيقة دخله، وبعد ذلك تقوم الإدارة الضريبية بفحص الإقرار المقدم من قبل المكلف وفحص حساباته والتحقق منها[1]

جاء في المادة 53 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم25 لسنة 1964 بخصوص إجراء التقدير على مايلي:

أ- أن يقبل الكشف كما هو ويجري التقدير على أساسه

ب – أن يقدر دخل الشخص مستعملا الفطنة والدراية إذا كانت لديه أسباب للاعتقاد أن الكشف غير صحيح.

ج- أن يقبل الكشف مبدئيا ويطلب من المكلف دفع الضريبة المستحقة وأن يحدد دخل المكلف لاحقا بمقتضى الفقرة (ب)

أما القانون الفلسطيني فإنه لجأ إلى أساليب تختلف قليلا عن القانون الأردني رقم 25، فقد تطرق إلى طرق التقدير في المادة 15 وحددها كالآتي:

أ – يتم تقدير الضريبة بصوره ذاتيه من المكلف من خلال تقديم إقرار مرفقا بحسابات ختامية سواء كان شخصا طبيعيا أم معنويا.

ب – التقدير الإداري في حالة عدم تقديم إقرار ضريبي أو عدم قبول الإقرار بصوره كليه

ج – إتفاق المكلف مع الدائرة على قيمة الضريبة المستحقة في حالة اعتراض مـــأمور التقـــدير على بعض ما جاء في إقرار المكلف، أوفي حالة اعتراض المكلف على التقدير الإداري.

ومن خلال النصوص القانونية الواردة في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 فإن طرق التقدير تقسم إلى:

[1]– جامعة القدس المفتوحة، **محاسبة ضريبة الدخل**، ط1، عمان، 1998، ص 215 وما يليها

1- التقدير الذاتي

إن عملية التقدير حسب قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 تأخذ وقتا طويلا وجهدا وفيرا من مأموري التقدير، وتتطلب عددا كبيرا من الموظفين حتى يتم تقدير ملفات المكلفين التي تزداد سنة تلو السنة، وأن عدد المكلفين الذين يديرون حسابات قانونيه كبير مما يتطلب وقتا كبيرا لفحص هذه المستندات والسجلات، وبناء عليه فإن عدد الملفات التي لم تقدر لمدة طويلة قد تزيد عن عشر سنوات كثيرا جدا بل هناك مكلفين عملوا سنوات عديدة وأنهوا أعمالهم ولم يتم تقدير ملفاتهم بسبب عدم وجود عدد كافي من الموظفين[1] مما أضاع على الخزينة مبالغ باهظة.

أضف أن قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لم يحدد مده زمنيه كحد أقصى ليتم إجراء تقدير ملفات المكلفين المسجلين، وهذا كان يؤدي إلى تراكم الملفات دون تقدير لمدد متفاوتة قد تصل إلى عشر سنوات، وعند مناقشة المكلف بعد مضي خمس سنوات أو عشر سنوات فإنه من الصعب أن يجد التفسيرات والإجابات الصحية على أسئلة مأمور التقدير مما يجعله يقع في مصيدة التقدير ولا يستطيع أن يدافع عن نفسه، وعمليا فإن فكرة التقدير الذاتي لم تكن مطبقه في فلسطين في ظل القانون رقم 25 وأن الكشف الذاتي الذي يقدمه المكلف ما هو إلا معلومات شخصيه عنه وعن إعفاءاته الشخصية والعائلية، وقليل من المكلفين يرفقوا قائمة دخل مع هذه الكشوف، وفي الواقع فإنه لا يؤخذ بهذه الكشوف ويتم التقدير في معظم الملفات من خلال اتفاق المأمور مع المكلف إما بافتراض نسبة ربح من المبيعات المصرحة أو المبيعات المعدلة، حيث يقوم مأمور التقدير بتعديل المبيعات التي يعلن عنها المكلف حسب قناعته ودون دراسة أو فحص حساباته، ونتيجة لما ذكر أعلاه فإن المشرع الفلسطيني أدرك حجم المشكلة وأوجد فكرة التقدير الذاتي، إلا أنه لم يطبق حتى اللحظة، ومن المفترض أن يتم العمل به في بداية سنة 2006،عندما تقدم الإقرارات الضريبية عن السنة المالية 2005. على كل حال سوف نتناول عملية التقدير التي تتم وفقا للقانون الأردني كون القانون الفلسطيني لم يتم العمل به فيما يتعلق بالتقدير حتى عام 2006.

[1]- وزارة المالية، دائرة ضريبة الدخل، نابلس.

2- التقدير بعد تقديم الإقرار

لقد فرض قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 بموجب المادة 35 على المكلف أن يقدم الإقرار الضريبي مبينا فيه مجمل دخوله التي تحققت في السنة المالية حتى الأول من نيسان[1] من السنة اللاحقة للسنة المالية، كما أوجب القانون على فئات معينه من المكلفين بتقديم قائمة دخل توضح مجمل مبيعاته أو إيراداته وموضحا التكاليف الواجب خصمها من إجمالي الإيرادات للتوصل إلى الدخل الصافي، كما أوجب على الشركات المساهمة تقديم ميزانيات مدققة من قبل مدقق حسابات قانوني، وعلى المكلف أن يوقع على الإقرار ويقدمه للدائرة الضريبية وأن يحصل على نسخه من هذا الإقرار موقعا بالاستلام. وينبغي على المكلف أن يقوم بدفع الضريبة المستحقة وفقا للدخل المعلن في إقراره.

وتقوم الإدارة الضريبية ببحث الإقرار الضريبي إما بوجود المكلف نفسه أو ممثلا عنه وعادة إما أن يكون مدقق الحسابات أو مستشار الضرائب أو أي شخص آخر يوكله المكلف بموجب توكيل رسمي، بحيث يتم فحص الإقرار الضريبي والبحث في كل عناصره للتوصل إلى الدخل الحقيقي للمكلف وهذا يتطلب الفحص الشامل الدقيق من خلال فحص المستندات المقدمة من قبل المكلف وقيام الإدارة الضريبية بالاستفسار من جهات أخرى، ولم يرد نص في قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 ما يوجب على مأمور التقدير استخدام صلاحيته بتقدير الضريبة خلال مده معينه بل ورد النص مطلقا بحيث يجوز لمأمور التقدير أن يقدر الضريبة في أي وقت بعد تسليم الكشف من قبل المكلف[2]، وعليه قد يظل الملف بدون تقدير لمده غير محدودة من الزمن، ويترتب على ذلك مشاكل كثيرة يتعرض لها المكلف من ناحية والإدارة الضريبة من ناحية أخرى، فالمكلف عندما يتم مناقشته في تفاصيل عمله بعد مدة طويلة تزيد عن عشر سنوات على سبيل المثال فإنه من الصعوبة إيجاد إجابات واضحة لاستفسارات مأمور التقدير[3]، وأن طول المدة يفقد المكلف حق المعرفة أوقد يعرضه لنسيان أمور قد تكون مهمة ولها تأثير

---

[1]- أنظر قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 المادة 2/35.

[2]- أنظر المادة 49 من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964.

[3]- موسى، حسن فلاح الحاج: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إداريا**، دراسة تحليليه مقارنه، الأردن ص 84 وما بعدها.

جوهري على قرار مأمور التقدير خاصة أن مأمور التقدير في الواقع لا يهتم كثيرا لما هو مدون في الكشف الذاتي المقدم، وأن عملية التقدير في الغالب تتم باستخدام مبدأ الفطنة والدراية، وقد توهم فطنة مأمور التقدير بعد مضي عدة سنوات أن المكلف حقق دخلا مرتفعا يستحق عليه ضريبة مرتفعه، وأن عدم تحديد حد أقصى من المدة لتقدير الملفات فيه مخالفة لقاعدة من قواعد الضريبة وهي قاعدة الملائمة، وأن المكلف الذي حقق دخلا مرتفعا في سنة 1998 على سبيل المثال فإن الوقت الملائم لدفع الضريبة هو سنة 1999، وإذا ظل الملف دون تقدير حتى العام 2003 أي بعد مضي 5 سنوات فإن ذلك لا يتماشى مع هذه القاعدة بسبب أن المكلف قد يواجه ظروفا مالية واقتصادية صعبة في هذه السنة ولا يملك القدرة المالية على دفع الضريبة المستحقة عليه عن سنة 1998، كما أن هناك تناقض واضح بين المدة التي خلالها يجب على المكلف الاحتفاظ بسجلاته وبين عدم تحديد حد أقصى لتقدير الضريبة، حيث فرض نظام تنظيم الدفاتر الحسابية المعمول به في أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية بموجب المادة 33 فقره (ج) بوجوب الاحتفاظ بالسجلات الحسابية لمدة سبع سنوات من نهاية سنة الضريبة[1]، في الوقت نفسه لم يحدد المدة التي يجب أن يقدر فيها الملفات.

وكذلك الإدارة الضريبية تؤجل دين مستحق للضريبة لمدة طويلة فيها ضياع وهدر لأموال عامه مستحقه للخزينة. إلا أن المشرع الفلسطيني تدارك ذلك من خلال قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، بحيث حدد مده يتوجب على الإدارة الضريبية البحث في ملف المكلف لتحديد الدخل الخاضع وهي سنه من تاريخ تقديم الإقرار الذاتي[2]، وإلا أصبح الإقرار المقدم من قبل المكلف نهائي.

والسؤال، ما هي الطرق والإجراءات لتقدير الملفات بعد أن يقوم المكلف بتقديم الكشف الذاتي خلال المدة القانونية؟

تتم إجراءات ربط الضريبة بناء على إحدى الإجراءات التالية :

---

[1]- قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16- سنة 1963 (نظام بشأن تنظيم الدفاتر الحسابية) المادة 33 (ج) ص 32-33.

2- أنظر قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 سنة 2004/ المادة 19.

الأول: أن يقبل الكشف مبدئيا ويطلب من المكلف دفع الضريبة حسب ما صرح عنه شخصيا في كشفه لحين النظر فيه وهذا واضح في القانون المطبق حاليا رقم 25 لسنة 1964 المادة 53(أ).

الثاني: قبول الإقرار الضريبي بعد الفحص، ويتم إذا كانت نتيجة الفحص مطابقة لتأكيدات المكلف وإذا لا يوجد أي اختلافات جوهريه في الإقرار المقدم، وهذا يتطلب أن يقوم المكلف بإدارة حساباته وفقا لأحكام القانون[1]، هنا يتم قبول الإقرار ويتم تقدير الضريبة بناء على الدخل المقدم من قبل المكلف[2]. ولهذه الطريقة فوائد كثيرة نذكر منها:

أ- يعطي الثقة للمكلفين، الأمر الذي لا يتطلب عدد كبير من المقدرين وخاصة أن عدد المكلفين كبير بالمقارنة مع عدد مأموري التقدير مما يشجع على تقدير أكبر عدد ممكن من الملفات الضريبية.

ب- تحصيل اكبر قدر ممكن من دين الضريبة وبأقل كلفه ممكنه، حيث توظيف عدد كبير من المقدرين يزيد العبء على الدولة وهذا العبء يتمثل في التدريب والرواتب.

الثالث: عدم قبول الإقرار المقدم من قبل المكلف نظرا لعدم قناعة مأمور التقدير، أو لوجود إثباتات يحصل عليها تناقض ادعاءات المكلف، أو إذا لم يلتزم المكلف بإدارة حسابات قانونيه، وقد أعطى القانون الحق لمأمور التقدير إذا وجد أن الكشف غير صحيح، أن يستبعد الكشف كليا ولا يعتمد عليه في التقدير إذا وجد أن جميع أرقامه غير صحيحة، أما إذا وجد جزءا منه غير صحيح والجزء الآخر صحيح فليس ما يمنعه أن يأخذ الجزء الصحيح وأن يدع التي لا يطمئن لصحتها. ويشير البعض أن أكثر من 90% من الملفات تتعرض لعملية التقدير الجزافي نظرا لعدم التزام المكلفين بإدارة الحسابات، أو أنهم يجدون صعوبة في إمساك حسابات منظمه، ولا بد من الإشارة أن الإدارة الضريبية تلعب دورا في دفع المكلفين الذين يمسكون الحسابات ألا يفعلوا، حيث يجدوا أقرانهم الذين لا يمسكون الحسابات في وضع أفضل بالنسبة لهم، ولا بد من التنويه بأن التقدير الجزافي لا يكون دائما ضد مصلحة المكلف، بل قد يكون في صالحه أحيانا

[1]- قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963(نظام بشأن تنظيم الدفاتر الحسابية).

2- قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 المادة 53 (أ).

ويتم ذلك إذا لم يحتفظ المكلف بسجلات محاسبيه أو أنه يخفيها بعد إدراكه بأن تصريحاته تستوجب دفع ضريبة مرتفعه، ومع وجود اداره ضريبية لا تتمتع بالكفاءة والتأهيل ومع تغيب إجراءات تطبيق القوانين والقضاء، يرى المكلف أن يقدم كشفا ذاتيا غير حقيقي ويترك مهمة تقدير الدخل لمأمور التقدير مستخدما فطنته ودرايته، والتي يأمل بأن لا يتوصل إلى الدخل الحقيقي الذي يخفيه المكلف بقصد التهرب.

لكن ما هي الأسباب التي تدفع مأمور التقدير إلى رفض الكشف أو تعديله؟ نذكر منها

-عدم تصريح المكلف عن إحدى دخوله الخاضعة للضريبة كان يكون لديه عماره مؤجره ولم يصرح عنها

- تسجيل مصاريف لا علاقة لها بتحقيق الدخل (مصاريف شخصيه)

- اكتشاف مأمور التقدير أي غش أو تلاعب في الحسابات

- عدم قناعة مأمور التقدير بنسبة الربح المعلنة في الكشف

- عدم التزام المكلف بإدارة حسابات منظمه وفقا للقانون.

وبناء على ذلك فإن مأمور التقدير يرسل دعوة حضور إلى المكلف للتداول في الملف، وإذا لم يحضر يرسل له دعوة أخرى، وبعد حضور المكلف أو وكيله وبعد المناقشة في الملف قد ينتج إحدى الموقفين

أ- عدم الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية، وفي هذه الحالة يقوم مأمور التقدير بتحديد الدخل الخاضع للضريبة الذي من المفترض أن المكلف حققه خلال السنة المالية موضوع النقاش، وفقا لدرايته وفطنته[1] أو لوجود مستندات تدعم وجهة نظره، ويصدر إشعار تقدير يسلمه للمكلف أو لوكيله مع ضرورة العلم بالوصول وقد ورد النص في القانون الخاص على إجراء التبليغ إما بتسليم إشعار إلى المكلف بالذات، وإما بإرساله في البريد المسجل، وإذا أرسل في

1- قانون ضريبة الدخل 25 لسنة 1964 المادة 53 (ب).

البريد المسجل يعتبر المكلف قد استلم إشعار بعد مضي عشرة أيام من إرساله، ولا عذر للمكلف بأنه لم يتسلم الإشعار الذي أرسل إليه بالبريد، وفي المقابل لا يقبل ادعاء المأمور بأن المكلف تسلم إشعار بتاريخ معين بقصد تقصير المدة المنصوص عليها في المادة 48 من القانون[1]. ولا يشترط أن يتسلمه المكلف شخصيا، وإذا تسلمه أي مستخدم في محل العمل يعتبر التبليغ قانوني، وأن القانون ترك لمأمور التقدير حق تمديد أو عدم تمديد مدة الاعتراض[2].

وللمكلف الحق بالاعتراض إذا رأى أن هذا التقدير مجحفا بحقه وقد منحه القانون فرصه للاعتراض خلال مدة 15 يوما من اليوم الذي تم إعلامه بالتقدير[3]، يقدم خلالها اعتراضه موضحا فيه أسباب اعتراضه على التقدير، مع العلم أن المكلف إذا لم يتمكن من تقديم الاعتراض خلال المدة المسموح فيها لعذر شديد (كالسفر أو المرض) فيجوز لمأمور التقدير أن يمدد تلك المدة إلى الأجل الذي يراه معقولا[4]. كما أن التقدير يجب أن لا يكون مبالغا فيه ويجب أن تراعي فيها العدالة الضريبية[5].

ب- الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية على الدخل الخاضع للضريبي

عند قيام مأمور التقدير بدارسة الكشف المقدم من قبل المكلف واكتشف أن هناك ما يستدعي للتعديل فإنه يرسل إشعارا للمكلف بذلك وعندها يدور النقاش بين مأمور التقدير وبين المكلف ليتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة. وأن محور النقاش دائما يكون من اجل التوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة، وخصوصا إذا لم يلتزم المكلف بمسك الحسابات القانونية حسب ما طلب منه. ولا بد من التفرقة بين أمرين فيما يتعلق بالاتفاق وهما:

الأمور القانونية: إن الإدارة الضريبية لا تملك الحق في مخالفة النصوص القانونية والاتفاق على خلافها، سواء كانت منفردة أو بالاتفاق مع المكلف، وذلك لأن قواعد القانون الضريبي

---

[1]- قرار محكمة التمييز رقم (64/208) المنشور في صفحه 882 من مجلة نقابة المحامين سنة 1964/ الأردن.

[2]- قرار محكمة التمييز رقم 67/37 المنشور في صفحه 461 من مجلة نقابة المحامين سنة 1967/ الأردن.

3- قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 المادة 29- ب.

[4]- قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 المادة 56 (2).

[5]- سعد، محيى محمد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مصر 1998 ص179.

جميعها قواعد آمره ولا يجوز الإتفاق على خلافها، وعلى الإدارة الضريبية أو السلطات المنوط فيها تطبيق القوانين، وهي أيضا ملتزمة بمراعاة جانب الصحة والدقة في تطبيق القوانين ومن الأمثلة التي لا يجوز للإدارة مخالفتها والإتفاق مع المكلف حولها[1]:

- الاتفاق مع المكلف على عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تأجيله.

- إخضاع دخل معفى بموجب القانون للضريبة كالدخل المتأتي من الزراعة أو جزء

من دخل معفى بموجب قانون تشجيع الاستثمار

- عدم إخضاع دخل خاضع للضريبة بموجب الاتفاق

-عدم خصم الضريبة واجبة الخصم كضريبة الأملاك أو الضريبة المخصومة بالمنبع

- تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنه أخرى، تطبيقا

لمبدأ الاستحقاق

- تطبيق سعر ضريبي مختلف

الأمور الموضوعية: أي تحديد الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي تحديد دين الضريبة، والاتفاق على الدخل الخاضع للضريبة لا يعني اتفاق على دين الضريبة، بمعنى إذا صدر إشعار تقدير للمكلف مبينا فيه دخله والضريبة المستحقة عليه، فلا تملك الإدارة الضريبية إنقاص الضريبة أو زيادتها لأن دين الضريبة مرتبط بالدخل، وأن الاتفاق على الدخل الخاضع يعني أن تقوم الإدارة بمحاولة للتوصل إلى حقيقته، فإذا كان هناك حقائق ثابتة وأكيده توصل مأمور التقدير إلى حقيقة دخل المكلف فلا يحق لها زيادة هذا الدخل أو إنقاصه.

[1]- سعد، محيى محمد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مصر 1998 ص179.

إذن الاتفاق على الدخل الخاضع للضريبة بين المكلف والإدارة الضريبية له فوائد، فالإدارة الضريبية إذا سعت لأن تتوصل إلى الحقيقة المجردة لدخل المكلف تحتاج إلى الوقت والجهد وتحتاج إلى تدريب عدد كبير من الكوادر وتأهيلهم، وهذا يزيد من تكلفة الجباية الضريبية مما يجعل من الجباية أمرا غير مجديا، وبما أن الهدف من القانون الضريبي هو مد الخزينة بالأموال اللازمة بالسرعة الممكنة ومنح الإدارة الضريبية الصلاحية لتحديد الدين الضريبي بالاتفاق تتحقق السرعة لتحديد الدين الضريبي وتوريده للخزينة العامة. وليس من مصلحة الإدارة الضريبة ولا من مصلحة الخزينة العامة أن تدخل في منازعات طويلة الأمد مع عدد كبير من المكلفين، وأن هدف القانون الضريبي هو مد الخزينة بالأموال في وقت قصير. والحفاظ على المكلف.

2- التقدير الإداري

تلجأ الإدارة الضريبية إلى هذا الأسلوب في حالة لم يقدم المكلف الكشف الذاتي السنوي تنفيذا للمادة 53 (أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964[1]، الذي يبين فيه حقيقة دخله الذي حصل عليه من خلال ممارسة نشاطه التجاري أو غيره، أو إذا كان الكشف الذي يقدمه المكلف غير مقنع ولا يحتوي على بيانات سليمة ومقنعه لمأمور التقدير، في هذه الحالة تقوم الإدارة الضريبية بتجميع المعلومات والأدلة الثبوتية عن المكلف للتوصل إلى حقيقة دخله، أو أن يقدر مأمور ضريبة الدخل حسب فطنته ودرايته دخل المكلف دون المبالغة في ذلك، ويرسل إشعارا بالتقدير إلى المكلف إما بواسطة البريد المسجل لضمان الوصول أو يسلمه للمكلف أو لوكيله باليد.

3- التقدير المقطوع للضريبة

يحق للإدارة الضريبية أن تحدد الضريبة بشكل مقطوع سواء تحقق الدخل أو لم يتحقق أو سواء كان الدخل المتحقق يفوق الضريبة أو يقل عنها وهذا مطبق حاليا فقط على السيارات

[1]- أنظر قانون ضريبة الدخل رقم 25- لسنة 1964 المادة 53 (أ).

التجارية وغير مطبق على المهن، إلا أن المشرع الفلسطيني قد أجاز هذا الأسلوب من التقدير ونوه إليه في المادة 35 من قانون ضريبة رقم 17 سنة 2004[1].

خامسا: الإعفاءات الضريبية

المقصود بالإعفاء الضريبي هو عدم فرض الضريبة على دخل معين إن كان هذا الدخل يخضع للضريبة في الأصل[2]، والإعفاء إما يكون دائما أو مؤقتا وإما يكون كلي أو جزئي، وأن نظام ضريبة الدخل المطبق في فلسطين سواء حسب القانون القديم أو القانون الفلسطيني رقم 17 قد عالج مسألة الإعفاءات على جميع أنواعها والتي سوف نعرضها لاحقا، وبما أن الإعفاءات لا تطبق أو تلغى إلا بموجب قانون، فلا يحق للإدارة الضريبية أن تلغيها أو أن تمنح إعفاءات خارج نطاق التشريع. وفي حقيقة الأمر يجب أن تفرض الضريبة على كل من يحقق دخلا في داخل الوطن، إلا أن هناك أسباب تستدعي منح الإعفاءات من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية. وهذا ما سوف نتطرق إليه ومعرفة الإعفاءات الضريبية وفقا للتشريع الضريبي المطبق في فلسطين.

1- الأسباب الاجتماعية

يندرج تحت الإعفاءات الاجتماعية التي يقصدها المشرع تلك التي تمنح للمكلف لكي تضمن له معيشة كريمه وتلك المبالغ المتحققة التي يستطيع من خلالها تلبية ضروريات حياته، فيمنح إعفاء للشخص المقيم ولزوجته ولأبنائه ولمن يعيل شرعا وقانونا، ولمسكنه ويمنح إعفاء إذا ثبت بأنه ينفق على تعليم جامعي لأحد أبنائه أو من يعيل، ومن أشكال الإعفاءات الضريبية أيضا أنه يتضمن ضريبة بنسبه اقل على ألفئات الأولى من الدخل وتزداد هذه النسبة كلما زاد الدخل، ووفقا لقانون ضريبة الدخل المطبق في فلسطين يوجد إعفاءات اجتماعيه، وأن هذه الإعفاءات يمكن تقسيمها على ثلاث مراحل، المرحلة الأولى من سنة 1995 حتى نهاية عام 1998 والفترة الثانية من بداية العام 1999 حتى نهاية العام 2004 والفترة الثالثة من بداية عام 2005 حسب

[1]- أنظر قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 المادة 35.

[2]- شاميه،احمد زهير و الخطيب، خالد: **المالية العامة**، دار زهران للنشر، عمان، 1993 ص 183.

قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، والجدول التالي يظهر لنا حجم الإعفاءات التي منحت للمكلف الفلسطيني عبر هذه الفترات.

جدول (5): بيان الإعفاءات الشخصية والعائلية (شيقل)[1]

الحالة	الفترة الأولى (1995-1998)	الفترة الثانية (1999-2004)	الفترة الثالثة حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004
الإقامة	4200	4200	12900 (3000 دولار)
الزوجة	2520	2520	2150 (500 دولار)
الولد	840/ حد أقصى خمسه	840 حد أقصى خمسه	2150 (500 دولار) دون تحديد
معال شرعا	1260/ والدين فقط	1260/ والدين فقط	2150 (500 دولار) درجه أولى وثانيه
الطالب الجامعي	4200	4200	10750 (2500 دولار)
إعفاء راتب (مستخدم) فقط	20% من إجمالي الراتب	20% من إجمالي الراتب	لا يوجد
إعفاء مسكن	50% من الإيجار لغاية 8000 شيقل و25% إذا زاد عن ذلك (مستخدمين فقط)	50% من الإيجار لغاية 8000 شيقل و 25% إذا زاد عن ذلك (مستخدمين فقط)	إعفاء بحد أقص 8600 شيقل جميع المكلفين (2000$)
إعفاء شراء مسكن لمرة واحده فقط	لا يوجد	لا يوجد	21500 (5000$)
إعفاء بدل استشفاء	لا يوجد	لا يوجد	شرط ألا يزيد عن الدخل

الملاحظ أن الإعفاءات الضريبية العائلية خلال الفترة الممتدة من بداية عام 1995 حتى نهاية عام 2004 لم تتغير وبقيت كما هي، على الرغم أن السلم الضريبي قد تغير وتم تخفيض نسبة الضريبة في المرة الثانية إلا أنه من غير المعقول أن تظل الإعفاءات الشخصية والعائلية كما

[1]- تم اعتماد سعر تحويل الدولار إلى الشيقل حسب شريحة قانون رقم 17 لسنة 2004 (4.3 شيقل/ دولار).

هي فالقوه الشرائية للمبالغ انخفضت عدة مرات بسبب التضخم وانخفاض القوه الشرائية للعملة المتداولة وهي (الشيقل). وكان الأولى أن يتم مراعاة الحالة التضخمية للعملة، فمبلغ 4200 شيقل وهو إعفاء الإقامة في سنة 1996 كان يعادل 1200 دولار أمريكي تقريبا أما في سنة 2004 أصبح يعادل 900 دولار، وبالنسبة لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الرغم أنه زاد من قيمة الإعفاءات الشخصية وخاصة إعفاء الإقامة إلا أنه لم يعطي إعفاء من الراتب وهذا بدوره يكلف المستخدمين ضريبة أعلى مما كان يدفعها في ظل القانون السابق، ولتوضيح هذه المسألة نعطي المثال الآتي:

رجل أعزب يتقاضى راتبا شهريا مبلغ 4000 شيقل فإن الضريبة التي سوف يدفعها كما يلي:

حسب الشريحة القديمة (1999-2004)

الدخل السنوي (4000×12)=	48000 شيقل
إعفاء بدل إقامة	4200
إعفاء 20% من الراتب	9600
مجموع الإعفاءات	13800
الدخل الخاضع بعد الإعفاءات	34200 شيقل
الضريبة المستحقة	2045 شيقل

حسب شريحة الضريبة/ القانون الفلسطيني

الخل السنوي	48000
إعفاء بدل إقامة	12900
الدخل الخاضع	35100

الضريبة المستحقة 2808 شيقل

الملاحظ أنه بالرغم من زيادة الإعفاءات في بعض المواضع إلا أن زيادة الفئة الأولى من الشريحة الضريبية تصيب صغار المكلفين، وأن ذوي الدخل المحدود يتحملون عبئا إضافيا أما ذوي الدخول المرتفعة فإن مبلغ الضريبة يقل وبموجب شريحة ضريبة الدخل وفقا لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني فإنها تزيد من العبء الضريبي على الأشخاص ذوي الدخل المحدود فتقتطع من مبالغ الضروريات بدلا من زيادة العبء الضريبي على ذوي الدخول المرتفعة، وبما أن الهدف من التصاعد بالشرائح تحقيق العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل إلا أن الشرائح وفقا لضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 الفلسطيني لم تحقق هذه الغاية

مثال:

لنفرض أن شخصا يحقق دخلا صافيا بعد تنزيل الأعباء بقيمة 100000 شيقل في السنة وهو متزوج ولديه خمسة أولاد ويعيل والديه، فإن الضريبة المستحقة حسب الشرائح القديمة 8309 شيقل وان الضريبة المستحقة حسب الشرائح في القانون الفلسطيني 6669 شيقل .

لوعدنا إلى المثال الأول، في حالة المكلف الأعزب فأن الضريبة تشكل نسبة 4% من الدخل المتحقق وفقا للشرائح القديمة (1999-2004)، وأن الضريبة وفقا لشرائح قانون ضريبة الدخل رقم 17 تشكل 6%، وفي المثال الثاني شكلت الضريبة 8% تقريبا من صافي الدخل وفقا للشرائح القديمة وشكلت 7 %وفقا لشرائح قانون ضريبة الدخل رقم17.

وعليه نلاحظ أن نسبة الضريبة المقتطعة من الدخول المتدنية وفقا لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني أكثر من الضريبة المقتطعة من الدخول المتدنية وفقا للشرائح القديمة وفقا لقانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964. وأن نسبة الضريبة المقتطعة من ذوي الدخول المرتفعة وفقا للقانون الفلسطيني اقل من الضريبة المقتطعة من ذوي الدخول المرتفعة وفقا للشرائح القديمة، وهذا يبين لنا أن شرائح الضريبة حسب قانون ضريبة الدخل رقم17 لسنة 2004 الفلسطيني لم تراعي ظروف المكلف الصغير الذي يحقق دخلا بسيطا، والسبب عائد لعدم منح

إعفاء جزئي من الراتب على عكس الشريحة السابقة التي منحت إعفاء من الراتب 20% وارتفاع نسبة ضريبة الفئة الأولى من 5% إلى 8% على الرغم أنه تم زيادة فئة الدخل الأولى من 27500 شيقل إلى 43000 شيقل، وأن التوسعة هذه لم يستفيد منها ذوي الدخول البسيطة خاصة وأن متوسط دخل الفرد في فلسطين كان قبل الانتفاضة 1850 دولار وبعد الإنتفاضه 800 دولار[1] وأن الدخل الذي يحصل عليه غالبية المواطنين الفلسطينيين العاملين لا يكفي لسد حاجاتهم الضرورية الأساسية مع وجود أسعار سلع مرتفعه بشكل دائم تبعا لانخفاض القوه الشرائية للشيقل المرتبط بالدولار عدا عن ارتفاع أسعار السلع عالميا كالمواد الخام وغيرها التي يتم استيرادها من الخارج.

ومن الصور الأخرى للإعفاءات الاجتماعية التي اقرها المشرع وفقا لقانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 وكذلك المشرع الفلسطيني وفقا لقانون رقم17، دخل النقابات التي لا تهدف لتحقيق الربح ودخل الجمعيات التعاونية التي لا تهدف لتحقيق الربح أيضا ودخل أي مؤسسه دينيه أو خيريه أو ثقافيه أو تربويه، وبالتأكيد فإن الهدف من هذه الإعفاءات هو لتشجيع هذه المؤسسات أن تقدم خدمات أفضل للمشتركين وللمجتمع كافه، وأن هذه الإعفاءات تمنح للجمعيات والمؤسسات شريطة أن يكون الهدف ليس تحقيق أرباح وإذا تبين العكس فإن هذه الأرباح تخضع للضريبة[2]. وقد منح القانون الفلسطيني إعفاء خاص لدخل الأعمى أو المصاب بعجز يصل مقداره 50% الذي يتحقق من عمل يدوي أو وظيفة[3] إعفاءا كاملا، ولم يكن هذا الإعفاء موجودا في ظل القانون رقم 25 لسنة 1964.

1- http://www.plofm.com/new_page_3093.htm.

2- شاميه، احمد زهير و الخطيب، خالد: **المالية العامة**، مرجع سابق ص 187.

3- قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، المادة 6 بند8.

2: أسباب اقتصاديه

المقصود بالإعفاءات الاقتصادية هي التي يهدف المشرع من منحها تشجيع الاستثمار الأجنبي والمحلي وتشجيع الصناعة المحلية ولتشجيع التصدير، ويعد الإعفاء من ضريبة الدخل المفروضة على الأرباح حافزا لقدوم رأس المال الأجنبي[1]، والعديد من الدول تقدم الحوافز الضريبية ومن ضمنها الإعفاءات لتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي[2]، فالمشرع الفلسطيني كما في معظم دول العالم وتحقيقا لهذه الغاية سن قانون رقم 1 لسنة 1998 بشأن تشجيع الاستثمار في فلسطين، حيث تضمن هذا القانون مجموعة من الإعفاءات من ضريبة الدخل لبعض المشاريع الاقتصادية، وقد حدد القانون عددا من الصناعات التي يمكن أن تحظى بهذه الإعفاءات، وقد منح القانون الحوافز والإعفاءات التالية للمشاريع التي تتمتع بمزاياه وهي على النحو التالي[3]:

- أي مشروع استثماري رأس ماله يبدأ من مئة ألف دولار إلى اقل من مليون دولار أمريكي يمنح إعفاء لمدة 5 سنوات تبدأ من تاريخ الإنتاج أو مزاولة النشاط، وبعد انقضاء السنوات الخمس يخضع لضريبة اسميه مقدارها 10% لمدة ثماني سنوات إضافية.

- أي مشروع استثماري يبدأ برأس مال مليون إلى خمسة ملايين دولار يحصل على إعفاء كامل لمدة 5 سنوات من بداية الإنتاج وضريبة اسميه بمقدار 10% لمدة 12 سنه إضافية.

- المشروع الذي يزيد رأسماله عن 5 مليون دولار يعفى بشكل كامل من الضريبة من بداية الإنتاج لمد 5 سنوات وإعفاء جزئي لمدة 16 سنه، وهناك إعفاءات جمركيه منحها المشرع تمنح

---

[1]- معهد البحوث والدراسات العربية: **دراسات حول ضمانات الاستثمار في قوانين البلاد العربية**، الكويت، 1978 ص415.

2- D: **TAX SPARING Recosideration** ' FRANCE , 1998 page 10.

[3]- أنظر المادة 22 في قانون رقم 1 لسنة 1998 بشأن تشجيع الاستثمار.

على شراء الموجودات الثابتة الخاصة بالمشاريع الحاصلة على ترخيص من الجهات المعنية بمنح الحوافز والإعفاءات الضريبية[1].

سادسا : المصاريف والنفقات المسوح تنزيلها من الدخل الإجمالي

لقد نصت المادة (9) من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 والمواد (8) و (9) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على مايلي :

"للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص، تنزل المصاريف والنفقات التي تكبدها ذلك الشخص كليا وحصرا في سبيل إنتاج الدخل خلال السنة".

قصد المشرع بموجب النص مبدأ عام وهو خصم التكاليف التي يتحملها المكلف في سبيل تحقيق الدخل، هذا يعني أن المصاريف الشخصية التي يدفعها المكلف لا يتم تنزيلها من الدخل حسب قانون ضريبة الدخل حتى لو أدرجت ضمن حسابات المكلف، وطالما أن المصروف لم يساهم في إنتاج الدخل أو زيادته لا يؤخذ به، كمصروف الرواتب والأجور، ولنفرض أن مكلفا يستخدم لديه عدد من المستخدمين في المصنع أو المؤسسة ويستخدم شخصا في منزله لخدمته أو في حديقته الخاصة فلا يجوز لهذا المكلف أن يقوم بتنزيل راتب هذا المستخدم من الدخل الضريبي، ويجب التفرقة بين المصاريف المنفقة لإنتاج الدخل واستخدامات الدخل، وأن الراتب الذي يدفعه للخادم في بيته من استخدامات الدخل.

وقد اعتبر القانون رقم 25 والقانون الفلسطيني أن مبدأ الاستحقاق هو المبدأ الذي يجب أن تحتسب بموجبه المصاريف التي يتكبدها المكلف في سنة التقدير أو السنة التي تحقق فيها الدخل موضوع البحث بالنسبة لمأمور التقدير، والمصاريف التي أنفقت في سبيل إنتاج دخل معفى بموجب قانون ضريبة الدخل أو قانون تشجيع الاستثمار يجب أن تستثنى، وقد نصت المادة

[4]– أنظر المادة 22، 23 من قانون رقم1 بشأن تشجيع استثمار.

على أنه يجب تنزيل المصاريف التي أنفقت في سبيل تحقيق الدخل الخاضع للضريبة[1]، وحتى تقبل النفقة ضريبيا يجب أن يتوفر فيها الشروط التالية[2]:

1- أن تكون النفقة مرتبطة بالدخل الخاضع للضريبة، بمعنى أن كل نفقه أدت أو تؤدي إلى تحقيق الدخل أو زيادته هي نفقه مقبولة، ولا يعني ذلك أن كل نفقه يجب أن تزيد الدخل بل لكون النفقة تحاول أن تزيد من الدخل الخاضع فهي مقبولة ضريبيا. وإذا لم تكن كذلك فتعتبر استخداما للدخل

2- أن تكون النفقة مؤكده وحقيقية، هذا يعني أن النفقة التي يمكن أن تحدث لا يتم الاعتراف بها ضريبيا، وعليه يجب أن تكون النفقة قد صرفت فعلا أو استحقت على المكلف خلال السنة المالية قيد التقدير.وبناء عليه لم يعتد المشرع بالاحتياطيات التي تقتطعها الشركات لمواجهة احتمال حدوث خسائر مستقبليه.

3- أن تكون النفقة متعلقة بالسنة موضوع التقدير، وعليه أي مصروف مدفوع مقدما يخص سنه لاحقه لا يؤخذ به عند تنزيل النفقات، لأن النفقة المقدمة تساهم في تحقيق دخل السنة القادمة ولا تساهم في تحقق الدخل في السنة موضوع البحث انطلاقا من مبدأ سنوية الضريبة.وكذلك الحال بالنسبة للمصاريف المستحقة عن سنوات سابقه لا يتم الاعتراف بها عند تقدير السنة المالية.

4- أن تكون النفقة إيراديه وليست رأسماليه، فأي نفقه تزيد من قيمة الأصول الثابتة لا تنزل كمصروف مرة واحده خلال السنة، والعبرة في ذلك أن الأصول الثابتة تستهلك على عدة سنوات وبالتالي توزع على سنوات عمر الماكينة أو الأصل، أما مصروفات الصيانة فلا تعتبر مصاريف رأسماليه لأنها لا تزيد من قيمة الأصل وإنما الهدف منها المحافظة عليه.

5 - أن تكون النفقة شرعيه، بمعنى أن مخالفات القوانين الأخرى التي يرتكبها المكلف لا تنزل.

---

[1]- خصاونه، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني**، مرجع سابق، ص 381.

[2]- خصاونه، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني**، مرجع سابق، صفحه 381-385.

6- ألا يكون المصروف مبالغا فيه، بمعنى ألا يقوم المكلف بالتبذير في المصروف اعتبار أنه سوف يتم حسمه من الدخل، وعلى مأمور التقدير أن يراعي مدى معقولية المصروف[1].

أهم المصاريف والنزيلات الأخرى من الدخل الخاضع للضريبة وفقا لقانون رقم 25 سنة 1964 وقانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004

1- الفوائد: إذا ثبت أن المكلف دفع فوائد على مبالغ اقترضها واستخدمها في إنتاج الدخل تنزل من الدخل المتحقق وطالما أن المكلف اقترضا مبلغا من المال لخدمة مصلحته وزيادة إنتاج الدخل فلا يحق لمأمور التقدير أن يطلب من المكلف إثبات أن الفوائد التي دفعها للبنك كانت فوائد نقود أنفقت في إنتاج الدخل[2]

2- الإيجارات: أي مبلغ يدفعه المكلف كإيجار عن ارض أو مبنى استخدمه في سبيل إنتاج الدخل.

3 - الخسارة الناجمة عن استبدال الآلات، إذا قام المكلف باستبدال اله أو ماكينة كان يستخدمها في الإنتاج تنزل الخسارة الناجمة عن الاستبدال مطروحا منها مجمع الاستهلاك وثمن مبيع الآلة القديمة. ولنضرب مثالا على ذلك كما يلي:

قام المكلف بشراء آلة بمقدار 10000 دينار أردني بتاريخ 1-1- سنة 2001، وأن نسبة الاستهلاك 10% وبعد مضي أربع سنوات أي في بداية 2005 قرر المكلف أن يستبدل هذه الماكينة بماكينة احدث ذات إنتاجيه أعلى، وأن قيمة الآلة الجديدة هو 15000 دينار أردني، وباع المكلف الآلة القديمة بمبلغ 3000 دينار أردني، فأن العملية تكون كالتالي

تكلفة الآلة القديم – مجمع الاستهلاك – ثمن مبيعها خردة

10000 - 4000 - 3000 = 3000 دينار

---

[1]- أمين السيد احمد لطفي، **الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح المنشات التجارية**، مرجع سابق ص 154-160.

[2]- قرار محكمة التمييز رقم 74/1068 المنشور في الصفحة 1138، من مجلة نقابة المحامين سنة 1974/ الأردن.

وبناء عليه فإن خسارة استبدال الآلة يكون 3000 دينار أردني، أما بالنسبة للماكينة الجديدة فإنه يتم احتساب استهلاكها من بداية شرائها.

4 – الديون المعدومة أو المشكوك في تحصيلها: الديون المعدومة قد تتحقق بسبب عدم مقدرة الدائن تحصيل هذه الديون لعدة أسباب مثل إعسار المدين أو وفاة المدين دون أن يترك لورثته شيئا، أو لسفره خارج البلاد مده لا تقل عن ثلاث سنوات، وقد اشترط القانون رقم 25 أن أي دين كان قد اعدم وتم تحصيله لاحقا يعتبر إيرادا في السنة التي قبض فيها هذا الدين.

5– المبالغ التي ساهم فيها صاحب العمل في صناديق الادخار أو التقاعد أو أي صندوق يوافق عليه الوزير.

6– استهلاك الآلات أو الماكينات والأبنية التي يستخدم فيها آلات، والأثاث وغيرها إذا كانت مستخدمه في تحقيق الدخل على أساس التكلفة وليس على أساس تقييمها، وهذا يخرج استهلاك السيارات الخاصة التي يملكها المكلف على سبيل المثال من دائرة تكاليف إنتاج الدخل وأن نسبة الاستهلاك يحددها الوزير بموجب نظام. وقد اشترط قانون ضريبة الدخل رقم 25 سنة 1964 أن لا ينتج عن الاستهلاكات خسارة فيما يتعلق بالدخل الخاضع للضريبة، ويحق للمكلف أن يدور قيمة الاستهلاكات للسنة التالية التي يتحقق فيها أرباح أو جزء منها، ولم يبدي قانون ضريبة الدخل الفلسطيني أي شروط بهذا الخصوص.

7– الضرائب والرسوم والرخص المدفوعة كضرائب البلدية المختلفة مثل ضريبة المعارف والنفايات والآرمات وغيرها وضريبة الأملاك، أما ما يتم دفعه كضريبة دخل أو ضرائب غير مباشره فلا تنزل.

8– الرواتب والأجور: يشترط قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 على كل مستخدِم أن ينظم سجلات وكشوف يسجل فيها أسماء العاملين لديه ورواتبهم واعفائاتهم وأن يقتطع من رواتبهم الضريبة المستحقة عليهم ويوردها إلى الخزينة العامة، وإذا لم يفعل ذلك تعتبر هذه الضرائب مستحقة عليه ولا يتم تنزيل الرواتب كمصروف أنفقه في سبيل تحقيق الدخل.

9- الخسارة: إذا تحققت خسارة في السنة السابقة لسنة التقدير يتم تنزيلها من السنوات اللاحقة التي تحقق فيها الدخل بشرط أن لا يتم تنزيل أكثر من 50% من الدخل المتحقق، ويتم تدوير الخسارة لمدة ست سنوات متتالية حسب ما جاء في المادة 11 من قانون رقم 25 ولمدة خمس سنوات حسب ما جاء في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 في المادة (4/9).

10 – التبرعات: جاء في قانون ضريبة الدخل رقم 25 سنة 1964 في المادة 10 على أنه يجوز تنزيل التبرعات التي يدفعها المكلف المقيم بشرط أن تكون دفعت لجهات خيريه موجودة في داخل فلسطين وأن تكون مرخصة وأن لا تزيد عن 25% من الدخل الصافي قبل إجراء النزيلات. أما القانون الفلسطيني فقد اشترط أن لا تزيد عن 20% من صافي الدخل قبل النزيلات وقد أدرج الزكاة كمصروف ضمن بند التبرعات.

11 – حصة الفرع من نفقات المركز أو المكتب الرئيسي الموجود خارج فلسطين شرط أن لا يسمح بتنزيل أكثر من 5% من الدخل الخاضع للضريبة أو 30000 دولار أيهما اقل، وأن هذا البند سمح فيه ضمن قانون ضريبة الدخل رقم 17 سنة 2004 الفلسطيني ولم يكن موجود في قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964

مثال:

بلغ الدخل الإجمالي لفرع مؤسسه أجنبيه يعمل في فلسطين 100000 دينار أردني وبلغت المصاريف والتكاليف الأخرى 50000 دينار أردني وأن من ضمن هذه المصاريف مبلغ 10000 دينار عبارة عن مصاريف أنفقت في بلد المركز الرئيس أو الشركة الأم. وبناء عليه فإن الدخل الصافي هو 50000 دينار

أما مصاريف المركز الرئيسي ووفقا للقانون فيجب أن تكون 5% أو 30000 دولار أيهما اقل من الدخل الخاضع أي من مبلغ 60000، وحسب المثال فإن مصاريف المركز الرئيسي (60000 ×5% = 3000 دينار) المسموح تنزيلها وبذلك يكون الدخل الخاضع للضريبة 57000 دينار وليس 50000 دينار.

12- نفقات الدعاية والإعلان

على الرغم أن كلا القانونين (رقم 25 سنة 1964 ورقم 17 سنة 2004) لم يشيرا إلى نفقات الإعلان بالتحديد، إلا أنه يمكن اعتبارها من ضمن النفقات التي أشير إليها ضمن المواد، والإعلانات من وجهة النظر القانونية تعتبر نفقه تتكبدها المنشأة في سبيل تحقيق الدخل وزيادته، وهي تتخذ عدة صور، فقد تكون إعلان تلفزيوني أو في الجرائد والمجلات وقد تكون ملصقات أو بناء هياكل ولوحات.....الخ. ولم يرد في أي القانونين كيفية معالجة الإعلانات وخاصة عندما تتمثل في حملات إعلانيه كبيره، هل تحمل كمصروف على السنة المالية التي حدثت فيها أم تعامل معاملة الأصول وتستهلك حسب النسب المتعارف عليها، أم توزع على سنوات قادمة من 3 – 5 سنوات.

وعليه يمكن تقسيم نفقات الإعلان والدعاية إلى قسمين، نفقات تحمل للسنة المالية (مصاريف إيراديه) ومصاريف توزع على سنوات قادمة (رأسمالية)، أما بالنسبة للنفقات الإيراديه التي تنشر أو تذاع للتذكير بالسلع أو المنتج، وقد تكون على شكل هدايا أو ملصقات أو وسائل دعائية كالمذكرات والأقلام وقد تكون إعلانات تلفزيونيه أو في المجلات، مثل هذا النوع يجب تحميله للسنة المالية واعتباره مصروف.

وبالنسبة للنفقة التي تعتبر رأسماليه والتي يجب أن تستهلك لعدة سنوات والتي غالبا ما تمتاز بحجمها الكبير وعادة تلجأ إليها المنشآت للتعريف على نفسها وعلى منتجاتها التي لم تكن موجودة أصلا، وقد تكون على شكل آرمات أو حمله إعلانيه مستديمة، وهذا النوع من الإعلانات يعتبر نفقات رأسماليه ينبغي أن تستهلك لعدة سنوات لأنها ساعدت على ظهور شركه جديدة أو منتج جديد ويجب معاملتها معاملة الأصول[1].

13 – أدرج في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 ماده (12/8) تسمح بتنزيل فروق العملة على أن تكون لغايات إنتاج الدخل علما بأن هذا البند لم يكن وموجود في القانون السابق

[1]– أمين، السيد احمد لطفي: **الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية**، مرجع سابق، ص 234–235.

سابعا: تحصيل الدين الضريبي

عملية التحصيل هي المرحلة الأخيرة في إجراءات ربط الضريبة بعد التوصل للدخل الخاضع للضريبة وتنزيل الإعفاءات التي منحت للمكلف، وعلى الرغم أن المشرع يحدد المدة التي يجب أن يتم توريد الضريبة إلا أنه يترك للسلطة التنفيذية اتخاذ التدابير والإجراءات الضرورية لتنفيذ النصوص القانونية بخصوص عملية التحصيل، وأن عملية تحصيل الضريبة تتم بموجب عدة أساليب منها:

1- أسلوب الخصم في المصدر

بموجب هذا الأسلوب يقوم شخص آخر بتحصيل الضريبة المطلوبة من المكلف وتوريدها للدولة كما هو الحال بالنسبة لضريبة الرواتب، حيث يقوم صاحب العمل باقتطاع الضريبة المستحقة على العامل، وفي نهاية كل شهر يقوم بتوريدها إلى الخزينة بموجب ايصلات وكشوف خاصة أعدت لهذا الغرض[1]، كما أن الإدارة الضريبية تلجأ إلى أسلوب آخر وهو أن تطلب من المؤسسات أو المكلفين الذين يتلقون خدمه أو يشترون البضاعة بعدم الدفع لمزودي الخدمة أو موردي البضاعة إلا بعد إبراز شهادة موجهه لهم بإجراء خصم لصالح ضريبة الدخل بنسبه معينه تحددها الدائرة، وإذا لم يحصل المكلف على هذه الشهادة يقتضي على الدافع أن يقوم بخصم ما مقداره 25% من إجمالي المبلغ، وعلى من يقتطع هذه المبالغ أن يقوم بتوريدها إلى الخزينة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ الدفع[2] وإذا لم يقم بتوريدها تحتسب عليه كضريبة مستحقه ملزم بدفعها للخزينة.

2 - أسلوب التحصيل عن طريق السلفيات (الدفعات مقدما)

بموجب القانون المطبق في فلسطين وهو قانون رقم 25 لسنة 1964 يفرض على المكلفين دفع سلفيات في اليوم العاشر من كل شهر ولمدة عشر شهور، وقد أعطى المشرع مأمور التقدير

---

[1]- أنظر قانون ضريبة الدخل رقم25 لسنة 1964 المادة 28/ (ب).

[2]- أنظر قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المادة 1/31.

الحق بإعفاء المكلف من السلفية أو زيادتها بناء على المعطيات التي يقدمها المكلف، واشترط في حالة الإعفاء أن يلتزم المكلف بإدارة الحسابات التي ينبغي عليه إدارتها وإذا لم يدر الحسابات كما طلب منه فلا يتم منحه إعفاء من دفع السلفيات، وأن السلفيات المدفوعة يتم احتسابها على أنها دفعات تخصم من الضريبة المستحقة على المكلف عندما يتم تقدير الدخل للسنة المالية، كما أن المبالغ التي خصمت بالمصدر خل السنة تعتبر على أنها جزء من السلفيات[1]. ووفقا للقانون الفلسطيني فقط أجاز دفع الضريبة بنظام السلفيات[2]. كما أن ضريبة الرواتب يتم تحصيلها وفقا لنظام السلفيات حيث يتم اقتطاع ضريبة الرواتب في نهاية كل شهر، وأن المستخِدم هو المكلف قانونا بجبايتها وتوريدها إلى الدائرة.

3: الدفع بعد التقدير

يتم دفع الضريبة المستحقة بعد تقديم الكشف الذاتي على النحو الأتي:

أ- أن يدفع المكلف الضريبة المستحقة بناء على تصريحه في الكشف الذاتي، أي أن المكلف عندما يقدم الكشف في الميعاد المحدد، يتم احتساب الضريبة المستحقة بعد تنزيل الإعفاءات العائلية والإعفاءات الأخرى إن وجدت، وأن احتساب الضريبة تتم من قبل المكلف نفسه أو بمساعدة مأمور التقدير. وقد منح القانون الفلسطيني خصم تشجيعي لمن يدفع الضريبة خلال الشهر الأول من السنة التالية للسنة المالية التي يشملها الإقرار بنسبة 6% من قيمة الضريبة و 4% إذا تم الدفع خلال الشهر الثاني و 2% إذا تم الدفع خلال الشهر الثالث[3]

[1]- أنظر قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 المادة 59 وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني المادة 30.

[2]- أنظر قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الفصل السادس المادة 30.

[3]- أنظر قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 المادة 17.

ب- أن يدفع المكلف الضريبة المستحقة بعد إصدار إشعار التقدير خلال خمسة عشر يوما من تسلمه حسب القانون رقم 25 لسنة 1964[1] ووفقا للقانون الفلسطيني خلال شهر من تسلم الإشعار[2].

ج- في حال اعتراض المكلف على التقدير يدفع الضريبة التي لا خلاف عليها لحين البت في الاعتراض.

المطلب الثاني: ضريبة الأملاك

القوانين الأساسية لضريبة الأملاك المطبقة حاليا والتي ترتكز عليها الممارسات الحالية لهذه الضريبة التي تطبقها البلديات في الضفة الغربية وقطاع غزه هي القوانين الاصليه حول ضريبة المباني والأراضي التي صدرت في الأردن ومصر في أوائل الخمسينات، حيث طبق القانون الأردني في الضفة الغربية والقانون المصري طبق في غزه[3] بعد نكبة عام 1948، وعليه تطبق ضريبة الأملاك في فلسطين وفقا للقانون الأردني رقم 11 لسنة 1954 ورقم 9 لسنة 1967[4].

قاعدة ضريبة الأملاك ومعدلها

تطبق ضريبة الأملاك في الضفة الغربية وقطاع غزه على الأراضي والمباني الواقعة في حدود البلديات، ويتم تقدير الضريبة بناء على تخمين قيمة الإيجارات بعد استقطاع نسبة 20% من قيمة التخمين وهو عبارة عن حسم لتغطية تكاليف الصيانة والاستهلاك[5]، حيث يتم فرض ضريبة أملاك على المباني والأراضي الواقعة ضمن حدود البلديات، وأن نسبة ضريبة الأملاك

---

[1]- أنظر قانون ضريبة الدخل رقم25 المادة 60(أ).

[2]- أنظر قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المادة 32.

[3]- دراسة أعدتها الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية بموجب عقد مع معهد المثلث للبحوث وبالتعاون مع شركة مسار، تموز 1998، ص 19.

[4]- ستيفنز، مارك: **الضرائب في الضفة الغربية 1967-1989**، مؤسسة الحق – رام الله، 1998صفحه 57.

[5]- دراسة أعدتها الوكالة الامريكيه للتنمية الدولية بموجب عقد مع معهد المثلث للبحوث وبالتعاون مع شركة مسار، تموز 1998، ص 20.

17% من القيمة الصافية للإيجار بالنسبة للمباني و10% من القيمة الصافية للإيجار بالنسبة للأرض، ويخصص نسبة 42 % من صافي الضريبة التي تجبى للبلديات أما الباقي ونسبته 58% يورد للخزينة العامة كضريبة دخل، ويتم تقاضها من مجموع الضريبة المستحقة على المكلف إذا كان لديه دخل آخر غير الإيجار مثل الدخل المتحقق من مهنه أو حرفه[1]، أما وفقا لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، وبموجب المادة 12 فقد أجاز أن يتم تقاص كامل ضريبة الأبنية والأراضي المدفوعة واشترط أن لا يتجاوز التقاص قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة للإيجار[2]، مع العلم أن تقدير ضريبة الدخل على الأملاك يتم بناء على الإيجارات الفعلية وليس على التخمين.

وتتم عملية التخمين بواسطة لجان تخمين تتألف كل لجنه من شخصين إلى أربعة أشخاص، ولا يوجد معايير ثابتة لعملية التخمين، مرة يتم عن طريق تقدير القيمة الحقيقية للإيجار ومرة أخرى يتم وفقا لعدد الغرف في المبنى ومرة أخرى لموقع العقار وحجمه وكيفية استخدامه وإيرادات أو إيجارات البناية المجاورة أو المشابهة... وهكذا، وإذا قام شخص ببناء عقار، فإنه يحصل على ترخيص من البلدية، وتقوم البلدية بإبلاغ دائرة ضريبة الأملاك أن أصحاب الملك دفعوا رسوم الرخصة، وبعدها يتم تخمين قيمة الإيجار من قبل اللجنة التي اشرنا إليها سابقا وتجري عملية فرض الضريبة على الأملاك. وأن المالك هو المسئول القانوني عن دفع ضريبة الأملاك وليس المستأجر، وفيما لو قام المستأجر بدفعها فإنه يقوم بحسمها من إيجار السنة اللاحقة[3]

---

[1]– نصت المادة 33 من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 (أردني): يحق لأي شخص يثبت لمأمور التقدير بصوره تقنعه أن دخله الخاضع للضريبة في اية سنة من السنين يشتمل على دخل خاضع للضريبة بمقتضى البندين.
(ج) أو (و) من ألفقره 1 من المادة الخامسة وأنه دفع ضريبة بمقتضى قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات المعمول به عن تلك السنة عن الدخل المذكور إجراء تقاص اصغر المبلغين التاليين من مقدار ضريبة الدخل الذي يكون مستحقا على دخله الخاضع للضريبة لولا أحكام هذه المادة:
(أ): نسبة تعادل 58% من مقدار الضريبة المدفوعة بموجب قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات المعمول به.

[2]– قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، المادة 12

[3]– ستيفنز، مارك: **الضرائب في الضفة الغربية 1967–1989**، مرجع سابق ص 57

المبحث الثاني: الضرائب غير المباشرة

تتكون الضرائب غير المباشرة ضمن النظام الضريبي المطبق في فلسطيني من

- ضريبة القيمة المضافة

- ضريبة المشتريات (الإنتاج)

- الرسوم الجمركية

وعليه سوف نخصص في هذا المبحث ثلاثة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: نتناول فيه ضريبة القيمة المضافة من حيث التشريع وكيفية التطبيق

المطلب الثاني: نتناول فيه ضريبة الشراء (الإنتاج)

المطلب الثالث: الجمارك

المطلب الأول: ضريبة القيمة المضافة

هي ضريبة مفروضة على الإنفاق وبمعدل ثابت والنسبة الحالية هي17%، وهي مفروضة على كافة أنواع السلع والخدمات وعلى القيمة المضافة لكل مرحله من مراحل الإنتاج والتوزيع حتى البيع النهائي[1]، ولا بد من الإشارة كما مر معنا سالفا أن قانون ضريبة القيمة المضافة المطبق حاليا في فلسطين قد استحدثه الاحتلال الإسرائيلي في الأول من تموز 1976 بالأمر العسكري رقم 658[2]، من خلال إجراء تعديلات على القانون الأردني رقم16 سنة 1963 الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية، وضريبة القيمة المضافة فرضت على مبيعات السلع باستثناء الفواكه والخضار وعلى تقديم الخدمات وعلى البضاعة المستوردة[3] حيث طالب القانون

---

[1]– جامعة القدس المفتوحة، **محاسبة ضريبة الدخل**، ط1، عمان، 1998، ص 42 وما بعدها .

[2]– ستيفنز، مارك: **الضرائب في الضفة الغربية 1967–1989**، مرجع سابق صفحه 20.

[3]- Stephens, Marc: **Taxation in the occupied West Bank 1967-1989**, Al-HAQ PAESTINE 1990 P. 26

الأصلي بدفع رسوم على المنتج بنسبة معينه ولمرة واحده فقط، وذلك عندما يتم نقل المنتج خارج مكان إنتاجه وانتقال ملكيته إلى الغير، وبموجب التعديلات التي فرضها الاحتلال بأن يضاف نسبة الضريبة على كل مرحله من مراحل انتقال السلعة أو على تقديم الخدمة، وقد طبقت هذه التعديلات والأوامر على الضفة الغربية وقطاع غزه وأن نسبة الضريبة الإضافية ابتدأت بنسبة 8% رفعت إلى 12% سنة 1977 ثم 15% في سنة 1983 ثم 18% سنة 1991، وعادت خفضت إلى 17%، وأن هذه التغييرات في النسب طبقت في إسرائيل وعلى الأراضي الفلسطينية[1]، ومنذ اتفاقية أوسلو في سنة 1994، تم نقل الصلاحيات المتعلقة بجباية الضرائب في فلسطين (فلسطين المحتلة 1967 باستثناء القدس) وخاصة ضريبة القيمة المضافة والجمارك وضريبة الشراء، وبذلك فإن السلطة الوطنية الفلسطينية هي المسئولة عن هذه الضرائب في المناطق التي تسيطر عليها ولكن لا تملك السلطة الوطنية الصلاحية لإدارة الضرائب المتعلقة بالتجارة الخارجية سواء كانت الضريبة المضافة أم الرسوم الجمركية، والذي يتولى إدارتها هو الجانب الإسرائيلي كمفوض عن السلطة الوطنية الفلسطينية حيث يقضي الاتفاق (باريس) على أن يتم تحويل الضرائب التي يدفعها المستورد الفلسطيني بواسطة المعابر التي تسيطر عليها إسرائيل والمشتري من السوق الإسرائيلية إلى خزينة السلطة[2].حتى السابع من أيلول لسنة ألفين وخمسة لم تغير نسبة الضريبة المضافة على الأقل في أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية حيث أصبحت 16%. وقد قيدت اتفاقية باريس الاقتصادية السلطة الوطنية الفلسطينية بالنسبة لمعدلات ضريبة القيمة المضافة، وأعطت السلطة الحق في تغيير النسبة فقط 1% اقل أو 1% أكثر (16%–18%) فقد نصت المادة 6 بند 3 على أن (معدل ضريبة لقيمة المضافة الإسرائيلي الحالي هو 17% وسيكون معدل ضريبة القيمة المضافة (الفلسطيني 15%إلى16%)[3].

ضريبة القيمة المضافة، بالرغم من اسمها، فإنها ضريبة على الاستهلاك وليس على الإنتاج. وفي ظل هذه الضريبة فإن ضريبة القيمة المضافة تفرض على كل مرحله من مراحل

---

[1]– علاونه، عاطف كمال: **شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة**، رام الله، 1992 ص 75.

[2]– الجوهري، منى ، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، **الترتيبات الجمركية الفلسطينية الإسرائيلية**، ص 26 سنة 1995.

[3] – مركز البحوث والدراسات الفلسطينية، **الاتفاقية الاقتصادية الفلسطينية** – الإسرائيلية، مرجع سابق ص 80.

الإنتاج وعلى مراحل انتقال ملكيتها من المنتج إلى تاجر الجملة إلى التجزئة حتى تصل إلى المستهلك النهائي. وعليه فإن المستهلك النهائي هو الذي يتحمل عبئها، وأن المكلف القانوني ما هو إلا جابي لهذه الضريبة وينبغي عليه توريدها إلى الخزينة العامة، وفي حقيقة الأمر أن هذه الضريبة تزداد قيمتها وفقا لعدد المرات التي تنتقل فيها السلعة، والمثال التالي يبين لنا ما حجم الضريبة التي يتحملها المستهلك عند شرائه السلع، ولنفترض أن مصنعا ينتج السلعة (×) وأن تكلفة هذه السلع 100 دينار أردني، عندما يبيعها المصنع إلى تاجر الجملة بنسبة ربح 10 % وبعد إضافة الضريبة المضافة والبالغة 17% حسب ما هو مطبق في فلسطين فإن قيمة الضريبة تكون كالآتي:

100 × 1.10= 110 دينار

110 × 17%= 18.70 قيمة الضريبة المضافة

110 + 18.70= 128.70 دينار تكلفة السلعة على تاجر الجملة شامله الضريبة

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

110 × 1.10 = 121 دينار

121 × 17% = 20.57 دينار قيمة الضريبة التي يحصلها تاجر الجملة من تاجر التجزئة

121 + 20.57 = 141.57 تكلفة السلعة على تاجر التجزئة مع الضريبة.

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

121×1.10 = 133.10 دينار

133.10 × 17% = 22.627 قيمة الضريبة المضافة

فإن الثمن الذي سوف يدفعه المستهلك النهائي هو 133.10+22.627 = 155.727 دينار أردني أي أن المستهلك سوف يقوم بدفع ضريبة إضافية مبلغ 22.627 دينار على السلعة التي تكلفتها 100 دينار في الأصل ولذا فهي ضريبة تراكمية، ولو حسبنا الفرق بين الضريبة عند الإنتاج لوجدنا أن المستهلك يدفع ضريبة زيادة بمقدار 3.927 دينار (22.627–18.70) وأن هذه الزيادة في الضريبة هي عبارة عن ضريبة الأرباح التي حققها كل من المصنع وتاجر الجملة وتاجر التجزئة حتى وصلت إلى المستهلك النهائي.

ومما سبق نستنتج أن ضريبة القيمة المضافة وفقا للتشريعات الضريبية هي ضريبة متتالية تفرض على كل مرحله تمر فيها هذه السلعة أو الخدمة، وعلى الرغم أنها تحدث تغيرات عنيفة في الأسعار إلا أنها مطبقه في معظم دول العالم سواء كانت دول متقدمه أم نامية[1]. وهي ضريبة حديثة، وقبل استخدامها كانت الضرائب غير المباشرة تفرض على سلع معينة (مثل السجائر، المشروبات الكحولية)، والضرائب على مبيعات التجزئة. وبالرغم من أن تطبيقها لم يبدأ إلا قبل حوالي 50 عاما، إلا أن هذه الضريبة أصبحت مصدرا رئيسيا للإيرادات في غالبية دول العالم. وهذه تشمل جميع الدول الأوروبية ومعظم دول الأمريكتين ومعظم الدول الآسيوية وتقريبا نصف الدول في القارة الإفريقية[2]. ومن مساوئ هذه الضريبة أنها لا تفرق بين غني وفقير، وأن نسبة الضريبة المضافة واحده على كل السلع الخاضعة، فلا تميز بين سلع ضرورية أو سلع كماليه، ولا تفرق بين سلع مفيدة وسلع مضره، فكل السلع تخضع للضريبة المضافة بنسبة واحده، إلا ما أعفي بموجب هذا النظام، ولا يمكن القول بأنه قانون لأنه لم يقر من قبل السلطة الممثلة للشعب ألا وهو المجلس التشريعي، فهذا النظام ورث عن الاحتلال الإسرائيلي بسيئاته وإيجابياته وظل مطبقا ولم يطرأ عليه أي تعديل. عدا عن ذلك فهي تفرض على الآلات المستخدمة في الإنتاج، فعندما يقوم المستثمر بشراء آلات وماكينات أو أي أصل آخر فإنه ملزم بدفع ضريبة القيمة المضافة، وفي معظم دول العالم فإن الضريبة على هذه السلع يتم إرجاعها للمؤسسة وذلك لتشجيع الاستثمار في رأس المال، ولأن الإنفاق على السلع الاستثمارية لا يعتبر

[1]– المحجوب، رفعت: **المالية العامة**، مرجع سبق ص 281

[2]- http://www.mafhoum.com/press7/194E14.htm.

"استهلاكا" بالمعنى الصحيح. إلا أن التأخير أو المماطلة من قبل الإدارة الضريبية في إعادة الضريبة يعطل العملية الإنتاجية، وبالطبع فإن لذلك خطورة خاصة في مجتمع مثل مجتمع السلطة الوطنية الفلسطينية التي قد تلجأ المؤسسات فيها البحث عن وسائل أخرى لتعويض السيولة التي دفعتها كضريبة عند شراء الآلات. والشركات الحديثة أو تلك التي تسعى للتوسع قد تجد نفسها تدفع ضرائب أكثر مما تبيع من السلع (أي أن إيراداتها تقل عن مصروفاتها) مما سيوقعها في أزمة سيولة وحتى في الدول التي تقوم بإرجاع كل أو بعض الضرائب على السلع الرأسمالية قد تجد هذه الشركات الحديثة أو المتوسعة نفسها تواجه الأزمة ذاتها وذلك لأن عليها انتظار استرجاع الضرائب من الحكومة، والتي عادة ما تأخذ زمنا طويلا.

أولا: كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة

يحتسب كل مكلف خاضع للضريبة، المبلغ المستوجب على مجموع مبيعاته لكل فترة مالية شهريا، ويحق له أن يحسم من قيمة هذه الضريبة، الضريبة التي تحملها خلال المدة نفسها للحصول على السلع أو الخدمات الضرورية، مع العلم أن الشخص الذي يستطيع أن يحسم ما تم دفعه مما قبضه هو الشخص المكلف قانونا فقط، وبموجب فواتير ضريبية.

في الأساس يفرض القانون على كل من يزاول نشاطا معينا سواء كان هذا النشاط تجاري أو صناعي أو خدماتي ويهدف لتحقيق الربح أو كان معفي أن يقوم بإبلاغ الإدارة الضريبية عن هذا النشاط، وعند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة (البيع أو تقديم الخدمة) يقوم البائع أو مؤدي الخدمة باحتساب الضريبة المضافة وإضافتها إلى المبيع أو الخدمة المقدمة ويقبضها من متلقي الخدمة أو المشتري، وفي المقابل إذا قام البائع بشراء أية مدخلات ودفع بموجبها الضريبة المضافة يحق له عمل تقاص بين الضريبة المقبوضة والضريبة المدفوعة وعلى الخاضع للضريبة أن يؤدي الضريبة المستوجبة الباقية بعد حسم الضريبة المدفوعة من قبله، أو أن يدور إلى الفترة التالية فائض الضريبة المدفوعة، الذي لم يستطع حسمه في الفترة ذاتها، أو يطلب من الدولة استرجاع هذا الفائض[1]. وفي المقابل إذا لم يدفع المكلف ضريبة مضافة على المدخلات أو

[1]– أنظر قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 المادة 35 (أ).

إذا لم يحصل على فاتورة ضريبية، لا يستطيع بموجب القانون أن يحسم ضريبة المدخلات من ضريبة المبيعات أو الإيرادات.

مثال : قام تاجر بشراء بضاعة ودفع ثمنها مئة ألف شيكل مضافا إليها الضريبة المضافة والبالغة 17000 شيكل على أساس أن نسبة الضريبة المضافة 17%، وعند البيع يحقق هذا التاجر نسبة أرباح 10% وعليه فأن الضريبة المستحقة تكون على النحو التالي :

المبيعات	110000
ضريبة المبيعات	18700
المشتريات	100000
ضريبة المشتريات	17000
الرصيد للدفع	1700

ثانيا : نطاق الضريبة المضافة

أ- على ماذا تفرض ضريبة القيمة المضافة

- تفرض الضريبة المضافة على بيع السلع وتقديم الخدمات

- تفرض الضريبة على المؤسسات المالية، بحيث تفرض الضريبة المضافة على مجموع الرواتب التي تدفعها المؤسسة المالية وعلى صافي الأرباح المتحققة.

- تفرض الضريبة الإضافية على الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء في الحالات التالية:

بيع الأثاث المنزلي وخلافه المستعمل بشرط أن ينظم حسابات صممت خصيصا لهذا الغرض

بيع المركبات الخصوصية المستعملة التي يتم شرائها من أشخاص غير مكلفين ضريبيا، أما إذا كانت المركبات مشتراة بموجب فواتير ضريبية أو مستورده فإن البائع يستوفي الضريبة من

المشتري ويحسم منها ما دفعه المكلف عند شراءه المركبات (ضريبة المدخلات) ويدفع الفرق للخزينة[1].

ب :من هم المكلفين بدفع الضريبة المضافة

حدد القانون ثلاث فئات من المكلفين

الفئة الأولى: مكلف معفى، وهذه الفئة تتألف من أي مكلف لا تزيد مبيعاته السنوية عن مبلغ 36400 شيقل، وهذا النوع من المكلفين غير ملزمين بإصدار فواتير ضريبية، ولا ملزم بتقديم الكشوف الدورية، ولكن عليه أن يقدم تقريرا سنويا حتى نهاية نيسان من كل عام[2].

الفئة الثانية:مشتغل صغير، وهو المشتغل الذي لا تقل مبيعاته السنوية عن مبلغ مائه وخمسون ألف شيكل، وهذا النوع من المكلفين لا يستطيعوا إصدار فواتير مبيعات ضريبية، وإنما الفاتورة الصادرة هي عبارة عن فاتورة صفقه، بمعنى أن من يشتري من المشتغل الصغير لا يستطيع حسم الضريبة المدفوعة من ضريبة المبيعات التي حصل عليها عند البيع.

الفئة الثالثة: مشتغل مرخص، كل مشتغل تزيد صفقاته عن مبلغ مائه وخمسون ألف شيكل في السنة المالية يسجل كمشتغل مرخص، ويحصل على هذه الشهادة من دائرة ضريبة القيمة المضافة، وهذا النوع من المكلفين يشمل كذلك أصحاب المهن الحرة كافه حتى لو كانت إيراداتهم تقل عن المبلغ المذكور، والمشتغل المرخص ملزم بإصدار فواتير ضريبية عند البيع أو تقديم الخدمة وملزم كذلك أن يحصل على فواتير ضريبية عند الشراء.

– يتعين على كل من يبيع سلعه أو يؤدي خدمه أن يتقاضى الضريبة المضافة على المبيع أو الخدمة، وإذا كان مؤدي الخدمة أو البائع وكيلا لمشتغل فيجب أن يثبت ذلك عند كل واقعه وإلا

[1]– أنظر النظام المتعلق بقانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة1963 الفصل الثالث المادة (2– 6).

[2]– أنظر النظام المتعلق بقانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 المادة 32 (3) والمادة 74 والمادة78(1).

اعتبر أنه مشتري فيكون هو مطالب والمشتغل الموكل أيضا مطالب أي أن البضاعة مباعة مرتين، في المرة الأولى للوكيل وفي المرة الثانية للمشتري.

– إذا تلقى مشتغل أو مؤسسه ماليه خدمه من شخص ليس مشتغل مسجل في الدائرة الضريبية ويتأتى دخله من وظيفة أو مكافأة، ملزم بدفع الضريبة عن تلك الخدمة إلا إذا استلم فاتورة ضريبية من مزود الخدمة وهذه الخدمات هي: عرض فني، قيادة حفل، بناء ديكور، إعداد امتحانات وفحصها أو مراقبتها، إلقاء محاضرات، تدريس، أو إذا تلقى خدمه من مهندس أيا كان مجاله أو طبيب بشري، طبيب بيطري.....الخ[1] وعلى المشتغل في هذه الحالة أن يصدر فاتورة ذاتيه محرره باسمه هو شخصيا نيابة عن مؤدي الخدمة فيما لو لم يصدر مؤدي الخدمة الفاتورة الضريبية.

– إذا قام شخص ليس مشتغلا ولا مؤسسه ماليه ببيع عقارا في صفقه طارئة، فإن المشتري ملزم بدفع الضريبة المضافة بموجب التالي:

– إذا كان مشتغلا أن يصدر فاتورة نيابة عن البائع ويبلغ عن البيع بموجب صفقاته في الكشف المقدم من قبله.

– إذا كان المشتري مؤسسه ماليه عليه أن يقدم فيه كشفا بالطريقة التي يقدم فيها الكشف عن صفقه طارئة[2]، خلال ثلاثين يوما على كشف يوضح فيه نوع الصفقة وتاريخها ومبلغها.

– إذا تلقى المشتري بضاعة أو خدمه من شخص مقيم في الخارج ملزم بدفع الضريبة المضافة إلا إذا تلقى فاتوه ضريبية.

---

[1]– أنظر نظام بشأن المكوس على المنتجات المحلية، الفصل الخامس المادة21

[2]– نصت المادة 75 (أ) في قانون الجمارك والمكوس رم 16 لسنة1963 المطبق بخصوص تسجيل المشتغل في صفقه طارئة على ما يلي:

كل من باع مالا أو أدى خدمه بصوة طارئة وكان البيع أو الخدمة ذا طابع تجاري (فيما يلي – صفقه طارئة) ولم يكن ملزما بالتسجيل بموجب المادة 56 بخصوص ما يعقده من صفقات في سياق أشغاله، يجري تسجيله بإشعار يقدم إلى المسئول على النموذج الذي يقرره المسئول يذكر فيه ماهية الصفقة الطارئة وتاريخ عقدها وثمنها وإذا لم تنتهي الصفقة بعد – فثمنها المتوقع من تاريخ بدء الصفقة الطارئة.

المادة (ب) يقدم الإشعار بموجب الفقرة (أ) خلال ثلاثين يوما من تاريخ بدء الصفقة الطارئة.

ثالثا: موعد استحقاق الضريبة المضافة

– تستحق الضريبة المضافة في حالة بيع البضاعة عند تسليمها للمشتري، وطالما أن البضاعة في حوزة البائع فإن الضريبة لا تعتبر مستحقه، وتستحق الضريبة عند انتقال البضاعة أي بعد أن تصبح البضاعة تحت تصرف المشتري، وفي حال أودعت البضاعة من قبل البائع لدى شخص آخر برسم البيع، فإن عملية البيع تتحقق عندما يقوم الوكيل ببيعها فعلا، ولا تعتبر نقل البضاعة من البائع إلى الوكيل بعملية بيع تستحق الضريبة.

– تستحق الضريبة على الخدمات عند تأديتها سواء مره واحده أو بشكل مستمر، فإذا كانت الخدمة تؤدى تباعا فالضريبة تستحق على كل جزء أما إذا كانت الخدمة تؤدى بشكل مستمر فإن الضريبة تستحق بعد انتهاء تأدية الخدمة.

– تستحق الضريبة على الاستخدام الذاتي، بمعنى إذا قام المشتغل باستخدام أي من البضاعة التي يتاجر فيها لاستخدامه الخاص، فإنه يستحق عليها الضريبة كما لو قام ببيعها، وبمعدل سعر البيع.

رابعا : الإعفاءات من الضريبة المضافة والضريبة بنسبة صفر

السلع أو الخدمات المعفاة يعني أن المشتغل أو المكلف غير ملزم بإظهارها أو إدراجها ضمن الكشف الدوري، بينما السلع بنسبة صفر يعني أن المكلف ملزم بالتصريح عنها وإظهارها وتسجيلها ضمن الكشف الدوري ضمن خانة أعدت لهذا الغرض في الكشوف الدورية وفيما يلي السلع أو الخدمات التي تخضع لضريبة بنسبة صفر :

– أي خدمه مقدمه لمقيم في الخارج أو البضاعة المصدرة للخارج باستثناء إسرائيل.

– أي خدمه أديت في الخارج لمقيم داخل فلسطين

– مبيت سائح أجنبي غير فلسطيني أو إسرائيلي في فندق وكل الخدمات المتعلقة بهذا السائح

- إيجار مركبه خصوصية لسائح غير فلسطيني أو إسرائيلي يقودها بنفسه.

- بيع الخضراوات والفواكه التي لم تمر بأي عملية إعداد، والمقصود بالإعداد إجراء تغيير على السلعة، ولا يشمل التغيير التغليف أو التعبئة أو التنظيف والإنضاج والتبريد. وإنما المقصود هو إضافة خدمه عليها أو إضافة مواد أخرى إليها ومن الأمثلة على ذلك الفستق، فهو يخضع لضريبة بنسبة صفر لكن إذا تم تحميصه فإنه يخضع للضريبة، والبندورة، فإذا تم طبخها وتعليبها فإنها تخضع للضريبة.

أما الخدمات والسلع المعفاة فهي على النحو التالي:

- التأجير للسكن لمده لا تتجاوز 10 سنوات

- الصفقات التي يعقدها مشتغل صغير تقل مبيعاته السنوية عن مبلغ 36400 شيقل

- إيداع المشتغل نقودا في مؤسسه ماليه أو القروض التي يحصل عليها المشتغل من البنوك أو أي مؤسسه ماليه.

خامسا: فاتورة المقاصة

ونحن في سياق ضريبة القيمة المضافة لا بد من التطرق إلى ما يسمى فاتورة المقاصة، وهذا النظام من الفواتير استحدث في فلسطين على أثر اتفاقية باريس الاقتصادية بين السلطة الوطنية الفلسطينية وإسرائيل في 29-4-1994. حيث اتفق الجانبين (الفلسطيني والإسرائيلي) على أن الضريبة المضافة التي يدفعها المكلف الفلسطيني عن مشتريات أو خدمات حصل عليها من السوق الإسرائيلي تعود لصالح الخزينة الفلسطينية والعكس صحيح. وسوف يكون هناك مقاصة لإيرادات الضريبة المضافة بين دوائر الضريبة في فلسطين وإسرائيل، وأن هذه الفاتورة لها شروط خاصة تختلف بعض الشيء عن الفاتورة الضريبية العادية هذا من جانب، ومن جانب آخر يوجد شروط أخرى حتى يلتزم كل جانب من توريد الضريبة المجباة للطرف الآخر كما جاء في المادة 6 من اتفاقية باريس الاقتصادية البند 5 وهذه الشروط هي:

1- ستطبق المقاصة أو التسوية بين تحصيل كل إداره ضريبية على المعاملات بين أعمال مسجله لدى إدارة الجانب الذي تقيم فيه، هذا يعني حتى تتم المقاصة يجب أن يكون المشتري مسجلا كمشتغل مرخص أو مشتغل صغير، وأن المستهلك العادي غير المسجل قانونا لا يتم استرداد الضريبة التي يدفعها عند شراءه سلعه أو خدمه، ومثال على ذلك لنفرض أن فلسطينيا غير مشتغل ولا يملك عملا تجاريا قام بشراء ثلاجة من إسرائيل بقيمة 5000 شيقل ودفع ضريبة مضافة 850 شيقل بواقع 17%، في هذه الحالة لا تستطيع السلطة الوطنية المطالبة بهذه الضريبة لأن المشتري غير مسجل في دائرة ضريبة القيمة المضافة كمشتغل مرخص أو بالأحرى غير مسجل لدى الإدارة الضريبية. وبالتأكيد المفاوض الإسرائيلي كان أذكى من المفاوض الفلسطيني في هذا الشرط لأن عدد المستهلكين الفلسطينيين الذين يشترون سلعا من إسرائيل يفوق عدد المستهلكين الإسرائيليين الذين يشترون سلعا من المناطق الفلسطينية أضعاف المرات، وبناء عليه فإن مبالغ طائلة استطاع الجانب الإسرائيلي أن يفلت من دفعها بموجب هذا الشرط.

2- لكي تقبل عملية المقاصة أو التسوية يجب أن يحصل المكلف المسجل على فاتورة خاصة أعدت لهذا الغرض بمعنى أن المكلف الفلسطيني إذا استلم فاتورة عاديه غير النموذج المتفق عليه فلا تقبل عند التسوية، بل عليه أن يحصل على نموذج الفاتورة الذي اعد خصيصا لعملية المقاصة، وهي تسمى فاتورة مقاصة، وهذه الفواتير مروسة باللغة العربية والعبرية، وأن مدة هذه الفواتير صالحه لستة أشهر، وتعقد الجلسة لعمل التسوية والتقاص بين الإدارات الضريبية جلسه كل شهر[1].

المطلب الثاني: ضريبة الإنتاج و ضريبة الشراء

بالنسبة لضريبة الإنتاج لقد استحدثها الاحتلال الإسرائيلي بموجب الأوامر العسكرية رقم 31، 103، 643، 740، وهي عبارة عن رسوم جمركيه تفرض على نوع معين من السلع تنتج

[1]- عبد الرازق، عمر: **البروتوكول الاقتصادي بين م.ت.ف. وحكومة إسرائيل:** قراءه فكريه – علميه، مركز البحوث والدراسات الفلسطينية، نابلس 1994 ص 80-81.

محليا مخصصه للاستهلاك أو الاستعمال في أي صناعه، والذي يتحمل عبئها الذي يستفيد من استعمالها أي المستهلك النهائي وهي تجبى أما على شكل نسبه مئوية أو بشكل مقطوع أو بالطريقتين معا، وتتراوح النسب الجمركية على السلع بين 267% على السلع الكهربائية وأدوات التجميل و 15% على الصابون والألعاب والأثاث المعدني والمكتبي[1].

أما بالنسبة لضريبة الشراء فهي جزء من التعريفة الجمركية وتختلف عن غيرها في جداول التعريفة بأنها تفرض على بعض المنتجات المحلية وعلى بعض السلع المستوردة لكن بنسبة أعلى بهدف حماية المنتجات المحلية وهي تختلف عن ضريبة القيمة المضافة بأنها غير موحده بمعنى أن نسبتها متفاوتة من سلعه إلى أخرى، وهي تفرض مره واحده عند البيع الذي يقوم به تاجر الجملة أو المنتج عند بيع منتجاته أما ضريبة القيمة المضافة فهي ضريبة متتالية تفرض على كل مره تنتقل فيها ملكية السلعة.

وبناء عليه يمكن إجمال خصائص ضريبة الشراء بما يلي[2]

1) أنها تستوفى من سعر الجملة لبائع التجزئة
2) تحسب أحيانا على سعر المستهلك كما هو الحال بالنسبة للسجائر
3) نسبها تتفاوت من سلعة إلى أخرى
4) تستوفى مرة واحده من المستورد أو من المنتج
5) يتحمل عبئها المستفيد منها (المستهلك)
6) قاعدة الدفع ضيقه ومحصورة

[1]– علاونه، عاطف كمال: **شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة**، رام الله، 1992ص 53.

[2]– مسيف، جميل: **اثر ضريبة الشراء المالي والاقتصادي على الإنتاج المحلي**، دائرة الجمارك والمكوس، وزارة المالية، رام الله، 2003 (غير منشور).

7) تفرض على نفس البضاعة سواء كانت منتجه محليا أو مستورده مع نسبة رفع على السلع المستوردة بهدف حماية المنتج محليا.

8) تفرض على أساس نوع السلعة بغض النظر عن منشئها بعكس الرسوم الجمركية التي تفرض بناء على منشأ السلعة.

ونتيجة لاتفاق أوسلو بين السلطة الوطنية الفلسطينية وإسرائيل تم الاتفاق على أن تقوم إسرائيل بتحويل ضريبة الشراء على المنتجات الإسرائيلية الخاضعة لضريبة الشراء المباعة إلى الفلسطيني أو أي مشتغل آخر يزاول نشاطه في أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية، وأن السلع الإسرائيلية التي تفرض عليها ضريبة شراء وتباع في السوق الفلسطيني تم حصرها ب 1087 سلعه، وبدأت تقاص هذه الضريبة في بداية سنة 2000، وقد وضع آلية لعملية التقاص حيث تم الاتفاق على تصميم نموذج خاص يرفق مع فاتورة المقاصة المشتراة من إسرائيل وإذا لم يرفق هذا النموذج يتم اعتبار المشتريات مهربه[1]. أما ضريبة الشراء أو الإنتاج التي يتم فرضها محليا على منتجات فلسطينيه فيتم حصرها في سلع وفقا لطبيعة عمل الشركات التالية:

وهي شركات تعمل في مجال المنظفات الكيماوية ومواد التجميل والعطور وشركات تعمل في مجال الكحول والمشروبات الروحية والشركات المنتجة للسجائر والشركات التي تعمل في مجال الأجهزة الكهربائية وأخيرا شركات تعمل في صناعة الحديد.

المطلب الثالث: الرسوم الجمركية

قد ادخلها الاحتلال الإسرائيلي سنة 1967، وفرضت بموجب قانون الضرائب على المنتجات المحلية لسنة 1963 رقم 16 وقانون الجمارك والضرائب سنة 1962 وتفرض على قيمة الوردات وبموجب اتفاق باريس الاقتصادي يجوز للسلطة الوطنية أن تعدل النسب على السلع المدرجة في قائمتين تم تحديدهما في البروتوكول الاقتصادي في الاتفاقية الموقعة مع إسرائيل، ومنذ أن قامت إسرائيل باحتلال الضفة الغربية في سنة 1967 تم ضمها

[1] - وزارة المالية الفلسطينية – دائرة الجمارك والمكوس.

في اتحاد جمركي بشكل قسري وبصورة جزئيه معها، بحيث كانت التعريفة الجمركية المفروضة في إسرائيل هي نفسها التي تطبق في فلسطين المحتلة، إلا أنه لم يكن يسمح بتسويق المنتجات الفلسطينية إلى إسرائيل أو العالم الخارجي بسهوله وفي الوقت الذي كانت إسرائيل تضع العراقيل أمام المنتجات الفلسطينية كانت تروج المنتجات الإسرائيلية بدون قيود في الأراضي الفلسطينية، وفي عام 1994، بعد توقيع بروتوكول باريس الاقتصادي بين منظمة التحرير الفلسطينية وإسرائيل جرى تعديل بسيط على هذا الوضع، حيث أصبح نظام التبادل التجاري بين فلسطين وإسرائيل مزيجا بين الاتحاد الجمركي والمنطقة الحرة، فالاتفاق أعطى السلطة الحرية في تحديد التعريفة الجمركية لبعض الأصناف يتم استيرادها من الأردن ومصر ودول عربيه أخرى وهذه الأصناف تم تحديدها مسبقا وتحتوي هذه القوائم على سلع ضرورية لبرامج التنمية والإعمار وأن هذه السلع تستورد من دول لها علاقة خاصة مع فلسطين، وما يزيد عن الكميات المحددة في هذه القوائم تخضع للنسب وفقا للمعدلات الإسرائيلية وما يطرأ عليها من تعديلات[1].

وباستثناء تلك الأصناف المحددة، سيتم إتباع التعريفة الإسرائيلية المعمول فيها في إسرائيل. وبموجب الاتفاق فإن الجمارك والضريبة المضافة المفروضة على السلع التي تدخل البلاد ومقصدها أراضي السلطة الوطنية (مكان الاستهلاك) تؤول إلى السلطة الوطنية الفلسطينية، وطالما أن نقطة الاستهلاك هي التي تحدد من له الحق في الجمارك المدفوعة، إذن حتى لو كان المستورد إسرائيلي ومقصد البضاعة أراضي السلطة الوطنية فإن الجمارك تكون من حق السلطة الفلسطينية، ولكن إذا قام تاجر فلسطيني بشراء بضاعة مستورده ولم يحدد مصبها النهائي من تاجر إسرائيلي بموجب فاتورة مقاصة عاديه فإن السلطة تفقد الحق في الحصول على الرسوم الجمركية، وأن مثل هذه الممارسات تفقد السلطة مبالغ طائلة لها حق فيها طالما أن البضاعة استهلكت في أراضي السلطة الوطنية[2].

---

[1]– عبدالكريم، نصر و موسى، نائل، **الموازنة الفلسطينية 1995–2000**، (مجلة جامعة النجاح للأبحاث)، مرجع سابق ص 693.

[2]– الجوهري، منى: **الترتيبات الجمركية الفلسطينية الإسرائيلية**، (ماس) 1995 ص 9–15.

وتفرض الرسوم الجمركية على السلع المستوردة بما في ذلك رسوم التأمين والشحن[1]، والتي تمر من خلال المعابر التي جميعها تحت السيطرة الإسرائيلية، ويجري تحصيلها من قبلهم وفقا للمعدلات السارية في إسرائيل ويتم بعد ذلك تحويل الجباية الجمركية للسلطة الوطنية الفلسطينية[2]، وتمتاز هذه الرسوم بوفرة حصيلتها خاصة في فلسطين وذلك لضخامة المواد المستوردة وهي تشكل نسبة مرتفعه من الإيرادات الضريبية، وتتحكم إسرائيل بشكل مطلق في حركة مرور البضائع، و تجيرها لخدمة أهدافها واقتصادها دون أي مراعاة للجانب الفلسطيني وفي سبيل ذلك لا تتوانى عن تكبيد التجار الفلسطينيين خسائر مادية فادحة واحتجاز البضائع المستوردة من الخارج في الموانئ الإسرائيلية، فالمستورد الفلسطيني يواجه عدة مشاكل عند استيراد السلع لا يواجهها المستورد الإسرائيلي ويمكن إجمالي هذه المشاكل فيما يلي:

– الإجراءات الأمنية المطولة التي تزيد من التكلفة

– تكلفة النقل المرتفعة بحيث لا يسمح للشاحنات الفلسطينية دخول الموانئ الإسرائيلية مما يضطر المستورد اللجوء إلى نقل السلع المستوردة بواسطة شاحنات إسرائيليه تحمل لوحة صفراء بتكلفه مرتفعه.

– لا يستطيع المستورد الفلسطيني اللجوء إلى مخلص فلسطيني لتخليص البضاعة المستوردة من الموانئ مما يدفعه إلى اللجوء إلى مخلصين إسرائيليين مما يزيد من التكلفة التي يتحملها المستورد الفلسطيني[3].

ويمكن إدراك مدى خطورة هذه الإغلاقات وهذه الصعوبات التي تفرضها إسرائيل على الاقتصاد الفلسطيني إذا علمنا أن إسرائيل تستورد حوالي 94% من الصادرات الفلسطينية، وأن حوالي 90% من الواردات الفلسطينية من المواد الخام تأتي عبر الدولة العبرية، وهي التي تشكل عصب الصناعة الفلسطينية[4] ولأن الرسوم الجمركية تفرض على استيراد السلع والخدمات

---

[1]– النقيب، فضل: **تقييم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزه**، (ماس)، رام الله، 1996، ص 12

[2]– جامعة القدس المفتوحة، **محاسبة ضريبة الدخل**، ط1، عمان، 1998، ص 43 وما بعدها

3- Assali, Hania: **Import – Distribution Relations in the Palestinian Territories**, Institute ofLaw, Birzeit- Un. 2000 P.91-92

4- http://www.mop.gov.ps/ar/publishing/detail.asp?recordID=36

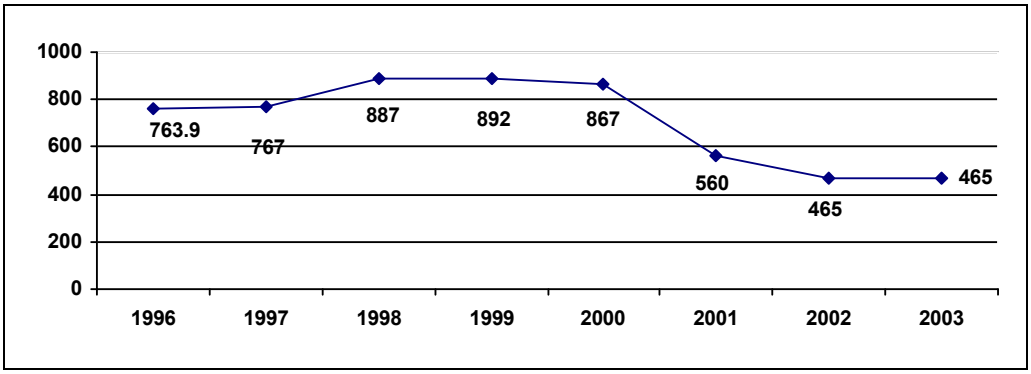
سوف يتم استعراض تطور واتجاهات المؤشرات الرئيسية للتجارة الخارجية الفلسطينية بشكل عام والتجارة السلعية بشكل خاص والتي يعتمد عليها تحصيل الرسوم والضرائب الجمركية المفروضة على الواردات.

جدول رقم (6): واردات وصادرات السلع والخدمات من سنة 1996-2003 (مليون دولار)

السنة	المستوردات	الصادرات
1996	3103	763.9
1997	3028	767
1998	3320	887
1999	3805	892
2000	3404	867
2001	2671	560
2002	2489	465
2003	2800	465

أ- **الصادرات الفلسطينية** (سلع وخدمات)، تراوحت قيمة الصادرات الفلسطينية (سلع وخدمات) خلال الفترة 1996 إلى سنة 2003 ما بين 764 -892 مليون دولار، فقد تراجعت الصادرات الفلسطينية في سنة 1997 بنسبة بسيطة تكاد لا تذكر عن سنة 1996 لكنها نمت في سنة 1998 بنسبة 16% حتى بلغت 887 مليون دولار وظلت في سنة 1999 و سنة 2000 تراوح مكانها حيث بلغت في سنة 1999 ما يقارب 892 مليون دولار وفي سنة 2000 تراجعت بنسبة 3% لتصل إلى 867 مليون دولار، وقد سجلت تراجع في سنة 2001 بنسبة 38% حيث بلغت 560 مليون دولار وواصلت التراجع في سنة 2002 بنسبة 23 % عن سنة 2001 لتصل إلى 465 مليون دولار والشكل رقم 1 يبين حجم و تطور الصادرات الفلسطينية خلال مدة الدراسة.

شكل)1(: تطور حجم الصادرات الفلسطينية 1996-2003 (مليون دولار)[1]

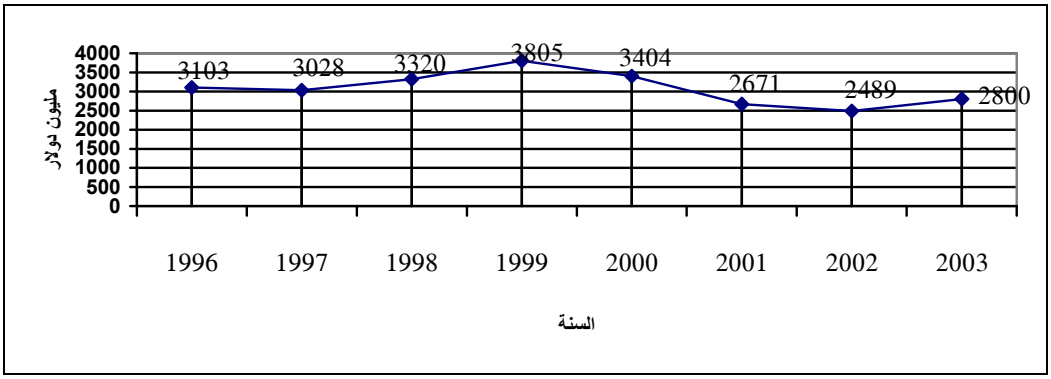


2- الواردات الفلسطينية (سلع وخدمات)

لقد حققت الواردات نموا بعض الشيء في سنة 1998 حيث نمت من 3103 مليون دولار في سنة 1996 لتصل إلى 3320 مليون دولار في سنة 1998، وقد نمت في سنة 1999 بنسبة 15% لتصل إلى 3805 مليون دولار وتراجعت في سنة 2000 بنسبة 11% عن سنة 1999 حيث بلغت 3404 مليون دولار أما في سنة 2001 فقد تراجعت بنسبة 5% وفي سنة 2002 تراجعت بنسبة 14% عن سنة 2001، وأن هذا التراجع لا يعني الاعتماد على الناتج المحلي ليسد محل الاستيراد ولكن بسبب الإغلاقات الإسرائيلية والقيود التي فرضتها على تحركات المواطنين أدى ذلك إلى تخفيض الإيرادات السلعية والخدماتية على حد سواء ويبين الشكل رقم (2) تطور الواردات الفلسطينية خلال فترة الدراسة.

[1]- مصدر سنة1996 الموقع الرسمي لمركز المعلومات الوطني الفلسطيني على شبكة المعلومات الالكترونية (الإنترنـــت)
http://www.pnic.gov.ps/arabic/economy/indicators/table4.html
ومصدر 1997-2003، **مشروع قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2005**

شكل(2): تطور حجم الواردات من سنة 1996-2003 (ملون دولار)[1]



[1]- مشروع قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2004

الفصل الثالث

دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة

المبحث الأول: الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية

المطلب الأول: الإيرادات الجارية

المطلب الثاني: الإيرادات المحلية

المطلب الثالث: – دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة

– دور إيرادات ضريبة الدخل في تمويل الموازنة العامة

– دور ضريبة الأملاك والأراضي في تمويل الموازنة العامة

– دور إيرادات ضريبة القيمة المضافة في تمويل الموازنة العامة

– دور الإيرادات الجمركية في تمويل الموازنة العامة

المطلب الرابع: – دور الإيرادات غير الضريبية في تمويل الموازنة العامة

المطلب الخامس: –المعونات والمنح لدعم الموازنة والمشاريع التطويرية

المبحث الثاني: النفقات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية

المطلب الأول: – التصنيف الاقتصادي للنفقات

– النفقات الجارية

– النفقات الرأسمالية والتطويرية

المطلب الثاني: – التصنيف الوظيفي للنفقات العامة

– النفقات الأمنية

– النفقات الاجتماعية

الفصل الثالث

دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة

لقد بدأت السلطة الوطنية الفلسطينية صلاحياتها المالية في فلسطين منذ (1994/5/18)، حيث كانت تشمل منطقة غزة وأريحا فقط. وتوزعت نفقاتها العامة في حينه على أكثر من (19) وزارة، بالإضافة إلى أجهزة الأمن والشرطة ومكتب الرئيس[1]. ومنذ تأسيس السلطة الوطنية الفلسطينية تعهدت الدول المانحة بدعم الموازنة الفلسطينية إلى أن تتمكن السلطة من السيطرة على إيراداتها العامة من الناحية الإدارية والفنية، وقد قام صندوق النقد الدولي بإرسال الخبراء إلى فلسطين لتقديم الدعم الفني للسلطة في مجالات مختلفة من ضمنها إعداد الموازنة وإدارتها، وعلى الرغم أن هناك عدد لا بأس به من الكوادر الفلسطينية الذين كانوا يعملون في إدارة الإيرادات العامة إبان الاحتلال الإسرائيلي في الإدارة المدنية إلا أنهم لم يتمتعوا بالكفاءة الفنية اللازمة، وأن وجود كادر ولو أنه لا يملك الخبرات الكافية إلا أنه سهل مهمة الخبراء الذين أرسلوا من قبل صندوق النقد الدولي، حيث قاموا بتدريبهم وتأهيلهم وهم الذين تم توظيفهم عندما استلمت السلطة الوطنية، وعلى الرغم من التطور الحاصل في إدارة الإيرادات العامة إلا أنه لا يعني أن الجهاز الإداري يملك الكفاءة اللازمة، فالزيادة والتطور في حجم الإيرادات العامة شرطا للحكم على مدى كفاءة الجهاز الإداري، ولكنه ليس الشرط الوحيد، فإدارة الإيرادات العامة لا تقوم بواجبها على أحسن وجه وخاصة بتوعية المواطنين من ناحية دفع الضريبة، وجعلهم يشعرون بأن الضرائب هي واجب وطني، ولم تنجح في تغيير وجهة نظر المواطن الفلسطيني للضريبة، فالمواطن الفلسطيني الذي قاوم الاحتلال بشتى الوسائل والتي كان التهرب الضريبي إحداها، كان يلجأ إلى التهرب الضريبي بشتى الوسائل وهو في الواقع كان ينظر إليه، وكذلك كافة المجتمع الفلسطيني على أنه عمل وطني، وعندما استلمت السلطة الوطنية لم تستطيع أن تغير هذه النظرة، على الرغم من استبدال أماكن الإدارة الضريبية وعلى

1 -http://www.mezan.org/site_ar/resource_center/mezan_publications/detail.php?id=45

الرغم من تغيير الموظفين، إلا أنه وبسبب بقاء نفس القوانين الضريبية ونفس الإجراءات المتبعة في ربط الضريبة وتحصيلها لم يشعر المكلف بأي تغيير حقيقي[1].

أما بالنسبة لإدارة النفقات العامة، فقد كان التحسن فيها اقل من التحسن في إدارة الإيرادات العامة، وقد تطورت إدارة النفقات العامة من الناحية القانونية فيما يتعلق بإقرار الموازنة العامة، وقد تم تجميع الحسابات الحكومية في يد وزارة المالية، إلا أن عدة مشاكل ظلت متعلقة في استغلال الموارد العامة، حيث لم تستطع إدارة النفقات العامة ضبطها ومراقبتها، وأن الموازنة العامة تفتقر إلى التخطيط وخاصة الاستثماري مما أدى إلى بعثرة الأهداف والأولويات التي على السلطة تحقيقها، وأن إجراءات الموازنة ما زالت تقليديه، فالوزارات المختلفة لا تمتلك الخطط التطويرية، وإنما تتنافس للحصول على الأموال العامة بتقديم احتياجاتها، وأن عملية الصرف تتم بدون الالتزام بالقواعد التي تقرها الحكومة لانعدام التدقيق الداخلي والمراقبة التشريعية، ونتيجة لعدم الالتزام لقواعد الصرف التي تقرها الحكومة أدى ذلك إلى تراكم المستحقات للقطاع الخاص، مما أدى إلى فقدان الثقة التي يوليها للحكومة، ويؤدي إلى زيادة تكلفه السلع التي تحتاجها[2].

وقبل الدخول بتفصيلات الإيرادات الضريبية للسلطة الوطنية الفلسطينية لا بد من إلقاء الضوء على الإيرادات الأخرى بشكلها الإجمالي وخاصة أن الإيرادات العامة تعتبر الطرف الموازي للنفقات العامة وهي تتغير زيادة ونقصانا تبعا لتغير النفقات، فالدولة لا تنظر إلى الإيرادات بمنظور أنها تمد الخزينة بالأموال فقط، ولأن الدولة تسعى إلى تحقيق أهداف اجتماعيه واقتصاديه وسياسيه، وتقوم بالتوجيه والبناء من خلال استخدام النفقات العامة، فإن عليها تحديد المصادر اللازمة للحصول على الإيرادات العامة وتحديد النسب من كل مصدر حسب مساهمته، وطرق الحصول عليه آخذة بعين الاعتبار المقدرة التكليفيه للدخل القومي والتي

---

[1]– عبد الرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة الفلسطينية**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني،2002 ص، 10–12

[2]– عبد الرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة الفلسطينية**، مرجع سابق، ص 13–14

تتحدد هي الأخرى بعوامل اقتصاديه واجتماعيه ويمكن تقسيم هذه الإيرادات وفقا للجهة الممولة كالتالي:

أولا: مصادر داخليه (الجباية المحلية) وتتمثل في:

- الضرائب: وهي أهم هذه المصادر لأنها لا تزيد التزامات على السلطة، وهي من أكثر المصادر ديمومة.
- الرسوم والرخص
- إيرادات السلطة من أملاكها الخاصة
- القروض والهبات الداخلية

ثانيا : مصادر خارجية وتتمثل في :

- القروض الخارجية: وهي مرتبطة بفوائد باهظة، لها انعكاسات سلبيه على الأجيال، ويفضل استخدامها في مشاريع إنتاجيه.
- الإعانات والهبات: على الرغم أنه لا يترتب عليها التزامات إلا أنها مرتبطة بمواقف سياسيه.

المبحث الأول: الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية

بالنظر إلى الجدول رقم (7) والجدول رقم (8) نلاحظ أن الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية تتكون من إيرادات جاريه ومنح خارجية لدعم المشاريع التطويرية، أما الإيرادات الجارية فتتكون من إيرادات محليه ومنح لدعم الموازنة العامة وتتكون الإيرادات المحلية من إيرادات ضريبية وإيرادات غير ضريبية، وقد نمت الإيرادات العامة للسلطة الوطنية من 927.9 مليون دولار في سنة 1996 إلى 1083.8 مليون دولار في سنة 1998 بنسبة 17%، كما أنها نمت في سنة 1999 بنسبة 5% لتصل إلى 1136.2 مليون دولار، أما النمو الواضح كان في سنة 2000 حيث نمت بنسبة 20% لتصل إلى 1363.9 مليون دولار، وقد تراجع النمو في

الإيرادات العامة في سنتي 2001 و 2002 على التوالي بنسبة 23%، 29%، ويعزى هذا الانخفاض الملحوظ في السنتين المذكورتين إلى الحصار الخانق الذي فرضه الاحتلال الإسرائيلي على أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية، وأن الجزء الأكبر من الإيرادات الضريبية وهي عبارة عن جمارك وضريبة مضافة تحت سيطرة الحكومة الإسرائيلية، ويأتـــي التراجع في الإيرادات العامة بسبب تراجع النشاط الاقتصادي ومنع آلاف العمال من العمل داخل إسرائيل وإلى حجز الأموال المستحقة للسلطة من قبل الحكومة الإسرائيلية، حيث تراجعت الإيرادات المحلية أكثر من 70% عن سنة 2000 أما في سنة 2003 فقد عادت الإيرادات العامة ونمت بنسبة 38% عن سنة 2002، إلا أنها ظلت دون مستوى سنة 1999 وسنة 2000، وهي سنوات قبل الانتفاضة. وحجم تطور الإيرادات العامة يوضحه الشكل رقم (3) والجدول رقم (7) والجدول رقم (8). وقد كانت نسبة الإيرادات العامة من الناتج الإجمالي والدخل القومي في سنوات الدراسة تراوحت بين 24% إلى 31% أي بمعدل 27% على النحو الذي يوضحه الجدول رقم (9).

جدول رقم (7) :الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية من سنة 1996– 1999/ مليون دولار

البيان /السنة	1996	1997	نسبة التغير	1998	نسبة التغير	1999	نسبة التغير
الإيرادات العامة	927.9	1028.9	%11	1083.80	%5	1136.2	%5
الإيرادات الجارية	767.9	683.9	%11–	753.7	%10	901.2	%20
حصتها إلى الإيرادات العامة	%83	%66		%70		%79	
1 : الإيرادات المحلية	684.2	647.6	%5–	753.7	%16	901.2	%20
حصتها من الإيرادات الجارية	%89	%95		%100		%100	

1-1 الإيرادات الضريبية	598.4	502.4	-19%	616	23%	782	27%
حصتها من الإيرادات المحلية	87%	78%		82%		87%	
1-1-1 الضرائب على الدخل والأجور	56.3	86	35%	75.8	-12%	86.3	14%
حصتها إلى الإيرادات الضريبية	9%	17%		12%		11%	
1-1- 2 الجمارك	109.5	148.4	26%	247	67%	301.8	22%
حصتها من الإيرادات الضريبية	18%	30%		40%		39%	
1-1-3ضريبةالقيمةالمضافة والمكوس	419.5	267.9	-57%	290.8	9%	392.7	35%
حصتها من الإيرادات الضريبية	70%	53%		47%		50%	
1-1-4 ضرائب أخرى	13.1	000		2.2		1.4	
حصتها من الإيرادات الضريبية	2%	000		0.2%		0.2%	
1-2 إيرادات غير ضريبية	58.8	145.2	59.4%	138	-5%	119.1	-14%
حصتها من الإيرادات المحلية	13%	22%		18%		13%	

2- المنح والمساعدات لدعم الموازنة	83.7	36.3	%47.4	0000	000	0000	000
حصتها من الإيرادات الجارية	%11	%5	000	0000	000	0000	000
3- المعونات الخارجية لتمويل المشاريع التطويرية	160	245	%185	330.1	- %5	235	%40-

عبدا لرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس) رام الله، 2002 صفحه 65 (1996- 1999 فعلي)

جدول رقم (8): الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية 1996-2003/ مليون دولار

البيان/ لسنة	**2000**	**نسبة التغير**	**2001**	**نسبة التغير**	**2002**	**نسبة التغير**	**2003**	**نسبة التغير**
الإيرادات العامة	1363.9	%20	1053.1	%23-	750.1	%29-	1031.7	%38
الإيرادات الجارية	963.9	%7	838	%13-	750.1	%11-	784.14	%5
نسبتها إلى الإيرادات العامة	%71		%80		%100		%76	
1: الإيرادات المحلية	963.9	%7	287.1	%70-	338.2	%18	749.56	%122
نسبتها من الإيرادات الجارية	%100		%34		%45		%96	
1-1 الإيرادات الضريبية	847.7	%8	199.5	%76-	278.64	%40	616.08	%121
حصتها من الإيرادات المحلية	%88		%69		%82		%82	

1-1-1 الضرائب على الدخل والأجور	80.2	7%-	46.10	43%-	26.78	42%-	39.87	49%
حصتها من الإيرادات الضريبية	9%		23%		10%		6%	
2-1-1 الجمارك	325.8	8%	8.1	98%-	75.4	831%	196.04	160%
حصتها من الإيرادات الضريبية	38%		4%		30%		30%	
3-1-1 ضريبة القيمة المضافة والمكوس	440.3	12%	144.1	67%-	175.7	22%	379.07	116%
حصتها من الإيرادات الضريبية	52%		72%		63%		62%	
4-1-1 ضرائب أخرى	1.4	000	1.2	14%-	0.76	37%-	1.01	32%
حصتها من الإيرادات الضريبية	0.2%		0.6%		000		0.2%	
2-1 إيرادات غير ضريبية	116	3%-	87.6	24%-	59.6	32%-	133.7	124%
حصتها من الإيرادات المحلية	12%		31%		18%		18%	
2- المنح والمساعدات لدعم الموازنة	0000	00	550.9	100%	411.9	25%-	34.58	92%-

حصتها من الإيرادات الجارية	0	0	%66		%55		%4	
3- المعونات الخارجية لتمويل المشاريع التطويرية	400	%70	215	%46-	000	%100-	247.36	%100

- مصدر سنة 2000 عبدا لرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس) رام الله، 2002 صفحه 65، 2001 (فعلي) مشروع قانون الموازنة العامة لسنة 2003

2002 (فعلي) مشروع قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2004

2003 (فعلي) مشروع قانون الموازنة العامة لسنة 2005

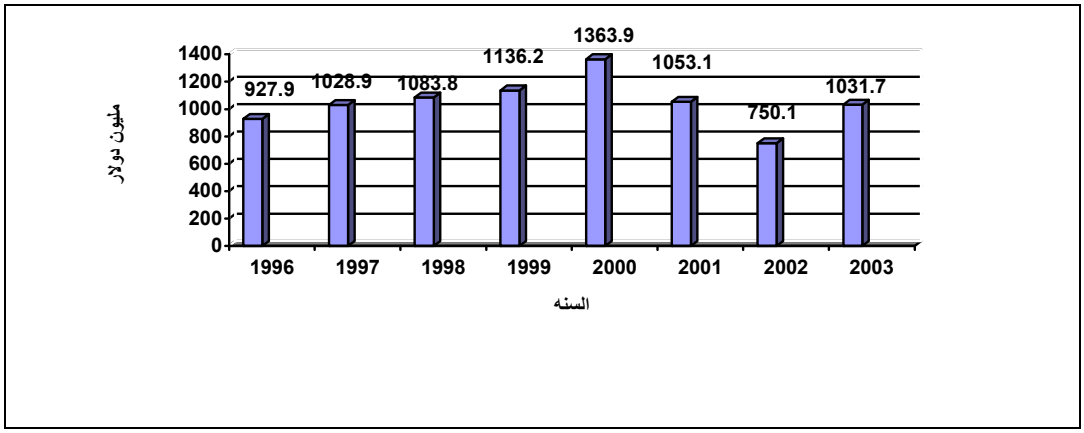
جدول رقم (9): نسبة تطور ومساهمة الإيرادات العامة في الناتج المحلي الإجمالي والدخل القومي الإجمالي

السنة	الإيرادات العامة	نسبة التطور	نسبتها من الناتج الإجمالي	نسبتها من الدخل القومي
1996	927.9		%24	%21
1997	1028.9	%11	%26	%22
1998	1083.8	%5	%25	%21
1999	1136.2	%5	%25	%21
2000	1363.9	%20	%31	%26
2001	1053.1	%23-	%29	%25
2002	750.1	%29-	%24	%22
2003	1031.7	%38	%29	%25

(1996- 2000 فعلي)، عبدا لرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة**، مرجع سابق

(2001- 2003 فعلي)، **مشروع قانون الموازنات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية 2003- 2005**

شكل (3): تطور الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية 1996-2003 (مليون دولار)



المطلب الأول: الإيرادات الجارية

تتكون الإيرادات الجارية منا:

أ - إيرادات محليه: وتتكون من

1- إيرادات ضريبية (ضريبة الدخل، الجمارك، ضريبة القيمة المضافة والمكوس، ضريبة الأملاك)

2 - إيرادات غير ضريبية (الرسوم والرخص والطوابع عوائد وأرباح استثماريه وتأجير أملاك حكومية...الخ)

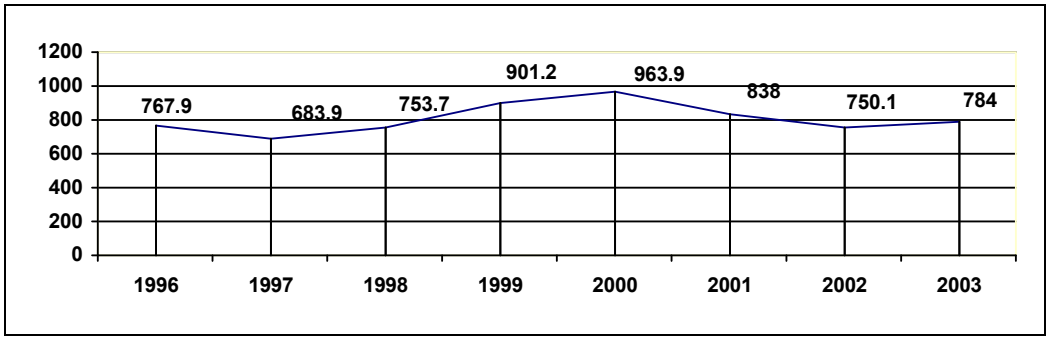
ب - المعونات والمنح لدعم الموازنة العامة

فقد تراجعت الإيرادات الجارية في سنة 1997 بنسبة 11% بالمقارنة مع سنة 1996 حيث بلغت 767.9 مليون دولار في سنة 1996 وتراجعت في سنة 1997 لتصل إلى 683.9 مليون دولار، وعادت ونمت في سنة 1999 بنسبة 20% لتصل إلى 901.2 مليون دولار، وواصلت نموها في سنة 2000 حيث وصلت 963.9 مليون دولار بنسبة نمو 7% ولكنها تراجعت في سنة 2001 وفي سنة 2002 بنسبة 13% و 10% على التوالي حيث بلغت 838

مليون دولار في سنة 2001 وبلغت 750.1 مليون دولار في سنة 2002 وقد حققت نموا في سنة 2003 بنسبة 5%

وقد تراوحت مساهمة الإيرادات الجارية في الإيرادات العامة بنسبه من 66% إلى 100% في بعض السنوات أي بمعدل 77%، أما مساهمتها في الناتج القومي فقد تراوح بين 17% إلى 22% بمعدل وسطي 20% وبالنسبة لمساهمة الإيرادات الجارية في الدخل القومي فقد كانت بمعدل 18%، والجدول رقم (10) والشكل رقم (4) يوضحان مدى تطور الإيرادات الجارية ومساهمتها في الإيرادات العامة والناتج القومي والدخل القومي.

شكل(4): تطور الإيرادات الجارية للسلطة الوطنية الفلسطينية 1996-2003 (مليون دولار)



جدول رقم (10): تطور الإيرادات الجارية ومدى مساهمتها في الإيرادات العامة والناتج القومي والدخل القومي (دولار)

السنة	الإيرادات الجارية	نسبة التطور	مساهمتها في الإيرادات العامة	مساهمتها في الناتج الإجمالي	مساهمتها في الدخل القومي
1996	767.9		%83	%20	%17
1997	683.9	%11-	%66	%17	%15
1998	753.7	%10	%70	%18	%15
1999	901.2	%20	%79	%20	%17
2000	963.9	%7	%71	%22	%18
2001	838	%13 -	%80	%23	%20
2002	750.1	%10 -	%100	%24	%22
2003	784.14	%5	%76	%22	%19

المطلب الثاني: الإيرادات المحلية

لقد شهدت الإيرادات المحلية للسلطة الوطنية تطورا واضحا خلال السنوات 1996 إلى 2003، فقد تراجعت في سنة 1997 بنسبة 5% عن سنة 1996، إلا أنها عادت ونمت في سنة 1998 بنسبة 16% وفي سنة 1999 واصلت النمو بنسبة 20%، أما في سنة 2000 فقد نمت بنسبة 7%، وبناء عليه فأن الإيرادات المحلية بلغت 684.2 مليون دولار في سنة 1996، وتطورت حتى وصلت 963.7 مليون دولار في سنة 2000، لكن في سنة 2001 وسنة 2002 تراجعت بشكل ملحوظ بنسبة 70 % تقريبا، وهذا عائد إلى تأثير انتفاضة الأقصى والحصار المشدد على الأراضي الفلسطينية، وأن السلطة الوطنية غير قادرة على زيادة إيراداتها المحلية في ظل المعطيات الحالية[1]. خصوصا الإيرادات الضريبية بسبب التراجع في الاقتصاد

[1]- عبدالكريم، نصر و موسى، نائل: الموازنة الفلسطينية 1995-2000 دراسة تحليليه للتطورات والاتجاهات في السياسة المالية العامة، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، مج14، 2000، ص 687 وما بعدها

الفلسطيني من جهة وبسبب احتجاز إسرائيل أموال السلطة المتأتية من ضريبة القيمة المضافة والرسوم الجمركية من جهة أخرى.

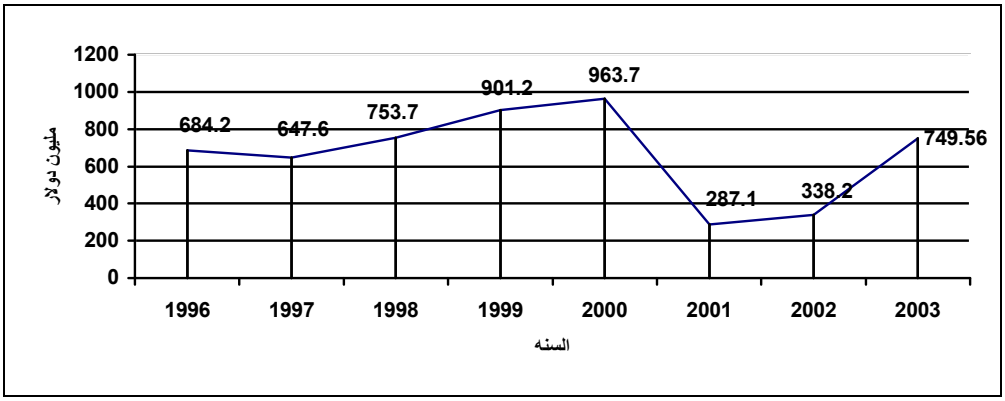
وقد شكلت الإيرادات المحلية نسبة 18% من الناتج الإجمالي في سنة 1996 و 16% في سنة 1997 ونمت حتى وصلت إلى 18% في سنة 1998، أما في سنة 2000 فقد شكلت 22% من الناتج الإجمالي وقد تراجعت في سنة 2001، حيث شكلت نسبة 8%، وفي سنة 2002 لم تساهم أكثر من 11%، وهذا عائد إلى الوضع الاقتصادي المتردي حيث بلغت انتفاضة الأقصى ذروتها في هاتين السنتين، ولكنها عادت ونمت لتصل إلى معدلها في سنة 2003 حيث شكلت نسبة 21% من الناتج المحلي وقد نمت الإيرادات المحلية في سنة 2003 بنسبة 121 % عن سنة 2002 والسبب يعود لإفراج السلطات الإسرائيلية عن أموال السلطة المحتجزة لديها الناتجة عن فواتير المقاصة[1] والجدول رقم (11) يوضح مدى نسبة الإيرادات المحلية من الناتج الإجمالي والدخل القومي.

جدول رقم(11): نسبة مساهمة الإيرادات المحلية من الناتج المحلي الإجمالي والدخل القومي الإجمالي(مليون دولار)

السنة	الإيرادات المحلية	نسبة التطور	نسبة مساهمتها في الإيرادات الجارية	نسبتها من الناتج الإجمالي	نسبتها من الدخل القومي
1996	684.2		%89	%18	%15
1997	647.6	%5-	%95	%16	%14
1998	753.7	%16	%100	%18	%15
1999	901.2	%20	%100	%20	%17
2000	963.7	%7	%100	%22	%18
2001	287.1	%70-	%34	%8	%7
2002	338.2	%18	%45	%11	%10
2003	749.56	%122	%96	%21	%19

[1]- www.oppc.pna.net/mag/mag13-14/new2-13-14.htm موقع مركز التخطيط الفلسطيني

شكل(5):تطور الإيرادات المحلية من سنة 1996-2003 (مليون دولار)[1]



المطلب الثالث: دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة

تتكون الإيرادات الضريبية في فلسطين من إيرادات ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة والرسوم الجمركية وضرائب أخرى كضريبة الأملاك والأراضي[2]، وقد حققت الإيرادات الضريبية تطورا ملحوظا خلال السنوات (1996-2000) فقد كانت حصيلة السلطة الوطنية من الإيرادات الضريبية مجتمعه 598.4 مليون دولار في سنة 1996 وقد تراجعت بنسبة 16% في سنة 1997 حتى بلغت 502.40 مليون دولار إلا أنها نمت في سنة 1998 بنسبة 23% حتى بلغ المتحصل منها 616 مليون دولار ونمت في سنة 1999 بنسبة 27% عن سنة 1998 وبلغت حصيلة السلطة الوطنية الفلسطينية من الإيرادات الضريبية 782.10 مليون دولار، أما في سنة 2000 فقد نمت بنسبة 8% عن سنة 1999، ويمكن القول أن الإيرادات الضريبية نمت بنسبة 42% في سنة 2000 عن سنة 1996 لتصل حصيلتها 847.7 مليون دولار تقريبا، إلا أنها انخفضت بشكل ملحوظ وملفت للنظر في سنة 2001 بنسبة 76 %، حيث بلغت 199.5 مليون دولار لكنها ارتفعت قليلا في سنة 2002 لتصل إلى 278.64 مليون دولار أي بنسبة نمو 40% عن سنة 2001. ويعود سبب الانخفاض الحاد في الإيرادات الضريبية في سنة 2001، وسنة 2002 إلى الحرب المدمرة التي شنتها إسرائيل منذ بدء انتفاضة الأقصى في

[1]- عبد الرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة**، 1996- 2001 (فعلي)
2002 فعلي، **مشروع قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2004**
2003 فعلي، **مشروع قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2005**

[2]- مشروع موازنة السنة المالية 2003

28-9-2000 على المناطق الفلسطينية واستهدفت مقومات الاقتصاد الفلسطيني وبالتالي أثرت على الإيرادات المحلية وخاصة الضريبية، وقد انتشرت البطالة وتراجع الناتج المحلي الإجمالي[1]، ولكنها قد عادت نمت بنسبة 121% في سنة 2003 عن سنة 2002 لتصل حصيلتها إلى 616.08 مليون دولار. وقد شكلت الإيرادات الضريبية نسبة مرتفعه من الإيرادات المحلية خلال سنوات الدراسة، فقد بلغت مساهمتها في سنة 1996 بحدود 78% ونمت في السنوات اللاحقة بشكل مضطرد، ففي سنة 1997 ساهمت بنسبة 73% وفي سنة 1998 بلغت حصتها من الإيرادات المحلية 82% وفي سنة 2000 شكلت 88% أما في سنتي 2001 و 2002 فقد انخفضت حصة الإيرادات الضريبية من الإيرادات الجارية بشكل ملفت للنظر، ففي سنة 2001 كانت حصتها من النفقات الجارية فقط 24% أما في سنة 2002، ارتفعت قليلا حتى بلغت 37%، ويعزى ذلك إلى الحصار الشديد الذي فرض على المناطق الفلسطينية والاجتياح التي قامت به القوات الإسرائيلية المحتلة ضد المدن والقرى الفلسطينية، عدا عن احتجاز الحكومة الإسرائيلية أموال الضرائب المستحقة للسلطة الوطنية الفلسطينية، ولكن في سنة 2003 ارتفعت مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات المحلية لتصل إلى 79%. أما بالنسبة لمساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة فلم تتجاوز 69% في أحسن أحوالها، فبلغت حصتها في سنة 1996 ما يعادل 64% وتراجعت في سنة 1997 لتصل إلى 49% أما في سنة 2000 فقد نمت لتشكل 62%، لكن في سنة 2001 انخفضت نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة لتبلغ 19% فقط، وعادت ارتفعت في سنة 2002 حيث بلغت 37% أما في سنة 2003 تحسنت أكثر حيث بلغت 60%، والجدول رقم (12) والشكل رقم (6) يوضحان مدى تطور الإيرادات الضريبية مجتمعه ومدى مساهمتها في الإيرادات المحلية والإيرادات العامة ومدى مساهمتها في الناتج القومي والدخل القومي، وكما اشرنا فأن الإيرادات الضريبية تتكون من ضرائب مباشره وأخرى غير مباشره، ولذلك خصصنا أربعة فروع لمعرفة دور كل نوع من الإيرادات الضريبية على حدا في تمويل الموازنة العامة، وهي على النحو التالي:

ألفرع الأول: دور إيرادات ضريبة الدخل على الأرباح والأجور في تمويل الموازنة العامة

[1]- عبد الرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة الفلسطينية، (ماس)**، رام الله 2002 ص 26-27

ألفرع الثاني: دور ضريبة الأملاك والأراضي في تمويل الموازنة العامة

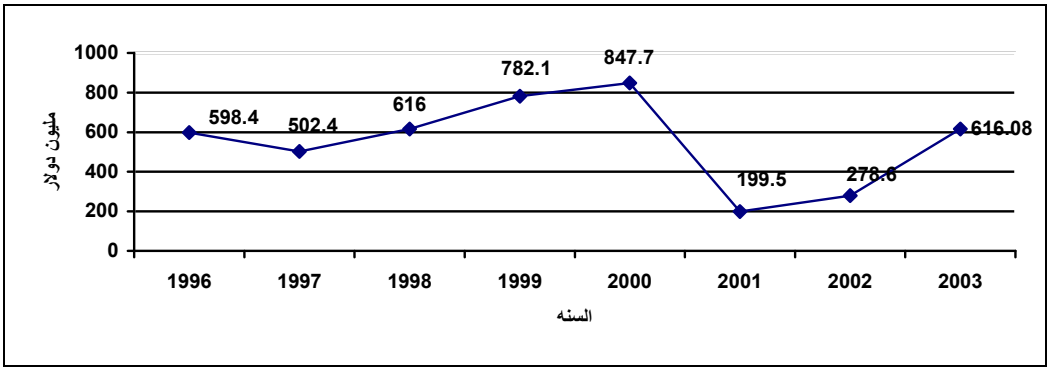
ألفرع الثالث: دور إيرادات ضريبة القيمة المضافة والمكوس في تمويل الموازنة العامة

ألفرع الرابع: دور إيرادات الرسوم الجمركية في تمويل الموازنة العامة

جدول رقم (12): تطور الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1996-2003

السنة	الإيرادات الضريبية	نسبة التطور	حصتها من الإيرادات المحلية	حصتها من الإيرادات العامة	مساهمتها في الناتج المحلي	مساهمتها في الدخل القومي
1996	598.4		%78	%64	%15	%13
1997	502.4	%16-	%73	%49	%13	%11
1998	616	%23	%82	%57	%14	%12
1999	782.10	%27	%87	%69	%17	%14
2000	847.7	%8	%88	%62	%19	%16
2001	199.5	%76-	%24	%19	%5	%5
2002	278.64	%40	%37	%37	%9	%8
2003	616.08	%121	%79	%60	%17	%15

شكل رقم (6): تطور الإيرادات الضريبية من سنة 1996-2003 (مليون دولار)



أولا: دور إيرادات ضريبة الدخل على الأرباح والأجور في تمويل الموازنة العامة الفلسطينية

بالنظر إلى الجدول رقم(13) والشكل رقم (7) نلاحظ أن إيرادات ضريبة الدخل على الأرباح والأجور في سنة 1997 نمت بنسبة 53% عن سنة 1996 حيث بلغت 86 مليون دولار، فقد تطورت من 56.3 مليون دولار إلى 86 مليون دولار، إلا أنها حققت تراجعا في سنة 1998 بنسبة 12% حيث بلغت حصيلتها 75.8 مليون دولار ولكنها عادت في سنة 1999 لتنمو حيث تم تحصيل 86.3 مليون دولار، وفي السنوات اللاحقة تراجعت إيرادات ضريبة الدخل بشكل متواصل فقد تراجعت في سنة 2000 بنسبة 7% عن سنة 1999 وتراجعت في سنة 2001 بنسبة 43% وكذلك الأمر في سنة 2002 تراجعت أيضا بنسبة 42% حتى بلغت 26.78 في سنة 2002، أما في سنة 2003 نمت بشكل طفيف حتى بلغت حصيلتها 39.78 مليون دولار ويعزى الانخفاض المتواصل في سنة 2001 وسنة 2002 وكذلك في سنة 2003 إلى انتفاضة الأقصى حيث الإغلاقات والحواجز العسكرية الإسرائيلية عدا عن الحصار الشامل الذي كان مفروضا على جميع المناطق الفلسطينية، مما أدى إلى التراجع في التحصيلات الضريبية، حيث بلغت أيام الإغلاق في سنة 2000 ما يقارب 64 يوم في الضفة الغربية وكذلك 64 يوم في قطاع غزه[1]، أما في سنة 2001 فقد بلغت أيام الاغلاقات 210 يوم في الضفة الغربية وقطاع غزه[2].

[1]- معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، **المراقب الاقتصادي**، عدد: 10، 2003، ص60

[2]- معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، **المراقب الاقتصادي**، مرجع سابق، ص 60

وقد شكلت ضريبة الدخل نسبة أقصاها 8% من الإيرادات العامة وكان ذلك في سنة 1997 واقلها في السنوات 2001 – 2003 حيث شكلت نسبة 4% فقط من الإيرادات العامة، كما أن نسبة مساهمتها في الإيرادات الجارية لم تتجاوز 13% في سنة 1997 وهي أعلى نسبه شكلتها ضريبة الدخل واقل نسبه سجلتها 4% في سنة 2001.

وتراوحت حصتها من الإيرادات الضريبية بين 6% في سنة 2003 إلى 23% في سنة 2001، ولا يعني أن مساهمتها في الإيرادات الضريبية في سنة 2001 بنسبة 23% ناتج عن زيادة في كميتها وليس راجع إلى تحسن الوضع الاقتصادي بل على العكس تشير الإحصاءات أن الوضع الاقتصادي كان في سنة 2002 أسوأ حال من باقي السنوات فقد انخفض الدخل القومي إلى 3404 مليون دولار وكذلك بلغ الدخل القومي في سنة 2001 ما يعادل 4131 مليون تقريبا بينما كان في سنة 2000 ما يعادل 5274 مليون دولار.

وقد شكت ضريبة الدخل ما نسبته 1–2% من الناتج الإجمالي، وكذلك الأمر لم تتعدى نسبتها 2% من الدخل القومي، وبناء على ما ذكر فإن معدل مساهمة إيرادات ضريبة الدخل في الإيرادات العامة 6%، ومتوسط مساهمتها في الإيرادات الجارية 8%،ومتوسط مساهمتها من الإيرادات المحلية 9% أما معدل مساهمتها في الإيرادات الضريبية فقد بلغ11%، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على إحدى الأمرين ألا وهما أن الدخل السنوي للمكلفين لا يخضع للشرائح الضريبية المرتفعة أو أن حجم التهرب الضريبي كبير جدا، وهذا مؤشر إلى أن السلطة الوطنية لا تستطيع الاعتماد على ضريبة الدخل في تمويل الإيرادات العامة وخصوصا أن متوسط دخل الفرد لم يحقق نموا بل حصل تراجع ملحوظ في حصة الفرد من الناتج المحلي الإجمالي والناتج القومي الإجمالي، وهذا يدعو السلطة إلى البحث عن مصادر تمويل أكثر أهميه من ضريبة الدخل[1]، وبالنظر إلى الجدول رقم (14) فإننا نلاحظ أن ضريبة الرواتب كانت حصتها بحدود 41% من إجمالي إيرادات ضريبة الدخل في سنة 2001، أما ضريبة الدخل على الأفراد فقد

[1]– عبدالكريم، نصر و موسى، نائل: **الموازنة الفلسطينية 1995–2000 دراسة تحليليه للتطورات والاتجاهات في السياسة المالية العامة**، مرجع سابق، ص 690 وما بعدها

كانت حصتها 45% من إيرادات ضريبة الدخل، بينما الشركات والبنوك وشركات التامين فلم تساهم بأكثر من 14%، وقد انخفضت ضريبة الرواتب والأجور في سنة 2002 إلى النصف تقريبا مع أنها ظلت حصتها في ضريبة الدخل المجباة متقاربة حيث بلغت 35%، ويعزى هذا الانخفاض إلى تخفيض الأجور في معظم المنشآت الخاصة وزيادة نسبة البطالة حيث كانت 14% في سنة 2000 وازدادت في سنة 2001 لتبلغ 25.5% أما في سنة 2003 فبلغت 25.6%[1] وذلك بسبب الحصار على المدن والقرى الفلسطينية الذي فرضته سلطات الاحتلال الإسرائيلي وفي أثناء ذلك تعذر على المستخدمين من الوصول إلى أماكن عملهم عدا أن أيام الإغلاق التي تجاوزت 200 يوم. وهذه الأسباب نفسها أثرت على حصيلة ضريبة الدخل المفروضة على الأفراد. ونتيجة لانخفاض مساهمة ضريبة الرواتب وضريبة الأفراد في سنة 2002 زادت مساهمة الضريبة المحصلة من الشركات والبنوك حيث بلغت 39%، ونلاحظ من خلال الجدول (14) أن ضريبة الرواتب والأجور في سنة 2003 بلغت 50% من إيرادات ضريبة الدخل المحصلة وبالنسبة للضريبة المحصلة من الأفراد والشركات والبنوك بلغت 50%، وقد تطور عدد المستخدمين في القطاع الحكومي من 81 ألف في سنة 1997 إلى 130 ألف في سنة 2003، أما العماله في القطاع الخاص فقط تطورت من 317 ألف في سنة 1997 إلى 403 ألف في سنة 2003، ولهذا التطور الكمي في عدد المستخدمين اثر في زيادة مساهمة ضريبة الأجور في إيرادات ضريبة الدخل.

[1] – مشروع قانون الموازنة العامة لسنة 2005، الإطار الاقتصادي الكلي

جدول رقم:(13): تطور إيرادات ضريبة الدخل خلال الفترة 1996-2003 (مليون دولار)

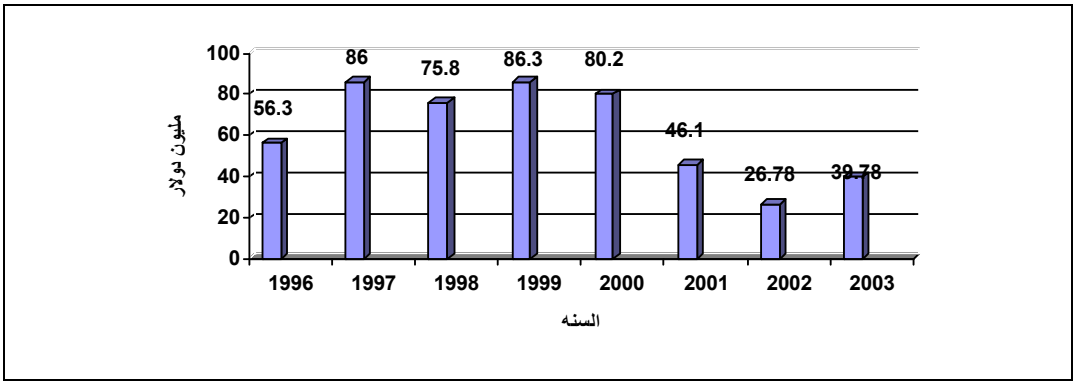
السنة	إيرادات ضريبة الدخل	نسبة التطور	نسبتها من الإيرادات العامة	نسبتها من الإيرادات الجارية	نسبتها من الإيرادات المحلية	نسبتها من الإيرادات الضريبية	نسبتها من لناتج الإجمالي	نسبتها من الدخل القومي
1996	56.3		%6	%7	%8	%9	%1	%1
1997	86.00	%53	%8	%13	%13	%17	%2	%2
1998	75.80	%12-	%7	%10	%10	%12	%2	%1
1999	86.30	%14	%8	%10	%10	%11	%2	%2
2000	80.20	%7-	%6	%8	%8	%9	%2	%2
2001	46.10	%43-	%4	%6	%16	%23	%1	%1
2002	26.78	%42-	%4	%4	%8	%10	%1	%1
2003	39.78	%49	%4	%5	%5	%6	%1	%1

جدول رقم (14): تفصيل إيرادات ضريبة الدخل للسنوات 2001-2003 / مليون دولار

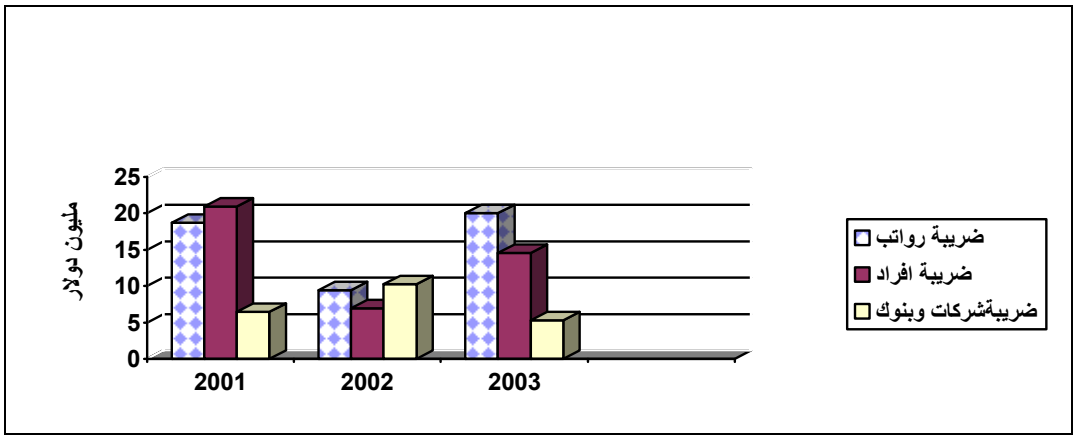
البيان	2001	2002	2003
إيرادات ضريبة الدخل	46.1	26.78	39.78
ضريبة رواتب	18.7	9.48	19.99
حصتها من إجمالي إيرادات ضريبة الدخل	%41	%35	%50
ضريبة أفراد	20.9	7.0	14.59
شركات، إجمالي إيرادات ضريبة الدخل	%45	%26	%37
شركات، بنوك، تامين	6.5	10.30	5.29
إجمالي إيرادات ضريبة الدخل	%14	%39	%13

المصدر: مشروع قانون الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية 2003 و 2004 و 2005

شكل رقم (7): تطور إيرادات ضريبة الدخل (19696-2003) مليون دولار



شكل رقم (8): مكونات ضريبة الدخل للسنوات 2001-2003/ مليون دولار

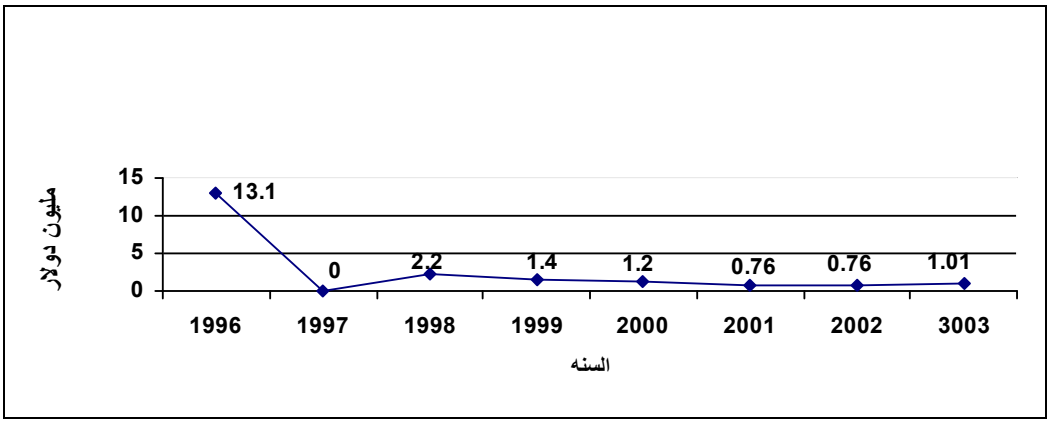


ثانيا: دور إيرادات ضريبة الأملاك والأراضي في تمويل الموازنة العامة

تدرج هذه الضريبة في الموازنة العامة تحت بند الضرائب الأخرى، ويعتبر دور هذه الضريبة مهمشا للغاية، فلم تتجاوز مساهمتها في الإيرادات العامة أكثر من 1%، وأن نسبتها من الناتج الإجمالي والدخل القومي تكاد لا تذكر، فقد تم تحصيل 13 مليون دولار في سنة 1996 أما في سنة 1998 بلغت حصيلتها 2.2 مليون دولار فقط، وقد انخفضت في سنة 1999 حيث تم تحصيل 1.4 مليون دولار وفي سنة 2000 انخفضت إلى 1.2 مليون دولار وواصلت التراجع في سنة 2001 حتى بلغت حصيلتها 0.76 مليون دولار وقد حققت نموا بسيطا في سنة 2003 حيث بلغت حصيلتها 1.01 مليون دولار.

ويعود السبب في انخفاض حصيلة ضريبة الأملاك إلى غياب قانون إيجار واستئجار حديث، وتقاعس الإدارة الضريبية، وقد سعت وزارة المالية لتعديل نسبة ووعاء ضريبة الأملاك إلا أنها جوبهت بمعارضة شديدة من وزارة الحكم المحلي والبلديات[1]. وأن التهاون في ضريبة الأملاك يشكل هدرا لمورد مالي مهم، خصوصا أن الشعب الفلسطيني لديه التوجه في الاحتفاظ في ثروته على شكل عقارات، وأن تفعيل تحصيل ضريبة الأملاك وفقا للإيجارات الفعلية يساهم في زيادة الإيرادات من هذا البند، عدا أن قطاع المقاولات والبناء كبير جدا، وأن الإدارة الضريبية سواء كانت إدارة ضريبة الدخل أو إدارة ضريبة القيمة المضافة لا تقوم بواجبها على أتم وجه في ضبط ومحاسبة هذا القطاع من المشتغلين، حيث أن نسبة كبيره من المقاولين غير مسجلين في الدوائر الضريبية، أضف أن المسجلين لا يصرحون عن دخولهم المتحققة من تنفيذ المقاولات وخاصة تلك التي تخص الأهالي. والشكل رقم (9) يبين تطور ضريبة الأملاك خلال السنوات 1996-2003

شكل رقم (9): تطور إيرادات ضريبة الأملاك خلال الفترة 1996-2003



ثالثا : دور إيرادات ضريبة القيمة المضافة والمكوس في تمويل الموازنة العامة

تقسم إيرادات ضريبة القيمة المضافة حسب مكان جبايتها إلى قسمين:

1- ضريبة القيمة المضافة التي يتم جبايتها في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية.

[1]- عبدالكريم، نصر و موسى نائل: **الموازنة الفلسطينية 1995-2000**، مرجع سابق ص 691

2- ضريبة القيمة المضافة التي يتم الحصول عليها من خلال المقاصة مع إسرائيل[1]، وهذه تتخذ شقين، الشق الأول من خلال فاتورة المقاصة، التي يتم الحصول عليها عند قيام المشتغل الفلسطيني بشراء سلعه أو تلقي خدمه من مشتغل مسجل في إسرائيل، بغض النظر عن جنسيته، ويقوم الجانب الإسرائيلي بجبايتها نيابة عن السلطة الوطنية الفلسطينية مقابل رسوم تحصيل بنسبة 3%[2]. والشق الثاني ضريبة القيمة المضافة التي يدفعها المستورد الفلسطيني عند استيراده سلع من الخارج من خلال المعابر الواقعة تحت سيطرة ونفوذ الجانب الإسرائيلي، بحيث يتم فرض ضريبة إضافية بواقع 17% على قيمة السلع المستوردة سواء سلع استهلاكية أو أصول ثابتة أو على السلع التي تخضع لضريبة صفر بالمائة كالمنتجات الزراعية (لوز بقشره، فستق حلبي بقشره... الخ)، وعندما يتم نقل هذه السلع إلى المخازن في أراضي السلطة الوطنية يحصل المستورد الفلسطيني على بيان جمركي مبين فيه ضريبة القيمة المضافة المدفوعة والرسوم الجمركية وضريبة الشراء إذا كانت سلع تخضع لهذه الضريبة. ونحن في سياق ضريبة القيمة المضافة ودورها في تمويل الموازنة العامة، فلا بد للاشاه أن ضريبة القيمة المضافة تدرج في الموازنات العامة للسلطة الوطنية تحت بند ضريبة القيمة المضافة والمكوس وأن مكوناتها تتألف من:

1 - ضريبة القيمة المضافة على الإنتاج المحلي

2- ضريبة القيمة المضافة المحولة من الخارج

3- ضريبة الشراء

3- المكوس على المحروقات

4- المكوس على السجائر

---

[1]- عبدالكريم، نصر و موسى نائل: **الموازنة الفلسطينية 1995-2000**، مرجع سابق ص 691.

[2]- عبدالكريم، نصر و موسى، نائل: **الموازنة الفلسطينية 1995-2000**، مرجع سابق ص 691 وما يليها.

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من أهم روافد الخزينة العامة، وبالنظر إلى الجدول رقم(15) أننا سوف نلاحظ أنها شكلت نسبه مرتفعه من الإيرادات الضريبية، حيث تراوحت نسبتها خلال فترة الدراسة من50% إلى 70%، وبلغت نسبة مساهمتها في الإيرادات العامة بالمتوسط 30% أما بالنسبة لتطور إيراداتها فأننا نلاحظ من خلال الشكل رقم(10) أنها قد تباينت من سنة إلى أخرى فقد انخفضت في سنة 1997 بنسبة 36% عن سنة 1996، حيث بلغت في سنة 1996 ما يقارب 420 مليون دولار وانخفضت في سنة 1997 إلى 268 مليون دولار تقريبا، وظلت تراوح مكانها في سنة 1998 حيث بلغت حصيلتها 291 مليون دولار أي زيادة عن سنة 1997 بنسبة 9%، وقد نمت في سنة 1999 بنسبة 35%، حتى بلغت حصيلتها 393 مليون دولار تقريبا، ونمت في سنة 2000 بنسبة 12% عن سنة 1999 حتى بلغت 440 مليون دولار إلا أنها تراجعت في سنة 2001 بنسبة 77% عن سنة 2000، حيث بلغت الحصيلة 144 مليون دولار تقريبا، وعلى الرغم أنها في سنة 2002 نمت بنسبة 22% عن سنة 2001 إلا أنها ظلت دون المعدل، وقد نمت في سنة 2003 بنسبة 116% عن سنة 2002 حيث تم تحصيل 379 مليون دولار.

وقد بلغت مساهمة ضريبة القيمة المضافة المحولة من الجانب الإسرائيلي أكثر من 33% من إجمالي الإيرادات العامة[1] خلال السنوات 1996-1999، وقد بلغت مساهمة المقاصة المحولة من الجانب الإسرائيلي في سنة 2002 نسبة 23% من الإيرادات الضريبية وأكثر من 37% من إيرادات ضريبة القيمة المضافة[2]. ومع ذلك فإن ضريبة القيمة المضافة تعاني من ضيق الوعاء الضريبي حيث بلغت نسبتها من الناتج المحلي الإجمالي من 4% - 11%، وهذا يعني أن معظم الوعاء الضريبي لضريبة القيمة المضافة لا يخضع أو لا يتم جباية ضريبة القيمة المضافة منه ولعل الأسباب التي تقف وراء ذلك الآتي[3]

---

[1]- الجعفري، محمود و العارضه، ناصر: **السياسات التجارية والمالية الفلسطينية وتأثيرها على العجز في الميزان التجاري والعجز في الموازنة**، القدس ورام الله، تشرين أول 2002، ص16.

[2]- مشروع قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2004.

[3]- عبدالكريم، نصر و موسى، نائل: **الموازنة الفلسطينية 1995-2000**، مرجع سابق، ص 693.

1- صغر حجم العمليات الإنتاجية بحيث أنها لا تخضع لضريبة القيمة المضافة.

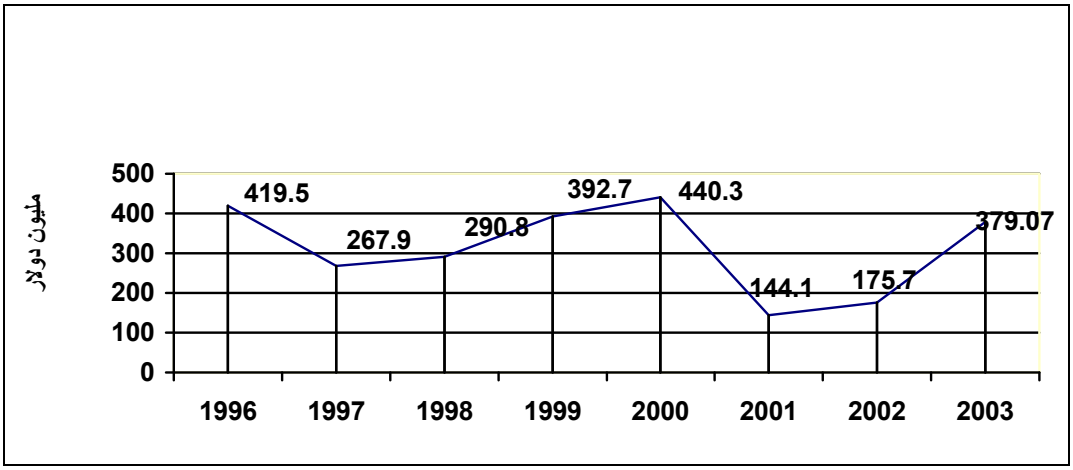
2- اقتصار تسويق معظم الناتج المحلي الإجمالي ضمن أسواق بدائيه تكون خارج السيطرة الضريبية.

3- استفحال حالة التهرب الضريبي بسبب النظرة السلبية عند المكلفين اتجاه الضريبة أما لعدم وعي أو لعدم رضا المكلفين عن أداء السلطة أو بسبب اقتران الضريبة بالاحتلال، حيث كانت الضرائب إحدى الأدوات القمعية التي كان يتخذها الاحتلال الإسرائيلي لضرب الاقتصاد الفلسطيني، وقد يعود السبب أيضا لعدم سيطرة السلطة الوطنية على المناطق التي تقع خارج المناطق التي تسيطر عليها السلطة الوطنية الفلسطينية، وهي مناطق تخضع للسيطرة الإسرائيلية وهذا يؤدي إلى التهاون في الحصول على فواتير مقاصة أو التهاون في تسليمها إلى الدوائر الضريبية في موعدها، الأمر الذي لا تستطيع الإدارة الضريبية الفلسطينية المطالبة بضريبة فواتير المقاصة بعد انقضاء المدة القانونية وهي 6 شهور.

جدول رقم(15): تطور إيرادات ضريبة القيمة المضافة 1996-2002/ مليون دولار

السنة	إيرادات ضريبة القيمة المضافة	نسبة التغير	نسبتها من الإيرادات العامة	نسبتها من الإيرادات الجارية	نسبتها من الإيرادات المحلية	نسبتها من الإيرادات الضريبية	نسبتها من لناتج الإجمالي
1996	419.5		%45	%55	%61	%70	%11
1997	267.9	%36-	%26	%39	%41	%53	%7
1998	290.8	%9	%27	%39	%39	%47	%7
1999	392.7	%35	%35	%44	%44	%50	%9
2000	440.3	%12	%32	%46	%46	%52	%10
2001	144.10	%67-	%10	%12	%35	%51	%4
2002	175.7	%22	%23	%23	%52	%63	%6
2003	379.07	%116	%37	%48	%51	%62	%11

شكل رقم (10): تطور إيرادات ضريبة القيمة المضافة خلال السنوات 1996-2003



وعند دراسة ضريبة القيمة المضافة بالتفصيل من حيث المكونات للسنوات 1996-2003 فقد تعذر على الباحث أن يدرسها بشكل تفصيلي والسبب يعود إلى أن الموازنات لغاية 2002 لم يتم إظهار المكونات بشكل مفصل وكان يكتفي بإظهار رصيد ضريبة القيمة المضافة بشكل إجمالي، أما في مشروع الموازنة لسنة 2003، فقد تم إدراج إيرادات ضريبة القيمة المضافة والمكوس بشكل مفصل إلى حد ما، وبناء عليه فإن الباحث اقتصر في دراسته على مكونات الضريبة المضافة والمكوس على السنوات 2001 – 2003، نظرا لعدم إظهار المكونات في السنوات السابقة (1996-2000)، ومن خلال الجدول رقم (16) الذي بينا فيه مدى مساهمة كل عنصر من عناصر إيرادات ضريبة القيمة المضافة والمكوس نجد أن ضريبة القيمة المضافة من الإنتاج المحلي شكلت 51% من إيرادات ضريبة القيمة المضافة والمكوس في سنة 2001، أما في سنة 2002 فقد بلغت نسبتها 33% وقد انخفضت من 73.55 مليون دولار إلى 57.8 مليون دولار ولكنها حققت نموا في سنة 2003 حيث بلغت حصيلتها 85.4 مليون دولار ولكن نسبتها انخفضت إلى 23%. وبالنسبة للضريبة المضافة المحولة من الخارج (ضريبة بموجب فواتير المقاصة وضريبة بموجب بيانات الاستيراد) كانت حصتها 12% من إيرادات ضريبة القيمة المضافة والمكوس في سنة 2001 وبلغت حصيلتها 16.85 مليون دولار وارتفعت حصيلتها إلى 65 مليون دولار في سنة 2002 وارتفعت نسبة مساهمتها إلى 37 % أما في سنة 2003 حققت

نموا واضحا حيث بلغت حصيلتها 188.3 مليون دولار وشكلت نسبتها 50% من إيرادات ضريبة القيمة المضافة، نلاحظ أن العلاقة عكسية بين الضريبة المحولة من الخارج (المقاصة) والضريبة المحصلة على الإنتاج المحلي فكلما زادت نسبة الضريبة المحولة من الخارج قلت معها نسبة الضريبة المفروضة على الإنتاج المحلي وهذا يعني أن توجه السوق الفلسطيني إلى الاستيراد على حساب الإنتاج المحلي، خصوصا أن المنتجات المحلية غير قادرة على منافسة البضاعة المستوردة بسبب ارتفاع تكلفة المواد الخام والأيدي العاملة.

جدول رقم (16):مكونات إيرادات ضريبة القيمة المضافة والمكوس 2001-2003[1] مليون دولار

البيان / السنة	2001	2002	2003
إيرادات ضريبة القيمة المضافة والمكوس	144.10	175.7	379.07
القيمة المضافة على الإنتاج المحلي	73.55	57.8	85.4
نسبتها من ضريبة القيمة المضافة والمكوس	%51	%33	%23
القيمة المضافة المحولة من الخارج	16.85	65	188.3
نسبتها من ضريبة القيمة المضافة والمكوس	%12	%37	%50
رديات ضريبة قيمة مضافة	0	5.4-	14.8-
المجموع	090.4	117.4	258.90
المكوس على المحروقات	1.7	11.60	76.57
نسبتها من ضريبة القيمة المضافة والمكوس	%1	%7	%20
المكوس على السجائر	51.61	46.5	43.60
نسبتها من ضريبة القيمة المضافة والمكوس	%36	%26	%12
ضريبة مشتريات على الإنتاج المحلي	0.39	0.2	0
نسبتها من ضريبة القيمة المضافة والمكوس	%0.3	%0.1	0
المجموع	144.10	175.7	379.07

[1]- سنة 2001 فعلي: مشروع قانون الموازنة لسنة 2003، وسنة 2002، مشروع قانون الموازنة لسنة 2004، وسنة 2003 مشروع قانون الموازنة العامة لسنة 2005

رابعا: دور الإيرادات الجمركية في تمويل الموازنة العامة

عندما نتحدث عن إيرادات الجمارك إنما نقصد الرسوم الجمركية على المستوردات وضريبة الشراء التي أضيفت لتكمل الرسوم الجمركية للالتفاف على المستورد وخصوصا بعد توقيع الاتفاقيات الإقليمية[1]، وتلعب الإيرادات الجمركية دورا هاما وحيويا في تمويل الموازنة العامة الفلسطينية، وقد طرأ تطورا كبيرا في هذه الإيرادات منذ أن تسلمت السلطة الوطنية سنة 1994 فقد بلغت حصتها من الإيرادات العامة في سنة 1996 بحدود 12% ونمت في سنة 1998 لتساهم بنسبة 23% أما في سنة 1999 فقد ساهمت بنسبة 27% إلا أنها في السنوات اللاحقة لسنة 2000 فقد تراجعت بشكل كبير وذلك بسبب الحصار الشديد الذي كان مفروضا على الأراضي الفلسطينية عدا عن قيام الحكومة الإسرائيلية كما اشرنا سالفا باحتجاز الرسوم الجمركية كنوع من العقاب الذي فرضته على السلطة الوطنية الفلسطينية حيث لم تساهم في الإرادات العامة في سنة 2001 أكثر من 1%.أما بالنسبة لمساهمة الإيرادات الجمركية في الإيرادات الجارية فقد تراوحت بين 10% إلى 34%، باستثناء سنة 2001، أما حصتها من الإيرادات الضريبية فقد تراوحت بين 18% إلى 40%. وقد بلغت حصتها في سنة 1996 بما يعادل 18% ونمت في سنة 1997 حتى بلغت 30% وقد وصلت ذروتها في سنة 1998 لتبلغ 40% إلا أنها تراجعت في الفترة اللاحقة وخاصة في سنة 2001، حيث لم تساهم بأكثر من 4% إلا أنها في سنة 2003 عادت ونمت حتى بلغت مساهمتها في الإيرادات الضريبية بنسبة 32%.

وبالنسبة للتطور من الناحية الكميه في الإيرادات الجمركية فقد نمت في سنة 1997 بنسبة 36% عن سنة 1996، حيث بلغت حصيلتها 109.5 مليون دولار ونمت في سنة 1997 لتبلغ 148.4 مليون دولار، وفي سنة 1998 نمت بشكل واضح حيث بلغت الحصيلة 247.2 مليون وأن نسبة النمو 67%، ونمت في سنة 1999 بنسبة 22% عن سنة 1998، حيث بلغت 301.8 مليون، وفي سنة 2000 كانت نسبة النمو 8%، حيث تم تحصيل 325.8 مليون دولار، لكنها قد تراجعت في سنة 2001 بشكل ملفت للنظر وواضح، ويعزى ذلك لقيام إسرائيل باحتجاز الجمارك التي حصلتها لصالح السلطة الوطنية، وقد أفرجت عن جزءا منها في سنة 2002، ولهذا السبب بلغت الجمارك المحصلة 75.4 مليون، أي أن نسبة النمو كانت أضعاف ما حصل

[1]– جامعة القدس المفتوحة، **محاسبة ضريبة الدخل**، مرجع سابق، ص 43

في سنة 2001، على الرغم أن قيمة المستوردات في سنة 2002 كانت اقل منها في سنة 2001، وكذلك الأمر في سنة 2003، فإن الإيرادات الجمركية تضاعفت 160%، والسبب هو إفراج السلطات الإسرائيلية عن أموال السلطة المحتجزة لديها، فقد تم تحويل أموالا على شكل أقساط، بلغت قيمة القسط الأول 70 مليون شيكل (15) مليون دولار تقريبا، وتم تحويله بتاريخ 2002/7/29، وتسلمت السلطة الفلسطينية بتاريخ 2003/2/3 مبلغ 286 مليون شيكل من الحكومة الإسرائيلية، وهي المستحقات المالية الشهرية للسلطة الوطنية، إضافة إلى جزء من الأموال التي كانت تحتجزها الحكومة الإسرائيلية منذ اندلاع الانتفاضة في شهر أيلول العام 2000[1] وبالرجوع إلى الشكل رقم (2) فإننا نلاحظ أن الزيادة في المستوردات الفلسطينية لا تتلاءم مع الجمارك المحصلة في سنة 2003، وهذا يبرر الحقيقة أن الزيادة التي طرأت على قيمة إيرادات الجمارك المحصلة في سنة 2002 وسنة 2003 كانت بسبب تحويل الأموال المحتجزة من قبل السلطات الإسرائيلية، والجدول رقم (17) والجدول رقم (18) والشكل رقم (11)، يوضحان تطور ومساهمة الإيرادات الجمركية في الإيرادات العامة والناتج القومي، حيث بلغ معدل مساهمة الإيرادات الجمركية في الإيرادات العامة بمعدل 17% وحصتها من النفقات الجارية 22% وحصتها من الإيرادات الضريبية بمعدل 32%.

جدول رقم(17): تطور الإيرادات الجمركية من سنة 1996-1999

البيان / السنة	1996	1997	1998	1999
الإيرادات الجمركية(مليون دولار)	109.5	148.4	247.2	301.8
نسبة النمو		%36	%67	%22
نسبتها من الناتج الإجمالي	%3	%4	%6	%7
نسبتها من الدخل القومي	%2	%3	%5	%6
نسبتها من الإيرادات العامة	%12	%14	%23	%27
نسبتها من الإيرادات الجارية	%14	%22	%33	%33
نسبتها من الإيرادات المحليه	%16	%23	%33	%33
نسبتها من الإيرادات الضريبية	%18	%30	%40	%39

- مصدر 1996 – 1999 (فعلي) عبدا لرازق، عمر: هيكل الموازنة العامة، (ماس) مرجع سابق، ص 65

[1]- الموقع الالكتروني لمركز التخطيط الفلسطيني
http://www.oppc.pna.net/mag/mag9-10/ew-page-10.htm

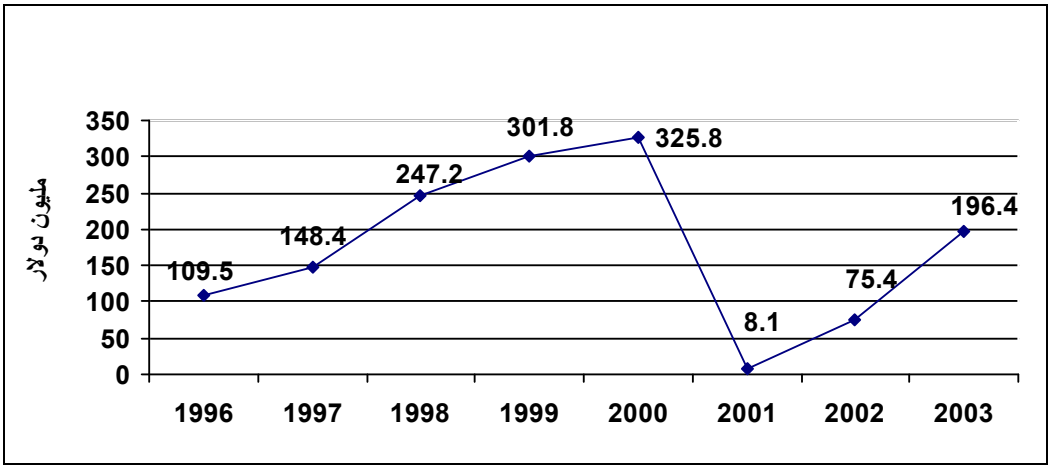
جدول رقم (18): تطور الإيرادات الجمركية من سنة 2000-2003/ مليون دولار

البيان / السنة	2000	2001	2002	2003
الإيرادات الجمركية(مليون دولار)	325.8	8.1	75.4	196.4
نسبة النمو	%8	%98-	%831	%160
نسبتها من الناتج الإجمالي	%7	%0.2	%2	%6
نسبتها من الدخل القومي	%6	%0.2	%2	%5
نسبتها من الإيرادات العامة	%24	%1	%10	%19
نسبتها من الإيرادات الجارية	%34	%1	%10	%25
نسبتها من الإيرادات المحليه	%34	%3	%22	%26
نسبتها من الإيرادات الضريبية	%38	%4	%27	%32

مصدر 2000 – 2001 (فعلي) عبدا لرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة**، (ماس) مرجع سابق، ص 65

2002 -2003 (فعلي) مشروع قانون الموازنة العامة للسنوات 2004 و 2005

شكل رقم (11): تطور الإيرادات الجمركية للسلطة الوطنية الفلسطينية للسنوات 1996-2003 (فعلي) مليون دولار



المطلب الرابع: دور الإيرادات غير الضريبية في تمويل الموازنة العامة

تتكون الإيرادات غير الضريبية منا:

1) الرسوم بكافة أنواعها: ومن الأمثلة عليها (رسوم المحاكم، رسوم طوابع، رسوم تسجيل الأراضي، رسوم التامين الصحي، رسوم تسجيل الشركات، رسوم المواصفات والمقاييس رسوم دمغ الذهب، رسوم مناقصات.....الخ)

2) الرخص: (ترخيص مركبات، رخص سواقي، رخص بناء، رخص مزاولة مهنه)

3) الغرامات: (غرامات المياه، مخالفات المرور)

4) عوائد وأرباح استثماراه (عوائد سلطة النقد، فوائد بنكيه، أرباح محوله من الشركات العامة)

5) إيرادات مختلفة (تأجير الأملاك، بيع كتب، بيع منتجات حكوميه)

وبالنظر إلى الجدول رقم (19) والشكل رقم (12) سوف نلاحظ أن للإيرادات غير الضريبية دورا هاما في تمويل الموازنة العامة لا يقل أهميه عن الإيرادات الضريبية، فقد ساهمت في تمويل الإيرادات العامة بنسبة تراوحت بين 9% – 14% أي بمعدل وسطي 11%، وقد شكلت نسبه من الناتج المحلي بنسبة تراوحت بين 2% إلى 4%، أما نسبتها من الدخل القومي كانت تتراوح بين 2% إلى 3%، وكانت حصتها من الإيرادات الجارية تتراوح بين 13% إلى 31% بمعدل وسطي 14%، وقد بلغت قيمة الإيرادات غير الضريبية في سنة 1996 مبلغ 85.8 مليون دولار، ونمت في سنة 1997 بنسبة 69% حتى بلغت 145.2مليون دولار، وتراجعت في سنة 1998 بنسبة 5% حيث بلغت 137.7 مليون دولار وواصلت التراجع في سنة 1999 حيث كانت النسبة 14%، أما في سنة 2002 فقد تراجعت بشكل ملحوظ حتى بلغت 59.6 مليون دولار أي أن نسبة التراجع عن سنة 1997 كانت 59% ولكنها قد نمت في سنة 2003 بنسبة 1.24 عن سنة 2002 حيث بلغت 133.7 مليون دولار لتعود إلى معدلها كما كان في سنة 1998. والجدول رقم (19) والشكل رقم (12) يوضحان تطور الإيرادات غير الضريبية ومدى مساهمتها في الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية خلال فترة الدراسة.

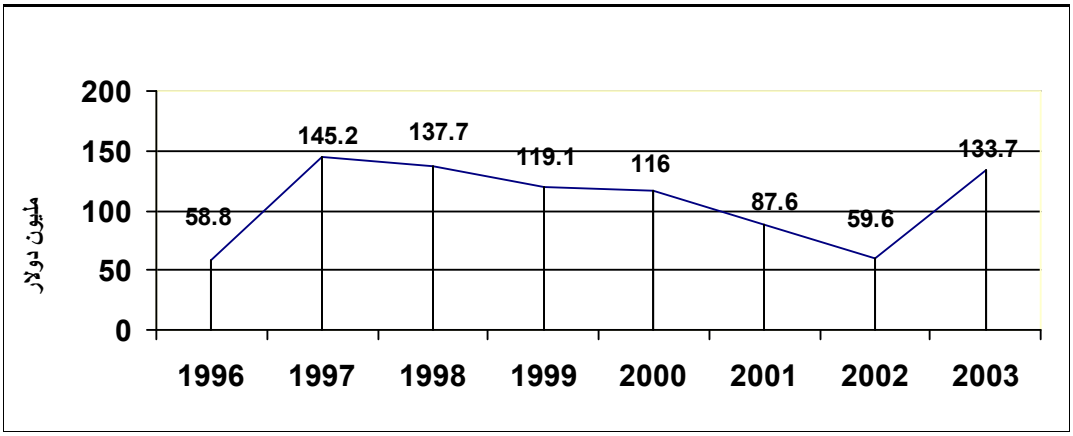
جدول (19): تطور الإيرادات غير الضريبية من سنة 1996-2003 / مليون دولار

البيان/ السنة	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
الإيرادات غير الضريبية	85.8	145.2	137.7	119.1	116	87.6	59.6	133.7
نسبة النمو		%69	%5-	%14-	%3-	%24-	%32-	%124
نسبتها من الناتج الإجمالي	%2	%4	%3	%3	%3	%2	%2	%4
نسبتها من الدخل القومي	%2	%3	%3	%2	%2	%2	%2	%3
نسبتها من الإيرادات العامة	%9	%14	%13	%10	%9	%8	%8	%13
نسبتها من الإيرادات الجارية	%11	%21	%18	%13	%12	%10	%8	%17
نسبتها من الإيرادات المحلية	%13	%22	%18	%13	%12	%31	%18	%18

المصدر: 1996 – 2001 (فعلي) عبدا لرازق، عمر: هيكل الموازنة العامة، (ماس) مرجع سابق، ص 65

2002-2003 (فعلي) مشروع قانون الموازنة العامة للسنوات 2004 و2005

شكل(12): تطور الإيرادات غير الضريبية للسلطة الوطنية الفلسطينية للفترة 1996-2003



المطلب الخامس: المعونات والمنح لدعم الموازنة والمشاريع التطويرية

على أثر اتفاق أوسلو وكنوع من الدعم للعملية السياسية في الشرق الأوسط، تعهدت الدول المانحة التي تتألف من 46 دوله ومؤسسه بتقديم المساعدات للسلطة الفلسطينية. ولو نظرنا إلى الشكل رقم (13) والجدول رقم (20) نلاحظ أن المنح لدعم الموازنة العامة تباينت بشكل لافت للنظر خلال سنوات الدراسة، فقد تناقصت من سنة 1996 التي بلغت فيها المنح 83.7 مليون دولار وكانت نسبتها من الإيرادات العامة تشكل 9% ومن الإيرادات الجارية شكلت 11% إلى 36.3 مليون دولار في سنة 1997 حيث بلغت نسبتها من الإيرادات العامة 4% ومن الإيرادات الجارية 5% وقد اختفت في السنوات 1998-2000، ولكنها ظهرت مرة أخرى في سنة 2001 حيث بلغت 550.9 مليون دولار لتساهم بنسبة 66% من الإيرادات الجارية و 52% من الإيرادات العامة وقت تناقصت المنح والمساعدات لدعم الموازنة في سنة 2002 إلى 411.9 مليون دولار وبلغت مساهمتها في النفقات 55% أما مساهمتها في النفقات العامة فقد بلغت 55% أيضا، أما في سنة 2003 فقد بلغت 34.58 مليون دولار فقط حيث انخفضت نسبة مساهمتها في النفقات الجارية إلى 4%. ويعزى سبب الزيادة الملحوظة في السنوات 2001 و 2002 إلى الانخفاض الشديد في الإيرادات المحلية، وخاصة الإيرادات الضريبية، بسبب الحصار الذي فرضته الحكومة الإسرائيلية على السلطة الوطنية واحتجاز أموال السلطة

المستحقة من الضرائب كنوع من العقاب بسبب أحداث انتفاضة الأقصى، وبما أن المنح والمساعدات غير مستقره، فإن على السلطة الوطنية أن لا تعتمد في تمويل نفقاتها الجارية عليها، فقد تكون وعودا لا تتحقق، ويجب أن تركز على تنمية الإيرادات المحلية في سبيل تغطية نفقاتها الجارية.

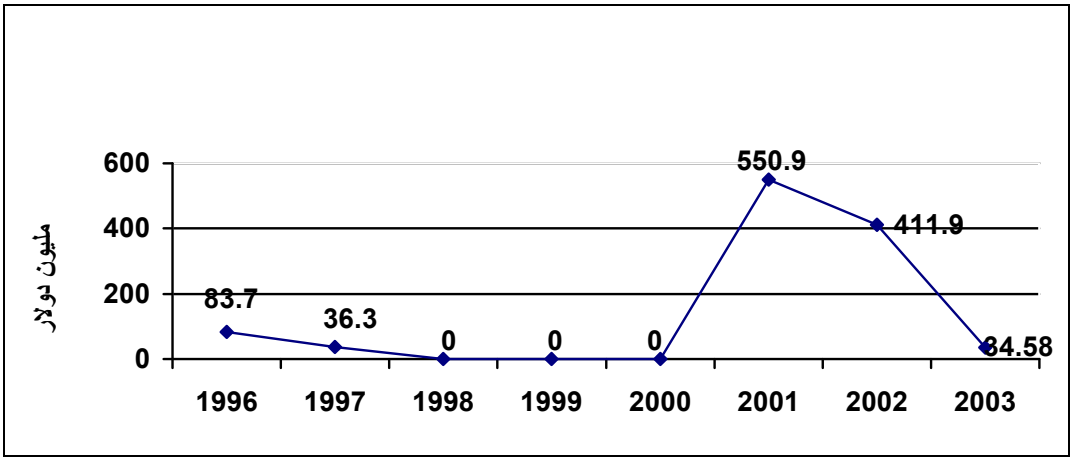
جدول (20): تطور المنح والمساعدات لدعم الموازنة العامة خلال الفترة 1996-2003/ مليون دولار

السنة	القيمة	نسبتها من الإيرادات الجارية	نسبتها من الإيرادات العامة
1996	83.7	%11	%9
1997	36.3	%5	%4
1998	000	%0	%0
1999	000	%0	%0
2000	000	%0	%0
2001	550.9	%66	%52
2002	411.9	%55	%55
2003	34.58	%4	%3

1996 – 2001 (فعلي) عبد الرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة**، (ماس) مرجع سابق، ص 65

2002-2003 (فعلي) مشروع قانون الموازنة العامة للسنوات 2004و 2005

شكل(13):تطور المعونات والمنح لدعم الموازنة من1996-2003/مليون دولار



أما بالنسبة للمنح والمعونات المقدمة لدعم المشاريع التطويرية والتي قدمتها وتقدمها الدول المانحة، قد خصصت للإنفاق على إعادة بناء وإعمار البنية التحتية التي خلفتها إسرائيل مدمره بالكامل في الماضي عندما سلمت الأراضي الفلسطينية في سنة 1994، وما لبثت أن عادت لتدمر ما أعيد بناءه وأعماره خلال الفترة 1996-2000، حيث عمدت إسرائيل وبشكل مقصود إلى تدمير البنية التحتية خلال انتفاضة الأقصى التي بدأت في 28-9-2000، ولو تتبعنا تطور المنح المقدمة لدعم المشاريع التطويرية فقد بلغت في سنة 1996 فقط 160 مليون دولار وساهمت في الإيرادات العامة بنسبة 17% ونمت في سنة 1997 بنسبة 38% لتبلغ قيمته 245 مليون دولار وارتفعت نسبة مساهمتها في الإيرادات العامة إلى 24%، أما في سنة 1998 فقد نمت بنسبة 28% لتساهم في النفقات العامة بنسبة 30% وبلغت قيمتها 330 مليون دولار، لكنها انخفضت في سنة 1999 بنسبة 32 % لتصل قيمتها إلى 235 مليون دولار، وساهمت في تمويل الإيرادات العامة بنسبة 21%، وقد عادت لتنمو من جديد في سنة 2000 حيث بلغت مساهمتها في الإيرادات العامة بنسبة 29%، وبلغت قيمتها 400 مليون دولار وأن نسبة نموها بلغت 29%، والملفت للنظر أن المنح لدعم المشاريع التطويرية لم تكن شيئا في سنة 2001 و 2002 حيث خصصت جميع المعونات لدعم النفقات الجارية للانخفاض الحاد في الإيرادات المحلية والجباية الضريبية في ظل جذوة انتفاضة الأقصى ولكن في سنة 2003 تم تخصيص 247.36 مليون دولار لدعم المشاريع التطويرية والجدول رقم (21) والشكل رقم (14) يوضحان تطور المنح والمساعدات لدعم المشاريع التطويرية.

جدول (21):تطور المعونات والمنح لدعم المشاريع التطويرية خلال الفترة 1996-2003/مليون دولار

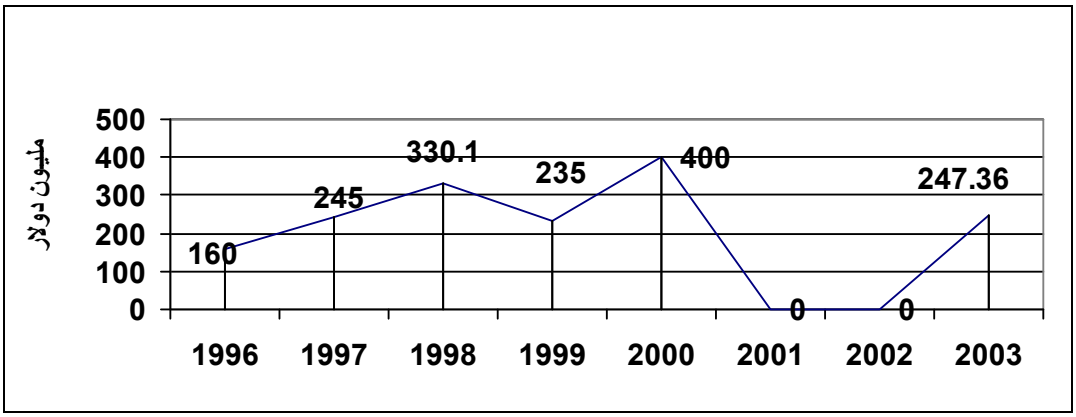
السنة	حجم المعونات والمنح	نسبتها من النفقات العامة
1996	160.00	%17
1997	245.00	%24
1998	330.10	%44
1999	235.00	%21
2000	400.00	%29

%00	00.00	2001
%00	00.00	2002
%24	247.36	2003

1996 – 2001 (فعلي) عبدا لرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة**، (ماس) مرجع سابق، ص 65

2002–2003 (فعلي) مشروع قانون الموازنة العامة للسنوات 2004 و 2005

شكل (14): تطور المعونات والمنح لدعم المشاريع التطويرية 1996–2003 (مليون دولار)



المبحث الثاني: النفقات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية

يمثل الإنفاق العام الركن الأساسي في المالية العامة الحديثة، بحيث ذهب البعض واعتبر الإنفاق هو الذي يحدد حجم الإيرادات العامة لتمويل ذلك الإنفاق، وعليه تعرف النفقة العامة بأنها مبلغ نقدي تنفقه جهة حكوميه في إطار ممارستها لنشاطها من اجل إشباع حاجه عامه[1] جانب النفقات من الموازنة يحتوي على الخطط والبرامج المستمرة والمقترحة، ويتم توقع النفقات كما يتم توقع الإيرادات لمدة سنة ماليه، ويؤخذ بعين الاعتبار عند تقدير النفقات الوضع الحالي والمستقبل بخصوص النمو السكاني والتضخم المالي[(2)]، وأساليب تبويب النفقات المعمول فيها في مختلف دول العالم متعددة، فمنها التبويب وفقاً لطبيعة النفقة، وأيضاً التبويب المحاسبي الذي يتم على أساسه تبويب النفقات العامة إلى نفقات جارية ونفقات رأسمالية، إلا أن أبرز هذه الأساليب وأكثرها استخداما في معظم دول العالم هما التبويب الوظيفي والتبويب الإداري.

[1]– العمر، حسين: **مبادئ المالية العامة**، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الكويت، 2002، ص 96

2- Holly H. Ulbrich‘ **Public Finance in theory and practice**‘ Mike Mercier‘ USA’2003 page 326-329

أما بالنسبة للتبويب الوظيفي فهو يمثل الأنشطة المختلفة للدولة بغض النظر عن الوحدة الإدارية التي تقوم بكل نشاط، وهذا يعني أن يتم إدراج جميع الاستخدامات التي توجه لغرض معين في باب واحد كالنفقات التي يتم اعتمادها للأنفاق على التعليم أو الصحة أو الشؤون الاجتماعية. سواءً أكانت تقوم فيها وحدة إدارية أو أكثر. أما النوع الثاني وهو التبويب الإداري، فيقوم على أساس الوحدات الإدارية التي يتكون منها البنيان التنظيمي للدولة، وباعتماد الموازنة العامة على أساس هذا التبويب تحدد مسؤولية الوحدات التنظيمية بالصرف في حدود الاعتمادات المرخصة لها وضمان عدم تجاوزها. ولعل ما بجدر ملاحظته في هذا الشأن، أن أغلب دول العالم قد أصبحت تجمع في تبويب موازناتها بين الاعتبارات الإدارية والاعتبارات الوظيفية[1]

ويهدف هذا الفصل إلى التعرف على النفقات العامة والتي تضم النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية والتطويرية للسلطة الوطنية الفلسطينية خلال الفترة 1996-2003.

المطلب الأول: التصنيف الاقتصادي للنفقات العامة

سيكون من المناسب تفحص التطورات التي طرأت على الإنفاق العام حسب تقسيمها إلى قسمين أساسيان وهما النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية، أما بالنسبة للنفقات الجارية فهي التي تشتمل على الرواتب والأجور والنفقات التشغيلية والتحويلية، وبالنسبة للنفقات الرأسمالية تشمل النفقات التطويرية والنفقات الرأسمالية العادية، وعلى الرغم من تحفظ بعض الاقتصاديين على هذا التقسيم للنفقات العامة إلا أنه يفيد في المساعدة على اتخاذ القرارات الخاصة بالتمويل، ووفقا لهذه الفرضية فأن الإنفاق الجاري يمول من الضرائب وأن الإنفاق الاستثماري يمول من القروض[2]، والجدول رقم (22) والجدول رقم (23) يلخصان عناصر النفقات العامة ومخصصاتها خلال السنوات 1996- 2003، وهي السنوات موضوع الدراسة. **جدول (22):** النفقات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية للفترة 1996-1999 مليون دولار

[1]- عبد الرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة الفلسطينية**، مرجع سابق، ص 13-14

[2]- الفارس، عبد الرازق: **الحكومة والفقراء والإنفاق العام**، ط1 ، بيروت، ت أول 1997 ص 55-56

البيان / السنة	1996	1997	1998	1999
1- النفقات الجارية				
رواتب وأجور	403.00	475.00	494.80	545.98
تشغيلية	186.00	158.83	158.20	208.01
تحويلية	120.60	156.03	165.80	164.55
فوائد وعمولات	0.00	0.00	0.00	11.73
أخرى	0.00	0.00	0.10	25.00
مجموع النفقات الجارية	709.60	789.86	818.90	955.27
2 – رأسماليه عاديه	26.30	41.41	23.50	17.34
3 – النفقات التطويرية				
3-1 مشاريع ممولة من الخزينة	0.00	12.06	10.70	8.21
3-2 مشاريع ممولة من الدول المانحة	160.00	269.69	330.10	235.00
3-3 نفقات طارئة	32.00			
مجموع النفقات التطويرية	192.00	281.75	340.80	243.21
مجموع النفقات العامة	**927.90**	**1113.02**	**1183.20**	**1215.82**

عبدا لرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة الفلسطينية**، ماس، القدس ورام الله، 2002 (1996-2001 فعلي)

جدول (23): النفقات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية للفترة 2000-2003 (مليون دولار)

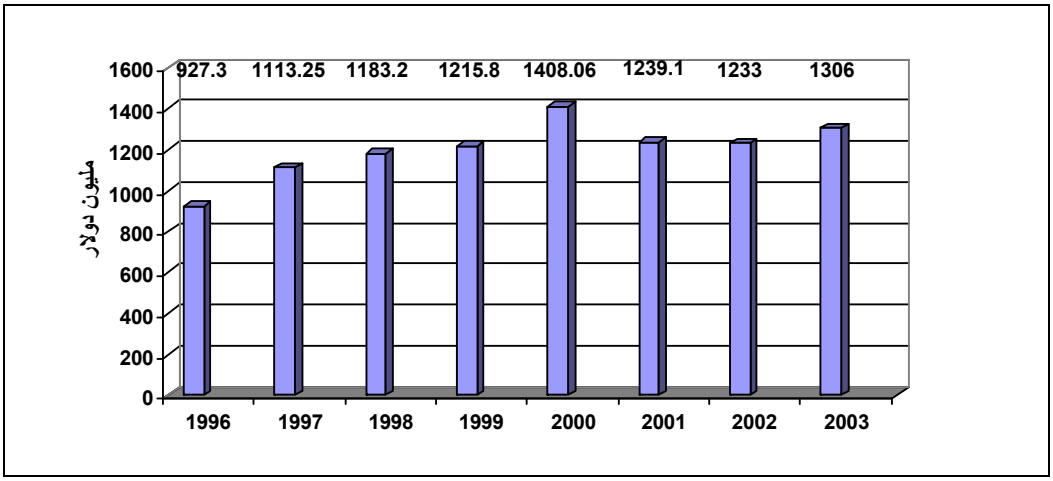
البيان /السنة	2000	2001	2002	2003
1- النفقات الجارية				
رواتب وأجور	585.50	644.20	626.00	716.00
تشغيلية	178.60	156.00	131.00	148.00
تحويلية	171.00	189.40	201.00	179.00
فوائد وعمولات	11.10	12.20	0.00	0.00
أخرى	0.00			0.00
مجموع النفقات الجارية	946.20	1001.80	958.00	1043.00
2 – رأسمالية عاديه	12.30	14.60	24.00	8.00
3 – النفقات التطويرية				
3-1 مشاريع ممولة من الخزينة	15.20	7.80		
3-2 مشاريع ممولة من الدول	400.00	215.00	200.00	257.00

المانحة				
3-3 نفقات طارئة				
مجموع النفقات التطويرية	415.20	222.80	200.00	257.00
مجموع النفقات العامة	1373.70	1239.20	1182.00	1308.00

2002 فعلي، **مشروع قانون الموازنة العامة** لسنة 2004

2003 فعلي، **مشروع قانون الموازنة العامة** 2005

شكل (15): تطور النفقات العامة للسلطة الوطنية 1996-2003/ مليون دولار



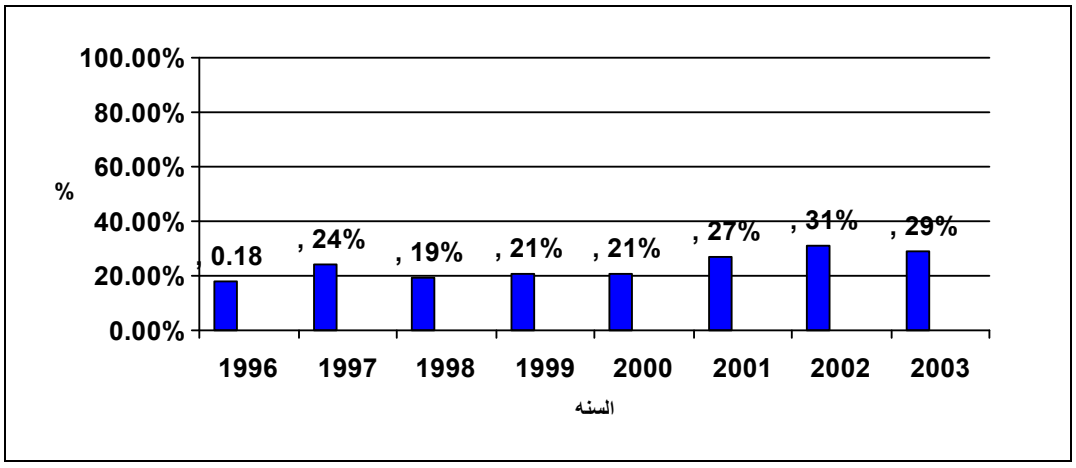
بالنظر إلى الجدول رقم (22) والجدول رقم (23) والشكل رقم (15) نلاحظ أن حجم النفقات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية قد زاد بمعدل 20% في سنة 1997 مقارنة مع سنة 1996 حيث بلغت 927.3 مليون دولار في سنة 1996 ونمت لتبلغ 1113.25 مليون دولار في سنة 1997 وزادت بمعدل 6% في سنة 1998 مقارنة بسنة 1997 لتبلغ 1183.20 دولار ونمت في سنة 1999 بنسبة 3% مقارنة بسنة 1998، حيث بلغت 1215.8 مليون دولار، ونمت بنسبة 16% في سنة 2000 مقارنة بسنة 1999 وانخفضت بنسبة 10% في سنة 2001 مقارن بسنة 2000 وانخفضت بنسبة 3% في سنة 2002 مقارنة مع سنة 2001، ويعود الانخفاض المستمر في السنوات (2001-2002) إلى انخفاض النفقات الرأسمالية والتطويرية، ولكنها عادت ونمت في سنة 2003 بنسبة 11% مقارنة مع سنة 2002. وقد شكلت النفقات العامة نسبة من الناتج القومي 24% في سنة 1996 ونمت لتصل إلى 41% في سنة 2002، وبلغت نسبتها من الدخل القومي الإجمالي 21% في سنة 1996 ونمت لتصل إلى نسبة 36% في سنة 2002.

أولا: النفقات الجارية

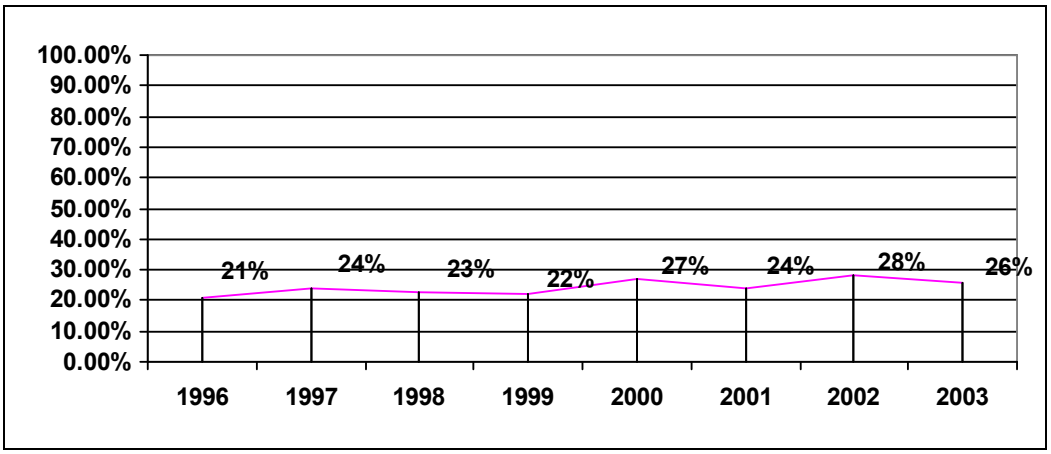
نلاحظ في الشكل رقم (16) أن النفقات الجارية في زيادة مضطردة من سنه لأخرى، حيث بلغ متوسط نسبة النفقات الجارية خلال سنوات الدراسة 76% تقريبا من النفقات العامة، ففي سنة 1996 بلغت 709 مليون دولار وفي سنة 1997 نمت لتبلغ 790 مليون دولار، حيث بلغ معدل النمو نسبة 11% مقارنة مع 1996، ونمت في سنة 1998 بمعدل 4% عن سنة 1997 لتصل إلى 819 مليون دولار أما في سنة 1999 فقد نمت بنسبة 17% عن سنة 1998 لتبلغ 955 مليون دولار.

وقد بلغت نسبة نمو النفقات الجارية 44% في سنة 2002 مقارنة مع سنة 1996 حتى بلغت 958 مليون دولار، وفي سنة 2003 بلغت النفقات الجارية الفعلية 1043 مليون دولار أمريكي، وتعزى الزيادة إلى الحصار الإسرائيلي ومنع العمالة الفلسطينية، والحد من الحركة التجارية بين المدن الفلسطينية في الضفة الغربية، وبين الضفة الغربية وقطاع وغزه. وشكلت النفقات الجارية نسبة من الناتج الإجمالي بلغت 18 % في سنة 1996 ونمت لتصل إلى 31% في سنة 2002 أما في سنة 2003 فقد شكلت النفقات الجارية نسبة 29% من الناتج المحلي الإجمالي و 26% من الدخل القومي الإجمالي.

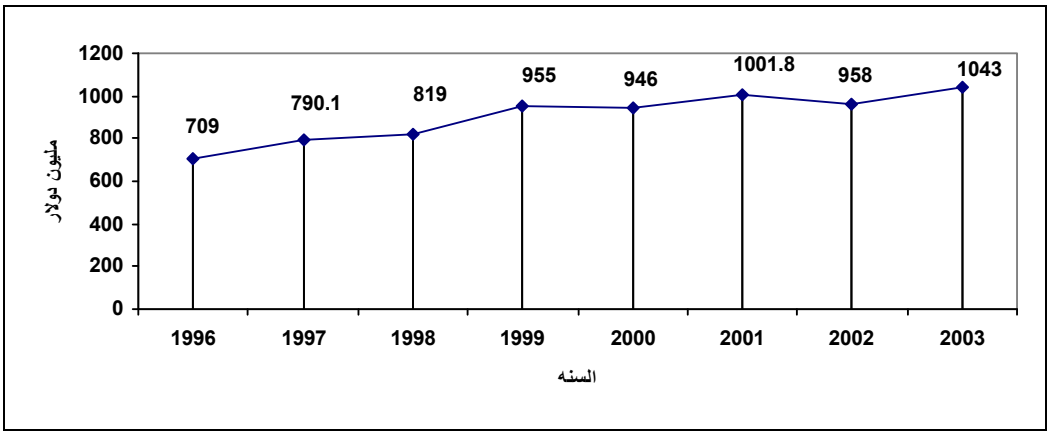
شكل (16): نسبة النفقات الجارية من الناتج الإجمالي 1996-2003/ مليون دولار



شكل (17): نسبة النفقات العامة إلى الدخل القومي 1996-2003



شكل (18): تطور النفقات الجارية في الموازنة العامة الفلسطينية 1996-2003/ مليون دولار



وتتكون النفقات الجارية من الرواتب والنفقات التشغيلية والنفقات التحويلية.

الرواتب والأجور

هي عبارة عن نفقات تصرفها الدولة إلى الموظفين والمستخدمين والخبراء لقاء قيامهم بعمل مقابل اجر وتتضمن كذلك ما يصرف كمكافئات وتعويضات، وتضم ضمن تقسيمات الموازنة احد عشر بندا مختلفا وترتبط بكل منها حسابات سأنويه مشابهه، والبنود هي الآتي:

-الموظفون الدائمون

- الموظفون بسلف

- الموظفون بعقود
- أجور العمال
- علاوة اجتماعيه
- علاوة مهنه
- علاوة عمل إضافي
- علاوات أخرى
- علاوة تنقل
- علاوة خاصة
- مكافآت الموظفون

قد أدى قيام السلطة الفلسطينية في العام 1994 إلى أنشاء العديد من الوزارات والمؤسسات الحكومية التابعة لها، فهناك ما يقرب من 60 مؤسسة ووزارة تندرج تحت إشراف السلطة. ويمكن تقسيم تلك المؤسسات وفقاً للخدمات التي تقدمها إلى قسمين أساسيين:

المؤسسات التي تقدم خدمات اجتماعية (كالتعليم والصحة والشؤون الاجتماعية والبرامج الاغاثية)

المؤسسات التي تقدم خدمات أمنية (كالشرطة وقوات الأمن وحفظ النظام).

جدول (24): تطور نفقات الرواتب والأجور 1996-2003/ مليون دولار

السنة	دولار	قيمة التطور	نسبة التطور	نسبتها إلى النفقات العامة	نسبتها إلى النفقات الجارية
1996	403.00			%43	%57
1997	475.00	72.00	%18	%43	%60
1998	494.80	19.80	%4	%42	%60
1999	545.98	51.18	%10	%45	%57
2000	585.50	39.52	%7	%43	%62
2001	644.20	58.70	%10	%52	%64
2002	626.00	18.20-	%3-	%53	%65
2003	716.00	90.00	%14	%55	%69

لقد ارتفع عدد العاملين في القطاع العام الفلسطيني من 53 ألفا في سنة 1995 إلى 108700 حتى نهاية 1999 واستمرت أعداد العاملين تزداد حتى وصلت 114600 في عام 2002، ونلاحظ أن هناك زيادة سنوية مستمرة في عدد العاملين في الجهاز الحكومي وبالتالي زيادة مستمرة في حجم الرواتب على الرغم أن السلطة الوطنية أصدرت عدة أوامر لوقف هذه السياسة، أضف إلى أنه لم يتم الإشارة في الموازنة إلى الخصومات من رواتب العاملين في أجهزة السلطة بواقع 6% تقريبا من رواتبهم بسبب انتفاضة الأقصى[1]، وقد أثقل هذا التسارع الكلي في التوظيف كاهل الموازنة العامة، فإن هذا البند من الموازنة العامة آثار تعرض لانتقاد هيئات دوليه، مثل صندوق النقد الدولي لأسباب اقتصاديه، إذ أن الالتزام الكبير بدفع الرواتب والأجور يكون على حساب الإنفاق على مشاريع البنية التحتية[2]، وتشكل نسبة الموظفون في المؤسسات المدنية 58.7% من إجمالي الموظفين العاملين في القطاع العام في حين توزع النسبة المتبقية على المؤسسات الأمنية المختلفة، وتشير البيانات المتاحة حول مستويات التعليم للعاملين

[1]-Seventh Annual Report (Palestinian Indepedet Commission for Citize's Rights), Ramallah ,P.130

[2]- هلال،جميل و موسى، رياض و جونسون، بني: **في سبيل الصالح العام: الإيرادات العامة والمخصصات الاجتماعية والحاجات الاجتماعية في فلسطين**، منتدى أبحاث السياسة الاجتماعية والاقتصادية في فلسطين، رام الله، 2003،ص 44.

في القطاع العام إلى ارتفاع نسبة الحاصلين على مؤهلات متوسطه أو جامعيه وخصوصا في المؤسسات المدنية[1].

وعليه فإن بند الرواتب والأجور استحوذ على الجزء الأكبر من النفقات الجارية، حيث شكلت نسبة 62% منها و47 % من النفقات العامة وقد نمت بشكل واضح من سنة 1996 حتى العام 2002، فقد بلغ حجم الرواتب في سنة 1996 مبلغ 403 مليون دولار ونمت إلى 475 مليون دولار في سنة 1997 وأن نسبة النمو بلغت 18 %، وقد نمت في سنة 1998 لتصل إلى 494.8 مليون دولار أي بنسبة 10% عن سنة 1996، وفي سنة 1998 نمت لتصل 495 مليون دولار أي بنسبة 4% عن سنة 1997، وتطورت في سنة 1999 لتصل إلى 546 مليون دولار وأن نسبة النمو كانت 10%، أما في سنة 2000 نمت لتصل 586 مليون دولار وفي سنة 2001 بلغت 644 مليون دولار ووصلت إلى 626 مليون دولار في سنة 2002، وفي سنة 2003 تطورت حتى بلغت 716 مليون دولار ومما سبق نرى أن الرواتب والأجور قد نمت من سنة 1996 إلى سنة 2002 بمعدل 78% وأن سبب الزيادة المضطردة في الرواتب والأجور قيام السلطة الوطنية الفلسطينية بزيادة التوظيف في القطاع العام نتيجة لارتفاع معدلات البطالة ونظرا لسوء الأوضاع الاقتصادية المتردية، بحيث تم استخدام الكفاءات العالية في الجهاز المدني واستخدام الأقل كفاءة في الجهاز العسكري، عدا أن السلطة زادت من التوظيف لتوفير مصادر دخل للعائدين خاصة في الجهاز العسكري، حتى أصبح يوجد تضخم وظيفي في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، وأن المؤسسات تعاني من سوء الإدارة والفساد وتفشي ظاهرة الوظائف الوهمية التي تقدر من 2000–3000 وظيفة[2].

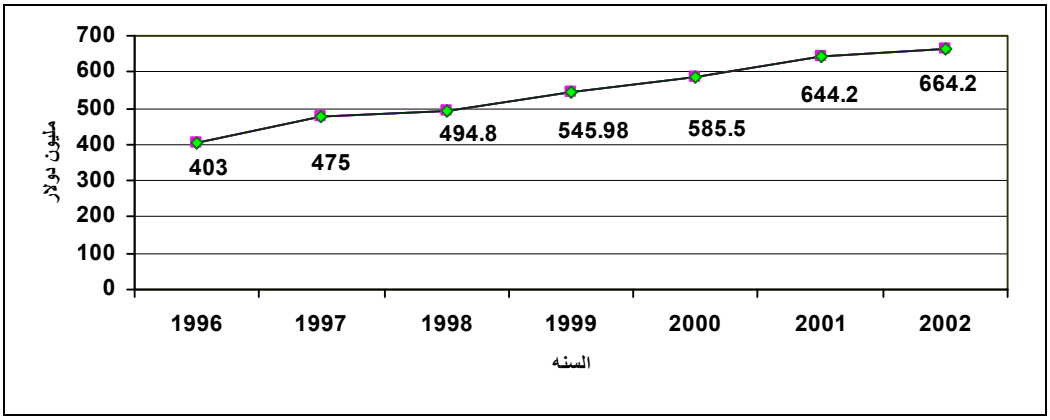
نتيجة لهذه الزيادة في عدد العاملين في أجهزة السلطة المختلفة أن أي تغيير سواء زيادة أو نقص يطرأ على بند الرواتب يؤثر بصوره واضحة في حجم النفقات العامة وخاصة النفقات الجارية لأن الرواتب تشكل كما ذكرنا نسبة 47% من إجمالي النفقات العامة وهي نسبة

1- http://www.mop.gov.ps/en/doc/AR%20Socio Economic%20Framework%20in%201 Palestine.doc

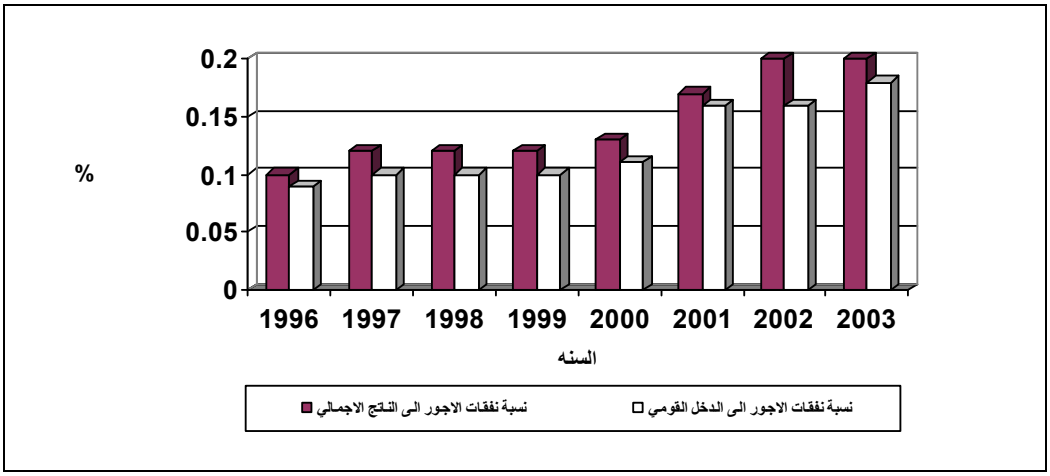
2- الكرنز، سعدي http://www.gazapress.com

مرتفعه[1]. وتشكل الرواتب والأجور نسبة 10% من الناتج القومي في سنة 1996 و20% في سنة 2003، أما نسبتها من الدخل القومي الإجمالي فقد بلغت 9% في سنة 1996 ونمت لتشكل نسبة 18% في سنة 2003.

شكل (19): تطور الرواتب والاجور في الموازنة الفلسطينية 1996-2003



شكل (20): نسبة نفقات الرواتب والأجور إلى الناتج الإجمالي والدخل القومي (1996-2003)



[1]- عبدالكريم، نصر: نائل موسى، **الموازنة الفلسطينية 1995-2000 دراسة تحليليه للتطورات والاتجاهات في السياسة المالية العامة**، مجلة جامعة النجاح الوطنية،مج14، 2000 ص 678-679

النفقات التحويلية

تعرف النفقات التحويلية هي النفقات التي تنفقها الدولة دون الحصول على أية سلعه أو خدمه بالمقابل وإنما يقصد بتوزيع الثروة والدخل العام بين ألفئات الاجتماعية المختلفة وتشمل الإعانات الخيرية والمساعدات الاجتماعية والاقتصادية[1]. وتتركز النفقات التحويلية في مدفوعات الضمان الاجتماعي وخدمات الدين العام[2] وهذه النفقات عبارة عن إعادة توزيع الدخل، فالضرائب التي يتم جبايتها جزء منها يوزع على بعض أفراد المجتمع المحتاجين وهي لا تعد من النفقات الحقيقية المنتجة كون الدولة لا تأخذ مقابلها سلع أو خدمات، ومن الأمثلة على هذه النفقات كما هي مصنفه في الموازنات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية الآتي:

- الضمان الاجتماعي
- المساهمات
- الإعانات
- التقاعد والتعويضات

جدول رقم (25): تطور النفقات التحويلية 1996-2003/ مليون دولار

السنة	دولار	قيمة التطور	نسبة التطور	نسبتها من النفقات العامة	نسبتها من النفقات الجارية
1996	120.00			13%	17%
1997	156.30	36.30	30%	20%	20%
1998	165.80	9.50	6%	14%	20%
1999	164.55	-1.25	-1%	14%	17%

[1]- آغا، ريم جودت: **دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام في الجمهورية العربية السورية**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا،1992

[2]- الجعفري، محمود و العارضه ناصر: **السياسات التجارية والمالية الفلسطينية وتأثيرها على العجز في الميزان التجاري والعجز في الموازنة**، ماس، رام الله، 2002، ص 20

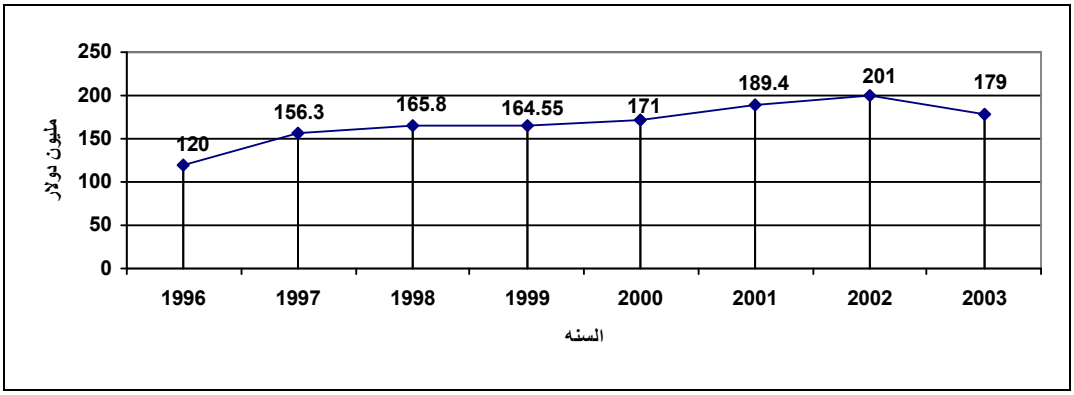
2000	171.00	6.45	4%	12%	18%
2001	189.40	18.40	11%	15%	19%
2002	201.00	11.60	6%	17%	21%
2003	179.00	-22.00	56%	14%	17%

فقد بدأت النفقات التحويلية تصنف في موازنة السلطة الوطنية في سنة 1996، وقد شكلت ما نسبته 14% من النفقات العامة تقريبا و19% من النفقات الجارية، وقد نمت نسبتها من 17% من النفقات الجارية في سنة 1996 إلى 21% في سنة 2002 بسبب الارتفاع الحاد في نسبة البطالة بين الفلسطينيين نتيجة الحصار الإسرائيلي لمناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، حيث ارتفع عدد العاطلين عن العمل من 170 ألف في الربع الثالث من سنة 2000 إلى315 ألفا في الربع الأول من سنة 2002 ووصل إلى 366 ألفا في الربع الثاني من سنة 2002 أي أن 44.7% من القوى العاملة في حالة بطالة[1].

ففي سنة 1996 بلغت النفقات التحويلية 120 مليون دولار ونمت لتصل إلى 156.3 مليون دولار في سنة 1997 وأن نسبة النمو بلغت 30%، ونمت إلى مبلغ 166 مليون دولار في سنة 1998 و165 مليون دولار في سنة 1999، و171 مليون دولار في سنة 2000، أما في سنة 2001 وسنة 2002 بلغت 189، 201 مليون دولار على التوالي، وقد حققت انخفاضا بسيطا في سنة 2003 حتى بلغت 179 مليون دولار، ويوضح الشكل رقم(20) حجم التطور في النفقات التحولية خلال سنوات الدراسة.

[1] – الجهاز المركزي للأحصاء الفلسطيني، **مسح القوى العامله**، رام الله، 2002، ص 5

شكل(21): تطور النفقات التحويليه خلال السنوات 1996- 2003/ مليون دولار



النفقات التشغيلية

وهي عبارة عن نفقات تدفعها الدولة من اجل تسيير أمور الإدارة الحكومية وتشمل هذه النفقات الآتي:

- تكاليف السفر بمهمات رسميه
- الإيجارات
- مصاريف المياه
- مصاريف الكهرباء
- بريد وبرق وهاتف
- المحروقات
- قرطاسيه ومطبوعات
- صيانة وإصلاحات

- مواد ولوازم استهلاكية

- مصاريف وسائط نقل

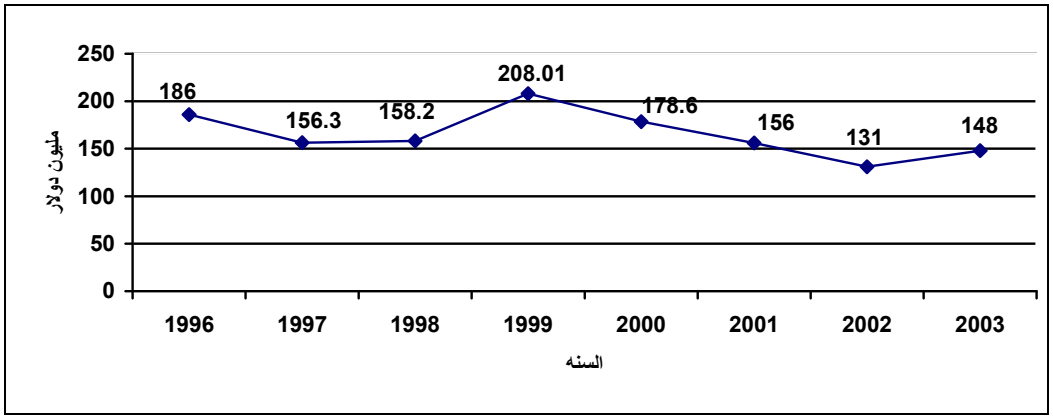
وكما هو واضح في الجدول رقم (26) والشكل رقم (22) نلاحظ أن النفقات التشغيلية امتازت بعدم الثبات وكانت متذبذبة، فقد بلغت 186 مليون دولار في سنة 1996، وانخفضت بنسبة 15% في سنة 1997 أما في سنة 1999 نمت بشكل ملحوظ بنسبة 32% حتى وصلت إلى 208 مليون دولار، وهذا ناشئ عن زيادة عدد الموظفين مما يستلزم توفير مقرات وزيادة الاتصالات والمواصلات في كافة الوزارات،حيث وصل عدد المستخدمين إلى 118 ألف موظف[1]، لكنها عادت وانخفضت في سنة 2000 لتصل إلى 178.6 مليون دولار وواصلت الانخفاض إلى 156 مليون دولار في سنة 2001 وانخفضت في سنة 2002 حتى ووصلت إلى 148.3 مليون دولار. وبالنظر إلى الجدول رقم 15 نلاحظ أن النفقات التشغيلية شكلت نسبة من النفقات الجارية بمعدل 19% وكذلك شكلت نسبة من النفقات العامة بمعدل 18%.

جدول رقم (26): تطور النفقات التشغيلية خلال السنوات 1996-2003/ مليون دولار

السنة	دولار	قيمة التطور	نسبة التطور	نسبتها من النفقات العامة	نسبتها من النفقات الجارية
1996	186.00			%20	%20
1997	185.30	-27.70	-%15	%14	%20
1998	158.20	-0.10	%00	%13	%19
1999	208.10	49.90	%32	%17	%22
2000	187.60	-29.50	-%14	%13	%19
2001	156.00	-22.60	-%13	%13	%16
2002	131.00	-25.00	%16	%11	%14
2003	148.00	17.00	-%26	%11	%14

[1]- عبدالكريم، نصر و موسى، نائل: **الموازنة الفلسطينية 1995- 2000**، مجلة جامعة النجاح الوطنية، مرجع سابق، ص 677

شكل (22): تطور النفقات التشغيليه خلال السنوات 1996-2003/ مليون دولار



ثانيا – النفقات الرأسمالية والتطويرية

تقسم النفقات الرأسمالية والتطويريه إلى قسمين رئيسين وهما:

1- **نفقات رأسماليه عاديه**

2- نفقات تطويريه، وتقسم النفقات التطويرية إلى قسمين:

أ- نفقات تطويريه ممولة من الخزينة

ب- نفقات تطويريه ممولة من الدول المانحة

النفقات الرأسمالية العادية

هي عبارة عن نفقات متمثله في التجهيزات والمعدات والأثاث وغيرها تمولها السلطة من الموازنة الجارية، وقد بدأت النفقات الرأسمالية العادية في موازنة السلطة الفلسطينية في عام 1996 بسبب عدم وجود إمكانية لفصلها عن النفقات الجارية ما قبل ذلك [1]،

وقد نمت النفقات الرأسمالية العادية في سنة 1997 بنسبة 57% عن سنة 1996 حيث بلغت 41.41 مليون دولار بينما بلغت 26.3 مليون دولار في سنة 1996، ونلاحظ أنها في سنة

[1]- عبدالكريم، نصر و موسى، نائل: **الموازنة الفلسطينية 1995-2000**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، مـــج14، 2000 ص 685

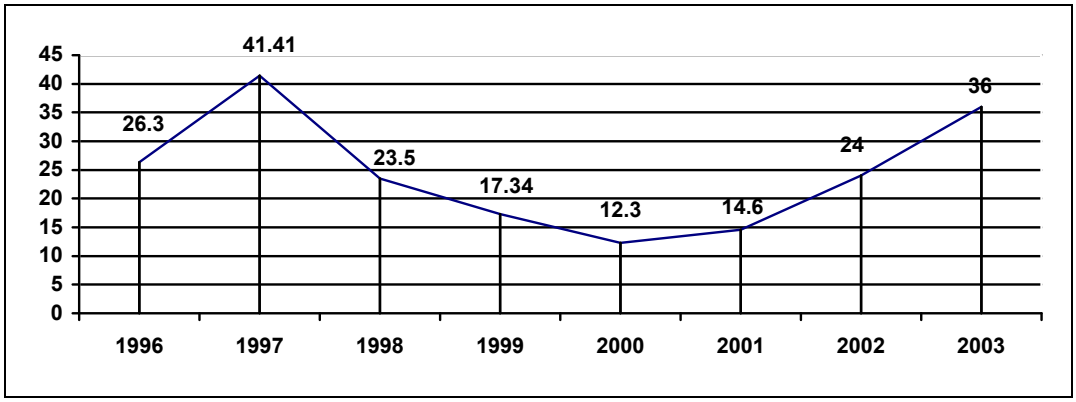
1998 قد تراجعت بنسبة 43% مقارنة مع سنة 1997، أما في سنة 1999 فقد تراجعت أيضا بنسبة 6%، وقد قفزت في سنة 2002 بنسبة 64% عن سنة 2001 حيث بلغت 24 مليون دولار، وكذلك في سنة 2003 نمت بنسبة 50% عن سنة 2002 حيث بلغت النفقات الرأسمالية 36 مليون دولار، نلاحظ أن هذه النفقات تناقصت بشكل مستمر من سنة 1997 حتى سنة 2000، ويعزى ذلك أن السلطة قد استكملت التجهيزات والمعدات والأثاث الخاص بالمؤسسات، ولكن ارتفاعها في السنوات 2001 وما بعدها بصورة مستمرة، وهي سنوات شهدت خلالها انتفاضة الأقصى.

جدول رقم (27): تطور النفقات الرأسمالية العادية خلال الفترة 1996-2003/ مليون دولار[1]

السنة	دولار	قيمة التطور	نسبة التطور	نسبتها من النفقات العامة
1996	26.30			%3
1997	41.41	15.11	%57	%4
1998	23.50	-17.91	-%43	%2
1999	17.34	-6.16	-%26	%1
2000	12.30	-5.04	-%29	%1
2001	14.60	2.30	%19	%1
2002	24.00	9.40	%64	%2
2003	36.00	12.00	%50	%3

[1]- عبدالرازق، عمر: هيكل الموازنة العامة، ماس، 2002 ص 66 (1996-2001) فعلي 2002-2003 (فعلي)، مشروع قانون الموازن العامة لسنة 2004 وسنة 2005

شكل (23): تطور النفقات الرأسمالية العادية خلال الفترة 1996-2003/ مليون دولار

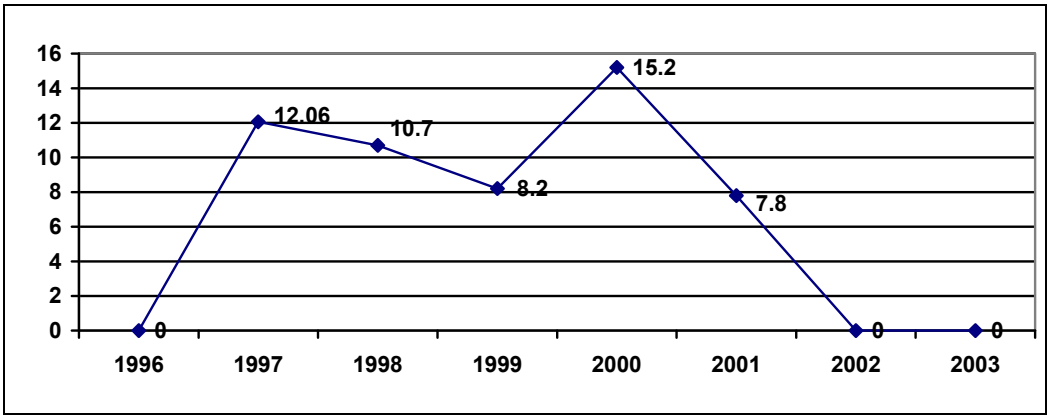


النفقات الرأسمالية التطويرية

أ-النفقات التطويرية الممولة من الخزينة

من خلال الشكل رقم(24) نلاحظ أن المشاريع الممولة من الخزينة العامة في سنة 1996 لم يكن شيئا، أما في سنة 1997 فقد بلغت 12.06 مليون دولار وتراجعت في سنة 97 لتصل إلى 10.7 مليون دولار وانخفضت في سنة 1998 لتصل إلى 8.2 مليون دولار ونمت بشكل واضح في سنة 2000 لتصل إلى 15.2 مليون دولار، لكنها عادت وانخفضت بشكل واضح أيضا في سنة 2001 لتصل إلى 7.8 مليون،أما في سنة 2002 وفي سنة 2003 لم يتم الإنفاق على النفقات التطويرية من الخزينة ويعزى ذلك إلى العجز في الموازنة العامة بحيث أن الإيرادات المحلية لم تغطي النفقات الجارية ففي حين بلغت الايرادت المحلية 750 مليون دولار في سنة 2002 وبلغت 784 مليون دولار في سنة 2003 بلغت النفقات الجارية وحدها 958 و 1043 مليون دولار في سنتي2002 و 2003 على التوالي، ونلاحظ أن النفقات التطويرية لا تأخذ الاهتمام من قبل السلطة الوطنية وأن تركيزها فقط على النفقات الجار.

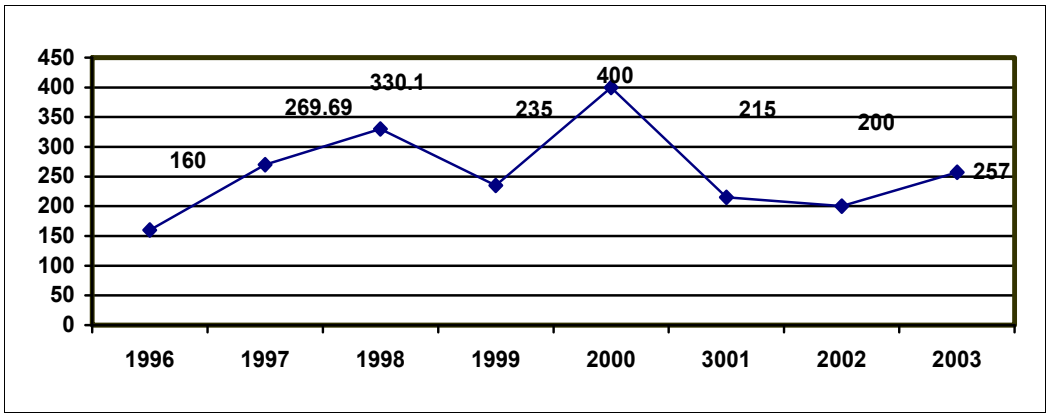
شكل (24): تطور النفقات التطويرية الممولة من الخزينة 1996-2003



ب- النفقات التطويرية الممولة من الدول المانحة

نلاحظ من خلال الشكل رقم (25) أن السلطة الوطنية اعتمدت بشكل رئيسي ولافت للنظر في تمويل الإنفاق على المشاريع التطويرية على الدول المانحة ولم يكن اعتمادها في الدرجة الأولى على الإيرادات المحلية، ففي سنة 1996 بلغت المشاريع الممولة من الدول المانحة 160 مليون دولار ونمت بنسبة 69% في سنة 1997 لتصل إلى 269.69 مليون دولار، أما في سنة 1998 نمت بنسبة 22% لتصل إلى 330.10 مليون دولار،لكنها انخفضت في سنة 1999 بنسبة 28% لتصل إلى 235 مليون دولار، وعادت ونمت بشكل واضح في سنة 2000، حيث وصلت إلى 400 مليون دولار بنسبة زيادة 70%، أما في سنة 2001 فقد انخفضت إلى 215 مليون دولار بنسبة 46 % عن سنة 2000، وفي سنة 2002 ظلت تراوح مكانها حيث انخفضت إلى 200 مليون دولار. مع أنها قد نمت في سنة 2003 حتى بلغت 257 مليون دولار ونلاحظ من الشكل رقم (25) أن النفقات التطويرية الممولة من الدول المانحة والقروض متذبذبة نظرا لتذبذب المعونات، لكن اللافت للنظر أن السلطة تعتمد اعتمادا كبيرا في سياستها التطويرية على التمويل الخارجي المتمثل بالهبات والقروض، ولم تعتمد على تمويل العجز من الإيرادات المحلية مما يجعل الموازنة العامة دائما تعاني من عجز مدمن

شكل (25): تطور الإنفاق على المشاريع التطويريه الممولة من الدول المانحة 1996-2003/مليون دولار



المطلب الثاني: التصنيف الوظيفي للنفقات العامة

يعتمد هذا النوع من التصنيف للنفقات على تقسيمها حسب الوظيفة ووفق الغاية التي ترصد لها، وتوزع النفقات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية على عدد كبير من الوزارات والمؤسسات العامة والبرامج العامة وصل عددها إلى 62، وتم تقسيمها إلى 8 مجموعات رئيسيه كل مجموعه تتضمن عدد من الإدارات الحكومية، وهي على النحو التالي:

- **الإدارة العامة**، وتشمل مكتب الرئيس والمجلس الوطني الفلسطيني والمجلس التشريعي

- **إدارة الأمن والنظام العام**، وتضمن وزارة الداخلية، وزارة العدل، مجلس القضاء الأعلى

- **الإدارة المالية**، وتتضمن وزارة المالية وسلطة المياه والنفقات العامة، خدمة الدين العام

- **الشؤون الخارجية**، التي تتضمن السفارات ووزارة الخارجية،وزارة شؤون المفاوضات

- التنمية الاقتصادية، وتتضمن وزارة الاقتصاد الوطني، مؤسسة المواصفات والمقاييس،الهيئة العامة لتشجيع الاستثمار،وزارة الإشغال ووزارة الزراعة...الخ

- **الخدمات الاجتماعية** التي تتضمن وزارة التعليم العالي وزارة الصحة ووزارة الشؤون الاجتماعية ووزارة شؤون المرأة.....الخ

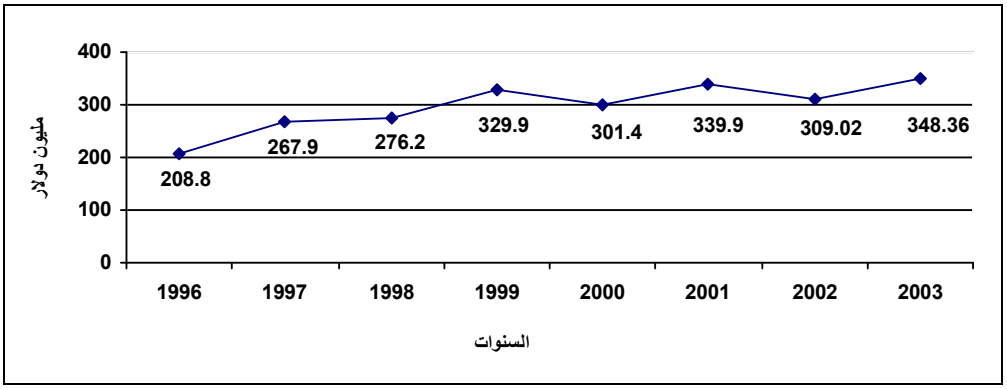
- **خدمات النقل والمواصل** وتتضمن وزارة المواصلات و وزارة الاتصالات والتكنولوجيا.

وسوف نلقي الضوء على تطور النفقات على هذه القطاعات من خلال الرسومات البيانية للاطلاع على توجهات السلطة من حيث دعم الخدمات الاجتماعية وتوفير الأمن والأمان للمواطن من خلال الإنفاق العام، لما لهذه القطاعات من أهمية بالغه على الاستقرار الاقتصادي وتطوره مما يعود بالنفع العام على المواطن وعلى الوضع الاقتصادي الفلسطيني، ومن المعروف أن إعداد الموطن تعليميا وصحيا يساهم في زيادة القدرة الإنتاجية للمواطنين وبالتالي يؤدي إلى التقدم في المجال الاقتصادي.

النفقات الأمنية

بالنظر إلى الجدول رقم (28) والشكل رقم (26) نلاحظ أن النفقات الأمنية قد تطورت من 208.8 مليون دولار في سنة 1996 إلى 267.9 مليون دولار في سنة 1997 أي بنسبة 28% وهذا عائد إلى توظيف السلطة الوطنية عددا كبيرا في الأجهزة الأمنية وقد شكلت نسبة 25% من النفقات العامة تقريبا و 33% من النفقات الجارية وكانت اعلي حصة لها في سنة 2002.وقد استمرت في النمو من سنة إلى أخرى حتى وصلت 301.4 مليون دولار في سنة 2002 وفي سنة 2003 بلغت النفقات الجارية الأمنية 348.36 مليون دولار أي أن نسبة التطور وصلت إلى 67% بالمقارنة مع سنة 1996، والشكل رقم 25 يوضح تطور النفقات الأمنية، كما نلاحظ أن حصة النفقات الأمنية من النفقات العامة قد تراوحت بين 23% إلى32%، وهي نسبة مرتفعه نوعا ما، ومن الناحية الكميه فقد بلغت ذروتها في سنة 2003.

شكل(26): تطور النفقات الأمنية 1996-2003

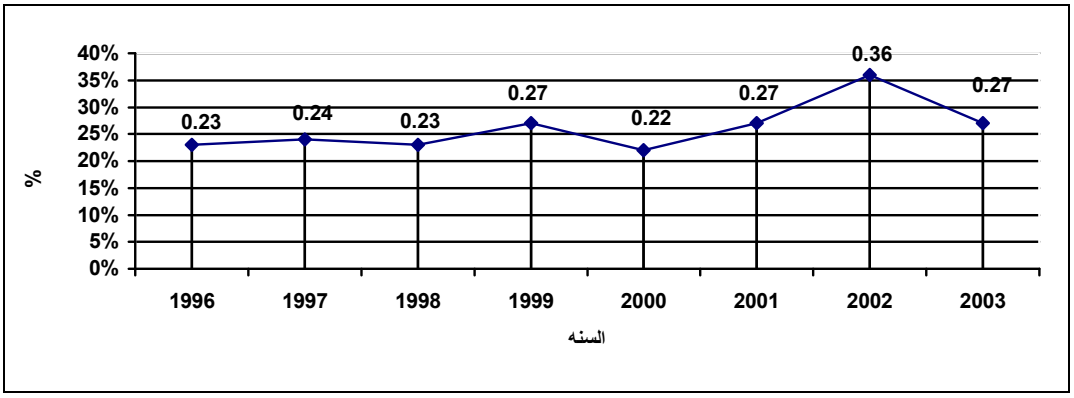


جدول رقم (28): تطور النفقات الأمنية 1996-2003/ مليون دولار[1]

السنة	دولار	التطور	نسبة التطور	حصتها من النفقات الجارية	نسبتها من النفقات العامة
1996	208.8			29%	23%
1997	267.9	59.1	28%	34%	24%
1998	276.2	8.3	03%	34%	23%
1999	329.9	53.7	19%	35%	27%
2000	301.4	-28.5	-09%	32%	22%
2001	339.9	38.5	13%	34%	27%
2002	309.02	-30.88	-09%	32%	32%
2003	348.36	39.34	13%	33%	27%

1- المصدر: 1996-2001 (فعلي) عبدالرازق، عمر، هيكل الموازنة العامة (ماس) ص 6
2002-2003 (فعلي) مشروع قانون الموازنة العامة للسنوات 2004 و 2005

شكل (27): حصة النفقات الأمنية من النفقات العامة خلال الفترة 1996-2003



النفقات الاجتماعية

لقد اجمع خبراء التنمية الاقتصادية أن تنمية الموارد البشرية ركن أساسي لتحقيق الأهداف المرجوة في التنمية الاقتصادية، وأن البشر هم الهدف من هذه التنمية وهم أيضا وسيلتها، وأن الدول المختلفة تلجأ إلى هذه التنمية باستخدام البشر وإمكانياتهم، وذلك من خلال التركيز على تطوير وتنمية البنية التحتية وخاصة التعليم والرعاية الصحية، وقد ورثت السلطة الوطنية عند تسلمها المناطق الفلسطينية القطاعات الاجتماعية المختلفة من سلطات الاحتلال الإسرائيلية مثل أبنية المدارس الأساسية ومراكز الرعاية الصحية كالمستشفيات وتجهيزاتها وكفاءتها حيث كانت هذه القطاعات متدهورة أو في طريقها إلى التدهور، وكان هناك غياب شبه كامل لبرامج الرعاية الاجتماعية، وعلى الرغم من محاولات السلطة الوطنية الفلسطينية تطوير هذه القطاعات وتحسين ظروفها إلا أنها مازالت دون المستوى المطلوب، وقد بينت تقارير(التنمية البشرية 1998 وتقرير التنمية البشرية 1999) عند اعتماد المتوسط الموزون الذي يغطي دخل الفرد ومؤشرات تعليمية ومؤشرات صحية أن الضفة الغربية وقطاع غزه تقع في المرتبة 100 بين 175 دوله، هذا يعني أن 99 دوله في العالم تسبقها في هذا المجال، عدا أن المؤشرات

الاجتماعية تشير إلى أن الزيادة في عدد المدارس والعيادات وأسرة المستشفيات لم يتناسب مع حجم النمو السكاني[1].

وبالنظر إلى الجدول رقم(29) والجدول رقم(30) فأننا نرى بأن النفقات الجارية المتعلقة بالخدمات الاجتماعية قد تدهورت باستمرار في الوقت ذاته نلاحظ أن النفقات العامة في زيادة مستمرة، بحيث شكلت نسبة 30% من النفقات العامة في سنة 1996 و39% من النفقات الجارية وقد انخفضت نسبتها من النفقات العامة والجارية في السنوات اللاحقة لسنة 1996 حيث وصل معدلها تقريبا 27% من النفقات العامة و33% من النفقات الجارية، وقد حصلت وزارة التربية والتعليم العالي على حصة الأسد من النفقات الاجتماعية حيث شكلت نسبة 48 % تقريبا من إجمالي النفقات الاجتماعية في سنة 1996، وتطورت في السنوات اللاحقة حتى بلغت 55% في سنة 2000 ونمت في سنة 2003 حتى بلغت 225 مليون دولار أي بنسبة 64% من النفقات الاجتماعية، وعلى الرغم من الزيادة البسيطة في نسبتها من النفقات العامة إلا أنها لا تزال دون المستوى وخاصة أن عدد الأطفال الملتحقون بالمدارس الأساسية في زيادة تفوق الزيادة في معدل النفقات على التعليم، ولعل توفير التعليم الأساسي هو عنصر أساسي في عقد اجتماعي ناشئ[2]. وتلتها وزارة الصحة فقد كانت حصتها من النفقات الاجتماعية 36% في سنة 1996 حيث بلغت نفقات وزارة الصحة 98.5 مليون دولار وقد تراجعت في السنوات اللاحقة بشكل متواصل حيث تراجعت في سنة 1997 إلى 93.9مليون دولار وواصلت التراجع حتى بلغت في سنة 2001 ما يقارب 87 مليون دولار وفي سنة2003 بلغت 66 مليون دولار وفي مجمل السنوات لم تزيد النفقات الجارية لوزارة الصحة أكثر من 36% ولم تقل عن 19%.

أما النفقات الجارية لوزارة الشؤون الاجتماعية فأن نسبة نموها بطيئة، وقد كانت حصتها من النفقات الاجتماعية بحدود 17% تقريبا، ومن الناحية الكميه فقد بلغت نفقات وزارة الشؤون الاجتماعية 45.8 مليون دولار في سنة 1996 ونمت في سنة 1997 حتى بلغت 47.7 مليون

[1]– عبد الرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، رام الله، 2000 ص 34-33

[2]– هلال، جميل و موسى، رياض و جونسون، بني: **في سبيل الصالح العام**، مرجع سابق، ص 46،

دولار أما في سنة 2000 فقد بلغت 52 مليون دولار، وتطورت في سنة 2003 حتى بلغت 59.78 مليون دولار.

جدول رقم(29):تطور النفقات الاجتماعية الجارية خلال الفترة 1996-1999/ مليون دولار[1]

البيان / السنة	**1996**	**1997**	**1998**	**1999**
النفقات العامة	927.90	1113.02	1183.20	1216
النفقات الجارية	709.60	789.90	818.90	955.30
إجمالي النفقات الاجتماعية	275.90	284.30	299.20	321.70
حصتها من النفقات العامة	%30	%26	%25	%26
حصتها من النفقات الجارية	%39	%36	%37	%34
وزارة التربية والتعليم العالي	131.60	142.70	157.10	176.20
حصتها من النفقات العامة	%14	%13	13%	%14
حصتها من النفقات الجارية	%19	%18	%19	%18
حصتها من النفقات الاجتماعية	%48	%50	%53	%55
وزارة الشؤون الاجتماعية	45.8	47.7	51	51.8
حصتها من النفقات العامة	%5	%4	%4	%4
حصتها من النفقات الجارية	%6	%6	%6	%5
حصتها من النفقات الاجتماعية	%17	%17	%17	%16
وزارة الصحة	98.5	39.9	91.1	93.7

[1] -1996-2001 (فعلي) عبدالرازق،عمر: **هيكل الموازنة العامة**، (ماس)2002 صفحه 67
2002 - 2003(فعلي) **مشروع قانون الموازنة العامة** 2004 و 2005

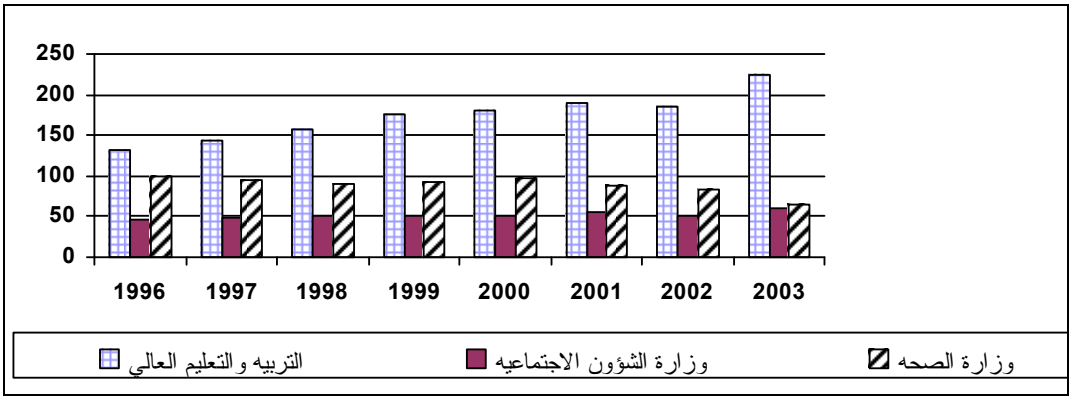
جدول رقم(30):تطور النفقات الاجتماعية الجارية خلال الفترة 2000– 2003/ مليون دولار

البيان/ السنة	2000	2001	2002	2003
النفقات العامة	1373.70	1239.20	1182.00	1308.00
النفقات الجارية	946.20	1001.80	958.00	1043.00
إجمالي النفقات الاجتماعية	329.40	333.30	319.08	350.99
حصتها من النفقات العامة	%24	%27	%27	%27
حصتها من النفقات الجارية	%35	%33	%33	%34
وزارة التربية والتعليم العالي	181.2	190.90	184.35	225.42
حصتها من النفقات العامة	%13	%15	%16	%17
حصتها من النفقات الجارية	%19	%19	%19	%22
حصتها من النفقات الاجتماعية	%55	%57	%58	%64
وزارة الشؤون الاجتماعية	52	55.30	50.65	59.78
حصتها من النفقات العامة	%4	%4	%4	%5
حصتها من النفقات الجارية	%5	%6	%5	%6
حصتها من النفقات الاجتماعية	%16	%17	%6	%17
وزارة الصحة	96.20	87.10	84.08	65.79
حصتها من النفقات العامة	%7	%7	%7	%5

1996–2001 (فعلي) عبدا لرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة،** (ماس)2002 صفحه 67

2002– 2003 (فعلي) مشروع قانون الموازنة العامة 2004 و2005

شكل(28): تطور النفقات الاجتماعيه1996- 2003 (مليون دولار)

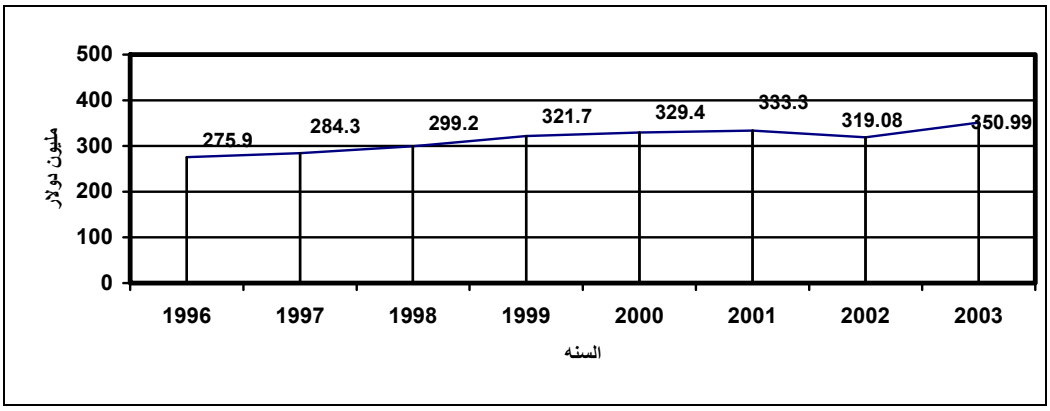


إن التطور في نفقات وزارة التربية والتعليم جاء لحساب الرواتب والأجور والنفقات التحويلية (الضمان الاجتماعي)، أما النفقات التشغيلية والنفقات الرأسمالية كانت نسبتهما متدنية وهما مؤشر أن سلبيان مقارنة بطبيعة عمل الوزارة, خاصة مع استمرار انخفاض قيمة رواتب وأجور العاملين فيها, التي هي أصلا متدنية مقارنة بالقطاعات الحكومية المدنية الأخرى, بالإضافة إلى التآكل المتواصل في الأجور والرواتب بشكل عام، وحاجة الوزارة المستمرة للنفقات التطويرية. وكل ذلك ينعكس سلبا على قطاع التعليم ونوعية الخدمات الخاصة بهذا القطاع وجدير بالذكر أن النفقات الرأسمالية لوزارة التعليم العالي, ضمن موازنات السلطة الوطنية الفلسطينية لا تكاد تذكر مقارنة بإجمالي نفقات الوزارة, نظراً لاعتماد قطاع التعليم العالي على المساعدات الدولية في تمويل النفقات الرأسمالية التطويرية[1]، ففي سنة 1997 على سبيل المثال كانت مساهمة الأونروا 8 مليون دولار ومساهمة المنظمات 18 مليون والمنتفعين 28 مليون، والسبب في قلة مساهمة السلطة الوطنية في التعليم العالي أن الجامعات الفلسطينية بقيت حتى وقت قريب تمول من دول عربيه وأوروبيه بشكل مباشر[2].

[1] – مركز الميزان لحقوق الإنسان: **الأبعاد الاجتماعية والاقتصادية في موازنات السلطة الوطنية الفلسطينية**،غزه، 2002 **http://www.mezan.org/site_ar/resource_center/mezan_publications/detail.php?id=**

[2] – صبري، نضال رشدي: **الجوانب المالية والقانونية للموازنة الفلسطينية**، لهيئة الفلسطينية لحقوق المواطن، المواطن صفحه 23

شكل (29): تطور النفقات الاجتماعيه مجتمعه (1996–2003) مليون دولار



النتائج

لقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج

أولا: بالنسبة لقوانين الضرائب المطبقة في فلسطين

قوانين ضرائب الدخل المطبقة في فلسطين حتى نهاية سنة 2004، قوانين قديمه كانت مطبقه إبان الاحتلال الإسرائيلي، وهي قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 فقد طبق في الضفة الغربية وقانون ضريبة الدخل المصري رقم 13 لسنة 1947 طبق في قطاع غزه، وبالنسبة لنظام ضريبة القيمة المضافة فقد استحدثه الاحتلال الإسرائيلي في سنة 1976 بناء على قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، وقد طبق في الضفة الغربية وقطاع غزه.

ومنذ أن تسلمت السلطة الوطنية الفلسطينية الصلاحيات المالية، عمدت إلى تغيير شرائح ضريبية الدخل وفقا لقانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 مرتين فقط، حيث كانت الأولى في سنة 1995 وظلت مطبقه لنهاية سنة 1998، والثانية في سنة 1999 حيث أجرت تعديل على السلم الضريبي فقط، أما بالنسبة للإعفاءات الشخصية والعائلية فلم تجري عليها أي تعديل.

في بداية سنة 2005 اقر قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، وبدء العمل بموجبه من بداية 2005، وبذلك تم توحيد قانون ضريبة الدخل ليطبق على كافة مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية وأن السلم الضريبي حسب هذا القانون لم يحقق العدالة التي يهدف إليها التصاعد بالشرائح حيث أنها تزيد العبء الضريبي على ذوي الدخل المحدود وتقلل العبء الضريبي على ذوي الدخول المرتفعة.

ثانيا: بالنسبة للإيرادات العامة

أن الإيرادات العامة للسلطة الوطنية تتكون من مصدرين، الأول داخلي والآخر خارجي، أما المصدر الداخلي فإنه يتكون من إيرادات ضريبية، وإيرادات غير ضريبية، وقد شكلت

الإيرادات الضريبية بالمتوسط 14% من الناتج لإجمالي المتاح و 53% من الإيرادات العامة أما نسبتها من الإيرادات المحلية فقد بلغت بالمتوسط 83%، ولم تكفي الإيرادات المحلية لتغطية النفقات الجارية وحدها حيث كانت النفقات الجارية نسبتها 126% إلى الإيرادات المحلية، وبالنسبة للإيرادات غير الضريبية فقد كانت حصتها من الناتج المحلي الإجمالي بالمتوسط 3% وبلغت مساهمتها في الإيرادات العامة بمعدل 11% أما حصتها من الإيرادات المحلية فقد بلغت بالمتوسط 17%.ويمكن زيادة حصيلة هذا البند فيما لو قدمت السلطة الوطنية خدمات أفضل للمواطنين.

وبالنسبة للمصدر الخارجي فإنه يتكون من المنح والمساعدات لدعم الموازنة العادية ولدعم المشاريع التطويرية، وقد ساهمت المنح لدعم الموازنة العامة بالمتوسط 13% في الإيرادات العامة أما المنح والمساعدات لدعم المشاريع التطويرية فقد بلغت حصتها من الإيرادات العامة بالمتوسط 17%. وهذا البند لا يمكن الاعتماد عليه في تمويل المشاريع التطويرية، لأن هذه المنح تكلف الشعب الفلسطيني تنازلا عن الحقوق والثوابت، كما أن التجارب السابقة أثبتت بأنه لا يوجد التزام من الدول المانحة بدفع التزاماتها. لذا على السلطة الوطنية أن تزيد من اعتمادها على الموارد المحلية من خلال تشجيع الاستثمار المحلي والعمل على إيجاد فرص عمل وبالتالي زيادة الجباية المحلية.

وتتألف الإيرادات الضريبية من ضرائب مباشره (ضريبة الدخل على الأرباح والأجور وضريبة الأملاك والأراضي) وضرائب غير مباشره (الرسوم الجمركية وضريبة الشراء وضريبة على الإنتاج المحلي وضريبة القيمة المضافة)، فبالنسبة لضريبة الدخل على الأرباح والأجور على الرغم من أهميتها في تمويل الموازنة العامة إلا أنها حصتها من الإيرادات العامة في فلسطين خلال سنوات الدراسة بلغت بمعدل 6% و كانت حصتها من الإيرادات المحلية 8%، وحصتها من الإيرادات الضريبية فقد بلغت بمعدل 11% أما نسبة مساهمتها في الناتج المحلي الإجمالي لم تتعدى 2% وهي نسبة قليله جدا، ومن خلال ما توصل إليه الباحث فإن ضريبة الدخل لا يمكن الاعتماد عليها في تمويل الموازنة العامة في حال استمرارها على هذا

الحال، خاصة أن التهرب الضريبي كبير جدا وأن النظرة العامة تجاه أداء الضريبة نظره عدائيه وأن الإدارة الضريبية لا تبذل الجهد المطلوب للوصول إلى المكلفين الذين يعملون خارج المناطق التي تقع تحت سيطرة الجانب الإسرائيلي ولغياب القضاء ولعدم توفر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، عدا عن قلة الوعي الضريبي لدى المواطن الفلسطيني وأن الإدارة الضريبية ينقصها الكفاءة والعدالة في إجراءات تحصيل الضريبة. وعدم توفر جهاز للاستعلام الضريبي يزود إدارة الضرائب بالمعلومات اللازمة عن أعمال ونشاطات المكلفين.

وبالنسبة للإيرادات الجمركية فقد بلغت مساهمتها خلال سنوات الدراسة بمعدل 4% من الناتج المحلي الإجمالي و حصتها من الإيرادات العامة بلغت بمعدل وسطي 17% وقد بلغت نسبة مساهمتها في الإيرادات المحلية 27% أما نسبة مساهمتها في الإيرادات الضريبية بلغت بمعدل 32%، وعلى الرغم أن هذه النسب مرتفعه قليلا إلا أنه يمكن تحقيق جباية أفضل من ذلك، ولكن بسبب أن الجانب الإسرائيلي هو الذي يتحكم في التعريفة الجمركية وأن الاستيراد يتم من خلال المعابر التي تقع تحت سيطرته، فإنه يضع العراقيل والتعقيدات أمام المستورد الفلسطيني بغية دعم الاقتصاد الإسرائيلي من خلال إجبار المستورد الفلسطيني إلى الاعتماد على موردين إسرائيليين، وبذلك تحقق هدفين وهما:

الأول: دعم المنتجات المصنعة في إسرائيل

الثاني: ضمان تحصيل الرسوم الجمركية لصالح الخزينة الإسرائيلية فيما لو كان المستورد إسرائيلي.

ولذلك فإن الإيرادات الجمركية عرضة للتحكم فيها من قبل الجانب الإسرائيلي ولا يمكن الاعتماد عليها في تمويل النفقات العامة. وبالنسبة لضريبة القيمة المضافة فقد بلغ متوسط حصتها من الإيرادات العامة 30% ونسبة مساهمتها في الإيرادات الضريبية 57% أما نسبتها من الناتج القومي الإجمالي المتاح 8% وأن نسبة كبيره من إيرادات هذا البند تتحقق من تحويل الجانب الإسرائيلي نتيجة قيام المشتغلين الفلسطينيين بشراء السلع والحصول على خدمات من

إسرائيل بموجب فواتير المقاصة وقد بلغت حصة الضريبة الإضافية المحولة من إسرائيل خلال الأعوام 2001، 2002، 2003 على التوالي 12%، 37%، 50% وبلغت حصة مساهمة الضريبة المضافة من الناتج المحلي للأعوام ذاتها 51%،33%،23%، هذا يعني أن نسبة كبيره من الوعاء الضريبي لم يتم جباية ضريبة قيمة مضافة منه.

وبالنسبة لضريبة القيمة المضافة المحولة من الخارج تتم عن طريق المقاصة بين الجانبين شهريا مما يجعل هذا البند عرضة للتحكم فيه من قبل الجانب الإسرائيلي، خصوصا أن الجانب الإسرائيلي لا يحول الضريبة التي يجبيها لصالح السلطة الوطنية آليا، وأنما يعتمد على مطالبة السلطة بضريبة فواتير المقاصة التي حصل عليها المكلفين الفلسطينيين والتي تقدم لدوائر ضريبة القيمة المضافة في السلطة الوطنية الفلسطينية.

ثالثا : بالنسبة للنفقات العامة

تتكون النفقات العامة في السلطة الوطنية الفلسطينية من نفقات جاريه ونفقات رأسماليه عاديه ونفقات تطويريه، وقد شكلت النفقات الجارية بمتوسط 75% من النفقات العامة وساهمت في الناتج المحلي الإجمالي بمعدل 23%، وتحتوي النفقات الجارية على ثلاثة بنود وهي الرواتب والأجور والنفقات التحويلية والنفقات التشغيلية، وقد استحوذت نفقات الرواتب والأجور على نسبة 47% من النفقات العامة و62% من النفقات الجارية، وقد استحوذت على 80% من الإيرادات المحلية، و20% من الإيرادات المحلية تنفق على ما تبقى، وأن بند الرواتب والأجور لم يتوقف على هذا الحد حيث يتم إعداد الموازنة بناء على الأساس النقدي وليس الاستحقاق هذا يعني أن بند الرواتب سوف يزيد لأن السلطة الوطنية سوف تلتزم بدفع المستحقات كالتقاعد والتعويضات.

بالنسبة للنفقات الاجتماعية بلغت حصتها بمعدل 26% من النفقات العامة و35% من النفقات الجارية، وتوزعت على ثلاث جهات وهي، التربية والتعليم العالي التي بلغت حصتها من النفقات الاجتماعية 55%، أما حصتها من النفقات العامة فقد بلغت بالمتوسط 15%، ووزارة

الشؤون الاجتماعية وكانت حصتها من النفقات الاجتماعية بمعدل 16% وحصتها من النفقات العامة 4% أما وزارة الصحة فكانت حصتها 28% من النفقات الاجتماعية وحصتها من النفقات العامة 7%. ولا بد من زيادة الإنفاق على خدمات التعليم لما في ذلك من منفعة تعود على الشعب بأكمله من خلال التعليم والتدريب والتأهيل ودعم البحث العلمي، ولا بد من محاربة الفقر بإيجاد مصادر دخل دائمة للأسر الفقيرة مما يدعم الاقتصاد من ناحية ويقنن نفقات وزارة الشؤون الاجتماعية.

التوصيات

1) لزيادة إيرادات ضريبة الدخل لا بد من العمل على توسيع قاعدة دافعي الضرائب لتشمل بالإضافة إلى مستخدمي السلطة مستخدمي القطاع الخاص والمشتغلين في القطاع الخاص في كافة المناطق الفلسطينية عن طريق نشر الوعي وزيادة كفاءة الإدارة الضريبية وتفعيل القضاء ومنح الثقة للمكلفين وإيجاد جهاز تكون من مهامه جمع المعلومات الوافية عن المكلفين لأن هذه الأمور تتيح للسلطة زيادة الإيرادات من هذا البند ويضمن عدالة في تحمل الأعباء الضريبية. ولا بد من إعادة النظر في شرائح ضريبة الدخل في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 لتحقيق العدالة الضريبية

2) تعديل شريحة السلم الضريبي في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 الذي بدء العمل بموجبه في بداية سنة 2005، بأن يتم تخفيض نسبة الشريحة الأولى من 8% إلى 5% وزيادة الشريحة الأخيرة من 16% إلى 25%، ويجب التركيز على جباية الضرائب على الأرباح بالإضافة إلى الضريبة على الرواتب والأجور.

3) لزيادة الجباية من بند الرسوم الجمركية لا بد أولا من التحرر من الاتفاقيات التي فرضت على السلطة الوطنية فيما يتعلق بالاستيراد والأمر الثاني لا بد من إعادة تقييم البضاعة المستوردة لأن الأسعار المسجلة في فاتورة المنشأ التي يتم بناء عليها فرض

الرسوم الجمركية أسعارا غير حقيقية في معظمها، وإذا تم ذلك يتحقق هدفين أساسين وهما زيادة الإيرادات الجمركية وحماية المنتجات المحلية.

4) لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، لا بد من وجود نظام يحقق التعاون بين السلطة الوطنية والمواطنين، في العمل على ضمان وصول كامل استحقاق الشعب الفلسطيني من فواتير المقاصة، ونشر الوعي بين فئات المكلفين خاصة الذين يحصلوا على فواتير المقاصة من إسرائيل، وزيادة كفاءة الإدارة الضريبية وتأهيلها، لتصل إلى كافة المشتغلين وفرض العقوبات على المتهربين. والعمل على سن قانون فلسطيني بخصوص ضريبة القيمة المضافة يراعي ظروف وخصوصية المناطق الفلسطينية، ولا بد من التفريق في سعر الضريبة المضافة بحيث تطبق نسب مرتفعه على السلع الكمالية وتخفيضها عل السلع الضرورية.

5) لتقنين مصروف الرواتب والأجور لا بد أن تقوم السلطة بالتوظيف حسب حاجة الوزارات لملء الشواغر آخذة بعين الاعتبار الحاجة ألفعليه لمتطلبات العمل ووضع الرجل المناسب في المكان المناسب، وبدلا من إيجاد البطالة المقنعة بتوظيف أشخاص لا حاجة لهم أن تقوم السلطة الوطنية الفلسطينية بتقديم الدعم للقطاع الخاص وإيجاد فرص عمل لدعم الاقتصاد وتشجيع الاستثمار وبدوره فإنها بذلك تقضي على البطالة المقنعة ولفعليه وتزيد من المقدرة التكليفيه وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية.

6) يجب العمل على تقنين المصاريف التشغيلية، وذلك يتم عن طريق فرض رقابه على هذه المصاريف بحيث يتم استخدامها فقط لتسيير شؤون الوزارات والمؤسسات.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

إبراهيم، حمد فالح: **موضوعية قرار مأمور التقدير الجزافي في فلسطين**، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس/ فلسطين، 2003.

البطريق، يونس احمد: **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية 1998.

الحاج موسى، حسن فلاح: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيها إداريا وقضائيا**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الأردنية، عمان، 1988.

الجعفري، محمود و العارضه، ناصر: **السياسات التجارية والمالية الفلسطينية وتأثيرها على العجز في الميزان التجاري والعجز في الموازنة**، ماس، رام الله،2002.

الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، **مسح القوى العاملة**، رام الله، 2002.

المحجوب، رفعت: **المالية العامة**، دار النهضة العربية،القاهرة 1978.

العمر، حسين: **مباديء المالية العامة**، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، ط1، الكويت، 2002

الفارس، عبدا لرازق: **الحكومة والفقراء والإنفاق العام**، ط1، بيروت،1997.

القيسي، أعاد احمد: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مكتبة دار الثقافة للنشر التوزيع، ط2، عمان، 1998.

المرسي السيد حجازي: **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

النقيب، فضل: **تقييم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة**، ماس، رام الله،1996.

اليحيى، حسين وخريوش،حسن: **المالية العامة**، جامعة القدس المفتوحة، ط1، الأردن، 1996.

أمين، السيد احمد لطفي: **الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال**، ط1،القاهرة، 1992.

آغا، ريم جودت: **دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام في الجمهورية العربية السورية**، جامعة دمشق، سوريا، 1992.

جامعة القدس المفتوحة، **محاسبة ضريبة الدخل**، ط1، عمان، 1998.

خصاونه، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني**، ط1، الأردن، 1999-2000.

خطار، شبلي: **العلوم المالية**، بيروت، .1962

ستيفنز، مارك: **الضرائب في الضفة الغربية المحتلة 1967-1989**، مؤسسة الحق، رام الله 1998.

سعد، محيى محمد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مصر،1998.

سعيد، عبدالعزيز عثمان: **النظم الضريبية مدخل تحليل مقارن**،الدار الجامعية، الاسكندريه، 2000.

شاميه، احمد زهير والخطيب، خالد:**المالية العامة**، دار زهران للنشر،عمان، 1993.

صبري، نضال رشدي :**الجوانب المالية والقانونية للموازنة الفلسطينية**، الهيئة الفلسطينية لحقوق المواطن.

فرحات، فوزي: **المالية العامة والتشريع الضريبي العام**، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، ط1، 1997.

عبد الرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة الفلسطينية**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية لفلسطيني، 2002.

عبدالكريم، نصر و موسى، نائل: **الموازنة الفلسطينية 1995-2000 دراسة تحليليه للتطورات والاتجاهات في السياسة المالية العامة**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، مج14، 2000.

عبدالمنعم، فوزي: **المالية العامة والسياسة المالية**، دار النهضة العربية، بيروت،1971.

علاونه،عاطف كمال: **شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة**، رام الله.1992.

حمد،مرسي فهمي و سيد، لطفي عبدالله، **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية**. القاهره،1999

هلال،جميل و موسى،رياض و جونسون، بني: **في سبيل الصالح العام :الإيرادات العامة والمخصصات الاجتماعية والحاجات الاجتماعية في فلسطين**، منتدى أبحاث السياسات الاجتماعية والاقتصادية في فلسطين، رام الله،2003.

مركز الدراسات والبحوث الفلسطينية، **الاتفاقية الاقتصادية الفلسطينية – الإسرائيلية قراءات في النص**، نابلس، 1994.

مركز الميزان لحقوق الإنسان: **الأبعاد الاجتماعية والاقتصادية في موازنات السلطة الوطنية الفلسطينية**، غزه،2002

معهد البحوث والدراسات العربية: **دراسات حول ضمانات الاستثمار في قوانين البلاد العربية**، الكويت، 1978.

ثانيا: القوانين

قانون ضريبة الدخل رقم25 لسنة 1964.

قانون ضريبة الدخل رقم17 لسنة 2004.

قانون تشجيع الاستثمار رقم 1 لسنة 1998.

قانون الجمارك والمكوس رقم 10 لسنة 1961.

مشروع قانون الموازنة العامة 2003.

مشروع قانون الموازنة العامة 2004.

مشروع قانون الموازنة العامة 2005.

ثالثا: الدوريات ومواقع الإنترنت

http://www.mezan.org

http://www.oppc.pna.net

http://www.mop.gov.ps

http://www.plofm.com

http://www.koshak.net

http://www.gazapress.com

معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، ماس، المراقب الاقتصادي، العدد رقم 10 رام الله، 2003

رابعا : المراجع الأجنبية

OECD, **TAX SPARING** A Reconsideration, FRANCE, 1998.

HOLLEY H. ULBRICH, **Public Finance in theory & Practice**, Mike Mercier, USA, 2003.

Stephes, Marc: **TAXATION in the occupied West Bank 1967-1989**, Al-Haq, Palestine, 1990.

Assali, Hania : **Import – Distribution** Relations in the Palestinian.

Territories, Institute of Law, Birzeit- Un. 2000. Palestinian Independent Commission for **Citizen's Rights**, Seventh Annual Report, Ramallah, 2004.

An–Najah National University
Faculty of Graduate Studies

Role of Tax Revenues in the Financing of the General Budget in Palestine (1996-2003)

By
Kamal Ahmad Askar Ahmad Khatib

Supervised by
Prof. Dr. Tariq Al-Haj

Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master in Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, at An-Najah National University Nablus, Palestine.
2006

Role of Tax Revenues in the Financing of the General Budget in Palestine (1996-2003)

By
Kamal Ahmad Askar Ahmad Khatib
Supervised by
Prof. Tariq Al-Haj

Abstract

This study sought to identify the most important features of the tax regime effective in Palestine since the Palestinian National Authority (PNA)'s taking over of the financial powers in 1994. It also investigated the size of tax revenues, their components (elements) and their role in financing public expenditure between 1996-2004. Further, this study drew some important trends in the taxation policy and its impact on the Palestinian economy particularly in financing public spending. The significance of this study stems from the importance of the subject it's dealing with and the implications it has for the future of development in the country which will largely depend on public revenues and public expenditure. This study is also significant because it's the first serious study to analyses the tax revenues in a comprehensive fashion. To these ends of the study, the researcher adopted a methodology based on the analysis of public revenues, and tax revenues in particular, from one year to another (horizontal analysis) and on comparison between tax revenues and public revenues for every year (vertical analysis). The researcher also made a review of literature on public finance for the sake of building a theoretical frame/background. In his analysis, the researcher depended on the actual figures reported by the PNA in its public budgets.

The study was divided into three chapters. Chapter one provided an introduction to the tax system and public budget. The chapter specifically dealt with the development of taxes, their types, their definitions, purposes,

characteristics and regulations. It also tackled the public budget, in terms of development and types, and moved on to public spending and public revenues. Chapter two dealt with the nature of the tax structure in the country. It specifically examined the types of taxes applied by the PNA since taking its powers in 1994. The chapter also dealt with direct taxes (income tax, property and land tax) and indirect taxes (value added tax, customs tax and production and purchase tax). Chapter three examined the role of tax revenues in financing the public budget. In section one, the researcher dealt with types of revenues: current, local and tax. He also examined their separate roles in financing the budget. In section two, the researcher highlighted the public expenditure in terms of its economic and functional classification.

Results of the study

The tax laws, effective in Palestine between 1994 – 2003, were found to be out-of- date and were inherited from Egypt, Jordan, Britain and Israel. There was no growth in tax revenues during those years. The tax revenues combined had contributed an average of 53% while non-tax revenues had contributed an average of 11%. In contrast, grants and foreign aid combined had contributed about 36% to the public revenues. It was also found that the direct taxes only contributed an average of 6.03% to public revenues. The share of income tax revenues of wages and profits amounted to 6% whereas the contribution of property and land tax was about zero (0.03%). The income tax represented some 11% of the tax revenues. In contrast, indirect taxes combined contributed an average of 47% to the public revenues. The share of value added tax and customs was 30% while that of customs duties was 17%. Their contribution to tax revenues amounted to 89% while that of customs and excise was 57%. The customs

duties contributed an average of 32%. In addition, it was found that current expenditure represented about 75% of public spending between 1996-2003. The share of capital expenditure (ordinary and development expenditure combined) did not exceed 25%.

Spending on wages and salaries took the lion's share of public expenditure. Salaries and wages took about 47% and represented some 63% of current expenditure. The share of operating expenditure, which includes public utilities, telecoms, fuels and office stationery, represented 14% of public spending and 18% of current spending. Manufacturing expenditure represented some 14% of public spending and 19% of current expenditure. It's worth mentioning that salaries and wages amounted to some 80% of local revenues. That is, 80% of local revenues were directed towards covering wages and salaries. Security expenditures took 25% of public spending while social expenditure took 26%.

In the light of these findings to increase tax collection, the researcher suggested expanding the base of taxpayers to include the PNA's employees, private sector employees, and the self-employed in all Palestinian areas, and amending the tax scale layers in the Palestinian Income Tax Law #17 of 2004 which became effective at the outset of 2005. The first category of tax layer should be lowered while the last category has to be raised. The number of categories should be also increased. The focus should be on collection of taxes from profits rather than from wages by introducing, in each tax department, division for data collection and investigation with the purpose of taxpaying all people who make income particularly from property and real estate. This is in addition to educating the public about the necessity to obtain clearance unified invoices and present them to tax departments and punishing severely those who do not.

d