

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية
في محافظات شمال الضفة الغربية

إعداد

زياد أحمد علي عرباسي

إشراف

أ.د. طارق الحاج

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

2008



العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية
في محافظات شمال الضفة الغربية

إعداد

زياد أحمد علي عرباسي

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 16/10/2008 وأجيزت.

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

.....

1- أ.د طارق الحاج / مشرفا ورئيسا

.....

2- د. سليمان العبادي / ممتحنا خارجيا

.....

3- د. حاتم الكخن / ممتحنا داخليا

.....

الإهداء

إلى وطني الحبيب فلسطين ...

إلى روح والدي طيب الله ثراه ...

إلى جنة الحياة ونبع الحنان والدتي شافها الله ...

إلى الشمعة التي أنارت لي الطريق لأسلك سبيل العلم والتعلم أختي العزيزة صباح ...

إلى زوجتي الحبيبة...

إلى سند حياتي ... إختوتي وأختواتي ...

إلى كل صديق وقريب وقف بجانبتي وقدم لي المساعدة....

إلى ... كل من حمل راية العلم والتعلم ...

إليهم جميعاً ... أهدي هذا العلم المتواضع .

الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله ربّ العالمين أولاً وأخيراً الذي وفقني فيما قمت به من جهد متواضع لإتمام

هذه الرسالة.

ثم أتوجه بالشكر والاحترام والتقدير إلى أستاذي الفاضل ...

أ . د طارق الحاج المشرف الذي أشرف على هذه الرسالة وخصص لي حصة من وقته

الثمين، على الرغم من كثرة مشاغله، وعظم مسؤولياته، وتعامل معي بصبر وأناة وقدم من

خلاصة علمه وتجربته الكثير الكثير، فله كل الشكر والتقدير.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لأعضاء لجنة المناقشة لما قدموه؛ لي من ملاحظات قيمة

د حاتم الكخن ممتحناً داخلياً من جامعة النجاح الوطنية، ود. سليمان العبادي ممتحناً خارجياً

من الجامعة العربية الأمريكية في جنين

كما أتقدم بالشكر إلى جميع الأخوة والأصدقاء الذين قدموا لي المساعدة لإتمام هذا البحث.

الباحث

إقرار

أنا الموقع/ة أدناه، مقدم/ة الرسالة التي تحمل العنوان: العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية.

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وان هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's Name:

اسم الطالب:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
ت	الإهداء
ث	شكر وتقدير
ج	إقرار
ح	فهرس المحتويات
ذ	فهرس الجداول
ز	الملخص باللغة العربية
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	مقدمة الدراسة
3	مشكلة الدراسة
3	أهمية الدراسة
4	أهداف الدراسة
4	فرضيات الدراسة
5	منهجية الدراسة
5	مجتمع الدراسة
5	عينة الدراسة
5	أدوات التحليل الإحصائي
6	الدراسات السابقة
15	الفصل الثاني: العدالة الضريبية
18	المبحث الأول: ماهية العدالة الضريبية وصفاتها وتعريفها وأنواعها
18	أولاً: ماهية العدالة الضريبية
20	ثانياً: صفات العدالة الضريبية
21	ثالثاً: تعريف العدالة الضريبية
29	رابعاً: أنواع العدالة الضريبية
31	المبحث الثاني: العدالة الضريبية والتهرب الضريبي
32	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي وأشكاله
32	الفرع الأول: ماهية التهرب الضريبي

الصفحة	الموضوع
33	الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي
37	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي ووسائل مكافحته والعقوبات المترتبة عليه
37	الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي
38	الفرع الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي
46	المطلب الثالث: العدالة الضريبية وعلاقتها بتقليل التهرب الضريبي
48	المبحث الثالث: العدالة الضريبية وعلاقتها بوعاء الضريبة ونوع الضريبة
50	المطلب الأول: نظام الضريبة الواحدة ونظام الضريبة المتعددة
52	المطلب الثاني: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال
53	المطلب الثالث: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
55	المطلب الرابع: ضريبة الدخل والعدالة الضريبية
63	المطلب الخامس: الضريبة على رأس المال والعدالة الضريبية
64	الفرع الأول: الضريبة العادية على رأس المال والتي تدفع من الدخل والعدالة الضريبية
65	الفرع الثاني: الضريبة على رأس المال التي تدفع منه والعدالة الضريبية
65	أولاً: الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال
65	ثانياً: الضريبة على زيادة قيمة رأس المال (العقارية والمنقولة)
69	ثالثاً: الضريبة على التركات
71	المطلب السادس: الضرائب على الإنفاق والعدالة الضريبية
72	الفرع الأول: الضرائب على تداول رأس المال
73	الفرع الثاني: الضرائب النوعية على الاستهلاك
75	الفرع الثالث: الضرائب الجمركية
76	الفرع الرابع: الضريبة العامة على الإنفاق (أو على جملة الاستهلاك)

الصفحة	الموضوع
80	الفصل الثالث: التنظيم الضريبي لنشاط القطاع الصناعي الفلسطيني
82	المبحث الأول: اعتبارات شروط خضوع إيراد النشاط الصناعي الفلسطيني للضريبة
88	المبحث الثاني: خصائص الضريبة على أرباح القطاع الصناعي الفلسطيني وأهم الأحكام المتعلقة بالضريبة عليه
88	المطلب الأول: خصائص الضريبة على أرباح القطاع الصناعي الفلسطيني
95	المطلب الثاني: أهم الأحكام المتعلقة بالضريبة على القطاع الصناعي الفلسطيني
95	أولاً: مفهوم الربح الخاضع للضريبة
98	ثانياً: مفهوم التكاليف من وجهة النظر الضريبية
100	ثالثاً: شرح أهم النفقات التي تخصم من الوعاء الضريبي
110	رابعاً: إعفاءات تشجيع الاستثمار
113	الفصل الرابع: أهمية الضرائب على المنشآت الصناعية الفلسطينية
114	المبحث الأول: الأهمية الاقتصادية للنظام الضريبي في فلسطين
121	المبحث الثاني: أهمية الصناعة في الاقتصاد الفلسطيني
130	المبحث الثالث: السياسات الضريبية ومدى معالجتها للمشكلات الاقتصادية، وتحقيقها للعدالة الضريبية لأرباب الصناعات الفلسطينية
133	الفصل الخامس: الطريقة والإجراءات
155	الفصل السادس: نتائج الدراسة و التوصيات
159	قائمة المراجع
166	الملاحق
A	الملخص باللغة الإنجليزية

فهرس الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
116	هيكل الإيرادات المحلية في الموازنة العامة الفلسطينية 1995 - 2000	جدول (1)
117	هيكل الإيرادات المحلية في الموازنة العامة الفلسطينية 2001 - 2003	جدول (2)
118	الإيرادات الضريبية المحلية وإيرادات المقاصة بين عامي 2004-2007.	جدول (3)
123	أهم المؤشرات الاقتصادية الرئيسية في القطاع الصناعي في الضفة الغربية وقطاع غزة حسب فئات العمال عام 2007	جدول (4)
125	أهم المؤشرات الرئيسية لقطاع الصناعة التحويلية في فلسطين	جدول (5)
128	توزيع المنشآت الصناعية حسب الحجم لعام 2006	جدول (6)
128	نسبة مساهمة الأنشطة الاقتصادية في الناتج الإجمالي في الضفة الغربية وقطاع غزة لسنوات عدة بالأسعار الثابتة	جدول (7)
134	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	جدول (8)
135	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	جدول (9)
135	توزيع عينة الدراسة حسب نوع المنشأة	جدول (10)
136	توزيع عينة الدراسة حسب سنة تأسيس المشروع	جدول (11)
136	توزيع عينة الدراسة حسب موقع العمل	جدول (12)
137	توزيع عينة الدراسة حسب حجم رأس المال	جدول (13)
148-137	التكرارات والنسب المئوية لأسئلة الفرضيات	جداول من (14) - (36)
151	اختبار Hypothesis Testing لمتغير معدل الفرضية من حيث رضا أرباب الصناعة الفلسطينية	جدول (37)
151	اختبار Hypothesis Testing لمتغير الإعفاءات الضريبية من حيث رضا أرباب الصناعة الفلسطينية	جدول (38)

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
152	اختبار Hypothesis Testing لمتغير التوزيعات على الدخل من حيث رضا أرباب الصناعة الفلسطينية	جدول (39)
153	اختبار Hypothesis Testing لمتغير علمية تحصيل الضريبة من حيث رضا أرباب الصناعة الفلسطينية	جدول (40)
153	اختبار Hypothesis Testing لمتغير إجراءات تقدير الضريبة من حيث رضا أرباب الصناعة الفلسطينية	جدول (41)
154	اختبار Hypothesis Testing لمتغير العقوبات والغرامات من حيث رضا أرباب الصناعة الفلسطينية	جدول (42)

" العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية "

في محافظات الشمال "

إعداد

زياد أحمد علي عرباسي

إشراف

أ.د طارق الحاج

الملخص

يعتبر موضوع العدالة الضريبية في فلسطين ذا أهمية عالية على المستويين الاقتصادي والاجتماعي. ونظرا للأهمية التي يتمتع به القطاع الصناعي، والمشكلات التي يواجهها الاقتصاد الفلسطيني بعامة والقطاع الصناعي بخاصة، فقد هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع العدالة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر أرباب الصناعة الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية، ومدى رضاهم عن السياسات الضريبية المطبقة.

وجاءت الدراسة في ستة فصول، تناول الفصل الأول الإطار العام للدراسة، وتناول الفصل الثاني العدالة الضريبية وماهيتها وصفاتها وأنواعها وعلاقتها بالتهرب الضريبي، وتطرق إلى موضوع العدالة الضريبية وعلاقتها بوعاء الضريبة ونوع الضريبة، أما الفصل الثالث فتناول التنظيم الضريبي لنشاط القطاع الصناعي في فلسطين، من ناحية شروط خضوع إيرادات القطاع الصناعي للضريبة، وكذلك خصائص الضريبة على أرباح القطاع الصناعي، أما الفصل الرابع فتناول أهمية النظام الضريبي على الشركات الصناعية الفلسطينية، من ناحية السياسات الضريبية ومدى معالجتها للمشكلات الاقتصادية، وتحقيقها للعدالة الضريبية لأرباب الصناعات الفلسطينية، أما الفصل الخامس فهو عملي، حيث تناول العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعة الفلسطينية، أما الفصل السادس والأخير من الدراسة، فتناول نتائج وتوصيات الدراسة.

حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك رضا مقبولاً من أرباب الصناعة الفلسطينية للعدالة الضريبية في فلسطين من ناحية معدلات الضريبة والإعفاءات الضريبية التي ينص عليها قانون

الضريبة الفلسطينية، وكذلك الأمر فيما يتعلق بالتتريلات على الدخل التي أقرها القانون الفلسطيني، وفيما يخص موضوع آلية تحصيل الضرائب وإجراءات تقدير ضريبة الدخل وقانون العقوبات والغرامات فهناك رضا من قبل أرباب الصناعة الفلسطينية من ناحية تحقيقهم للعدالة الضريبية.

أما أهم التوصيات التي خلص إليها الباحث فهي:

1- ضرورة تكثيف الاتصال بين الدوائر الضريبية وأرباب الصناعات الفلسطينية للتعرف إلى آرائهم؛ بما يعزز أواصر الصلة بين العاملين في القطاع الصناعي والدوائر الضريبية الفلسطينية

2- ضرورة أن تعمل السلطة الفلسطينية على زيادة طاقة المشاريع الصغيرة والمتوسطة؛ من خلال زيادة السماحات الضريبية وتقليل النسب الضريبية، حيث يؤدي ذلك إلى:

أ) زيادة الدخل القابل للتصرف الذي بدوره يزيد من معدل العائد للاستثمار ويحفز القيام باستثمارات جديدة أو التوسع وتطوير القائم منها.

ب) زيادة القدرة التنافسية للمشاريع؛ فالضريبة تعد جزءاً من الكلفة التي يتحملها المنتج، وخفض النسب العليا للضريبة يتيح للمنتج البيع بأسعار منخفضة، في حين يتعذر ذلك عندما تكون الحدود العليا للضريبة عالية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

- مقدمة الدراسة
- مشكلة الدراسة
- أهمية الدراسة
- فرضيات الدراسة
- منهجية الدراسة
- مجتمع الدراسة
- عينة الدراسة
- أدوات التحليل الإحصائي
- الدراسات السابقة

مقدمة الدراسة:

تعد الصناعات الفلسطينية من أهم القطاعات التنموية المحتملة لدولة فلسطين، فالإنتاج الصناعي يعتبر عنصر جذب للاستثمار، وبخاصة في الصناعات الموجهة لتغطية الحاجات الأساسية للسكان، التي تعتمد على توفير مدخلاتها من المواد الأولية والوسيلة على السوق المحلي⁽¹⁾.

من أجل ذلك عملت السلطة الوطنية الفلسطينية على الرقي بهذه الصناعات، وجعلها أكثر تقدماً باستخدام تشريعات ضريبية وطنية موحدة في الأراضي الفلسطينية كافة، مسايرة للنظم الضريبية في الدول الحديثة التي لم تعد تنتظر للضريبة بوصفها وسيلة لتمويل الخزينة العامة فحسب، بل أصبح لها أهداف أبعد من ذلك، ومن بين هذه الأهداف المهمة الناحية الاقتصادية للدولة، فمن خلال السياسات الضريبية المطبقة على أرض الواقع يمكن حل الأزمات الاقتصادية التي تواجهها الدول في حالات الركود والكساد، كما تستخدم الدولة سياساتها الضريبية لتحقيق النمو الاقتصادي بها، فيتم تشجيع قطاعات اقتصادية معينة تفنقر إليها الدولة وذلك بتوجيه المستثمرين نحوها من خلال منح حوافز وإعفاءات ضريبية مجزية في ذلك المجال، وبخاصة للمصانع الجديدة ولمدة محدودة، وهذا يدفع المستثمرين إلى الاستثمار الصناعي، والاستفادة من تلك الإعفاءات الضريبية، كذلك إذا أرادت الدولة أن توجه المستثمرين للاستثمار في المناطق الأقل حظاً في التنمية الصناعية، فإنها تعطي إعفاءات ضريبية لكل مستثمر يقوم ببناء مصنعه خارج العاصمة مثلاً، ويصل الإعفاء الضريبي إلى 50% في العاصمة، وإلى 100% خارج العاصمة بحدود 200 كيلو متر، وإعفاء تام إذا كان الاستثمار في الأماكن والمدن النائية التي تبعد عن العاصمة أكثر من 200 كيلو متر، ولا يقصد بهذا الإجراء جذب رؤوس الأموال غير المستثمرة إلى النشاط المراد تشجيعه فحسب، وإنما تحويل ما أمكن من هذه الأموال إلى المجال المرغوب فيه⁽²⁾.

(1) الاستثمار والتمويل في فلسطين، " آفاق التنمية والتحديات المعاصرة"، غزة، 2005، ج2، ص655.

(2) المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص237

وتظهر أهمية العدالة الضريبية من وجهة نظر المكلفين من أرباب الصناعات الفلسطينية؛ لما لها من أثر فعّال على الاستقرار النفسي، ورفع الثقة بينهم وبين الدولة، مما يحرك عجلة النمو الاقتصادي إلى الأمام، والوصول بها إلى مصاف الدول المتقدمة.

وقد قسمت الدراسة إلى ستة فصول، تناول الفصل الأول الإطار العام للدراسة، أما الفصل الثاني فتناول العدالة الضريبية وماهيتها وصفاتها وأنواعها وعلاقتها بالتهرب الضريبي، وتطرق إلى موضوع العدالة الضريبية وعلاقتها بوعاء الضريبة ونوع الضريبة، أما الفصل الثالث فتناول التنظيم الضريبي لنشاط القطاع الصناعي في فلسطين من ناحية شروط خضوع إيراد القطاع الصناعي للضريبة، وكذلك خصائص الضريبة على أرباح القطاع الصناعي، أما الفصل الرابع فتناول أهمية النظام الضريبي على الشركات الصناعية الفلسطينية، من ناحية السياسات الضريبية ومدى معالجتها للمشكلات الاقتصادية، وتحقيقها للعدالة الضريبية لأرباب الصناعات الفلسطينية، أما الفصل الخامس فهو عملي، حيث تناول العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعة الفلسطينية، أما الفصل الأخير من الدراسة فتناول نتائج وتوصيات الدراسة.

مشكلة الدراسة :

تكمن مشكلة الدراسة بالنظر إلى العدالة الضريبية، ومدى تحققها من وجهة نظر أرباب الصناعة الفلسطينية، وإمكاناتهم في تحمل الأعباء الضريبية، بما يتناسب ومقدرتهم التكاليفية، مراعية ظروفهم الشخصية والمعيشية، وبما يمكنهم من الاستمرار في صناعاتهم والنهوض بها، بما ينعكس إيجاباً على النمو الاقتصادي الفلسطيني.

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة فيما يأتي:

- 1- أهمية الموضوع للمشرّع الضريبي ودائرة ضريبة الدخل في فلسطين؛ لمعرفة مدى الدور الذي تحتله السياسة الضريبية في الحياة الاقتصادية الفلسطينية.
- 2- أهمية الموضوع من حيث أنه يتناول قطاع الصناعة؛ لما لهذا القطاع من تأثير كبير على الاقتصاد الفلسطيني.

3- معرفة مدى تحقق العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعة الفلسطينية.

4- أهمية النظام الضريبي في تشجيع الاستثمار في القطاع الصناعي.

أهداف الدراسة :

1- معرفة مدى تحقق العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعة الفلسطينية.

2- دراسة أثر العدالة الضريبية على الاستقرار النفسي لدى أرباب الصناعة الفلسطينية.

3- دراسة قانون تشجيع الاستثمار ومدى تأثيره على القطاع الصناعي الفلسطيني.

فرضيات الدراسة:

1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير معدل الضريبة.

2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير الإعفاءات الضريبية.

3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير التنزيلات على الدخل.

4- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير عملية تحصيل الضريبة.

5- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير إجراءات تقدير الضريبة.

6- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير العقوبات والغرامات.

منهجية الدراسة:

استخدم الباحث المنهجين الوصفي والتحليلي، حيث تم تقسيم البحث إلى محورين أساسيين، الأول نظري اشتمل على إجراء مسح للمراجع العلمية المختلفة ذات الصلة بموضوع البحث لتعزيزه بالإسهامات العلمية التي تناولته، أما الثاني فهو عملي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات من خلال المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين في الشركات، فضلاً عن تصميم استبانة تضمنت الجوانب الرئيسية لمحتوى البحث.

وللتأكد من صلاحية الاستبانة، تم إخضاعها لاختبار الموثوقية من الناحية الإحصائية، فقد تم اختبار صدق المقاييس بإجراء اختبار الثبات على الاستبانة باحتساب معامل كرونباخ ألفا، وقد بلغ حوالي 83% مما يدل على أن المقاييس ذات ثبات معقول.

مجتمع الدراسة:

اختار الباحث الشركات الصناعية الفلسطينية مجتمعاً لهذه الدراسة.

عينة الدراسة:

اختار الباحث الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في شمال الضفة الغربية عينة لهذه الدراسة، اختير من هؤلاء عينة مقدارها (120) شركة صناعية، موزعة عشوائياً في المحافظات الآتية: نابلس، وقلقيلية، وطولكرم، وجنين.

أدوات التحليل الإحصائي

اعتمد الباحث المجموعة الإحصائية للعلوم في عملية التحليل واختبار الفرضيات، ولتحقيق ذلك استخدم الباحث الوسائل الإحصائية الآتية:

1- النسب المئوية والتكرارات

2- المتوسطات الإحصائية

3- اختبار الفرضيات (Hypothesis Testing)

1) دراسة (يدك، 2006) بعنوان " العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 والأردني رقم (25) لسنة 1964".

تناولت هذه الدراسة وهي دراسة مقارنة، التشريع والمعدلات والشرائح الضريبية والإعفاءات الشخصية والعائلية.

وانتظمت الدراسة في فصل تمهيدي وثلاثة فصول رئيسية، تناول في الفصل الأول السياق العام للنظام الضريبي والعدالة الاجتماعية.

ودرس في الفصل الثاني واقع قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 والتعديلات التي أدخلت عليه من عام 1967 - 2004، في إطار الشرائح الضريبية، ومجموعة الإعفاءات الشخصية والعائلية.

وتناول في الفصل الثالث والأخير مدى تحقيق العدالة الاجتماعية في القانون الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004، وجاء الفصل في ثلاثة مباحث، الأول عرض الظروف الاجتماعية والاقتصادية الذي صدر به هذا القانون، والثاني تناول الشرائح الضريبية والإعفاءات الشخصية والعائلية التي تضمنتها أحكامه، وتم دراسة حالات عملية تطبيقية افتراضية في كل من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، والفلسطيني رقم (17) لسنة 2004، وفي المبحث الثالث تم إظهار الفروقات المختلفة بين أحكامهما والخاصة بالشرائح الضريبية والإعفاءات الشخصية والعائلية وتبيان ملاءمة هذه الأحكام في القانون الضريبي الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 مع البيئة الاقتصادية والاجتماعية والتي أدت إلى مدى تحقيق أحكامه للعدالة الاجتماعية.

وفي نهاية البحث توصل الباحث إلى نتائج نلخصها في الآتي:

1- نتائج واستنتاجات خاصة بقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، وتعديلاته للفترة من عام 1967 - 1994، الضفة الغربية - فلسطين.

أ) ثبات معدلات الضريبة على الأشخاص المعنويين وبلغت 38.5%.

ب) عدم منح إعفاء السكن والإعالة والتعليم للفترة 1985-1994

ت) بدء إعفاء الراتب منذ عام 1993.

ث) الشرائح والنسب الضريبية والإعفاءات العائلية والشخصية لم تحقق العدالة الأفقية والرأسية.

2- نتائج واستنتاجات خاصة بقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 وتعديلاته من عام 1995 - 2004، الضفة الغربية - فلسطين.

أ) لم يجر أي تعديل يذكر على مجموعة الإعفاءات الشخصية والعائلية.

ب) الشرائح والنسب الضريبية والإعفاءات الشخصية والعائلية نجحت بتحقيق العدالة الاجتماعية الأفقية، وأخفقت بتحقيق العدالة الرأسية.

3- نتائج واستنتاجات خاصة بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.

أ) نسبة خضوع الأفراد في الأراضي الفلسطينية للشريحة الأولى (8%)، تتراوح ما بين 90-95%.

ب) لم يوفق المشرع الفلسطيني باعتماد عملة الدولار لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004؛ لما تحدثه من فروقات في إيرادات السلطة الفلسطينية ناتج عن فروقات صرف الدولار للشيكل وبالعكس.

ت) لم يوفق المشرع الفلسطيني بتوظيف معدلات الضريبة التمييزية للأشخاص المعنويين، وبذلك لم يميز بين قطاعات الاقتصاد المختلفة، وأهميتها في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

ث) تحديد المشرع الفلسطيني حدود الإعفاء (12000 دولار) لا يحقق العدالة الرأسية.

أما أهم التوصيات فهي:

أ) عدم تحديد مجموع أقصى لجموع الإعفاءات الممنوحة للأشخاص الطبيعيين، من أجل تحقيق العدالة الرأسية.

ب) ضرورة تغيير عملة الدولار في القانون الضريبي الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 إلى عملة الشيكل، حيث أن عملة الشيكل هي العملة المتداولة في عملية الشراء والبيع.

ت) ضرورة إعفاء مستوى خط الفقر من الضريبة في حدودها الدنيا.

ث) ضرورة إعادة منح إعفاء الراتب الذي كان يمنح بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (17) لسنة 2004.

2) دراسة (ملحم، 2006) بعنوان "أثر الضريبة على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين 1994 - 2005م".

تناولت هذه الدراسة مدى تأثير ضريبة الدخل على القرار الاستثماري، وتناولت الاستثمار وماهيته، وأنواعه، ومجالاته، وأدواته وأهدافه ومخاطره، وقدمت لمحة تاريخية عن الاستثمار الخاص في فلسطين منذ عام 1967، حتى عام 2005، وبحثت في واقع الاستثمار والظروف السياسية المختلفة التي عاشها الاقتصاد الفلسطيني، والقوانين والاتفاقيات التي تعني بتشجيع الاستثمار وأثرها على القرار الاستثماري في الضفة الغربية، وكان أول ما تم البحث فيه هو قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني الذي صدر عن المجلس التشريعي الفلسطيني، وكذلك البحث في أثر قانون المدن الصناعية على القرار الاستثماري في الضفة الغربية، ومدى فاعليته، وأثر تطبيقه، والصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيقه، وتناول الباحث قوانين ضريبة الدخل المطبقة في فلسطين، وأثرها على تشجيع القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص وتطورها، وصولاً إلى القانون رقم (17) لسنة 2004 المعمول به حالياً في أراضي السلطة الفلسطينية.

وتناول الباحث اتفاقية باريس الاقتصادية وأثرها على تشجيع القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية. وفي نهاية الفصل النظري تم البحث في الإجراءات الإدارية المتبعة لدى السلطة الوطنية الفلسطينية في تسجيل الشركات وأثرها على القرار الاستثماري. ومن ثم تناول الباحث سبب وجود هذه الدراسة، وهو دراسة أثر السياسة الضريبية على القرار الاستثماري في الأراضي الفلسطينية بعد تسلم السلطة الفلسطينية ولو جزئياً لحرية القرار الاستثماري. وعرض الباحث في الفصل العملي الأخير دراسة ميدانية مبنية على التحليل الإحصائي للوصول إلى النتائج، وكان من أهمها أن هناك أثراً لضريبة الدخل على اتخاذ القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية، أما أهم التوصيات التي توصل إليها الباحث فهي الدعوة إلى تقليل رأس المال المسموح به من أجل الاستفادة من قانون تشجيع الاستثمار، وأن يقوم المجلس التشريعي الفلسطيني بتقسيم الحوافز الضريبية في قانون تشجيع الاستثمار حسب المناطق الجغرافية، وتعزيز الحوافز في المناطق الأقل استثماراً من أجل تشجيع رأس المال للدخول إليها.

3) دراسة (المغربي، 2004) بعنوان " تحديد معدلات ضريبة الدخل في فلسطين وأثارها الاقتصادية " .

تناولت هذه الدراسة معدلات ضريبة الدخل في فلسطين من حيث تحديدها، وما يترتب عليها من آثار اقتصادية، وقد جاءت دراسته النظرية في ستة فصول، تناولت دور السياسة الضريبية في التوجيه والإصلاح الاقتصادي بشكل عام، ودور معدلات ضريبة الدخل في أداء الدور ذاته على وجه الخصوص.

وفي البحث الميداني توصل الباحث إلى النتائج الآتية:

1- عدم وجود تأثير يذكر لمعدلات ضريبة الدخل المستقطعة من شريحة الموظفين العاملين، حيث كان هذا الاستقطاع (أقل من 5%) من الدخل الصافي.

2- هناك اثر واضح لمعدلات ضريبة الدخل على المؤسسات الاقتصادية في المجالات الاقتصادية المتعددة.

3- يزداد أثر المعدلات الضريبية على المكلف، كلما زاد رقم الشريحة التي ينتمي إليها.

4- يزداد أثر المعدلات الضريبية كلما كانت تصاعدية أكثر منها نسبية أو مقطوعة .

وقد خلص الباحث لمجموعة من التوصيات صنفها في الآتي:

1- توصيات خاصة بالسياسة المالية والاقتصادية المتكاملة.

أ) توفير مناخ تشريعي وقانوني، من خلال مواكبة التطورات العالمية والإقليمية، بوضع قوانين وتشريعات تلائم الواقع وتلبي احتياجات الاقتصاد الفلسطيني.

ب) استخدام السياسات الاقتصادية والضريبية في تشجيع المشاريع الصغيرة.

2- توصيات خاصة بـضريبة الدخل ومعدلاته.

أ) تفعيل ضريبة الدخل بوصفها أداةً للتخطيط والتوجيه الاقتصادي.

ب) تحديد المعدلات الضريبية بحيث يراعي الآتي:

- التجاوز عن ذوي الدخل المحدود.

- تشجيع الاستثمار.

- تلبية احتياجات الخزنة العامة.

4) دراسة (حمد الله، 2005) بعنوان " دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين " .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة الهدف الاقتصادي الذي تحققه ضريبة الدخل في فلسطين، ودراسة المؤشرات الاقتصادية وعلاقتها بضريبة الدخل، وطبيعة المشكلات الاقتصادية المختلفة التي تعاني منها فلسطين.

وقام الباحث بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، تناول في الفصل الأول السياق العام للسياسة الضريبية، وتحدث في الفصل الثاني عن علاقة السياسة الضريبية بالنواحي الاقتصادية، وتناول قانون ضريبة الدخل في فلسطين، والأهداف الاقتصادية المتنوعة التي يقوم بتحقيقها، وعرض المشكلات الاقتصادية المختلفة، وآلية حلها باستخدام السياسة الضريبية.

وجعل البحث الثالث من الفصل الثاني للدراسة الميدانية، وذلك للتعرف إلى واقع الأهداف الاقتصادية التي تحققها ضريبة الدخل في فلسطين، وقام الباحث باختيار عينة عشوائية تم اختيارها بالطريقة الطبقيّة العشوائية، خلص بنتائج أهمها اعتبار أن سياسة ضريبة الدخل ذات تأثير مهم على القطاعات الاقتصادية المختلفة، أهمها قطاع الصناعة، وانخفاض هذا التأثير على موظفي القطاعات الحكومية والقطاعات الخاصة (الأفراد) نتيجة انخفاض قيمة الضريبة المفروضة عليهم، واعتبار أن قانون ضريبة الدخل في فلسطين قانون بطيء لا يواكب التغيرات الاقتصادية في العالم.

ومن خلال النتائج قام الباحث بوضع مجموعة من التوصيات، أهمها:

1- توصيات خاصة بسياسة ضريبة الدخل المتعلقة بتحديد معدلات ضريبة الدخل.

أ) ضرورة منح معدلات تمييزية بين القطاعات الاقتصادية المختلفة.

ب) بالنسبة لموظفي الوزارات الحكومية المختلفة وموظفي القطاع الخاص يجب إعادة النظر فيما يتعلق بالشرائح الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل، بحيث يجب تخفيض حجم كل شريحة من أجل تحقيق التوزيع العادل للعبء الضريبي على أفراد المجتمع.

2- توصيات خاصة بسياسة ضريبة الدخل المتعلقة ببند الإعفاءات الضريبية.

أ) إعادة النظر بقانون تشجيع الاستثمار.

ب) إعادة النظر بمنح إعفاء الراتب الذي يحصل عليه المكلف (الأفراد)، والعمل على زيادة الإعفاءات العائلية.

3- توصيات خاصة بسياسة ضريبة الدخل المتعلقة ببند التنزيلات.

أ) توضيح نسبة التنزيلات للآلات المندثرة والمعدات كما هو وارد في القانون.

ب) اعتماد نظام دقيق وقوانين فعّالة في تقييم الوضع الاقتصادي للمكلف.

5) (دراسة، أبو خلف 2007) بعنوان " حوافز ضريبة الدخل الممنوحة في قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني رقم (1) لسنة 1998".

تناولت هذه الدراسة حوافز ضريبة الدخل الممنوحة في قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني رقم (1) لسنة 1998، وهدفت الدراسة إلى تقييم حوافز ضريبة الدخل، ومعرفة مدى مساهمة هذه الحوافز، أو مدى تأثير إجراءات التعديلات على الحوافز، والإشكاليات في زيادة الاستثمار.

وتناول الباحث في الفصل الأول الإطار العام، وفي الفصل الثاني الحوافز الموجودة في قوانين تشجيع الاستثمار المعروفة وأنواعها، كما تم تعريف الاستثمار وأنواعه والعوامل المؤثرة على قرار الاستثمار، والعوامل الجاذبة للاستثمار. وتناول الفصل الثالث الأهداف من سن قوانين تشجيع الاستثمار في فلسطين خلال الفترة من 1988 - 2006. وحوافز ضريبة الدخل

الممنوحة خلال تلك الفترة، وبخاصة آخر قانون صدر عن السلطة الوطنية الفلسطينية قانون (1) لسنة 1998، ومقارنتها بحوافز ضريبة الدخل الممنوحة في قوانين دول الجوار الأردن ومصر. واستخدم في الفصل الرابع، وهو الفصل العملي، المنهج الوصفي التحليلي لعينه من مجتمع الدراسة؛ لمعرفة درجة رضا المستثمرين وممثلهم عن حوافز ضريبة الدخل الممنوحة في القانون.

وكانت نتيجة المعالجة الإحصائية لزيادة الرضا لدى المستثمرين عن حوافز ضريبة الدخل الممنوحة بالقانون، وبالتالي التأثير على القرار بزيادة الاستثمارات في فلسطين.

1- يوجد تأثير لحوافز ضريبة الدخل على رضا المستثمرين وممثلهم وبالتالي على القرار الاستثماري.

2- هناك غموض في نصوص قانون تشجيع الاستثمار، ومن ذلك تعريف المشاريع الخاصة.

3- هناك عدم رضا لدى المستثمرين وممثلهم عن إجراءات الهيئة، ومن ذلك استيائهم من طول مدة الانتظار لبحث الطلب المقدم للهيئة، وعدم متابعة مشكلات المشاريع المستفيدة.

ووضع الباحث التوصيات الآتية:

1- توصية باستصدار قانون لتشجيع الاستثمار بمعدل يضمن ما يأتي :

- حوافز بعدد السنوات للإعفاء الكامل

- حوافز للاعتراف بالخسائر للمشاريع المستفيدة

- حوافز بإعفاء جزئي، 50% بدل القيمة الاسمية 10%

- حوافز كاملة للتطوير والتوسيع.

- حوافز لكل منطقة جغرافية.

- حوافز مشروطة بعدد العمال.

- 2- وضع خريطة تنمية تتضمن تفاوتاً بالحوافز الممنوحة حسب المنطقة الجغرافية.
- 3- تفعيل عمل وكالة ضمان الاستثمار لحماية المستثمرين، وتسهيل منح القروض للمشاريع.
- 4- سن قوانين تشجيع الاستثمار في قطاعات الصناعات الصغيرة، لأهمية دورها في التنمية.
- 5- إعادة النظر في الاتفاقيات الاقتصادية مع إسرائيل، وبخاصة التجارية والضريبية.

الفصل الثاني

المبحث الأول: ماهية العدالة الضريبية وصفاتها وتعريفها وأنواعها.

المبحث الثاني: العدالة الضريبية والتهرب الضريبي.

المبحث الثالث: العدالة الضريبية وعلاقتها بوعاء الضريبة ونوع الضريبة.

الفصل الثاني

العدالة الضريبية

من البدهي أن غاية العدالة الضريبية إنما تنصرف إلى تحقيق عدالة النظام الضريبي ككل. والمقصود بعدالة النظام الضريبي هنا أن تتحقق العدالة الضريبية في توزيع الأعباء بين ممولي كل ضريبة على حدة بصورة عادلة، وأن تتحقق في الوقت نفسه العدالة الضريبية في توزيع الأعباء بين ممولي الضرائب جميعها. ذلك لا خلاف بشأنه ولكن المشكلة الأساسية في تحديد مدلول العدالة، فالعدالة اصطلاح لا يخضع - رغم العديد من المحاولات - للتحليل الاقتصادي البحت، لأنّ العدالة الضريبية معيار ذاتي غامض ونسبي وقابل للتغيير والتعديل وفقاً لآراء الكاتب، والزمان، والمكان الذي يكتب فيه، وتعريف العدالة بصفة عامة والعدالة الضريبية بصفة خاصة يعترها من الصعاب ما يعترى أي محاولة لتعريف الحق، أو الخير، أو الجمال⁽¹⁾.

إن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم حساس وله انعكاسات سياسية، وقد تبلور مبدأ العدالة الضريبية وتأسل ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم النفقات العامة، وزادت بالمقابل التكاليف العامة، وأصبح المكلف يشعر بوطأة الضريبة، فكان لابد من المطالبة بعدالتها، ومفهوم العدالة الضريبية مفهوم نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، فالغني قد يرى العدالة بتطبيق ضريبة عامة، أي بتوحيد نسبتها على المكلفين جميعهم، في حين يراها الفقير في المساواة في التضحية، أي بإسهام المكلف بالأعباء العامة للدولة وفق حالته المادية والعائلية، ويختلف مفهوم العدالة بين الدول تبعاً للنظام السياسي والاقتصادي لكل منها، فلا تنظر الدول الرأسمالية للعدالة الضريبية نظرة الدول الاشتراكية⁽²⁾.

(1) دراز، حامد عبد المجيد، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية الإسكندرية، 1999، ص 87.

(2) دراسة مقارنة أثر الإعفاءات العائلية والشخصية في تحقيق العدالة الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 والأردني رقم 25 لسنة 1964، إعداد الطالب رفيق محمد صالح بشر، بحث غير منشور، جامعة القدس / أبو ديس، 2006، ص 9.

من أجل ذلك اقتنع علماء المالية العامة بأن يتم تحديد مفهوم العدالة الضريبية وفقاً لأيدلوجيات المجتمع وتقاليده، وبذلك يصبح النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها⁽¹⁾.

لذلك اتفق علماء المالية جميعاً على إطلاق تعبير " العدالة الضريبية" إلا أنهم اختلفوا في ماهيتها، وفي صفاتها، وفي تعريفها، وفي مفهومها.

(1) بركات، عبد الكريم؛ دراز، حامد عبد المجيد، " علم المالية العامة"، ص 351 .

المبحث الأول

ماهية العدالة الضريبية وصفاتها وتعريفها وأنواعها

أولاً: ماهية العدالة الضريبية⁽¹⁾:

إن العدالة الضريبية تقوم على مبدأ أن يساهم كل عضو من أعضاء الجماعة في الأعباء الضريبية بحسب مقدرته النسبية. ولعل أحد المبادئ الأساسية المستقرة الآن فيما يتعلق بتوزيع العبء الضريبي هو أن الأفراد الذين يعيشون في ظروف متساوية لا بد من معاملتهم معاملة متساوية. أو مبدأ المعاملة المتساوية للذين تتساوى ظروف حياتهم. ويرجع هذا المبدأ في أساسه إلى المبدأ العام القائل بمساواة الأفراد أمام القانون. فكما أن فرض الضريبة يتم في شكل تشريع أو قانون، فإنه من المنطق تطبيق المبدأ نفسه عليها. وتحرّم دساتير العالم قيام المؤسسات القانونية بمعاملة بعض الأفراد معاملة تعسفية أو تحكيمية أو تمييزية. وتمتد هذه الحماية الدستورية لتشمل أيضاً توزيع العبء الضريبي.

ويقوم مبدأ العدالة الضريبية على أسس أخلاقية أيضاً. ذلك أن فرض ضريبة تحكيمية على بعض الأفراد، أو تمييز بعض الأفراد في المعاملة الضريبية يعتبر انتهاكاً لنظام القيم السائد في المجتمعات المتقدمة.

وقبول مبدأ العدالة في فرض الضريبة يمنع الحكومة من فرض ضريبة على فرد معين بالذات بصفته هذه، أو على مجموعة من الأفراد بصفته هذه. ومن ثم فإن فرض ضريبة على القاطنين في شارع معين يعتبر انتهاكاً لمبدأ العدالة، إلا إذا استخدمت حصيلة هذه الضريبة في إدخال إصلاحات وتحسينات في هذا الشارع بالذات. كذلك فإن استخدام قاعدة أو وعاء للضريبة قوامه الأفراد زرق العيون، بيض الوجوه، أو حمر الشعر أمر يحرمه مبدأ العدالة. كذلك يحرم مبدأ العدالة الضريبية فرض الضريبة على أساس الدين أو الجنس أو اللون.

(1) الشيخ، رياض؛ محيي الدين، عمر، "المالية العامة دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالي"، بيروت، 1974،

ص153 وما بعدها.

ولا يقوم مبدأ العدالة في فرض الضريبة على المعاملة المتساوية لهؤلاء الذين يعيشون في ظروف متشابهة، بل يمتد ليعني أيضاً المعاملة غير المتساوية لهؤلاء الذين لا تتساوى أو تتشابه ظروفهم. ولعل المشكلة الأساسية في مبدأ العدالة ليست في قبوله، وإنما في تطبيقه. فمن هم المتساوون ومن هم غير المتساوين؟ ذلك أن مبدأ العدالة لا يشير إلى ماهية مظاهر التشابه والتساوي التي تمثل أهمية حيوية في مجال فرض الضريبة.

وقد استقر التقليد الاقتصادي والمالي على قاعدة معينة يتم بناء عليها تقسيم الأفراد أو المجموعات لفرض الضريبة ألا وهي دخل الفرد وثروته، إلا أن الاستناد إلى هذه القاعدة لا يعني الاتفاق على معنى مبدأ العدالة الضريبية. وفي هذا الصدد يجب التفرقة بين وجهتي نظر.

فهؤلاء الذين نظروا إلى الضريبة بوصفها عقداً مالياً، يحقق الأمن، رأوا أن الضريبة يجب أن تتناسب مع المنفعة المتولدة من الخدمة التي تقدمها الدولة، وذلك طالما أن الضريبة شكل من أشكال المبادلة. وقد رأى أصحاب فكرة المنفعة في فرض الضريبة أن المنفعة تتناسب مع دخل الفرد، وبالتالي يجب أن يتناسب المدفوع من الضريبة مع هذه المنفعة. بمعنى آخر يجب أن تتناسب الضريبة مع دخل الفرد. ولهذا اعتقد هؤلاء أن الضريبة النسبية هي الضريبة العادلة. ولقد كانت هذه وجهة نظر آدم سميث الذي وضع المبادئ العامة للضريبة ومن جاء بعده من التقليديين.

أما هؤلاء الذين نظروا إلى الضريبة بوصفها تطبيقاً لمبدأ التضامن القومي تفرضها الدولة بما لها من سلطة سيادية على رعاياها، رأوا أن الضريبة يجب أن تتناسب ومقدرة الفرد على الدفع. وتقاس مقدرة الفرد على الدفع بدخلة أو ثروته. ذلك أنه كلما زاد دخل الفرد زادت قدرته على الدفع. إلا أن هؤلاء لم ينتهوا إلى نتيجة مخالفة لوجهة النظر السابقة. إذ انتهوا إلى أن الضريبة العادلة هي الضريبة التي تتناسب مع دخل الفرد. ومن ثم فإن الضريبة العادلة هي الضريبة النسبية.

إن تطور الفكر المالي لم يقف عند هذا الحد. ذلك أن مبدأ القدرة على الدفع قد أعيد تعريفه بدقة أكثر؛ حتى يسمح بالتصاعد في الضريبة. فمن أجل تطبيقه بطريقة عادلة يجب أن

يتحمل أصحاب الدخل المرتفعة عبئاً نسبياً أكبر من أصحاب الدخل المنخفضة. وهذا يعني تزايد العبء النسبي للضريبة كلما زاد الدخل، أي تتزايد نسبة الضريبة كلما زاد الدخل. وهكذا تصبح الضريبة التصاعدية هي الضريبة الممثلة حقيقة لمبدأ العدالة في فرض الضريبة.

ثانياً: صفات العدالة الضريبية:

اختلف علماء المالية العامة في صفات العدالة الضريبية؛ لأنها مثالية، لا يمكن ربطها بمعيار موضوعي، بل تخضع للتقدير الشخصي، فهي ذات مدلول غامض ومعقد ونسبي، ومرن، وفلسفي، وأخلاقي، ويحتوي على صعوبات عملية كبيرة⁽¹⁾.

ويرى الدكتور رياض الشيخ أن: " العدالة في أبسط معانيها مفهوم فلسفي وأخلاقي يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاجتماعية والتاريخية. وفي المجتمعات الحديثة يرتبط هذا المفهوم بظواهر محددة، ومن بينها ظاهرة توزيع الدخل، وظاهرة توزيع الثروات، وظاهرة الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية. ومن ثم توافر (أو عدم توافر) العدالة الاقتصادية والاجتماعية يرتبط بتوافر (أو عدم توافر) العدالة في توزيع الدخل أو الثروات أو الرفاهية⁽²⁾.

ويشير الدكتور حمدي أحمد العناني إلى أن العدالة الضريبية هي أحد الأهداف التي تلاقي قبولاً عاماً في جميع المجتمعات، ولما كان مفهوم " العدالة" في توزيع الدخل يخضع لما جرى عليه العرف في المجتمع، فإن علم الاقتصاد لا يستطيع أن يقدم مساعدة حقيقية في تحديد هذا المفهوم⁽³⁾.

(1) دراز، حامد عبد المجيد، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 87.

(2) الشيخ، رياض، "المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية"، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص 453.

(3) العناني، حمدي أحمد، "اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق"، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 1992،

ويذكر عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز أن: العدالة اصطلاح لا يخضع، رغم العديد من المحاولات، للتحليل الاقتصادي البحت، وإنما هي معيار ذاتي غامض ونسبي، وقابل للتغيير والتعديل، وفقاً لآراء الكاتب والزمان الذي يكتب فيه. وتعريف العدالة بصفة عامة والعدالة الضريبية بصفة خاصة، يعتريهما من الصعاب ما يعتري أي محاولة لتعريف الحق، أو الخير، أو الجمال⁽¹⁾.

ثالثاً: تعريف العدالة الضريبية:

على الرغم من الاختلاف في صيغ تعريف العدالة الضريبية بين علماء المالية العامة، إلا أنهم متفقون على أن يتحمل كل ممول نصيبه في تمويل النفقات العامة، وأن تعمل الضرائب على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع، أي أن تعمل على إعادة التوزيع في الدخل والثروات، بحيث تقرب بين طبقات المجتمع وفئاته، فيساهم الأغنياء في تمويل الخدمات المقدمة للفقراء⁽²⁾.

وهم يقصدون بذلك أن تتصرف العدالة الضريبية على النظام الضريبي ككل، وليس نطاق كل ضريبة على حدة، فعندما يتكون النظام الضريبي في الدولة من أكثر من ضريبة، فمن الخطأ انتقاد إحدى هذه الضرائب لكونها غير عادلة، ذلك أن عيب عدم العدالة في بعض الضرائب المتعددة قد يُلغى بآثار ضرائب أخرى بحيث يبقى النظام الضريبي نظاماً ضريبياً عادلاً⁽³⁾.

(1) بركات، عبد الكريم؛ دراز، حامد عبد المجيد، "علم المالية العامة"، ج2، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1971، ص405.

(2) جامعة القدس المفتوحة، "محاسبة ضريبة الدخل"، فلسطين، 1998، ص11

(3) عطية، محمود رياض، "موجز في المالية العامة"، دار المعارف بمصر، القاهرة 1965، ص199.

ويحكم العدالة الضريبية أربع قواعد رئيسية وهي:

1) المساواة أمام الضرائب

ويقصد بها أن يتحمل الأفراد الأعباء الضريبية بتساوٍ، ونعني بذلك أعباء الضرائب كلها، وليس بعضاً منها، وهناك نظريات كثيرة للوصول إلى غرض المساواة وهي:

أ- نظرية المساواة في التضحية:

تقوم هذه النظرية على أساس أن المساواة في توزيع العبء الضريبي تتحقق من خلال أن تكون التضحية الناشئة عن دفع الضريبة واحدة بالنسبة لكل فرد، وهذه التضحية يمثلها مجموع المنافع الاقتصادية التي يحرم الفرد منها بدفع مبلغ الضريبة، وقد يقصد بالمساواة في التضحية المساواة المطلقة، أي أن يدفع كل فرد المبلغ نفسه. وقد يقصد بالمساواة في التضحية بأنها المساواة النسبية، وهذا يؤدي إلى ما يعرف بالضريبة النسبية، وينتقد هذا التفسير كون الضريبة النسبية لا تحقق سوى المساواة في التضحية الظاهرية، وليس الحقيقية، إذ إن الأخيرة لا تحقق، إلا إذا كانت ثروات الأفراد ودخولهم متقاربة⁽¹⁾.

ب- نظرية الحد الأدنى للتضحية:

تستند هذه النظرية إلى أساس أن توزيع عبء الضرائب على الأفراد يجب أن يتم، في شكل تصبح التضحية التي يتحملها المكلفون في مجموعهم الناشئة عن دفع الضرائب أقل ما يمكن، لكن تكتنف هذه النظرية صعوبة قياس التضحيات لمقارنة ما يصيب كل فرد، منها بما يصيب الآخر، فالتضحية الناشئة عن حرمان المكلف من مبلغ معين في صورة ضريبة تتفاوت بتفاوت المكلفين في تحصيلهم، ومزاجهم، وسلوكهم، حتى وإن كان هؤلاء المكلفون متساوي الدخل والثروة⁽²⁾.

(1) فليخ، عادل، "مالية الدولة"، ص 295.

(2) المرجع السابق ذكره، ص 297.

ج- نظرية المقدرة التكلفة:

تستند هذه النظرية إلى أساس أن توزيع العبء الضريبي يجب أن يتم حسب المقدرة الاقتصادية للأفراد على دفع الضريبة، وتقاس هذه المقدرة بالاستناد إلى عناصر موضوعية ملموسة، كالدخل والثروة. ولقد أصبح هذا المبدأ مقبولاً، واستخدم كأساس لفرض الضريبة، وتأخذ هذه النظرية عدالتها في تسويتها للضرائب التصاعديّة على أساس أنه كلما زادت مقدرة الفرد على الدفع توجب أن يتحمل عبئاً ضريبياً⁽¹⁾.

(2) عمومية الضريبة:

يقصد بها أن تفرض الضريبة على الأشخاص والأموال في مجتمع من المجتمعات، فلا يعفى دون مسوغ بعض السكان من دفعها، كما لا تفرض على أموال دون أخرى⁽²⁾. لكن هناك بعض الاستثناءات والإعفاءات من قاعدة العمومية هذه، ولأسباب ومبررات مختلفة ومنها:

1- إعفاءات لأسباب سياسية، حيث يُعفى رجال السلك الدبلوماسي المقيمون في القطر من الضريبة على أساس المعاملة بالمثل.

فقد ذكر المشرع الضريبي الفلسطيني في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2008

المعدل بتاريخ 2008/1/1 في مادته (6) الإعفاءات لأسباب سياسية وهي:

1- المخصصات المدفوعة لموظفي السلك الدبلوماسي الفلسطيني ويكون ذلك بشروط:

- أن يكون الإعفاء على أساس المعاملة بالمثل: أي أن تقوم الدولة الأجنبية بإعفاء الممثلين السياسيين الفلسطينيين، وجميع الموظفين الفلسطينيين العاملين في السلك الدبلوماسي في بلدهم من ضريبة الدخل.

(1) المرجع السابق، ص 298

(2) الصكبان، عبد العال، "علم المالية العامة"، دار الجمهورية، بغداد، 1967، ص 170.

- يكون الإعفاء على الرواتب والمخصصات التي تدفع للسلك الدبلوماسي؛ لقاء قيامهم بعملهم الرسمي فقط، وعليه فإذا ما مارس أي عضو من أعضاء السلك الدبلوماسي الأجنبي أي عمل غير عمله الرسمي، فإن الدخل المتأتي له لقاء هذا العمل يجب أن يخضع للضريبة.

2- إعفاءات في حالات خاصة وبموجب اتفاقيات دولية مثل موظفي الأمم المتحدة. حيث تضمنت اتفاقية فينا للعلاقات الدبلوماسية نصاً يقضي بأن يعفى مقر البعثة الدبلوماسية من الضرائب والرسوم المحلية التي تمت بصله مباشرة إلى العمل الدبلوماسي، باستثناء أثمان المياه والكهرباء وغيرها من الخدمات العينية التي يقوم المستأجر عادة بدفعها وفقاً لقوانين الدولة الموفد إليها⁽¹⁾.

3- إعفاءات لأسباب اقتصادية أو اجتماعية، ففي بعض الأحوال تمنح بعض الشركات والمشاريع الإنتاجية الوطنية إعفاءات من ضرائب معينة لفترات محددة؛ بغرض دعمها وتشجيعها في بداية تكوينها. أو قد تكون الإعفاءات لأسباب اجتماعية كإعفاء حد أدنى من دخل الأفراد من الضريبة، أو منح بعض الإعفاءات، بسبب الأعباء العائلية وتكون هذه الإعفاءات بصورة دائمة⁽²⁾.

أ) إعفاءات لأسباب اقتصادية:

فقد أعطى المشرع الضريبي الفلسطيني للمستثمر، إعفاءات اقتصادية بموجب قانون تشجيع الاستثمار رقم (1) لسنة 1998 ، وهي على النحو التالي:

1- إعفاءات الموجودات الثابتة للمشروع من الجمارك والضرائب:

أ- تعفى الموجودات الثابتة للمشروع من الجمارك والضرائب، على أن يتم إدخالها خلال مده يحددها قرار الهيئة بالموافقة على قوائم الموجودات الثابتة للمشروع، وللهيئة حق تمديد هذه المدة إذا تبين لها أن طبيعة المشروع وحجم العمل فيه يقتضيان ذلك.

(1) عبد السلام سليم، إياذ: أثر الإعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين 2005.

(2) نايف، عبد الجواد، "اقتصاديات المالية العامة والسياسية"، بغداد، 1967، ص76

ب-تعفى قطع الغيار المستورد للمشروع من الجمارك والضرائب على أن يتم إدخالها أو استعمالها في المشروع خلال مدة تحددها الهيئة من تاريخ بدء الإنتاج أو العمل، وبقرار من الهيئة بالموافقة على قوائم قطع الغيار وكمياتها.

ت-تعفى الموجودات الثابتة اللازمة لتوسيع المشروع أو تطويره أو تعديله من الجمارك والضرائب إذا ما أدى ذلك إلى زيادة إنتاجية تفرها الهيئة.

ث-تعفى من الجمارك والضرائب الزيادة التي تطرأ على قيمة الموجودات الثابتة المستوردة لحساب المشروع، إذا كانت الزيادة ناتجة عن ارتفاع أسعار تلك الموجودات في بلد المنشأ أو من ارتفاع أجور الشحن، أو تغيير سعر التحويل⁽¹⁾.

هـ) ويعفى كذلك من الجمارك والضرائب ما يأتي:

1- الأثاث المستورد للفنادق والمستشفيات

2- الأدوات والمعدات الكهربائية والالكترونية للمشاريع السياحية بما في ذلك الفنادق.

3- الأدوات والمعدات الكهربائية والالكترونية لمشاريع المستشفيات

4- تمنح مشاريع الفنادق والمستشفيات إعفاءات إضافية من الجمارك والضرائب لمشتريات من الأثاث، والمفروشات، والأدوات، والمعدات الكهربائية والالكترونية، واللوازم لغايات التحديث مرة كل خمس سنوات، على أن يتم إدخالها إلى فلسطين أو استعمالها في المشروع خلال سنتين من تاريخ صدور قرار بالموافقة على قوائم المشتريات وكمياتها⁽²⁾.

و) يمكن تحويل المشروع المستفيد من الحوافز الاستثمارية دون قيود إلى مالك جديد بكاملها حسب الأصول ما دام يواصل تشغيل المشروع كاستثمار قائم⁽³⁾.

(1) المجلس التشريعي الفلسطيني، " قانون تشجيع الاستثمار في فلسطين رقم (1) لسنة 1998، " مادة 22

(2) المرجع السابق، المادة 35

(3) المرجع السابق، مادة 1/29

ز) يمكن للمالك الجديد لمشروع محول أن يستفيد من الحوافز الاستثمارية ما دام يواصل تشغيل المشروع بوصفه استثماراً⁽¹⁾.

ح) تتمتع الشركات الدامجة والمدمجة والشركات التي يتم تقسيمها، أو تغيير شكلها القانوني بالإعفاءات المقررة لها قبل الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني إلى أن تنتهي الإعفاء لها، ولا يترتب على الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني أي إعفاءات ضريبية جديدة⁽²⁾.

ط) للهيئة أن تمنح إعفاءات استثنائية للمشاريع التصديرية بشرط ألا لا تقل نسبة الإنتاج المعد للتصدير عن 30% من إجمالي إنتاجها؛ على أن يتم ذلك بمعايير نظام خاص، وألا تزيد مدة الإعفاء الإضافية عن ثلاث سنوات⁽³⁾.

ي) إذا تم نقل المشروع من منطقة تنمية إلى أخرى خلال مدة الإعفاء الممنوحة، يعامل خلال باقي المدة معاملة مشاريع التنمية المنقول إليها، على أن يتم إعلام الهيئة بذلك⁽⁴⁾.

ب) إعفاءات لأسباب اجتماعية:

جاء في المادة (10) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 المعدل في سنة 2008 ما يأتي:

للتوصل إلى صافي الدخل الخاضع للضريبة يمنح:

أولاً: الزوج والزوجة الإعفاءات التالية:

1- يعتبر كل من الزوج والزوجة مستقلاً عن الآخر.

(1) المرجع السابق، المادة 29/ب

(2) المرجع السابق، المادة 30

(3) المرجع السابق، المادة 31

(4) المرجع السابق، المادة 34

2- يتمتع الزوج والزوجة بالإعفاءات المنصوص عليها في هذا القانون باستثناء إعفاء شراء أو بناء المسكن حيث تمنح لأحد هما.

3- يجوز للزوجين أن يطلبوا دمج دخولهما واعتبارهما مكلفاً واحداً.

4- يتم دمج دخل الأولاد غير المتزوجين الذين لم يتموا الثامنة عشرة من العمر بدخل أحد الأبوين.

ثانياً: الشخص الطبيعي المقيم إعفاء سنوياً مقداره (7200) سبعة آلاف ومائتي دولار أمريكي.

ثالثاً: يعفى من الضريبة بالإضافة إلى ما ورد في بند أولاً من هذه المادة:

5- المبلغ الفعلي المدفوع لموظفي ومستخدمي القطاع العام كمواصلات ثابتة.

6- المبلغ الفعلي الذي يدفعه الموظف أو المستخدم في القطاع الخاص كمواصلات فعلية أو (10%) من إجمالي الراتب أيهما أقل.

7- مساهمة الموظف أو المستخدم في صناديق التقاعد، أو الادخار، أو التأمين الصحي، أو الضمان الاجتماعي، وأية صناديق أخرى موافق عليها من الوزير.

8- إعفاء شراء أو بناء المساكن بقيمة (5000) خمسة آلاف دولار لمرة واحدة فقط، شريطة تقديم المستندات المعززة، أو إعفاء من مبلغ الفوائد الفعلي المدفوعة من الشخص على قرض بنكي أو مؤسسة إقراض أو إسكان، أنفقه هذا الشخص على شراء أو بناء مسكنه، وبعد أقصى (2000) ألفي دولار سنوياً مرفقاً بالثبوتيات.

رابعاً: يجوز لمجلس الوزراء بالتنسيق من الوزير تعديل الإعفاءات الممنوحة والواردة في هذه المادة كلياً أو جزئياً وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة.

3) شخصية الضريبة:

حتى نصل إلى العدالة الضريبية المنشودة يجب الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، أي أن يراعي القانون الضريبي ظروف المكلف الشخصية ومركزه المالي، وتختلف هذه الضريبة عن الضريبة العينية، وهي تلك الضريبة التي ينحصر اهتمامها في العين أو المال الخاضع للضريبة، مجرداً عن ظروف المكلف ومركزه المالي، فهي لا تفرق بين الأعزب والمتزوج، ومن لديه أولاد من غيره ولا تفرق بين الغني والفقير، لذا فإن هذه الضريبة تتنافى ومبدأ العدالة، لكنها تتميز بعدم إمكانية التهرب منها، ومن قبيل الضرائب العينية الضرائب على الاستهلاك، والضرائب الجمركية، والضرائب على العقارات... الخ⁽¹⁾.

4) عدم ازدواجية الضريبة:

يقصد بازدواج الضريبة خضوع المكلف نفسه لأكثر من ضريبة عن المال نفسه وبالفترة نفسها. ويجدر بنا أن نميز بين الازدواج الضريبي القانوني، والازدواج الضريبي الاقتصادي. فإذا فرضت ضريبة على أرباح شركة مساهمة، وأخرى على نصيب مساهمها في تلك الأرباح لا يكون في هذا ازدواج ضريبي من الناحية القانونية، لتمييز شخصية الشركة عن شخصية المساهمين. أما من الناحية الاقتصادية فإن هناك ازدواجاً لأن المساهمين هم الذين يتحملون في النهاية الضريبتين معاً⁽²⁾.

ومن الأمثلة الأخرى للازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية وجود ضريبة مبيعات ورسوم جمركية، أو ضريبة للحكومة المركزية وأخرى للحكومة المحلية، وعليه فإن مشكلة الازدواج الضريبي هي في عدم عدالتها، حيث يتضرر بعض المكلفين دون غيرهم، لذلك فإن أهم وسائل معالجة هذه المشكلة وضوح التشريعات الضريبية والتنسيق فيما بينها⁽³⁾.

(1) العلي، عادل فليح، "مالية الدولة"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ص 301

(2) فوزي، عبد المنعم، "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص 229 .

(3) العمر، حسين، "مبادئ المالية العامة"، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت، 2007، ص 61.

رابعاً: أنواع العدالة الضريبية:

تشمل العدالة الضريبية أساسين هما:

1- العدالة الأفقية:

وهي تعني معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة، فيقومون بتسديد ضرائب متماثلة. وقد يقرر البعض أن قاعدة " المعاملة المتماثلة أو المتساوية " للأفراد المتساوين تساعد في تحديد العلاقة بين سعر الضريبة وموضوع الضريبة. وتبعاً لتلك القاعدة. فالأفراد ذوو القدرة الواحدة على الدفع سيسدون مبالغ متساوية في شكل ضريبة، فإذا اتخذ الدخل كأساس لتحديد الضريبة، فإن الأفراد أصحاب الدخل المتساوي - بالإضافة إلى تساوي الأعباء الأخرى - يجب أن يتحملوا مقداراً متساوياً من الضرائب⁽¹⁾.

2- العدالة الرأسية:

وهي تعني معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة⁽²⁾ ويعتبر المبدآن السابقان سليمين من الناحية المنطقية، إلا أنه لكي يتم تطبيقهما عملياً لا بد من أن نحدد المعيار للحكم على التماثل بين الأفراد. حيث سيطر ولفترة طويلة كل من مبدأي المنفعة والقدرة على الدفع لتحقيق العدالة الضريبية، ويجب على كل من ينتفع من خدمات الحكومة وفقاً لمبدأ المنفعة أن يدفع الضرائب مقابل هذا الانتفاع، وإذا تساوت المنفعة التي تعود من الخدمات الحكومية على فردين من أفراد المجتمع، فيجب أن يعاملا معاملة ضريبية واحدة. أما بالنسبة لمبدأ القدرة على الدفع فإن تساوي القدرة على الدفع - بافتراض إمكانية قياسها - دليل على التماثل بين الشخصين من وجهة نظر الضريبة. ومع تطور النظرة لدور الضريبة من جهة وفشل المبدئين في تحقيق العدالة الضريبية من جهة أخرى اكتفى الكتاب بإعادة صياغة هذين المبدئين في محاولة لاتخاذهما أساساً لتوزيع الأعباء الضريبية، بغض النظر عن فكرة العدالة الضريبية، وتحول الفكر المالي ليناقد العديد من المعايير، مثل المظاهر الخارجية

(1) العناني، حمدي أحمد، " اقتصاديات المالية العامة في ظل المشروعات الخاصة"، 1985، ص 96

(2) العناني، حمدي أحمد، " اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق"، ص 269

للممول، أو ثروته، أو دخلة، أو إنفاقه الاستهلاكي؛ بغية المفاضلة بينهما، واتخاذهما أساساً لتصنيف الممولين إلى متمائل وغير متمائل⁽¹⁾.

وخلاصة القول إنه إذا كان للمشرع الفلسطيني أن يسعى أصلاً إلى ضمان العدالة في توزيع الأعباء الضريبية فإنه لا يستطيع ذلك عملياً إلا على نحو تقريبي بحت، حيث تنقصه وسائل التحقق من تساوي العبء الواقع على كل فرد من الضرائب، وبخاصة إذا لا حظنا ما يقع من تهرب بعض الممولين من الضريبة أو إلقاء بعضهم ما يدفعه من الضرائب على بعضهم الآخر، كما أن المشرع كثيراً ما يضطر إلى فرض الضريبة غير ناظر في ذلك إلا إلى ما يريد هو توفيره من إيراد عاجل للخزانة، أو ما يسعى إليه من تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وكثيراً ما تضطره هذه الظروف إلى أن يضحى برغبته في تحقيق العدالة النسبية بين الأفراد في تحمل العبء المالي المذكور.

(1) دراز، حامد عبد المجيد، "النظم الضريبية"، ص 89

المبحث الثاني

" العدالة الضريبية والتهرب الضريبي "

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي وأشكاله

الفرع الأول: ماهية التهرب الضريبي

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي ووسائل مكافحته والعقوبات المترتبة عليه

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

الفرع الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

المطلب الثالث: العدالة الضريبية وعلاقتها بتقليل التهرب الضريبي

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي وأشكاله

الفرع الأول: ماهية التهرب الضريبي

يقصد بالتهرب الضريبي محاولة الممول التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، وعدم الالتزام القانوني بأدائها، ويمكن أن يتم ذلك قبل تحقق الضريبة باستخدام بعض الوسائل التي لا يحقق بها التزامه بها - مثل إخفاء بعض المظاهر الخارجية التي يعتمد عليها في تقدير وعاء الضريبة أو إخفاء بعض عناصر التركة، أو إخفاء أموال المكلف، أو إخفاء دخلة الخاضع للضريبة، أو بتهريب أمواله للخارج، (وهذا يخص مجال الضرائب المباشرة)، أو الإخفاء المادي للسلع المستوردة، أو المنتجة، أو المبيعة الخاضعة للضرائب الجمركية أو للضرائب الاستهلاكية، (وهذا يخص مجال الضرائب غير المباشرة) - أو بعد تحقق الضريبة بعدم أدائها للخزينة⁽¹⁾.

ويفرق عادة بين التهرب الضريبي من جهة، والتجنب الضريبي من جهة ثانية، أما التجنب الضريبي فهو يتحصل بعدم إنشاء الواقعة التي يتناولها القانون الضريبي: كرفض استلام السلع المستوردة، لتجنب دفع الضريبة الجمركية، أو رفض الإنفاق الاستهلاكي، بالامتناع عن شراء السلع الاستهلاكية، لتجنب دفع الضرائب غير المباشرة، أو رفض إنتاج السلعة بالشكل والشروط التي يتناولها القانون بالضريبة على الإنتاج⁽²⁾، أو امتناع الشخص عن العمل، حتى لا يخضع للضريبة المفروضة على الزيادة في الدخل، بحيث ينفي الفعل أو التصرف الذي تجبى منه الضريبة بمناسبة قيامه به، فلا تتحقق الواقعة المنشأة للضريبة، ومن ثم يفلت المكلف من الخضوع لأحكامه، وينصرف تجنب الضريبة في الغالب إلى الضرائب غير المباشرة.

غير أن هذه الصورة من صور التجنب الضريبي جائزة الوقوع في نطاق محدود في الضرائب المباشرة، فمثلاً إذا كانت الضريبة المفروضة على الدخل تتصاعد أكثر عند ازدياد الدخل فإن المكلف يفضل الكف عن السعي لزيادة الدخل، كما حدث في إنجلترا بعد الحرب العالمية الثانية،

(1) القاضي، عبد الحميد، " مبادئ المالية العامة"، القاهرة، 1975، ص141

(2) عناية، غازي، " المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص181

حيث فرضت الضريبة على الدخل بمعدلات مرتفعة مما دفع العمال إلى أن يفضلوا الراحة ليومين في الأسبوع بدل من يوم واحد. وهذا الشكل من أشكال التجنب الضريبي يطلق عليه بعض الكتاب اسم التهرب المالي⁽¹⁾.

ولا شك أن التجنب الضريبي لا يشكل مخالفة للقانون، ولا يعتبر تهرباً حقيقياً من الضريبة، نظراً لعدم التجسد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية.

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي

تتلخص أشكال التهرب الضريبي في نوعين اثنين:

النوع الأول: التهرب الضريبي المشروع

النوع الثاني: التهرب الضريبي غير المشروع

النوع الأول: التهرب الضريبي المشروع:

ويقصد به تخلص الممول من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي. أي بالاستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، وذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وكذلك كإنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عليها في القانون، تجنباً لأداء ضريبة الإنتاج⁽²⁾، أو قد يحدث التهرب المشروع عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي، كتكوين الشركات الصورية بين الأقارب، وتوزيع أموال الدخل بين أفراد

(1) العناتي، حمدي احمد، "اقتصاديات المالية العامة في ظل المشروعات الخاصة"، 1987، ص221

وهبة، محمد سعيد، "صور التهرب الضريبي"، 1966، ص36

(2) عناية، غازي، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص182

الأسرة لتوسيع نطاق الإعفاء، وتقليل ما يخضع للضريبة في شرائحها العليا، وتصرف المورث صورياً لورثته في بعض أمواله قبيل التخلص من ضريبة التركات⁽¹⁾.

أو تخلص الشركات المساهمة من الضريبة على الأرباح عن طريق زيادة النفقات العمومية ونفقات السفر والولائم الخاصة بالعمل والإعانات... الخ، لكن المشرع الضريبي الفلسطيني تنبه لهذه النقطة، وربط هذه التزييلات بالدخل؛ وذلك بأن تكون مشروطة ففي المادة(9): حدد التبرعات المدفوعة التي تنزل من الدخل على أن تكون مدفوعة لصناديق الزكاة، والجمعيات الخيرية، والجمعيات غير الهادفة للربح والمسجلة رسمياً في فلسطين، والتبرعات لمؤسسات السلطة الوطنية بموجب دعوة رسمية بحيث لا تزيد عن 20% من صافي الدخل.

وكذلك بالنسبة لنفقات الضيافة يجب أن تكون موثقة، بحيث لا تزيد 3% من صافي الربح قبل الضريبة أو (50000) دولار أمريكي سنوياً أيهما أقل⁽²⁾.

النوع الثاني: التهرب الضريبي غير المشروع:

يقصد به سعي المكلف إلى التخلص من التزامه القانوني بأداء الضريبة التي تحققت عليه، فعلى الرغم من تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، فإن المكلف يسعى إلى اتباع أساليب الغش والخداع مخالفاً بذلك أحكام التشريع الضريبي؛ بقصد التخلص من عبئها، وعدم سدادها، أو بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض أوعية عناصر الضرائب، أو المغالاة في إظهار الأعباء واجبة الخصم من هذه الأوعية، وذلك عند تقديم إقرارات الضرائب قبل ربطها. أو بقصد إخفاء أمواله على نحو يجعل من المتعذر على الإدارة الضريبية جباية قيمة الضرائب التي سبق ربطها عليه، ولذلك يطلق على التهرب غير المشروع اصطلاح الغش الضريبي⁽³⁾.

(1) القاضي، عبد الحميد محمد، "اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، ص142

(2) قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 المعدل في سنة 2008، مادة 9، البنود 3+5

(3) البطريق، يونس، "المالية العامة"، 2007، ص143

وهناك أمر يشبه التهرب غير المشروع بالغش في القانون المدني يقصد الإساءة إلى غيره والإضرار به، وغيره هنا خزانة الدولة التي تمثل مصلحة المواطنين جميعاً⁽¹⁾.

وتختلف أشكال التهرب غير المشروع باختلاف نوع الضريبة التي يراد منها، فقد تكون ضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة وكذلك باختلاف هدف التهرب، فقد يكون تهرباً جزئياً أو كلياً.

أولاً: بالنسبة للضرائب المباشرة: يتخذ التهرب الضريبي شكلاً سلبياً بالامتناع عن تقديم الإقرار المالي عن الثروة، والدخول، أو إخفاء الواقعة المنشأة للضريبة، أو بالتعديل في أركانها وشروطها: كالإنكار بوجود الثروة، أو إنقاص قيمتها، ومن أشكاله أيضاً: المبالغة في التكاليف، وفي النفقات التي يلزم خصمها من الوعاء الضريبي بالقانون، حتى تتناول الضريبة الصافية بعدم خصمها⁽²⁾.

ومثال ذلك: في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 مادة (8) البنود 5،7 وهي (الرواتب والأجور المدفوعة، ومكافئة نهاية الخدمة المدفوعة حسب القوانين السارية) فلم يحدد المشرع سقفاً لمقدار ذلك التنزيل، مما يترك المجال أمام المكاف للتلاعب في تلك المقادير، بغية تخفيض مقدار الدخل الصافي الخاضع للضريبة.

ثانياً: بالنسبة للضرائب غير المباشرة: يتخذ التهرب الضريبي أيضاً الشكل السلبي بعدم الاعتراف بالواقعة المنشئة للضريبة: كإنكار ملكية السلع المستوردة، أو إخفائها، أو إخراجها من الوحدة الجمركية لتجنب دفع الضرائب الجمركية، ومنها أيضاً: التقييم الأقل، غير الصحيح لقيمة المادة الخاضعة للضريبة، ومنها أيضاً إخفاء طبيعة التصرف القانوني الخاضع للضريبة غير المباشرة، كإنكار الملكية للسلعة، أو استمرارها، والإعلان بانتقال ملكيتها للغير، وقد يتخذ التهرب الضريبي أيضاً الطابع الدولي، كما في حالة تهريب الممول للسلعة إلى خارج الحدود،

(1) العربي، محمد عبد الله، "موارد الدولة"، القاهرة، 1949، ص 462

(2) عناية، غازي، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 182-183

حتى يتجنب ربط الضريبة عليها بالقانون، أو حتى بعد ربط الضريبة عليها، وذلك لتجنب التنفيذ القانوني⁽¹⁾.

ثالثاً: التهرب الكلي والتهرب الجزئي:

ويقصد به مقدار ما تهرب به المكلف، وخسرته الخزنة العامة، وينقسم إلى كلي وجزئي:

التهرب الكلي: يتحقق إذا ما استطاع الممول بوسائله أن يتخلص من كل الضريبة المستحقة على نوع معين من النشاط أو فقدان الخزنة العامة لهذا النوع من الضرائب المفروضة على المكلف.

التهرب الجزئي: وهو التخلص من جزء من الضريبة المفروضة على المكلف بالنسبة إلى وعاء معين أو نوع معين من الضريبة، ولا يشترط في التهرب الكلي أو الجزئي النظر فيه إلى مجموع ما يستحق على المكلف من ضرائب خلال سنة مالية مثلاً، إنما يكفي أن يتم على أي صورة من الصور بالنسبة إلى قدر أو نوع يتخذ له مقياساً⁽²⁾.

ونخلص من ذلك أن التهرب الضريبي يؤدي إلى إحداث آثار سيئة، سواء من ناحية ضالة حصيلة الضرائب، أو من ناحية عدالة توزيع العبء الضريبي على النحو الذي قصده واضعو السياسة الضريبية؛ إذ يزداد العبء بالنسبة لمن قاموا بأداء التزاماتهم الضريبية على الوجه الأكمل، بينما ينخفض أو يتلاشى هذا العبء بالنسبة لمن تمكنوا من التهرب من هذه الالتزامات الضريبية أو من جانب منها⁽³⁾.

(1) عناية، غازي، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 183

(2) المرصفاوي، حسن "التجريم في تشريعات الضرائب" 1963 ص 30

(3) البطريق، يونس أحمد، "المالية العامة"، 2007، ص 143.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي ووسائل مكافحته والعقوبات المترتبة عليه.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي:

إن أسباب التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة، وهي تختلف من دولة إلى أخرى، وبالنسبة لضريبة معينة دون غيرها، ومن ممول إلى آخر فهناك من لديه وعي ضريبي وحس وطني يشعر بواجبه نحو دولته، فيؤدي ما عليه من التزامات بأمانة، وعلى النقيض من هذا فهناك من ينقصه الوعي الكامل، وبناء على ذلك فهناك أسباب دافعه إلى التهرب الضريبي، مع التنويه إلى أن ذكرها ليس على سبيل الحصر وهي:

- 1- مدى احترام الأفراد للقوانين الضريبية، فكلما زاد الاحترام، قل التهرب من دفع الضريبة.
- 2- المرحلة التي يمر بها الاقتصاد، فكلما كان مستوى النشاط الاقتصادي مرتفعا، تشجع للفرد الأفراد في دفع الضرائب المفروضة عليهم.
- 3- العقوبات المفروضة على التهرب من الضرائب، فكلما كانت العقوبات رادعة وشديدة تردد الشخص الذي يفكر في التهرب من التهرب فعلا.
- 4- قناعة دافعي الضرائب بسياسة السلطات العامة الإنفاقية، فإذا اعتقد معظم دافعي الضرائب أن السلطات العامة تنفق حصيلة الضرائب في مجالات تبيذريه، ولا تحقق المنافع العامة للمجتمع، فإن ميلهم إلى التهرب يزداد وبالعكس.
- 5- أسعار الضرائب، فإذا كانت أسعار الضرائب مرتفعة بشكل كبير، وبحيث يكون لهذه الأسعار تأثيرات سلبية كبيرة على دخول المكلفين، فإنهم يحاولون التهرب من دفعها⁽¹⁾.
- 6- ضعف الإدارة الضريبية، وعدم توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العامة، وعدم توفر الرقابة لاكتشاف المخالفات، وفرض العقوبات المناسبة، فهذا كله يؤدي إلى عدم تحقق العدالة الضريبية

(1) نايف، عبد الجواد، "اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية"، ص 96-98

في التطبيق، وإلى عدم التساوي في تحمل الأعباء العامة، وإلى شيء من التعسف في التحصيل، وإلى توسيع حدة الفوارق بين الطبقات⁽¹⁾.

أما أهم طرق التهرب الضريبي على سبيل المثال:

1- الاحتفاظ بأكثر من مجموعة من الدفاتر المحاسبية والفواتير، إحداها للأعمال العادية، والأخرى للسلطات الضريبية، وبعض المتهربين يستخدمون أكثر من آلة لتحصيل ثمن المبيعات.

2- العمل في نظام المقايضة بدلاً من النقود، فقد يعمل الشخص مقابل أجر معين، ويتم ذلك عادة بين أصحاب المصالح الاقتصادية المتبادلة.

3- بالنسبة للواردات من الخارج استخدام فواتير غير حقيقية (مزورة)، بالاتفاق مع المصدر الأجنبي.

4- العمل في وظيفة إضافية مع أخذ الراتب بشيكات، وعدم تقرير ذلك لمصلحة الضرائب⁽²⁾.

- في بعض الدول يعاقب القانون المتهربين من الضرائب، فمثلاً في الولايات المتحدة الأمريكية، في عام 1993، انسحبت مرشحة الرئيس الأمريكي كلينتون لوظيفة المدعي العام الأمريكي من الترشيح أمام مجلس الشيوخ، وذلك لأنها استخدمت مربية أطفال، ولم تبلغ مصلحة الضرائب عن أجورها التي منحتها إياها.

الفرع الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول، وإن اختلفت حدتها من دولة إلى أخرى تبعاً لاختلاف نظمها المالية السائدة، ونصيبها من أسباب التهرب، وتقع تبعة التهرب على عاتق

(1) عناية، غازي، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 184.

(2) حجازي، المرسي السيد، وآخرون، "المالية العامة الضرائب النفقات العامة"، 2007، ص 84

المشروع الضريبي والإدارة الضريبية والمكلفين. وتجري مكافحة التهرب الضريبي داخل الدولة بطرق وقائية أو جزائية، وخارجها بمقتضى اتفاقات مالية دولية⁽¹⁾.

أولاً: معالجة التهرب الضريبي داخل الدولة من خلال:

أ) وسائل وقائية:

1- تتعلق بالنتشريع الضريبي: إن اعتماد الدولة سياسة اقتصادية ومالية واضحة تكون أساساً لسياسة ضريبية مستوحاة من حاجات البلاد، وهذا ضروري وقبل كل شيء، ومتجاوبة مع متطلبات الاقتصاد الوطني ضمن خطه إنمائية شاملة، مما يستوجب العمل على وضع نظام ضريبي منسجم ومترايط خال من التعقيد، بحيث لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساواة في دفع الضريبة⁽²⁾.

2- تنمية الوعي الضريبي للمواطنين: إيماناً بضرورة مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة، وتعريفهم بواجبهم والتزاماتهم المالية تجاه مجتمعهم، وإيقاظ روح الوطنية في مساندة دولهم في استمرار قيامها بواجباتها نحوه تقديم الخدمات العامة، وتسيير المرافق العامة، والتي لا غنى عنها.

3- عدم المغالاة في أسعار الضرائب، وتبسيط إجراءات الربط والتحويل.

4- فرض العقوبات الرادعة من بدنية ومالية.

5- تقديم الإقرارات الضريبية المؤيدة باليمين، بحيث تطبق عليه أحكام العقوبات المتعلقة باليمين الكاذب.

(1) القاضي، عبد الحميد محمد، "اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، ص 143-144

(2) طاقة، محمد؛ العزاوي، هدى، "اقتصاديات المالية العامة"، 2007، ص 121

6- تحقيق العدالة الضريبية في التطبيق، للمساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة والقضاء على المحسوبية في التكليف الضريبي⁽¹⁾.

7- إصلاح التنظيم الهيكلي الضريبي من خلال:

- تزويد الإدارة الضريبية بعناصر فنية ذات خبرة وكفاءة ومستوى عالٍ من التأهيل.

- توفير نظم الرقابة التي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مخالفات الأجهزة المخالفة، وفرض العقوبات المناسبة لضمان سير العمل.

- توفير نظم الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور تتناسب مع طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة للجيد منهم.

- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها، وحصر مختلف الممولين، وتحديد ما يستحق عليه من ضرائب.

- تبسيط أحكام الضرائب وإجراءات تنفيذها؛ لأن تعقيد القوانين والقواعد في تقدير أوعية الضرائب يؤدي إلى خلق كثير من المشكلات والصعوبات التي قد تعجز الإدارة عن إيجاد حلول مناسبة لها، كما تؤدي تعقيد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب إلى دفع الممولين إلى التهرب⁽²⁾.

- رفع مستوى كفاءة الإدارة الضريبية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكين هذه الإدارة من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على الوجه الأكمل. إذ أن مراجعة إقرارات الممولين وتتبع أوجه أنشطتهم المختلفة يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الضريبية وغيرها من الإدارات التي يتعين أن تكون على مستوى معين من الكفاءة، يمكنها من

(1) عناية، غازي، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 185-186.

(2) البطريق، يونس أحمد، "المالية العامة والضرائب والنفقات"، ص 145-146.

تزويد الإدارة الضريبية بما تحتاجه من معلومات وبيانات لا غنى عنها، لضمان نجاحها في القيام بأعمالها على الوجه الأكمل⁽¹⁾.

8- شركات التدقيق المحاسبي ومدققي الحسابات: حيث يلقي على عاتقهم مسؤولية تقديم الإقرارات الضريبية عن مكلفهم بأمانه وصدق، وعدم مساعدة مكلفهم من التهرب الضريبي بإخفاء أي جزء من إيراد المكلف عن مصلحة الضرائب، حيث توعد القانون الضريبي المخالف لذلك بعقوبات الغرامة والحبس، بالإضافة لحرمانه من مراجعة الدوائر الضريبية لمدة لا تقل عن سنتين.

ب) وسائل زجرية (جزائية):

عندما حرم المشرع الضريبي الفلسطيني الأفعال التي تدخل تحت جريمة التهرب الضريبي لم يكن يرمي إلى مجرد عقاب الجاني الذي تهرب من الضريبة وحسب، وإنما كان يهدف إلى تعويض الدولة عما أصابها من ضرر، ولقد تأثر المشرع الفلسطيني بطبيعة المصلحة التي يهدف إلى حمايتها، وهي مصلحة مالية، ومن هنا فقد أخذ المشرع الفلسطيني بعقوبات الحبس والعقوبة المالية، كي تكونا رادعتين عن ارتكاب جريمة التهرب الضريبي، وتعوض الدولة عما لحقها من ضرر، وهذا ما تضمنه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 فقد ذكر مجموعة من النصوص التي تبين الأفعال التي يقوم بها الممول، وتمثل جريمة التهرب الضريبي والتي تستوجب العقوبة، وهذا ما يمكن تسميته بالقانون الجنائي الضريبي⁽²⁾.

فقد حدد المشرع الفلسطيني في مادته (39):

أولاً: عقوبة الحبس بحيث لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (100) دولار ولا تزيد عن (1000) دولار أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً أو بكلتا العقوبتين معاً.

(1) المرجع السابق، ص 148

(2) سرور، احمد فتحي، "الجرائم الضريبية"، دار النهضة العربية، 1990، ص22

على من ارتكب، أو حاول، أو حرّض، أو اتفق، أو ساعد غيره بقصد التهرب من الضريبة أي
فعل من الأفعال الآتية:

1- قدم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر، أو سجلات، أو حسابات، أو مستندات
مصطنعه، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر التي أخفاها عن الدائرة أو إحدى
مديرياتها المختصة.

2- قدم إقرار ضريبياً غير صحيح؛ وذلك بأن أغفل، أو أنقص، أو حذف أي دخل، أو أي
جزء من الدخل الذي يترتب عليه بمقتضى هذا القانون، وأثر على مقدار الضريبة بشكل
جوهرى.

3- قدم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر، أو سجلات، أو حسابات، أو
مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه فعلا من دفاتر، أو سجلات، أو
حسابات أو مستندات، أخفاها عن موظف الضريبة.

4- أتلف أو أخفى الدفاتر، أو السجلات، أو المستندات قبل انقضاء الأجل لحفظ تلك الدفاتر أو
السجلات أو المستندات في القوانين المرعية.

5- أدرج أي بيان كاذب أو قيد صوري، أو غير صحيح في كشف، أو بيان قدّم بموجب أحكام
هذا القانون.

6- وزع أرباحا على شريك أو شركاء وهميين، بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.

7- اصطنع أو غير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات؛ بغية تخفيض الأرباح أو
زيادة الخسائر.

8- أخفى نشاطاً أو أكثر مما يخضع للضريبة.

9- امتنع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها، أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأية مسألة تؤثر في مسؤولياته، أو في مسؤولية أي شخص آخر في دفع ضريبة الدخل أو التأثير في مقدارها.

10- أعطى خطأً أي جواب كاذب على أي سؤال طلب منه، أو وجه إليه؛ للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القانون؛ وذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

11- عدم التصريح بممارسة النشاط أو إنهائه خلال المدة المحددة.

12- لم يخصم الضريبة أو خصمها، ولم يتم بتوريدها لحساب الدائرة.

13- لم يقدم، أو تخلف عن تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في هذا القانون.

ثانياً: في جميع الأحوال يلتزم مرتكب المخالفة بدفع ما قيمته مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها.

أما عقوبة المحاسب القانوني فقد حدده في المادة (40) بعقوبة الحبس لمن تثبت إدانته من المحاسب ومدقق الحسابات المرخص بمدة لا تقل عن شهر، ولا تزيد عن سنتين، أو بغرامة لا تقل عن (1000) دولار أمريكي، ولا تزيد عن (5000) دولار أمريكي، أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً، أو بكلتا العقوبتين، وتوقيفه عن مراجعة الدوائر الضريبية، مدة لا تقل عن سنتين وذلك في المخالفات الآتية:

1- إذا قام بإعطاء شهادة على صحة الحسابات الختامية لمنشأة أعمال دون قيامه بالمراجعة المطلوبة والمتعارف عليها، أو أعطى شهادة دون تحفظ مع علمه بوجود ما يستوجب الإعلان عن ذلك التحفظ.

2- إذا قام بمساعدة المكلف بالتهرب من الضريبة عن قصد.

كما شدد المشرع الضريبي الفلسطيني على جريمة التهرب الضريبي؛ وذلك لما لها من أضرار جسيمة على خزانة الدولة، حيث شرّح في المادتين (41،42) عقوبتي حجز الأموال، والمنع من السفر وذلك كعقوبات مساعدة لتحصيل أموال الدولة. ولقد أحسن المشرع الفلسطيني عندما صرّح في مادته (43) حينما قرر أن العقوبات أو الغرامات سألقة الذكر لا تعفي الشخص من مسؤولية دفع الضريبة⁽¹⁾.

ثانياً: معالجة التهرب الضريبي على النطاق الدولي:

وتتمثل هذه المعالجة الدولية في إجراءات عديدة منها:

1- الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج؛ بتقديم إقراراتهم المالية عن دخولهم، وإيراداتهم المتحققة، أو الموجودة في الخارج، وإحكام الرقابة على تلك الإقرارات، والاطلاع على ملفات الأفراد، وأوراقهم المالية. وكذلك بتقديم الإقرارات، والبيانات من قبل المصارف عن دخول الأفراد، وأموالهم التي تعمل بها المصارف، أو تتم بواسطتها، وبأن تقوم هذه المصارف في بعض الحالات بخصم الضرائب المستحقة على عملائها، وتوريدها للخزينة العامة مباشرة.

2- عقد المعاهدات الدولية؛ تسهياً لحصول الدول على المعلومات المالية لأفرادها، وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم، واتخاذ الإجراءات، وفرض العقوبات، وتنفيذها ضد المتهربين منهم⁽²⁾.

ويمكن الإشارة إلى الاتفاقية التي وقعت بين منظمة التحرير الفلسطينية لصالح السلطة الوطنية الفلسطينية وحكومة جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال، حيث نصّت المادة السابعة والعشرون من الاتفاقية على تبادل المعلومات:

(1) قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004

(2) عناية، غازي، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 186

(أ) تتبادل السلطات المختصة في الطرفين المتعاقدين المعلومات التي تلزم لتنفيذ أحكام هذه الاتفاقية، والقوانين المحلية للطرفين المتعاقدين بشأن الضرائب المنصوص عليها في هذه الاتفاقية، وحيث يكون فرض الضرائب بمقتضاها يتفق وأحكام هذه الاتفاقية، ولمنع التهرب الضريبي بخاصة، وتعامل أي معلومات يحصل عليها الطرف المتعاقد على أنها سرية وبِنفس الطريقة التي تعامل بها المعلومات التي تم الحصول عليها وفقاً للقوانين المحلية لذلك الطرف، ولا يجوز إفشاؤها إلا للأشخاص أو السلطات (بما في ذلك المحاكم والأجهزة الإدارية) التي تعمل في ربط، أو تحصيل، أو تنفيذ، أو رفع الطعن فيما يتعلق بالضرائب التي تشملها الاتفاقية، ولهؤلاء الأشخاص أو السلطات استخدام المعلومات لهذه الأغراض فقط.

(ب) لا يجوز بأي حال تفسير أحكام البند (1) بما يؤدي إلى إلزام أحد الطرفين المتعاقدين بما يأتي:

(1) تنفيذ إجراءات إدارية تتعارض مع القوانين أو النظم الإدارية الخاصة به، أو بالطرف المتعاقد الآخر.

(2) تقديم بيانات لا يمكن الحصول عليها طبقاً للقوانين أو النظم الإدارية المعتادة فيه، أو في الطرف المتعاقد الآخر.

(3) تقديم معلومات من شأنها إفشاء أسرار تجارة، أو نشاط، أو صناعة، أو سر تجاري، أو مهني، أو الأساليب التجارية، والمعلومات، يعتبر إفشاؤها مخالفاً للنظام العام⁽¹⁾.

(1) اتفاقية بين منظمة التحرير الفلسطينية لصالح السلطة الوطنية الفلسطينية وحكومة جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال

المطلب الثالث: العدالة الضريبية وعلاقتها بتقليل التهرب الضريبي

أجمع كل من التقليديين والمحدثين على دور العدالة في تقليل التهرب الضريبي؛ وأشاروا إلى أنه حتى يتم التوفيق بين الغرض المالي، ومن ثم الابتعاد عن التهرب الضريبي، وبين العدالة الضريبية، لا بد من توافر الأسس والقواعد الثابتة التي تركز عليها الضرائب، وهي القواعد التي جاء بها آدم سميث، وتتلخص في العمومية، والوحدة، واليقين، والملاءمة، والاقتصاد في نفقات الجباية.

وحتى يقل التهرب الضريبي وتحقق العدالة الضريبية يجب مراعاة ما يأتي:

1- الأخذ بالمفهوم الحديث للعدالة الضريبية القائم على أساس القدرة على الدفع، والذي عرضناه في المبحث الأول من هذا الفصل.

2- إن جميع المحدثين، والأنظمة الضريبية المقارنة في جميع دول العالم تجمع بين نوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة؛ لأن كلا منهما تكمل الأخرى.

فالضرائب المباشرة وهي التي تكون مقتصرة على الدخل ورأس المال تتميز بالعدالة الضريبية، نظراً لفرضها وفقاً لمقدرة المكلفين بدفعها، حيث يتم الأخذ في الاعتبار عند فرض الضريبة المباشرة الظروف الشخصية للمكلف، وذلك على عكس الضرائب غير المباشرة التي لا تأخذ بالظروف الشخصية للمكلف⁽¹⁾.

في حين أن الضرائب غير المباشرة تقتصر على الإنفاق والتصرفات على الاستهلاك والتداول، ولأنّ حصيلتها مرتفعة ومرنة، نظراً لاتساع نطاقها، حيث أنها تشمل الإنتاج، والاستهلاك، والتداول، إضافة إلى إسهام كافة المواطنين، أغنياء وفقراء، بدفعها، كما أن رفع أسعارها يؤدي إلى الزيادة في حصيلتها، وسرعة تحصيلها حيث يتم تحصيلها بسرعة، كما أنها تتميز بتدفقها المستمر خلال السنة؛ لأن عمليات الإنفاق تبقى مستمرة طوال العام، ولأنها تجبى

(1) المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص64

بصورة مجزأة ومستورة في ثمن شراء السلعة أو الخدمة، فإن المكلف لا يحاول، أو يصعب، أو يستحيل عليه التهرب منها. ويقابل ذلك أن وقع الضرائب غير المباشرة على أصحاب الدخل المنخفضة والمحدودة، وهم الذين يخصصون نسبة كبيرة من دخولهم للاستهلاك، أكبر من وقعها على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة، ولأنه يصعب مبدئياً إدخال عناصر تشخيص الضريبة فيها، فإنها توصف بعيب عدم العدالة الضريبية.

ونخلص من ذلك إلى أن الضرائب المباشرة تعتبر أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب غير المباشرة، ومن الملاحظ أن معظم الأنظمة الضريبية المعاصرة تجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة؛ لأنّ كلاهما يكمل الآخر⁽¹⁾.

3- من أجل جعل الضرائب أكثر عدالة، ولتقليل التهرب الضريبي، لجأت معظم تشريعات العالم إلى تطوير أساليب فرض الضرائب:

ففي الضرائب المباشرة توسعت الإدارة الضريبية في تحديدها وتحصيلها، سواء عن طريق الحجز من المنبع، أو بالاستعلام الضريبي، أو بفرض الضرائب التصاعدية على الدخل والثروة، بقصد الوصول إلى عدالة ضريبية.

أما في نطاق الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك والتداول، لجأت الإدارة الضريبية إلى تقسيم السلع والخدمات إلى ضرورية معفاة من الضريبة، أو ذات معدل منخفض، ومتوسط، ومرتفعة على السلع الكمالية (حسب نظرة كل بلد لتلك السلع الكمالية)، وهو ما يؤدي إلى أن تصبح هذه الضرائب (غير المباشرة) عادلة، فضلاً عن كونها منتجة⁽²⁾.

(1) المرجع السابق، ص 65

(2) الحمود، إبراهيم؛ زغول، خالد سعد، " الوسيط في المالية العامة"، ص 306-308

المبحث الثالث

" العدالة الضريبية وعلاقتها بوعاء الضريبة ونوع الضريبة "

سوف نتناول في مبحثنا هذا ما يأتي:

المطلب الأول: نظام الضريبة الواحدة ونظام الضريبة المتعددة.

المطلب الثاني: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.

المطلب الثالث: الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة.

المطلب الرابع: ضريبة الدخل والعدالة الضريبية.

المطلب الخامس: الضريبة على رأس المال والعدالة الضريبية.

الفرع الأول: الضريبة العادية على رأس المال، والتي تدفع من الدخل والعدالة الضريبية.

الفرع الثاني: الضريبة على رأس المال، والتي تدفع منه والعدالة الضريبية.

المطلب السادس: الضريبة على الإنفاق والعدالة الضريبية.

الفرع الأول: الضريبة على تداول رأس المال والعدالة الضريبية.

الفرع الثاني: الضرائب النوعية على الاستهلاك والعدالة الضريبية.

الفرع الثالث: الضرائب الجمركية والعدالة الضريبية.

الفرع الرابع: الضريبة العامة على الإنفاق (أو على جملة الاستهلاك)، والعدالة

الضريبية.

المبحث الثالث

العدالة الضريبية وعلاقتها بوعاء الضريبة ونوع الضريبة

العدالة الضريبية: يثير مفهوم العدالة الكثير من الجدل والخلاف، فهو مفهوم نسبي يتوقف على القيم السائدة، سياسية كانت، أم اقتصادية، تتغير حسب الزمان والمكان، مما يجعل من الصعب تعريفها والوصول إليها بطريقة مطلقة. ولكن تجدر الإشارة إلى أن السعي إلى العدالة كغاية، يتطلب توافق المبادئ التي تسود النظام الضريبي، وتحكم تطبيقه مع القيم الاجتماعية المعترف بها في مجتمع معين. ولذا فإنه يمكن القول إنّ المفهوم الحديث للعدالة الضريبية يشق من مبدأ المساواة أمام الضريبة التي يفترض عموميتها، ومعاملة الممول وفق مقدرته على الدفع⁽¹⁾.

وعاء الضريبة:

يقصد بوعاء الضريبة المادة الخاضعة لها، وهي التي كانت تفرض على الأشخاص، وتسمى (بالضرائب على الأشخاص) أو الجزية، أو على الرؤوس، وتفرض بسعر موحد. وإن كان هذا النوع من الضرائب قد تلاشى واضمححل محلها ضريبة تفرض بأسعار مختلفة، تتدرج تبعاً للمركز المالي والاجتماعي للمكلف، وتسمى بالضرائب على الأموال، وهي التي يكون محلها مالاً من ثروة، أو دخل.

وبذلك تكون المادة الخاضعة للضريبة ليست أشخاصاً، وإنما أموال المكلف، فيتم اقتطاع الضريبة إما بشكل مباشر ويطلق عليها (الضرائب المباشرة) أو يتم اقتطاع الضريبة بشكل غير مباشر وتفرض على وقائع وتصرفات الأفراد لأموالهم، ويطلق عليها الشراح تسمية (الضرائب غير المباشرة)⁽²⁾.

(1) بركات، عبد الكريم صادق، "النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق"، مكتبة مسكاوي، بيروت، 1977،

(2) القيس، أعاد حمود، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 130

المطلب الأول: نظام الضريبة الواحدة ونظام الضريبة المتعددة

نظام الضرائب الواحدة ونظام الضريبة المتعددة يشمل تصنيف الضرائب حسب آراء كتاب المالية العامة ما يأتي:

الضرائب الواحدة والضرائب المتعددة⁽¹⁾.

ويمكن تعريف نظام الضريبة الواحدة بالنظام الذي يقتصر على فرض ضريبة واحدة فقط، أو على ضريبة رئيسية واحدة، إضافة إلى فرض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية⁽²⁾، أو بعبارة أخرى أن يخضع الدخل الكلي للفرد (الذي تتعدد مصادره بتعدد أوجه نشاطه) لضريبة واحدة فلا تخضع كل أنواع الدخل (التي يتقرر أن تصيها الضريبة) إلا لهذه الضريبة الواحدة على أن يكون سعر هذه الضريبة واحداً بالنسبة لكل هذه الأنواع المتميزة فيما بينها، كما تكون إجراءات تقدير الضريبة وربطها واحدة⁽³⁾.

أما نظام الضرائب المتعددة فيتضمن إخضاع الممولين لأنواع متعددة من الضرائب⁽⁴⁾، بموجبه تفرض ضريبة نوعية (بما لها من إجراءات تقدير وربط الضريبة) على كل أنواع الدخل (أو المادة الخاضعة للضريبة عموماً). في هذا التعدد قد يكون سعر الضريبة واحداً بالنسبة للضرائب النوعية جميعاً، كما قد يختلف السعر من ضريبة إلى أخرى⁽⁵⁾.

وبالتمعن في التعريفين السابقين استطعنا أن نستنتج ما يأتي:

الضريبة الواحدة أبعد في الحقيقة عن تحقيق العدالة الضريبية من الضرائب المتعددة. فلم يهتد العلم بعد إلى اختيار الوعاء الضريبي الأوحده الذي يحقق مبادئ العدالة الضريبية.

(1) الحاج، طارق، "المالية العامة"، 1999، ص53

(2) المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص58

(3) حشيش، عادل أحمد، "أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام"، ص178

(4) المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص58

(5) حشيش، عادل أحمد، "أساسيات المالية العامة"، ص178

ومن هنا كان لنظام فرض الضرائب المتعددة على أوعية مختلفة بأعباء متفاوتة، إمكانية الاقتراب من تحقيق مفهوم العدالة الضريبية. والضريبة الوحيدة باعتمادها على مصدر واحد عرضة لانخفاض حصيلتها بشدة إذا ما لحق القحط في سنة ما بهذا المصدر.

بينما الضرائب المتعددة باعتمادها على أوعية مختلفة أكثر قدرة على تعويض العجز الناتج من أحد المصادر بالزيادة الناتجة في مصدر آخر. ومن جهة أخرى فاعتماد الدولة على ضريبة وحيدة لتمويل كافة النفقات العامة سوف يؤدي إلى تجسيم عبء الضريبة أمام الممول، في حين أن تعدد الضرائب واختلاف الواقعة المنشئة لها ومواعيد وطرق تحصيلها سوف يخفف من وقع العبء الضريبي على الممول. كما أن جسامه العبء الضريبي في ظل نظام الضريبة الواحدة سوف يدفع الممول إلى بذل أقصى جهد للتهرب من دفع الضريبة، مما يلقي على الدولة عبئاً متزايداً في مكافحة التهرب، ويزيد من تكاليف الجباية. فإن أفلح الممول في التهرب من الضريبة الوحيدة فقد تنصل من تحمل أي نصيب من الأعباء العامة، في حين أنه في ظل نظام الضرائب المتعددة يستحيل عليه التهرب من كافة أنواع الضرائب⁽¹⁾.

كذلك يسمح تعدد الضرائب بإصلاح ما قد تتضمنه ضريبة أو ضرائب معينة من عيوب بالنسبة لطبقة أو طبقات معينة من المكلفين، عن طريق ضريبة أو ضرائب أخرى. إضافة إلى أن تعدد الضرائب يمكن السلطات العامة من استخدامها أداة لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية إلى جانب أغراضها المالية⁽²⁾.

لذلك انتهوا إلى أن نظام تعدد الضرائب يفضل على نظام الضريبة الواحدة، وهو ما استقر عليه العمل أيضاً في معظم دول العالم، وإن كانوا لاحظوا أنه حتى يؤول نظام تعدد الضرائب أكله في تحقيق العدالة الضريبية (وأهداف أخرى) يجب عدم الإفراط في عدد الضرائب المفروضة. ونحن من هؤلاء الأكثرية من الاقتصاديين.

(1) دراز، حامد عبد المجيد، "مبادئ المالية العامة"، 1997، ص 129-130

المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص 59

(2) القاضي، عبد الحميد محمد، "اقتصاديات المالية العامة"، ص 62

المطلب الثاني: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال⁽¹⁾

الضريبة على الأشخاص: تعرف الضريبة على الأشخاص أنها الضريبة التي تتخذ من الوجود الآدمي أو الإنسان الفرد داخل الدولة وعاءاً لفرض الضريبة. وقد عرف التاريخ المالي للعديد من المجتمعات أنواعاً كثيرة من هذه الضرائب، ومن الأمثلة على ذلك: ضرائب الرؤوس التي كانت معروفة عند العرب والرومان، بل وفي مصر حتى أواخر القرن التاسع عشر، حيث كانت ضريبة الرؤوس تنقسم إلى نوعين رئيسيين:

الأولى، ضرائب الفرد البسيطة، وهي التي كانت تفرض بسعر واحد على الأفراد، دون النظر إلى الثروات التي يملكونها، أو الدخل التي يحققونها.

والثانية، ضرائب الفرد المدرجة، وهي تميّز بين الأفراد الخاضعين للضريبة على أساس تقسيمهم إلى فئات بحسب السن، أو الجنس، أو الطبقة الاجتماعية، وفرض الضريبة بسعر خاص بالنسبة لكل فئة أو طبقة، وكبعض الضرائب التي ما زالت مفروضة على الأشخاص (لتحقيق اعتبارات سياسية معينة) مقابل استعمالهم لحق الانتخاب في بعض المجتمعات الحديثة (كما هو الحال في بعض ولايات سويسرا، والولايات المتحدة الأمريكية).

والضريبة على الأشخاص معيبة إذا فرضت دون اعتداد بالمقدرة التكاليفية للأفراد، كما أنها تتنافى مع اعتبارات الكرامة الإنسانية في كثير من الأحيان، إذ أنها تجعل الوجود الآدمي نفسه وعاء للضريبة فتسبغ عليه صفة السلعة، أو الدخل، أو الثروة، وهذا يفسر اختفاءها من النظم المالية للمجتمعات الحديثة، لتحل محلها **الضرائب على الأموال** في كل صورة وأوضاعه، أي سواء أكان عاملاً من عوامل الإنتاج، أو عائداً من عوائده، عقاراً أو منقولاً، سلعة استثمارية، أو سلعة استهلاكية، متخذاً صورة دخل، أو ثروة، أو إنفاق). باعتبارها أكثر ترجمة للمقدرة التكاليفية للمكلفين، كما أنها تتميز بالسهولة النسبية في تقدير المادة الخاضعة للضريبة

(1) حشيش، عادل أحمد، "أساسيات المالية العامة"، ص 161.160

دويدار، محمد، "مبادئ المالية العامة"، 1968، ص 177

(يستوي في ذلك أن تكون الضريبة مفروضة على الأموال نفسها، أو على الدخل الناتج من نشاط المكلف).

المطلب الثالث: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعتبر هذا التصنيف هو الشائع في وقتنا الحالي. وكثير من الدول تجمع ما بين هذين الصنفين. وليس من السهولة بمكان التمييز ما بين هذين النوعين من الضرائب، وقد أجمع مفكرو المالية العامة على وضع بعض المعايير؛ لتسهيل التمييز بينهما، وبخاصة أن أنواع الضرائب كثيرة ومتعددة. وهذه المعايير هي⁽¹⁾:

أ- معيار الثبات.

ويعني ذلك مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة. فتعد ضريبة مباشرة، إذا فرضت على مادة تمتاز بالثبات والتجدد، مثل الضرائب على الدخل أو رأس المال... الخ. ويكون الثبات هنا نسبياً وليس مطلقاً.

وتعد ضريبة غير مباشرة، إذا كانت مفروضة على بعض الوقائع المتقطعة والتصرفات العرضية، مثل الضرائب على الإنتاج أو الاستهلاك أو المبيعات... الخ.

ونستطيع القول إن الضرائب المباشرة تصيب الثروة في ذاتها، سواء متحركة، أو في قيد التحقق. والضرائب غير المباشرة تصيب الأعمال المرتبطة بحركة الثروة واستخدامها.

ب- معيار التحصيل.

فالطريقة التي تتبع للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة وتحصيلها يمكن أن تستخدم للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة. تعد الضرائب مباشرة إذا كانت تجبى بناء على جداول مبين فيها اسم المكلف، والمال الخاضع للضريبة، ومبلغ الضريبة... الخ، مثل الضرائب على الدخل، ورأس المال، والمسقات... الخ.

(1) الحاج، طارق، "المالية العامة"، 1999، ص55

تعد ضرائب غير مباشرة إذا لم يتم تحصيلها بناء على جداول معدة مسبقاً، بل تجبى بمناسبة حدوث وقائع، مثل تسليم البائع للمشتري سلعه أو عند إنتاج السلعة، أو عند اجتياز السلعة للحدود، فتفرض ضريبة مبيعات أو استهلاك أو جمارك... الخ.

ت- معيار نقل العبء الضريبي.

ويعني من الذي يتحمل الضريبة. وتعد ضريبة مباشرة إذا تحملها المكلف نهائياً، مثل ضريبة الدخل، والضرائب على رأس المال، وتعد ضرائب غير مباشرة إذا تم نقلها من مكلف إلى آخر، مثل الضريبة على الإنتاج أو الاستهلاك... الخ⁽¹⁾.

وتتميز الضرائب المباشرة على الدخل ورأس المال أكثر تحقيقاً للعدالة الضريبية من الضرائب غير المباشرة، حيث يمكنها مراعاة مقدرة الممول التكاليفية وظروفه الشخصية والعائلية والمهنية، كما يمكن تحديد شروط دفعها ومواعيدها بما يلائم مختلف فئاتهم، وعلى نقيض الضرائب غير المباشرة التي تفرض بنفس العبء على كل من يقوم بالفعل أو التصرف الخاضع لها دون تمييز، مما يجعل عبؤها أشد وطأة على ذوي الدخل الصغيرة والمتوسطة ولا سيما إذا فرضت على سلع الاستهلاك الشائعة الاستعمال، وإن أمكن تحقيق بعض العدالة في تنظيمها بجعل سعرها على الكماليات أعلى من السلع التي يستهلكها العامة.

إضافة إلى ذلك فإنّ الضرائب المباشرة تشعر الأفراد بالإسهام في تحمل الأعباء المالية للدولة فتحفزهم على المشاركة في الحياة السياسية والتدقيق في اختيار ممثليهم لمراقبة النشاط المالي للدولة، حتى لا يؤدي التراخي في ذلك إلى زيادة أعبائهم الضريبية⁽²⁾.

(1) الحاج، طارق، "المالية العامة"، 1999، ص55

(2) القاضي، عبد الحميد محمد، "اقتصاديات المالية العامة"، ص70

ومن ثم فإن الباحث يوافق رأي الكاتب د. عبد الحميد محمد القاضي في مؤلفة اقتصاديات
المالية العامة، صفحة 73:

إن لكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة مزاياها وعيوبها، وإن كلاً منهما يكمل
الآخر، ويتلافى عيوبه، بدرجة كبيرة أو صغيرة، لذلك يجب الجمع بينهما.
وتعتمد الأهمية النسبية للضرائب المباشرة وغير المباشرة في تكوين الهيكل الضريبي،
إلى جانب الاعتبارات الفنية التي تتصل بمزايا وعيوب كل منها على الأوضاع والظروف
السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في كل بلد.

المطلب الرابع: ضريبة الدخل والعدالة الضريبية

أصبحت الضرائب على الدخل تشكل أهمية بالغة في مختلف الدول المتقدمة والنامية
على حد سواء؛ وذلك لاعتبارات كثيرة، أهمها، أن الضريبة على الدخل تعتبر ضريبة ثابتة
ومتكررة إضافة إلى كون الدخل يعتبر المعيار الأفضل للتعبير عن المقدرة التكاليفية للأفراد، أو
بعبارة أخرى تعتبر الضريبة على الدخل المعيار الأفضل للتعبير عن مقدرة الأفراد على الدفع.
ومن الاعتبارات الأخرى التي تجعل الضريبة على الدخل تشكل أهمية بالغة غزارة حصيلتها،
مما يدفع الدول إلى الاعتماد عليها في تمويل نفقاتها العامة، إضافة إلى الاعتبارات الأخرى
الاقتصادية والاجتماعية، مما يتطلب منا البحث عن نوع ضريبة الدخل، وصفتها الأكثر
ملاءمة⁽¹⁾.

على الرغم من أهمية ضريبة الدخل فإن مفهوم الدخل يختلف من دولة لأخرى ومن
وقت لآخر، تبعاً لتفاعل عوامل عدة، منها ما يرجع إلى اعتبارات اقتصادية، ومنها ما يرجع إلى
اعتبارات اجتماعية، أو مالية، أو فنية، وهذا ما يفسر لنا الأسباب الرئيسية للتعدلات الكثيرة
التي قد تصيب القوانين الضريبية؛ ولذلك لا يلجأ المشرع الضريبي بوجه عام إلى تضمين
القانون نفسه تعريفاً للدخل؛ نظراً لما يفرضه هذا التعريف من قيود والتزامات على المشرع
نفسه، قد لا يقوى على تحمل تبعاتها⁽²⁾.

(1) المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص65

(2) حشيش، عادل احمد، "أساسيات المالية العامة"، ص161

وبناءً عليه يتطلب منا البحث عن نوع ضريبة الدخل، وصفتها الأكثر ملاءمة للعدالة الضريبية، وهذا يتطلب منا الإجابة عن الأسئلة الآتية:

س1) أي نظريات الدخل أكثر ملاءمة للعدالة الضريبية نظرية المصدر أم نظرية الإثراء؟

(ا) المفهوم التقليدي للدخل (نظرية المصدر):

يعرف الدخل بموجب هذا المفهوم على أنه " كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار " وبهذا فإن للدخل ميزات هي:

1- الصفة النقدية: ومعناها أن يكون الدخل قابلاً للتقدير (كنصيب المزارع من الحصول، أو المزايا العينية التي يقدمها ربّ العمل، كالسكن، والسيارة الخاصة، والوجبات المجانية التي قد يحصل عليها بعض العاملين إلى جانب مرتباتهم...الخ) فهذه المنافع تعتبر دخلاً يمكن تقديرها بالنقود⁽¹⁾.

أما المنافع التي يتعذر تقييمها نقداً، فإنها لا تعتبر دخلاً من الوجهة الضريبية مثل: ما توفره ربة البيت من حنان ورعاية لزوجها وأولادها، والمنافع التي تعود على هواة الموسيقى من سماعهم لمقطوعاتهم المفضلة، والراحة التي تعود على الفرد من استخدام سيارته، وهكذا⁽²⁾

2- صفة الانتظام والدورية: أي أن يتجدد المال (الدخل) بصورة منتظمة وبصفة دورية ومتكررة، خلال فترات زمنية متعاقبة ومنتظمة، لأكثر من مرة وليس بصفة عرضية، مثل: الرواتب، وبدلات إيجار العقارات، وفوائد الأسهم والسندات...الخ⁽³⁾.

(1) القيسي، أعاد حمود، " المالية العامة والتشريع الضريبي، ص 131

(2) دراز، حامد عبد المجيد، "مبادئ المالية العامة"، 1997، ص 149

(3) القيس، أعاد حمود، " المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 131

ولا يشترط أن تكون هذه الدورية منتظمة، بمعنى ضرورة حدوثها كل فترة زمنية محددة، وإنما يكفي احتمال تكرارها على فترات قد تطول أو تقصر، وبقيم قد تزيد أو تنقص. فقد تبور الأرض الزراعية لمدة ثم تعاود إنتاجها، وقد يمرض الموظف، أو يتعطل العامل لفترة، ثم يعاود عمله، وقد يحقق التاجر خسائر لسنوات ثم تعقبها أرباح.

وتجد الدورية تبريرها كأساس للضريبة في عدم القضاء على وعائها. وشرط دورية الدخل هو استمرار مصدرها لمدة معينة، وعدم فوائده بعد أن يولد الدخل لأول مرة⁽¹⁾.

3- ثبات المصدر واستمراره: لا بد وأن يكون مصدر الدخل (العمل ورأس المال) قابلاً للبقاء والثبات النسبي وليس الثبات المطلق، أي احتمالية بقاءه لإنتاج هذه القوة الشرائية أكثر من مرة واحدة. مثل: الدخل المتأتي من رأس المال، ويستلزم دوام رأس المال الذي يدر مصدر الدخل، وكذلك الدخل المتأتي من عمل الإنسان، سواء كان يدوياً أو فكرياً، يستلزم دوام واستقرار العمل لفترة زمنية محدودة، ترتبط بحياة الفرد، ومدى قابليته على العمل. وأن هذا الثبات في العمل ليس ثباتاً مطلقاً وإنما ثبات نسبي مستمر، لفترة تتعلق بقدرة الفرد على العمل لإنتاج الدخل.

وقد يكون مصدر الدخل خليطاً من رأس المال (المصدر الأول) ومن العمل (المصدر الثاني)، ويستلزم في كلتا الحالتين نوعاً من الثبات والاستقرار النسبي. ومن الأمثلة على مصدر الدخل الخليط، وجود شخص يملك باصاً يدر عليه دخلاً شهرياً أو سنوياً، فيكون مصدر الدخل هنا هو رأس المال المنقول (الباص)، وفي ذات الوقت إن هذا الشخص يعمل تاجراً أو محامياً، ويحصل على دخل شهري أو سنوي، وإن مصدر الدخل هو العمل. ففي هذا المثال أصبح لدينا مصدران للدخل الأول متأت من رأس مال منقول (باص) والثاني متأت من عمل (ممارسة التجارة أو المحاماة)، وبذلك فإن دخله من الاثنين يكون متأتياً من مصدر خليط، وهو العمل ورأس المال⁽²⁾.

(1) دراز، حامد عبد المجيد، "مبادئ المالية العامة"، 1997، ص 151

(2) القيس، أعاد حمود، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 131-132

ومن البدهي أن تختلف هذه المصادر، من حيث قدرتها على الاستمرار ولذلك يجب أن تميز التشريعات الضريبية فيما بينها، من حيث سعر الضريبة، فتفرض الضريبة بسعر منخفض على الدخل من العمل، وبسعر مرتفع على الدخل الناتج من رأس المال، وبآخر معتدل على الدخل الذي يولده تفاعل العمل ورأس المال⁽¹⁾.

4- توضع تحت تصرف الممول: فلا يكفي أن يكون الدخل المحتمل الحصول عليه، بل لا بد وأن يتحقق الدخل فعلاً حتى يصبح خاضعاً للضريبة، ويجب أن نفرق هنا بين تحقق الدخل من جهة وحصول الممول عليه وتسلمه من جهة ثانية. فالعبرة هنا بوضع الدخل تحت تصرف الممول حتى ولو لم يتسلمه فعلاً؛ إذ يكفي أن يكون في استطاعته أن يتسلمه فوراً إذا رغب في ذلك. فيكفي مثلاً أن يضع ربّ العمل استحقاق العامل عن استلامه. ويكفي أن تعلن الشركات المساهمة عن موعد صرف أرباح الأسهم ومكانه، لتصبح هذه التوزيعات خاضعة للضريبة، حتى ولو لم يكن يتسلمها المساهم فعلاً، وهكذا⁽²⁾.

5- الدخل الصافي: فاستغلال المصدر القابل للبقاء استغلالاً اقتصادياً ينتج عنه قوة شرائية دورية، يقتضي من مالكة إنفاق بعض الأموال اللازمة للحصول على هذه القوة الشرائية أو هذا الدخل الدوري (وهي نفقات الاستغلال، والصيانة، والاستهلاك). ومن هنا كان من الضروري أن تكون القوة الشرائية الصافية (أي بعد خصم كافة النفقات اللازمة للحصول عليها) وهي الدخل الخاضع للضريبة⁽³⁾.

وبذلك حسب نظرية المصدر فإن الدخل الضريبي هو الدخل الصافي الذي يحصل عليه الفرد بصورة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقييمها بالنقود.

(1) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن، "اقتصاديات المالية العامة"، ص 232

(2) دراز، حامد عبد المجيد، "مبادئ المالية العامة"، 1997، ص 150-151

(3) المصدر السابق، ص 152

والأخذ بنظرية المصدر عند حساب الدخل يضيق من معنى هذا الدخل؛ لأنه يستبعد الإيرادات العارضة. وقد ووجهت هذه النظرية كثيراً بسبب ابتعادها عن العدالة. فليس من العدالة أن يعفى من الضريبة فرد حصل على إيراد ضخم من عملية عارضة، بينما لا يعفى منها عامل يحصل على أجر منخفض؛ لأنه يحصل على هذا الأجر بشكل منتظم، وليس من العدالة أيضاً أن يعفى من الضريبة فرد حقق أرباحاً استثنائية نتيجة للحرب، أو بسبب التضخم، ذلك أن العدل يتطلب فرض ضرائب بأسعار عالية على هذه الأرباح. إذ أن التضخم يعيد توزيع الأعباء القومية لصالح رجال الأعمال. لذلك لا بد من استخدام الضرائب لتحقيق العدالة في توزيع هذه الأعباء. وفضلاً عن ذلك فإن فرض ضرائب بأسعار مرتفعة على الأرباح الاستثنائية يشارك في علاج مشكلة التضخم، من خلال تحويل جزء من القوة الشرائية من الأفراد إلى الدولة⁽¹⁾.

لذلك تزايد الاتجاه الداعي إلى توسيع معنى الدخل بنظرية الإثراء أو الزيادة في القدرة الاقتصادية، للممول أو نظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول.

(ب) **نظرية الإثراء:** حسب هذه النظرية فإن الزيادة الإيجابية في ذمة الممول تعد دخلاً خاضعاً للضريبة، شأنها شأن كل ما يؤدي إلى زيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول بين فترتين، سواء أكانت هذه الزيادة من طبيعة دورية ومنتجدة ومنتظمة أم من طبيعة عرضية واستثنائية، وسواء أكانت هذه الزيادة ناجمة عن مصدر العمل، أم رأس المال، أم المصدر المختلف، كأرباح صفقة واحدة عارضة، وجوائز السندات، وأرباح بيع الأسهم، والأرباح من بيع الأصول الثابتة والعقارات والمنقولات، والحصة التي يحصل عليها الوارث من الشركة⁽²⁾.

كما يشتمل الدخل بالإضافة إلى ذلك المكاسب الرأسمالية حتى ولو لم تكن قد تحققت فعلاً، فيكفي أن ترفع القيمة النقدية السوقية لأصل رأسمالي يملكه الممول حتى تعتبر هذه الزيادة وفقاً لنظرية الإثراء دخلاً خاضعاً للضريبة، ولا يخفى أن نظرية الإثراء تواجه صعوبات في التطبيق، وأهمها: _

(1) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن، "اقتصاديات المالية العامة"، ص 233.

(2) فرهود، محمد سعيد، "مفهوم الدخل ضريبياً"، مجلة الإدارة العامة، العدد 37/1983.

- الصعوبات العملية التي تواجهها الإدارة الضريبية في تحديد دخل الممول وفقا لهذه النظرية، فهناك صعوبات الحصر في تواريخ متعاقبة، وتتبع عمليات انتقال الثروات العقارية والمنقولة بين الممولين.

- صعوبات التقويم للأصول والعناصر المختلفة المكونة لثروة كل ممول في أزمنة مختلفة.

- احتمالات التهرب الضريبي على أوسع مدى، وبخاصة في دول العالم الثالث، التي يقل فيها الوعي الضريبي للممولين⁽¹⁾.

لكن على الرغم من تلك الصعوبات تعد نظرية الإثراء أكثر عدالة ضريبية يمكن أن يميز ضمنها بين أنواع الدخل حسب مصدرها بإعطاء خصم بالنسبة للدخل الناجم عن العمل، ويخفف الخصم بالنسبة للدخل الناجم عن المصدر المختلط، ولا يعطى أي خصم بالنسبة للدخل الناجم عن رأس المال.

ومهما يكن من أمر فإن التشريعات الضريبية المعاصرة تجمع بين هاتين النظريتين، فقد تفرض الضريبة على دخول تتسم بالدورية والانتظام وتفرض في الوقت نفسه على دخول عارضة. وقد تفرض على الدخل الإجمالي، أو على الدخل الصافي لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وفنية⁽²⁾.

س2) أيهما أكثر عدالة ضريبية، الضرائب النوعية على الدخل أم الضريبة على مجموع الدخل؟

1-الضرائب النوعية على الدخل:-

يأخذ هذا الأسلوب بفرض الضريبة على فروع الدخل المختلفة منفردة، وذلك بعد تقسيمه بحسب مصادره. فهناك دخول تتأتى من العمل، وبعض الدخل تتأتى من ريع الأرض، وبعضها

(1) دراز، حامد عبد المجيد، "مبادئ المالية العامة"، 1997، ص 154

(2) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن، "اقتصاديات المالية العامة"، ص 233

القيسي، أعاد حمود، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 133

يتأتى من الفوائد على رأس المال، وبعضها يتأتى من الأرباح التي يتم الحصول عليها من الأعمال التجارية والصناعية والمشاريع الخدمية. بمعنى آخر أن تفرض ضريبة على الدخل المتأتي من العمل بشكل منفصل عن الدخل المتأتي من رأس المال. وبذلك نكون أمام عدد من الضرائب تفرض على دخول شخص، واحد وأن كل ضريبة تنظمها قواعد مختلفة تبعا لمصدر الدخل الذي يحصل عليه الفرد، وبهذا يتوزع العبء الضريبي على أساس تعدد مصادر الدخل وتنوعه.

إن الأخذ بهذا النوع من الضرائب المتعددة بحسب مصادر الدخل، يجعل من الممكن التمييز بين الدخول المختلفة، ومعاملة كل منها معاملة ضريبية مناسبة، استناداً لطبيعة مصدر الدخل، وهو ما يجد سنده في العدالة الضريبية⁽¹⁾.

ويتميز النظام الضريبي الذي يأخذ بأسلوب الضرائب النوعية على الدخل بما يأتي:

1- اختيار أساليب التقدير والجبائية والأسعار الضريبية الأكثر ملاءمة لكل فرع من فروع الدخل.

2- يأخذ النظام بتنوع المعاملة المالية حسب مصادر الدخل.

3- صعوبة التهرب من دفع الضريبة، إذ إنه من الممكن أن يتهرب الممول من إحدى الضرائب، ولكن يصعب عليه التهرب منها جميعاً.

(1) القيسي، أعاد حمود، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 133-134
المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص 67-68

أما عيوب هذا النظام:

1- احتمال ظهور ما يسمى بالازدواج الضريبي؛ نظرا لتعدد الضرائب وفقا لتعدد مصادر الدخل، فقد يتم الحصول على الدخل من مصدرين مختلفين، وفي هذه الحالة يتم فرض ضريبة عليه مرتين.

2- يعاب عليه بزيادة نفقات الجباية.

3- إن هذا النظام لا يراعي ظروف الممول الشخصية، وبذلك فإنه لا يحقق العدالة الاجتماعية.

4- يعاب على الضرائب النوعية على الدخل من ناحية العدالة الضريبية وهذا ناجم عن تفتيت الدخل الخاضع للضريبة إلى فروع لا تمكّن من تحديد المقدرة التكليفية للممولين، فقد يحصل ممول على دخل كبير من مصدر لا يخضع للضريبة، في حين يحصل ممول آخر على دخل أقل من مصدر يخضع للضريبة⁽¹⁾.

2- الضريبة على مجموع الدخل:-

تضم جميع الدخول التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد، بصرف النظر عن مصادرها. وبذلك تعد أكثر دقة في تقدير المركز المالي للممول، أي أكثر تعبير عن المقدرة التكليفية للممول، إذ تأخذ بنظرية القدرة على الدفع فإن هذا النظام يأخذ بالإعفاء والتخفيضات لكل ممول على حده وبناءً على ظروفه الشخصية والعائلية، لذلك فهو أقرب لتحقيق العدالة الاجتماعية العدالة الضريبية إذ تأخذ بمبدأ شخصية الضريبة⁽²⁾.

والباحث بدوره يؤيد هذا الرأي إذ إنه يمكن تحقيق عدالة ضريبية أكثر في الضريبة على مجموع الدخل، فمن خلال مجموع الدخل يمكن للدوائر الضريبة معرفة أوضاعه

(1) المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص68

(2) المحجوب، رفعت، "المالية العامة النفقات العامة والإيرادات العامة" ص265

المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص69

الشخصية، ومقدرته الضريبية، وبذلك يمكن تطبيق الإعفاء على الحد الأدنى للمعيشة تطبيقاً عادلاً صحيحاً، إذ أن المكلف في حالة تعدد الضرائب على فروع الدخل، يمكن أن يحصل من أحد الفروع على دخل في نصاب الإعفاء، ومن فرع آخر دخلاً يتجاوز هذا النصاب. وأكثر الدول استخداماً لهذا النظام هي الدول المتقدمة صناعياً؛ وذلك لزيادة وعيهم الضريبي.

المطلب الخامس: الضريبة على رأس المال والعدالة الضريبية:-

يقصد برأس المال من وجهة النظر الضريبية مجموع الأموال العقارية والمنقولة المادية والمعنوية القابلة للتقويم نقداً والتي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، سواء كانت مدرّة لدخل نقدي، أو عيني، أم لخدمات، أم كانت عاطلة عن كل إنتاج، مثل رؤوس الأموال المتمثلة بالعقارات المبنية وهي تعتبر رؤوس أموال منتجة، أما رؤوس الأموال غير المنتجة فهي رؤوس الأموال المتمثلة بالتحف والمجوهرات والأراضي المعدة للبناء... الخ.

وبذلك فإن رأس المال من وجهة النظر الضريبية يختلط بمفهوم الثروة، خلافاً للتعبير الاقتصادي لرأس المال الذي يقتصر على الأموال المنتجة للسلع والخدمات. كذلك يقدر رأس المال باعتباره فائض الأصول الممول على خصومه في لحظة معينة، بعكس تقدير الدخل الذي ينظر إليه باعتباره تياراً مستمراً خلال فتره من الزمن تطول أو تقصر⁽¹⁾، وحتى نبحت في الضرائب على رأس المال من وجهة العدالة الضريبية فإننا سوف نتناولها من خلال ما ذكره علماء المالية العامة والاقتصاديون، لننتهي برأينا في ذلك.

(1) بركات، عبد الكريم صادق، "دراسة في الاقتصاد المالي"، 1975، ص 115
المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص 69

الفرع الأول: الضريبة العادية على رأس المال التي تدفع من الدخل والعدالة الضريبية:

في هذه الحالة يكون وعاء الضريبة هو رأس المال، ولكنها تفرض بسعر معتدل لدرجة تسمح بدفعها من الدخل، وبحيث يبقى رأس المال دون أن يقطع منه شيء⁽¹⁾.

ففي حالة رأس المال فإنه يتميز عادة بأنه ثابت، وغير متجدد، وإن كان قابلاً للزيادة أو النقصان. فرأس المال هو في الواقع مصدر للدخل ومن ثم يتصف بالثبات والاستمرار⁽²⁾، لذلك تتماشى مع العدالة الضريبية عند بعضهم على اعتبار أن رأس المال يعبر عن المقدرة التكاليفية بصورة أدق، وأقرب إلى الحقيقة من الدخل، ولأن رأس المال يمثل ثروة مكتسبة، وهذه الثروة المكتسبة أسلم مقياس لتقدير المقدرة التكاليفية للممول.

في حين يرى بعضهم الآخر أنه ليس صحيحاً أن رأس المال أكثر دقة في تحديد المقدرة التكاليفية، فضلاً عما يوجه للضريبة الوحيدة من عيوب وانتقادات فإن الضريبة على رأس المال تعفي دخل العمل من الخضوع للضريبة، وأنه إذا كان مسلماً به إعفاء دخول العمل المتواضعة إلا أنه لا يمكن قبوله بالنسبة لأصحاب الدخل المرتفعة، ولكنّ عدم صلاحية المعيار كمقياس وحيد لقدرة الفرد على الدفع لا يؤدي إلى رفضه تماماً، فعدالة توزيع الأعباء الضريبية تتطلب عدم إغفاله بوصفه معيار قدرة الممول، بل وتلجأ العديد من الدولة إلى فرض الضريبة على رأس المال بسعر معتدل، كضريبة تكملية للضريبة على الدخل؛ نظراً لما تحققه من مزايا أهمها⁽³⁾:

1- تتمكن الدولة من خلال هذه الضريبة من إخضاع العناصر غير المنتجة التي لا تصيبها ضريبة الدخل مثل: الأراضي البور والقابلة للزراعة، وأراضي البناء غير المستغلة، والتحف الفنية.

(1) بركات، عبد الكريم صادق، "دراسة في الاقتصاد المالي"، 1975 ص 116

(2) حشيش، عادل احمد، "أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام"، ص 163

(3) بركات، عبد الكريم صادق، "دراسة في الاقتصاد المالي"، 1975 ص 116-117

2- إن فرض ضريبة على مثل هذه العناصر العاطلة يحث أصحابها على استغلالها أو التصرف فيها لمن يستطيع استغلالها

3- يساعد فرض هذه الضريبة على حصر رؤوس الأموال لدى الممولين. ويمكن الإدارة الضريبية - من خلال ما يتجمع لديها من بيانات عن رؤوس الأموال - من فرض رقابة دقيقة على الإقرارات الضريبية للممولين⁽¹⁾.

يرى الباحث في ذلك أن الضريبة على رأس المال بشكل معتدل لا تغني فرض ضريبة تكميلية على الدخل، ونرفض أن تكون الضريبة على رأس المال وحيدة لأنها سوف تحمل كل عيوب الضريبة الوحيدة.

الفرع الثاني: الضريبة على رأس المال والتي تدفع منه والعدالة الضريبية

وهي الضرائب التي تفرض مرة واحدة على رأس المال العرضي، الذي يكون وعاءً لها، فهي ضرائب تفرض بسعر مرتفع؛ نتيجة ظروف، أو واقعة معينة استثنائية، بحيث يكون المال وعاءها، ومصدر دفعها، تحقيقاً لاعتبارات مالية⁽²⁾.

وتنقسم هذه الضريبة إلى أنواع ثلاثة وهي:

أولاً: - الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال.

تفرض هذه الضريبة في ظروف استثنائية مثل الحروب. ففي وقت الحرب تضطر الدولة إلى زيادة الإنفاق العام لدعم المجهود الحربي. وتشتد تبعاً لذلك حاجتها إلى الإيرادات العامة.

(1) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن، "اقتصاديات المالية العامة"، ص 237

(2) القيسي، أعاد حمود، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 135-136

وحيئنذ تضطر إلى التوسع في القروض العامة، كسبيل لمواجهة هذا الإنفاق. وفيما بعد الحرب لابد من قيامها بسداد هذه القروض وفوائدها. لذلك تلجأ الدولة إلى فرض مثل هذه الضريبة لدعم قدرتها على السداد⁽¹⁾.

وتدعم الدولة وجهة النظر في الالتجاء لهذه الضريبة؛ بأنها في ظل ظروف معينة تعد أفضل الوسائل للحصول على المال؛ لعدم إمكان زيادة الضرائب العادية بطريقة كبيرة لفترة طويلة، وإلا عرقل هذا العبء الضريبي الإنتاج، وحد من النشاط، كما هذا الاقتطاع أداة لتقليل التفاوت في الثروات والدخول، وتحقيق العدالة الاجتماعية. بالإضافة لهذا الاقتطاع لا يترتب عليه ضياع للثروة، بل مجرد نقل لها من يد لأخرى⁽²⁾.

بناءً على ما سبق فإن الباحث يرى:

على الرغم من المزايا التي تحققها الضريبة على رأس المال في تقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية، وذات مردود مالي في الظروف الاستثنائية، إذ تحقق في تلك الأوقات العدالة الضريبية والاجتماعية عندما تفرض بمعدل تصاعدي، رغم تلك المزايا فإن لها عيوباً وتتمثل باقتطاع جزء من رؤوس الأموال المنتجة لدى الأفراد، ومن ثم تشجع الأفراد على تهريب رؤوس أموالهم للخارج، وعدم الادخار، وخصوصاً عندنا في فلسطين، حيث الأوضاع السياسية والاقتصادية في تذبذب كبير، مما يجعل الأفراد إمّا إلى الإكثار في الإسراف، أو تهريب أموالهم إلى الخارج؛ حفاظاً عليها، بالإضافة إلى انعكاسها بشكل سيئ على ضريبة الدخل. كل ذلك يجعلنا نقول إن الضرائب على رؤوس الأموال غير مقبولة.

(1) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن، "اقتصاديات المالية العامة"، ص 238

(2) بركات، عبد الكريم صادق، "دراسة في الاقتصاد المالي"، 1975، ص 119

ثانياً: - الضريبة على زيادة قيمة رأس المال (العقارية والمنقولة) :-

تتخذ هذه الضريبة من الثروة (الثابتة والمنقولة) وعاءً، فنفرض هذه الضريبة على الزيادة التي تطرأ على القيمة العقارية أكثر من المنقولة لصعوبة إخضاع الأموال المنقولة للضريبة بشكل دقيق⁽¹⁾.

ويجب أن نميز بين الزيادة التي تطرأ على العقار في الحالات الآتية:-

1- أن قيمة العقار ترتفع نتيجة اتخاذ الحكومة مجهوداً تقصد به مصلحة عامة فعاد هذا العمل على فئة معينة من المواطنين بمنفعة خاصة، تمثل في ارتفاع القيمة الرأسمالية لعقاراتهم نتيجة لشق الطرق الجديدة، أو توصيل المياه والمجاري والكهرباء إلى الأحياء الجديدة.

فتعتبر جميع هذه الأعمال ذات مصالح عامة، ولكنها عادت على أصحاب العقارات القريبة من هذه الأعمال بمنافع خاصة. تمثلت هذه المنافع بارتفاع قيمة عقاراتهم أو ممتلكاتهم القريبة من هذه الأعمال التي قامت بها الدولة، وبالنظر لما تسببه به هذه الأعمال من ارتفاع في هذه العقارات تلجأ الدولة إلى تحصيل مبالغ نقدية من أصحاب هذه العقارات مقابل ارتفاع قيمة ممتلكاتهم، وعادة يطلق على هذا المقابل بالأتاوة، وهذا يتماشى مع العدالة الضريبية⁽²⁾.

2- نتيجة تحسينات قام بها صاحب العقار لعقاره وهذا لا يخضع للضريبة

3- نتيجة لانخفاض القوة الشرائية للنقود بسبب وجود تضخم نقدي في الدولة، ولذلك يطلق عليها الزيادة الظاهرية في قيمة العقار، وهذه متفق على عدم خضوعها للضريبة أو الرسم. وتتماشى مع العدالة الضريبية⁽³⁾.

4- نتيجة لزيادة السكان وانتشار العمران وتحسين الأحوال الاقتصادية، هذا أول ما أشار إليه ريكاردو تحت تأثير نظرية الريع وتحت تأثير كتابات هنري جورج ستيوارت مل حيث أوضح

(1) القيسي، أعاد حمود، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 136

(2) المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص 52

(3) القاضي، عبد الحميد محمد، "اقتصاديات المالية العامة" ص 83

ريكاردو أن الريع العقاري يزيد باستمرار نتيجة زراعة أراضٍ أقل خصوبة، أما هنري جورج وستيوارت مل فقد أوضح أن المالك العقاري يستفيد من زيادة السكان وانتشار العمران دون جهد يبذله وقد طالب ستيوارت مل بأهمية إعادة تقدير الأراضي من فترة إلى أخرى، وأن تصادر الدولة الزيادة في قيمتها عن طريق الضرائب، وهنا يرى فرض الضريبة على زيادة قيمة العقارات بسببها أن تخضع للضريبة، وهي تتلاءم مع العدالة الضريبية، لأن الزيادة لم تنجم عن مجهود صاحب العقار أو إدارته، بل ترجع لنشاط الجماعة والظروف العامة التي تسود فيها⁽¹⁾.

5- قد تكون الزيادة في قيمة العقار راجعة إلى المضاربة عليه، مثلما يحدث في البلاد الكثيفة السكان من المضاربة على أراضي البناء، وهذا الوضع يؤدي إلى ضرورة فرض ضريبة على الزيادة التي تحدث في قيمة العقارات نتيجة لهذه المضاربات، وذلك بغرض الحد منها، وتوجيه رؤوس الأموال إلى الاستثمار⁽²⁾.

6- كما قد تحدث الزيادة في قيمة العقار، فإنها قد تحدث أيضاً في قيمة المنقول، ومثل ذلك الزيادة التي تحدث في القيم المنقولة، أي قيمة الأسهم والسندات. فقد تعود هذه الزيادة إلى ما يوزع من جوائز أو مكافآت اليانصيب، كما قد تعود إلى المضاربة على هذه القيم. ولذلك تلجأ الدولة - ونزولاً على المنطق نفسه الذي يدفع إلى فرض الضرائب على الزيادة في قيمة العقارات - إلى فرض ضرائب إستثنائية على هذه الزيادة التي تحدث في قيمة المنقول، على ألا تعود هذه الزيادة إلى فعل صاحب المنقول⁽³⁾.

والباحث بدوره يرى أن الضريبة على الزيادة في قيمة العقار من ناحية ملاءمتها للعدالة الضريبية يجب أن تكون ضريبة تكميلية وليست وحيدة، وأن تتخذ طابعاً دورياً على الزيادة في القيمة العقارية والمنقولة، كما تتضح من تقديرات دورية تجريها الإدارة كل عدة سنوات (عشرة

(1) المرجع السابق، ص 84

المالية العامة، "جامعة القدس المفتوحة"، 1998

(2) المحجوب، رفعت، "المالية العامة النفقات العامة والإيرادات العامة"، القاهرة، 1979، ص 275.

(3) المحجوب، رفعت: المرجع السابق، ص 276

سنوات أو خمس عشرة أو عشرين سنة) وأن تفرض بمعدل خفيف كي لا يحدث استهلاك للضريبة فتتخفض أسعار العقارات، ويتضرر أصحابها، مما ينعكس على الاقتصاد العام.

ثالثاً: - الضريبة على التركات:-

تفرض ضريبة التركات على واقعة انتقال الثروة العقارية والمنقولة من ذمة المتوفى إلى ذمة الورثة⁽¹⁾.

وتعد ضريبة التركات ضريبة مباشرة تفرض على جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة التي تؤول إلى الغير، باستثناء الدولة والبلديات، بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو الوقف أو بأي طرق أخرى بلا عوض يعادل قيمتها الحقيقية وتفرض على صافي ما يتركه المتوفى لورثته. ولا يخلو منها تشريع ضريبي حديث. وتتميز ضريبة التركات أنها ليست دورية أو سنوية بل تفرض مرة واحدة بمناسبة وقوع الحادث أو حصول العمل الذي أدى إلى الانتقال، ومع ذلك يقدر رجال المال أن الضريبة على التركات تصيب التركة دورياً كل 35 سنة تقريباً، مما يجعلها في النتيجة، بمثابة مصادرة لقسم من الثروات الكبرى في سبيل إعادة توزيعها بواسطة الموازنة⁽²⁾.

وتتميز أيضاً بوفرة الحصيلة وسهولة الجباية مع قلة نفقاتها وعدم انتقال عبئها إلى غير دافعها، ويبرر فرضها بحاجة الدولة الحديثة إلى الأموال لتغطية نفقاتها المتزايدة، فضلاً عن أثرها في تقليل التفاوت في توزيع الثروات والدخول.

ومن هنا رأى معظم علماء المالية العامة والاقتصاديون على عدالتها الاجتماعية، وتفرض ضريبة التركات عادة بفئات تصاعدية، إما على صافي تركة المورث في مجموعها أي قبل توزيعها على الورثة، كما هو الحال في إنجلترا، وإما على نصيب كل وارث أو مستحق على حده، كما يشاهد في ألمانيا وفرنسا، كما قد تجمع بعض الدول بين الصورتين فتفرض

(1) القيس، أعاد حمود، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 137

(2) عواضه، حسن، "المالية العامة"، 1973، ص 694-695

ضريبة على مجموع التركة وأخرى على نصيب كل وارث أو مستحق وتسمى رسم الأيلولة كما هو في التشريع المصري⁽¹⁾.

ويؤخذ بالضريبة على مجموع التركات على أنها معيبة؛ لأنها لا تأخذ ظروف الشخصية لكل وارث أو موصى له، في حين أن الضريبة على نصيب الوارث تأخذ الظروف الشخصية لكل وارث، وبذلك تعد من الضرائب الشخصية لا العينية، وهي تتلاءم مع قاعدة العدالة الضريبية⁽²⁾.

والباحث يرى أن الضريبة على التركات مع علاقتها بالعدالة الضريبية يجب مراعاة الآتي في حالة حصولها في فلسطين:

- 1- أن تأخذ الضريبة بعد سداد الديون التي عليها.
- 2- أن يؤخذ بالضريبة على أساس كل وارث، وليس على مجموع التركة؛ وذلك كي تتحقق العدالة الاجتماعية بمراعاة الظروف الشخصية لكل وارث، ومدى صلته وقرابته للمتوفى، بحيث تكون سعر الضريبة على الورثة أو الموصي لهم أقل منه على بعيدي القرابة أو الأجانب عن المتوفى، ومراعاة المدى التي انتقلت خلالها أموال التركة إلى المورث المتوفى الذي تدفع الضريبة في تركته.
- 3- كما نرى بأنه يجب أن يكون معدلها خفيفاً حتى لا تدخل ضمن المصادرة العامة التي حرّمها الدستور، وتساعد على التهرب الضريبي.

(1) دراز، حامد عبد المجيد، "مبادئ المالية العامة" ص147

القاضي، عبد الحميد محمد، "اقتصاديات المالية العامة" ص84-85

(2) شقير، محمد لبيب، "علم المالية العامة"، 1956، ص176

المطلب السادس: الضريبة على الإنفاق والعدالة الضريبية

الضرائب على الإنفاق هي تلك الضرائب التي تفرض على استثمارات الدخل أو أوجه إنفاقه في الحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية المختلفة. ويجدر بنا أن نؤكد على أن المقصود هنا هو الإنفاق غير الاستثماري، أو هو أوجه الإنفاق على السلع والخدمات الاستهلاكية، ذلك أن الإنفاق الاستثماري عادة ما يعامل معاملة خاصة؛ تشجيعاً للاستثمار، تبعده في كثير من النظم الضريبية عن متناول الضريبة⁽¹⁾.

ومن المعلوم أن الضريبة قد تفرض على الدخل عند تولده، وحينئذ تكون ضرائب مباشرة، وقد تفرض عليه عند إنفاقه، وحينئذ تكون ضرائب غير مباشرة. ومن المعلوم أيضاً أن الدخل قد ينفق على السلع الاستهلاكية والخدمات، أو على تداول رأس المال، أي توظيف المدخرات. وعلى ذلك فإن الضرائب على الإنفاق تضم بين جنبيها الضرائب على تداول رأس المال، باعتبارها ضرائب على إنفاق الدخل، والضرائب على الاستهلاك، وهي تتعدد نوعاً وتنظيماً. فقد تفرض الضريبة على استهلاك سلعة أو سلع معينه. وقد تفرض على سلع ما عند اجتيازها حدود الدولة. وقد تفرض على جملة الإنفاق الاستهلاكي. وتأسيساً على ذلك سوف نتناول في فرعنا هذا ما يأتي⁽²⁾:

- الضريبة على تداول رأس المال

- الضرائب النوعية على الاستهلاك

- الضرائب الجمركية

- الضريبة على جملة الاستهلاك

(1) دراز، حامد عبد المجيد، "مبادئ المالية العامة"، 2000، ص160

(2) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن، "اقتصاديات المالية العامة"، ص243

الفرع الأول: الضريبة على تداول رأس المال والعدالة الضريبية:

تفرض هذه الضرائب في النظم المالية الحديثة على تداول الأموال والتصرفات القانونية. كقيام الفرد بشراء عقارات أو ببعض التصرفات بأمواله المنقولة. فجميع التصرفات القانونية للأفراد، من بيع وإيجار وهبات ووصايا أو كل ما يؤدي إلى انتقال الأموال والثروة من شخص إلى آخر تخضع لضريبة تسمى بالضريبة على التداول. ومن الأمثلة على هذه الضرائب رسوم الدمغة، ورسوم التسجيل العقاري، والرسوم القضائية ورسوم نقل ملكية السيارات... الخ⁽¹⁾.

ويتم اقتضاء رسوم الدمغة، عن طريق لصق طوابع الدمغة على المحررات المثبتة للتصرفات القانونية، ومثلها الشيكات والإيصالات المثبتة لقبض مبالغ نقدية. ويقصد برسوم التسجيل الضرائب المفروضة على انتقال الملكية العقارية، والتي تقتضي عند تسجيل المحررات المثبتة لذلك. وعادة ما يستخدم تعبير "الرسوم" للدلالة على هذه الضرائب المفروضة على انتقال الملكية (رسوم الدمغة ورسوم التسجيل). ويبرر هذا التعبير أن هذه الضرائب كانت تدفع أول الأمر نظير خدمة خاصة تقدمها السلطة العامة لدافعها. فرسوم التسجيل تدفع مقابل تسجيل التصرف المثبت لانتقال الملكية، أي مقابل إثباته رسمياً، أو إعطائه تاريخاً ثابتاً في مواجهة الغير. ولكن يلاحظ أن هذه الرسوم قد أصبحت الآن تزيد كثيراً عن قيمة الخدمة التي تقدمها الدولة لدافعها. ولذلك يمكن القول إننا لم نعد بصدد رسم بمعناه التقليدي، بل بصدد ضريبة على انتقال رأس المال.

ويفسر اعتبار الضرائب على تداول رأس المال (أي على انتقال الملكية) ضرائب على إنفاق الدخل بأن شراء رأس المال يتم عن طريق المدخرات المتراكمة. ويؤخذ على هذه الضرائب وبخاصة إذا ما فرضت بسعر مرتفع، أنها تؤدي إلى إعاقة المبادلات والمعاملات. أي

(1) القيس، أعاد حمود، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ص 140

إعاقه النشاط الاقتصادي، وهو ما يحول في نظر التقليديين، دون انتهاء هذه الأموال إلى من هم أكثر قدرة على استغلالها⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الضرائب النوعية على الاستهلاك والعدالة الضريبية:

يقصد بالضرائب النوعية على الاستهلاك الضرائب التي تفرض على أنواع معينة من السلع والخدمات كالسينما والملاهي⁽²⁾.

وتثير فرض هذه الضرائب عدداً من القضايا التي تتعلق باختيار السلع والخدمات التي تخضع للضرائب وبأساليب جبايتها. ومن البدهي أن اختيار هذه السلع والخدمات التي تفرض عليها الضرائب يرتبط بالمناخ الاقتصادي والاجتماعي. لذلك فإن المشرع لابد أن يوفق دائماً بين الهدف المالي الذي يتمثل في غزارة الحصيلة، ومبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي ويتطلب ذلك التفرقة بين السلع الضرورية لحياة الناس، والسلع نصف الكمالية والسلع الكمالية.

ففي حالة فرض الضريبة على السلع الضرورية التي تتصف بضعف مرونة الطلب عليها فهي سلع ضرورية لحياة الإنسان مثل الغذاء والكساء. واختيار مثل هذه السلع كوعاء للضريبة على الإنفاق يحقق وفرة الحصيلة المالية. إذ أن رفع أسعار الضرائب على هذه السلع لن يخفض استهلاكها كثيراً لأنها لازمة لحياة الناس ومرونة الطلب عليها قليلة. ومع ذلك فإن فرض الضريبة على هذه السلع يلغي مبدأ العدالة الضريبية؛ وذلك لأن الفقراء يتحملون الجانب الأكبر من عبئها، حيث يخصصون الجزء الأكبر من إنفاقهم لاستهلاك هذه السلع.

وعلى العكس عند فرض الضريبة على السلع الكمالية فهي تتماشى مع العدالة الضريبية، لكن حصيلة الضريبة محدودة؛ لأن السلع الكمالية تتصف بارتفاع مرونة الطلب عليها، وهذا يعني أن رفع أسعارها نتيجة فرض الضريبة عليها يؤدي إلى نقص الطلب عليها.

(1) المحجوب، رفعت، "المالية العامة النفقات العامة والإيرادات العامة"، 1978، ص 275

(2) المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص 73

أما السلع نصف الكمالية (سلع الاستهلاك الجاري) فهي سلع ليست أساسية لحياة الناس، ولكن ارتباط استهلاكها بعادات إنسانية معينة مثل الشاي، والقهوة، والدخان، وبتزايد الإنفاق على هذه السلع باستمرار بحكم ارتباطها بتلك العادات لذلك تحقق الهدفين معاً، الوفر المالي، والعدالة الضريبية⁽¹⁾.

بناءً عليه استقر الجدل النظري بهذا الخصوص على مجموعة من المفاهيم الأساسية التي تتلخص في:

1- أن فرض الضريبة على السلع الضرورية قد يضمن للخزانة حصيلته وفيرة، ولكنه يتنافى مع أبسط مبادئ العدالة الضريبية.

2- أن فرض الضريبة على السلع الكمالية قد يقترب بنا من تحقيق العدالة الضريبية، ولكنها لا تحقق إلا حصيلته ضريبة قليلة، علاوة على استحالة تحديد ما هي السلع الكمالية على أسس موضوعية.

3- إن أنسب السلع التي يتسنى فرض الضريبة عليها هي السلع الشائعة الاستعمال. وهي تلك السلع التي يستهلكها أغلب أفراد المجتمع دون أن تكون في الوقت نفسه من السلع الضرورية مثل: الدخان، والشاي، والبن، وورق اللعب... الخ⁽²⁾.

وبناءً عليه فإن الباحث يرى أن الضرائب على سلع معينة تحكمها عادات المجتمع وتقاليد، والبنين الاقتصادي للبلد، والحالة الاجتماعية والاقتصادية والمالية، والهدف الذي تسعى الدولة للحصول عليه من خلال ضرائبها، كحماية الصحة والأخلاق وحماية الصناعة الوطنية والتطور المتلاحق لانتقال السلع من كمالية إلى ضرورة باختلاف الدول والأزمات. فعندنا في فلسطين وبسبب الأوضاع الاقتصادية الصعبة فإننا نرى أن يعمل المشرع الضريبي على تخفيف الضريبة على السلع الضرورية وأن يعمل على دعم بعض هذه السلع والخدمات ليتمكن الفقراء

(1) عبد المجيد، عبد الفتاح، "اقتصاديات المالية العامة"، ص 244-245

(2) دراز، حامد عبد المجيد، "مبادئ المالية العامة"، 2000، ص 162

من الحصول عليها كسبيل لرفع مستوى حياتهم، وأن يتخير المشرع السلع التي تحقق وفرة في الحصيد، كأن تفرض ضريبة على سلع شائعة الاستعمال مثل البترول والبنزين، وأن تقوم الدولة ببيع بعض السلع بهدف تحقيق إيرادات غزيرة بدلاً من قيام القطاع الخاص بإنتاجها وبيعها مع إخضاعها لضرائب ذات أسعار عالية ومثال ذلك الدخان.

الفرع الثالث: الضرائب الجمركية والعدالة الضريبية:

أجمع العلماء على تعريف الرسوم الجمركية بأنها ضريبة تفرضها الدولة، بما لها من حق السيادة، على البضائع المستوردة أو المصدرة⁽¹⁾.

فهي إذا ضريبة بكل ما في الكلمة من معنى، وإن أطلق عليها تسمية "رسوم"، ذلك لأنها لا تفرض لقاء خدمة معينة، تؤديها الدولة بل تفرض بمجرد إقرارها وفقاً للقواعد الدستورية.

ويمكننا القول إن الضرائب الجمركية تشمل الضرائب على الصادرات، وتكون استثناء وفي حالات محددة، فقد تستخدم في حالة الرغبة بمنع تصدير سلعة يكون السوق المحلي بحاجة إليها. علماً أن الدولة تشجع التصدير؛ لأنه أيضاً مورد مهم للعملة الصعبة، ويشجع على التوسع في الاستثمار وزيادة الإنتاج. كما أنها تشمل الضرائب على الواردات وذلك لحماية الإنتاج المحلي⁽²⁾.

أما أنواع الضرائب الجمركية "الرسوم الجمركية" فهي تختلف باختلاف المكان والزمان، ويتطور الوضع الاقتصادي في كل بلد. فقد تكون رسوم معينة مبنية على قيمة البضائع على أساس نسبة مئوية منها، فتسمى رسوماً نسبية⁽³⁾.

ويتم تحديد قيمة السلعة إما بالتخمين من قبل رجل الجمارك، أو باعتماد القيمة الواردة في فاتورة الشراء، وعلى ضوء ذلك يحسب المبلغ الجمركي بالنسبة المحددة مسبقاً لكل نوع من

(1) عطية، محمود رياض، "موجز المالية العامة وتشريع الضرائب"، ص75

(2) الحاج، طارق، "المالية العامة"، 1999، ص69-70

(3) عواضة، حسن، "المالية العامة"، 1973، ص737-738

أنواع السلع. فمثلاً نسبة 10% على قيمة الدخان أو 15% على قيمة العطور... الخ. وعند تطبيق ضرائب القيمة يرى بعضهم أنها تعود بالنفع على الدولة؛ إذ تتفق ومتطلبات الاقتصاد الحديث، حيث كثرة السلع، كما يمكن التمييز في المعاملة حسب نوعية السلعة، ودرجة جودتها إلى إمكانية زيادة نسبة الضريبة، فهي تتسم بالمرونة إذن، وبالتالي ترتفع حصيلتها كلما ارتفع سعر السلعة، لذلك فهي تعد أكثر تحقيقاً للعدالة الضريبية من الضرائب النوعية.

أما الضرائب النوعية فهي تفرض على أساس مبلغ معين لكل وحدة من السلعة كدينار واحد على كل متر قماش أو كغم تفاح... الخ بغض النظر عن نوع السلعة، هل هي رديئة أم جيدة. وهذه الضرائب معيبة؛ لأنها لا تتلاءم والعدالة الضريبية؛ لأن عبئها على الأصناف الرخيصة أثقل بالنسبة للأصناف الثمينة من السلعة نفسها، وهي التي يستهلكها الفقراء عادة في حين خفيفة العبء على السلع المرتفعة الثمن. وهي التي يستهلكها الأغنياء عادة⁽¹⁾.

ويرى الباحث أن الضرائب الجمركية من ناحية العدالة الضريبية يجب أن يطبق عليها ما يطبق على الضريبة على سلعة معينة، بحيث يميز بين السلع الضرورية حتى تعطى حسماً كبيراً من الضريبة، والسلع شائعة الاستهلاك حيث تخضع للضريبة مع حسم بسيط، والسلع الكمالية حيث تخضع للضريبة دون أي حسم. كما يمكن إعفاء الضرائب على الصادرات، التي تمتد بين الدول العربية وذلك من أجل تحقيق التكامل الاقتصادي.

الفرع الرابع: الضريبة العامة على الإنفاق (أو على جملة الاستهلاك) والعدالة الضريبية:

تفرض هذه الضريبة لا على بعض السلع والخدمات كما هو الحال بالنسبة للضرائب النوعية، بل على جميع السلع والخدمات، أو على الأقل على أكبر عدد منها. وإذا كانت هذه السلع هي المادة الخاضعة للضريبة إلا أن الأساس الذي تربط عليه الضريبة هو السعر الكلي للمنتجات المباعة أو الخدمات المؤداة خلال فترة معينة (شهر أو ثلاثة شهور).

(1) الحاج، طارق، "المالية العامة"، 1999، ص70-71

وتتميز هذه الضريبة العامة على الإنفاق عن الضرائب النوعية على السلع في إمكانية مراعاتها لنوعية المكلف والممول، وبأخذها في الاعتبار لظروف المنتج، والتاجر، والمستهلك؛ ومثالها تقرير الإعفاءات، وتحقيق الأسعار حسب المكلف، وحسب ضرورة السلعة. وكذلك تختلف هذه الضرائب عن الضرائب النوعية من الناحية الفنية، فبينما تصيب الضرائب النوعية السلعة في مرحلتها الأخيرة فإن الأولى يمكن أن تحصل في مراحل الإنتاج المختلفة، بالإضافة إلى أنها قد لا تقتصر على السلع الاستهلاكية وحدها، بل تصيب وسائل الإنتاج أيضاً مما يتطلب تضيق نطاق تطبيقها، ومعالجة وعائها لمجابهة مثل هذه الحالات.

كما أن فرضها لا يعني إلغاء الضرائب على استهلاك سلع معينه، بل قد تفرض إلى جانبها وبالإضافة إليها⁽¹⁾.

رغم ذلك فقد اعتبرها الاقتصاديون أهم الضرائب التي تمتاز بالمرونة، حيث تتأثر مباشرة وسريعاً بالأحوال الاقتصادية من رخاء وكساد، فتساعد بذلك على التغلب على بعض مشكلات التوقيت ورسم وتنفيذ السياسة الضريبية، وهي في كثير من صورها سهلة الإدارة، صعبة التهرب الضريبي، قليلة التكاليف، وأكثر عدالة من الضرائب على الدخل، وهي شائعة الاستعمال في معظم النظم الضريبية بلا استثناء. رغم ذلك فأهم ما وجّه إليها من انتقاد هو عجزها عن تحقيق العدالة الضريبية، فهي بحكم فرضها على السلع، بغض النظر عن حالة مستهلكها، تصيب الغني والفقير معاً. فإذا ما فرضت هذه الضرائب على السلع الضرورية ستحمل المستهلك الفقير عبئاً ضريبياً يفوق بكثير ما يتحملة المستهلك الغني.

ولتخفيف حدة الانتقاد فقد اقترح توجيه الأنظار نحو أهمية اختيار السلع والخدمات التي تفرض عليها الضريبة مراعاة لمبدأ العدالة الضريبية من جهة ووفرة الحصيلة من جهة أخرى⁽²⁾.

(1) بركات، عبد الكريم صادق، "دراسة في الاقتصاد المالي"، 1975، ص 133-134

(2) دراز، حامد عبد المجيد، "مبادئ المالية العامة"، 1997، ص 161-162

وتأخذ هذه الضريبة صوراً وأشكالاً ثلاثة هي⁽¹⁾:

1- ضريبة وحيدة على الإنتاج: وهي أن تفرض ضريبة على السلعة في مرحلة إنتاجها فتندمج في سعرها، وتحملها المستهلك النهائي. ورغم بساطتها يعاب عليها ارتفاع سعرها، مما يساعد على التهرب من أدائها.

2- الضريبة التراكمية أو المتدرجة: وهي أن تفرض ضريبة في كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة، وتمتاز هذه الضريبة بانخفاض سعرها في كل مرحلة، مما يساعد على عدم التهرب من أدائها ولكن يعيب عليها عدم تفريقها بين أساليب الإنتاج المختلفة، وتشجيعها على الاندماج الرأسي حيث يقل عبئها حينما تكون هذه المراحل متفرقة.

3- الضريبة على القيمة المضافة: وجوهر هذه الضريبة هو فرضها على الزيادة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وليس على إجمالي القيمة كما في الضريبة السابقة.

فمثلاً: سلعة ثمنها 100 دينار دفعت ضريبة قدرها 10%، ثم انتقلت إلى مرحلة إنتاج لاحقة وأصبح ثمن بيعها 120 ديناراً، استحق عليها ضريبة قدرها 12 ديناراً، ولكن يدفع الشخص الفارق بين مقدار هذه الضريبة وما دفع في مرحلة سابقة أي 2 دينار فقط. فهي ضريبة على القيمة المضافة، وهي 20 ديناراً التي حسبت في المرحلة الآتية.

وتمتاز هذه الضريبة بصعوبة التهرب منها، كما تشجع على مسك حسابات منظمة، كما أنها لا تعوق التقدم الإنتاجي، ولا تحدث اختلالات غير مقصودة في أساليب الإنتاج، بجانب أنها غزيرة الحصيلة، ويمكن نقلها إلى المستهلك.

وعطفاً على ما ذكر فإن كثيراً من دول العالم أصبح يطبق الضريبة على القيمة المضافة ويطلق عليها أسماء مختلفة، لعل أهمها الضريبة على المبيعات، وأحياناً الضريبة العامة على

(1) حجازي، المرسي السيد، وآخرون، "المالية العامة والضرائب والنفقات العامة"، 2007، ص40

المبيعات. وقد يترك اسمها كما هي الضريبة على القيمة المضافة، وهي الضريبة الأساسية على الإنفاق من دول الاتحاد الاقتصادي الأوروبي.

ويرى الباحث أن ضريبة القيمة المضافة والمطبقة عندنا في فلسطين بالإضافة للمزايا السابقة لها نضيف على ذلك:

1- بتطلبها محاسبة تتبع كل سلعة في مختلف مراحل الإنتاج، فإنها تسمح بتحديد مقدارها على القيمة المضافة التي أضيفت على هذه السلعة؛ بهدف إمكانية عدم الخضوع للضريبة المستحقة في المرحلة التالية. ومن ثم فإن هذا الفن المالي الضريبي يسهل حساب الخصومات من الضريبة على المنتجات المصدرة، ومن الفرائض على المنتجات المستوردة.

2- تحصيلها على عدة مراحل يساعد على عدم التهرب الضريبي.

3- تعتبر أكثر تشجيعاً لحركة الإنتاج والتداول.

الفصل الثالث

التنظيم الضريبي لنشاط القطاع الصناعي الفلسطيني

المبحث الأول: - اعتبارات شروط تحديد وخضوع إيراد النشاط الصناعي الفلسطيني للضريبة.

المبحث الثاني: - خصائص الضريبة على أرباح القطاع الصناعي الفلسطيني، وأهم الأحكام المتعلقة بالضريبة عليه.

المطلب الأول: - خصائص الضريبة على أرباح القطاع الصناعي الفلسطيني.

المطلب الثاني: - أهم الأحكام المتعلقة بالضريبة على القطاع الصناعي الفلسطيني.

الفصل الثالث

التنظيم الضريبي لنشاط القطاع الصناعي

يؤدي القطاع الصناعي دوراً رئيسياً في عملية التنمية الاقتصادية، حيث تتسابق الدول لتطويره، وزيادة مساهمته في الناتج المحلي، ويمتاز قطاع الصناعة في امتلاكه لأكبر القوى القادرة على التأثير في النظام الاقتصادي؛ لما له من دور في ضمان السوق والمدخلات للقطاعات الاقتصادية الأخرى، وتوفير العملات الصعبة. وبالتالي فإن قطاع الصناعة يأخذ على عاتقه دوراً أساسياً في رفع مستوى المعيشة للأفراد، من حيث استيعابهم داخل سوق العمل، ورفع مستوى مهاراتهم. وتتبع أهمية القطاع الصناعي الفلسطيني من كونه يشكل أحد أهم الاستراتيجيات لعملية التنمية الشاملة التي يجب اعتمادها وتبنيها للنهوض بالاقتصاد الوطني وتحريره من الاختلالات والتشوهات التي لحقت به؛ جراء الاحتلال الإسرائيلي وسياساته. ومن ناحية أخرى، فإن التصنيع يعتبر أحد الوسائل الأساسية لضمان إمداد الاقتصاد المحلي ليس بالسلع الاستهلاكية فحسب، بل بالسلع الاستثمارية أيضاً.

ومع قدوم السلطة الفلسطينية شهد القطاع الصناعي الفلسطيني ازدهاراً ملحوظاً نتيجة لإقرار قانون تشجيع الاستثمار وبناء المدن الصناعية، مما ساهم في زيادة حجم الاستثمار المحلي والخارجي، وبرز ذلك بصورة إيجابية من خلال مساهمة الصناعة في الناتج المحلي، (حيث بلغت قيمة الإنتاج المحلي في سنة 2007 ما قيمته (3390 مليون دولار) في الضفة الغربية وقطاع غزة، كان نصيب الصناعة ما نسبته 10.8%⁽¹⁾). إلا أن هذا القطاع يعاني من مشكلات في هيكلته حدت من قدرته التنافسية، بالإضافة إلى الاختلالات الناجمة عن ممارسات الاحتلال. مما حدا بالمشروع الضريبي الفلسطيني إلى العمل على وضع الأسس والشروط التي من خلالها يتم تحديد طبيعة الإيراد الصناعي الفلسطيني الخاضع للضريبة، مما يجعل الضرائب ذات مردود فعال في رقد الخزينة بالإيرادات العامة من جهة، وأن لا تكون عبئاً كبيراً على هذا القطاع الصناعي المهم من جهة ثانية. والباحث بدوره يبيّن هذه الاعتبارات والشروط التي يجب أن يخضع لها الإيراد الصناعي الفلسطيني⁽²⁾.

⁽¹⁾ الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2007 .

⁽²⁾ www. Oppc.pna.net

المبحث الأول

اعتبارات شروط خضوع إيرادات النشاط الصناعي الفلسطيني للضريبة

لا يكفي أن يتحقق الربح لكي تسري عليه الضريبة، ولكنّ المشرع الضريبي الفلسطيني اشترط إلى جانب ذلك أن تتوافر شروط معينة حتى تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة، ومن ثمّ يصبح الربح خاضعاً للضريبة على أرباح المهن الصناعية.

وقبل البدء بمناقشة هذه الشروط يجب أن ننوّه إلى أن الضريبة التي نحن بصددّها هي ضريبة القانون العام، فهي تسري على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، ثمّ يدخل في نطاقها كل دخل متحقق لأي شخص من أي مصدر كان للضريبة ما لم يرد نص على الإعفاء في القانون على ذلك كما نصت على ذلك المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

وبالنظر على ما استقر عليه قانون الضريبة الفلسطيني من أحكام لسريان الضريبة على إيرادات النشاط الصناعي الفلسطيني نستنتج ما يأتي:

أولاً: توافر نية الكسب أو قصد الربح:

رأى المشرع الضريبي الفلسطيني أنه لا يكفي ممارسة الممول للعمل نفسه، وإنما يتعين أن تكون غايته من ذلك تحقيق الربح وليس تقديم خدمات عامة، (ذلك بأن مادة الضريبة هي الربح)، وقد يستند هذا الرأي إلى أمرين، الأمر الأول هو أن ممارسة العمل بهدف الارتزاق والتعيش منه يستلزم تحقيق فائض من الإيرادات (أرباح)⁽¹⁾. وهذا العمل يخضع للضريبة حسب نص المادة (2) من قانون الضريبة رقم 17 لسنة 2004 حيث حدد أن كافة الدخول تخضع للضريبة ما لم يرد نص على الإعفاء.

(1) البدوي، منصور أحمد؛ الجمال، وحمد رشيد، "دراسات في المحاسبة الضريبية"، 1999، ص352

أما الأمر الثاني فهو أن التشريع الضريبي الفلسطيني (المادة 6،7، من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 المعدل لسنة 2008) قد أبقى من ضريبة الدخل بعضاً من الأشخاص الذين لا يتوافر في أعمالهم هذا الشرط فاستثناهم من الخضوع للضريبة، وقد أبقى القانون الأعمال الآتية من الضريبة:

(أ) الدخول المعفاة من الضريبة حسب نص المادة(6):

- 1- الدخول المعفاة بموجب قانون خاص أو اتفاقية دولية
- 2- المستردات من الضرائب نتيجة تسوية أوضاع عن سنوات سابقة.
- 3- دخل الأعمى أو المصاب بعجز أو إعاقة تزيد عن (50%) محددة بقرار لجنة طبية مختصة من عمل يدوي أو وظيفة.
- 4- القيمة الإيجارية للأبنية التي يشغلها مالكة للسكن، أو العمل، أو أي من أفراد أسرته أو أي شخص معال شرعاً، واقتنع مأمور التقدير بأن أشغال المأجور دون مقابل، وكذلك البناء الذي يشغله مالكة إذا كان شخصاً معنوياً أو أياً من موظفيه أو مستخدميه؛ لغاية السكن دون مقابل، وفي الحالة الأخيرة يقتصر الإعفاء على القيمة الإيجارية للمالك.
- 5- حصص الأرباح الموزعة من قبل الشركة المقيمة في فلسطين التي استوفيت الضريبة على دخلها الخاضع للضريبة، بموجب أحكام هذا القانون.

(ب) الدخول المعفاة من الضريبة بشرط حسب نص المادة (7):

- 1- الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع أرض و/أو عقارات، شريطة أن لا يكون هذا النشاط من طبيعة عمل ذلك الشخص، ويعتبر النشاط من طبيعة عمل الشخص ويخضع للضريبة إذا تكرر لأكثر من مرة خلال السنة، ويستثنى من هذا التكرار بيع الممتلكات الشخصية الموروثة.
- 2- الإرث، ولا يعفى بعد ذلك الإيراد السنوي للممتلكات الموروثة.

ومما سبق يتبين أنه من الشروط اللازمة لخضوع الربح للضريبة توافر نيّة الكسب أو قصد الحصول على الربح لدى الممول، أي أن يقوم الشخص بعمل ما سعياً وراء الربح، أما إذا انتفت نيّة الربح فلا مجال للخضوع للضريبة. وتبيّن ذلك المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004، حيث حدّد أن كافة الدخل تخضع للضريبة ما لم يرد نص على الإعفاء، وهذا يعني أن الدخل المعفاة لا تسعى لتحقيق الربح بعكس الدخل غير المعفاة.

ثانياً: مزاوله النشاط باستقلال:

بمعنى أن يمارس الممول النشاط المنتج للربح لحسابه الخاص، يستوي في ذلك أن تكون هذه الممارسة من خلال عمله منفرداً، أو مشاركة للغير، ويستفاد هذا الشرط من المادتين (1+5) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، حيث حدد أن الضريبة تفرض على صافي الدخل المكلف، سواء أكان الشخص طبيعياً، أو شريكاً، أو معنوياً، ويدور جوهر هذه التفرقة بين الشخص الذي يعمل لحساب نفسه، والشخص الذي يعمل لحساب غيره حول العلاقة بين صاحب الإيراد من جهة، ومن قدم هذا الإيراد من جهة ثانية وذلك على النحو الآتي:

1- إذا كانت العلاقة هي علاقة عمل بين الطرفين، ويحكمها عقد العمل، فإن الإيراد يكون ناتجاً عن علاقة تبعية بين صاحب الإيراد ومن قدمه؛ ولذلك تسري عليه الضريبة الموحدة على المرتبات وما في حكمها، ولا عبرة في ذلك بطريقة دفع هذا الإيراد، كأن يكون في صورة أجر ثابت، أو أجر متغير، كنسبة معينة من المبيعات أو الربح.

2- إذا كانت العلاقة يحكمها عقد مشاركة يتحمل فيه صاحب الإيراد نتيجة عمل المنشأة ربحاً كان أو خسارة، ففي هذه الحالة تنتهي علاقة التبعية ويعتبر صاحب الإيراد شريكاً بالعمل، ولذلك يعد ما حصل عليه أياً كانت تحديده، أو صورته دفعه، إيراد ناتجاً عن نشاط تجاري، أو صناعي لا اعتبره حصة في الربح تولدت عن مزاوله النشاط باستقلال⁽¹⁾.

(1) بدوي، محمد عباس، "المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق"، 2005، ص 55-56

قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004

3- الشريك بالعمل والأجير:- من خصائص الشركة اقتسام الأرباح والخسائر، وفي هذه الحالة يخضع الجميع للضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، إلا أنه قد يصعب- أحياناً - تحديد طبيعة المشاركة من حيث كونها علاقة شركة أم علاقة عمل، وتلك -بل شك - مشكلة واقع يستدل عليها بمختلف القرائن الواقعية والقانونية.

فإذا عهد شخص بإدارة مصنع يملكه لمهندس متخصص لقاء أجر ثابت أو نسبة من صافي الربح أو خليطاً من ذلك، فبرغم ظهور هذا المهندس المدير بمظهر الشريك أو صاحب المنشأة، وحتى إذا حصل على مرتبه كنسبة من صافي الربح، يعتبر أجيلاً تابعاً لربّ العمل ولا يعد شريكاً، ومن ثم يخضع كل ما يحصل عليه لقاء إدارة هذا المصنع للضريبة على الرواتب والأجور، أما ما يحصل عليه ربّ العمل (مالك المصنع) فيخضع بعد استئصال ما حصل عليه المدير للضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية بوصفه مالكاً مسؤولاً عن المنشأة.

أما إذا اتفق مالك المصنع مع المهندس على قيام شركة بينهما يساهم الأول برأس المال (المصنع)، والثاني بعمله في إدارته، فإن ما يحصل عليه كل منهما يعتبر حصة من الأرباح ناتجة عن مزاوله العمل على وجه الاستقلال، ومن ثم يخضع كل منهما للضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية⁽¹⁾.

ثالثاً: تحقق الربح في فلسطين:

يشترط لسريان الضريبة على أرباح النشاط الصناعي أن تكون هذه الأرباح تحققت بواسطة منشأة مشغلة في فلسطين، بصرف النظر عن جنسية ملاكها أو موطنهم، وذلك تطبيقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية، ويدخل في ذلك الأرباح التي تنتج من مباشرة نشاط في خارج فلسطين ما لم يكن هذا النشاط متخذاً شكل منشأة مستقلة، أو كان دخلاً معفى بموجب قانون خاص أو

(1) البدوي، منصور أحمد؛ الجمال، محمد رشيد، "دراسات في المحاسبة الضريبية"، 1999، ص355

اتفاقية خاصة، وهو ما يستفاد من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 حيث عرفت المقيم:

1- الفلسطيني الذي سكن فلسطين مدة لا تقل عن (120) يوماً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل متصلة أو متقطعة، وكان له مكان إقامة دائم في فلسطين وعمل عملاً رئيساً فيها.

2- الفلسطيني المعار إلى شخص معنوي خارج فلسطين

3- الشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي سكن فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (180) يوماً متصلة أو متقطعة

4- الشخص المعنوي المؤسس بموجب القوانين الفلسطينية، ويكون إدارته في فلسطين.

ومما سبق يتبين أن شرط تحقق الربح الضريبي هو الإقامة في فلسطين، فنصت المادة الأولى بسريان الضريبة على كل منشأة مشغلة في فلسطين متى كانت متخذة شكل منشأة فردية، وكذلك على أرباح الشريك المتضامن في شركة الأشخاص وشركات التوصية البسيطة وأية شركات أشخاص، يحددها القانون أما بالنسبة للمنشأة التي تعمل في فلسطين وحققت أرباحاً نتيجة لمباشرة نشاط في الخارج ما لم يتخذ شكل منشأة مستقلة فقد غفل مشرّعنا الفلسطيني عن ذلك.

وتأسيساً على ما سبق، فإنه عند تطبيق شرط تحقق الربح في فلسطين يتم اتباع القواعد الآتية⁽¹⁾:

1- إذا اقتصرّت المنشأة على مباشرة نشاطها في النطاق الإقليمي لفلسطين في محافظات الضفة أو غزة بحيث تم هذا النشاط بالكامل في تلك المحافظات في فلسطين، فإن الضريبة تسري على الأرباح المتولّدة عن هذا النشاط.

(1) بدوي، محمد عباس، "المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق"، 2005، ص 56-58

قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004

2- إذا اقتصرَت المنشأة على مباشرة نشاطها خارج فلسطين بحيث تم هذا النشاط بالكامل خارج النطاق الإقليمي لمحافظة الضفة وغزة، فإن الضريبة لا تسري على الأرباح المتولدة عن هذا النشاط.

3- إذا اتسع نشاط المنشأة بحيث شمل فلسطين ودولاً أخرى، فإننا نكون إما بصدد منشأة فلسطينية مشغلة في الخارج، أو بصدد منشأة أجنبية مشغلة في فلسطين، ففي هذه الحالة يجري التطبيق وفقاً لما يأتي:

(أ) بالنسبة للمنشأة الفلسطينية المشغلة في الخارج:

تسري الضريبة على أرباحها إذا كانت المنشأة التي تعمل في الخارج تابعة أو متصلة بالمنشأة الموجودة في فلسطين، ومثال ذلك إذا كانت منشأة تعمل في فلسطين (مركز رئيسي) ويتركز عملها هذا في إنتاج سلعة معينة يتم تسويقها عن طريق فروع لهذه المنشأة موجودة في الخارج يتم إدارتها بواسطة موظفين تابعين لها خاضعين لأوامرها، بمعنى التزامهم بتنفيذ ما تتخذه هي من قرارات بشأن تسويق السلعة. حقيقة أن هذا الوضع قد يؤدي إلى ازدواج ضريبي حيث يخضع الإيراد لكل من الضريبة الأجنبية والضريبة الفلسطينية، إلا أن تقادي هذا الازدواج يتم عن طريق عقد اتفاقيات دولية تنص عادة على شرط المعاملة بالمثل.

ويختلف الأمر حيث لا تسري الضريبة إذا ما كانت المنشأة التي تعمل في الخارج مستقلة عن المنشأة الفلسطينية، بمعنى وجود إدارة لهذه المنشأة لها سلطة تصريف شؤونها وإدارة نشاطها الذي يتم خارج فلسطين دون الرجوع إلى المنشأة الموجودة بفلسطين، وكذلك لها حساباتها المنفصلة عن حسابات تلك المنشأة.

(ب) بالنسبة للمنشأة الأجنبية المشغلة في فلسطين:

فإن المعيار الذي يطبق في هذه الحالة هو معيار المنشأة المستقرة، وهي كل محل يزاول فيه نشاط تجاري أو صناعي يسير أعماله بصورة مستمرة ويكون له كيان شخصي مستقل. وهو ما بينته المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 حيث عرفت الشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي سكن فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (183) يوماً متصلة أو منقطعة.

المبحث الثاني

خصائص الضريبة على أرباح القطاع الصناعي الفلسطيني وأهم الأحكام المتعلقة بالضريبة عليه

المطلب الأول: خصائص الضريبة على أرباح القطاع الصناعي الفلسطيني

اعتماداً على ما تضمنته القوانين الفلسطينية من مواد تحكم المعالجة الضريبية لإيراد النشاط الصناعي، يمكن استخلاص ما يتصف به تحديد تلك الإيرادات من خصائص، على النحو الآتي:-

أولاً:- مصدر الإيراد: يستمد الإيراد الذي يرتبط بالنشاط الصناعي من نتاج امتزاج الجهد الشخصي برأس المال، وقد يكون الجهد الشخصي ورأس المال مقدمين من الممول، أو قد يستعين الممول إلى جانب ذلك بأموال وعمل الغير.

فجوهر إيرادات النشاط الصناعي هو تحقق الإيراد الذي تولد عن نشاط يتطلب تعاون العمل ورأس المال⁽¹⁾.

وقد عدد المشرع الفلسطيني في المادة (17) من قانون الاتحاد العام للصناعات الفلسطينية رقم (2) لسنة 2006، المهن والمنشآت والأنشطة الصناعية، التي يجوز ممارستها في فلسطين، والتي تعتبر مصدراً للإيراد الخاضع للضريبة وهي:

1- الصناعات الغذائية والمشروبات والتبغ.

2- الصناعات الإنشائية.

3- صناعة الحجر والرخام.

4- الصناعات المعدنية والهندسية.

(1) بدوي، محمد عباس، "المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق"، 2005، ص51

5- الصناعات الكيماوية والدوائية.

6- الصناعات الخشبية والأثاث.

7- صناعة الملابس والنسيج والصناعات الجلدية.

8- الصناعات السياحية والتقليدية.

9- صناعة الورق والمنتجات الورقية والطباعة والتعبئة

10- صناعة البلاستيك والمطاط.

11- أية صناعات أخرى يقررها الاتحاد العام بالتنسيق والاتفاق مع الوزارة.

وبالنسبة للنشاط المولد للإيراد فإن المشرع الضريبي الفلسطيني لا يفرق بين مشروعية أو عدم مشروعية النشاط، وذلك كما في المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004، حيث حدد وعاء الضريبة بكافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر كان خاضعا للضريبة، حيث يجمع الفقه والقضاء على سريان الضريبة على الإيرادات المتولدة عن الأنشطة غير المشروعة بسبب مخالفتها للشرائع السماوية أو للقوانين الوضعية؛ ذلك لأنّ قوانين الضرائب تنظر إلى النشاط المنتج سواء أكان مشروعاً أم لا.

فالمشرع الضريبي ينظر إلى حقائق الأشياء، وأنه لا يمكن أن يدع إيراد ما يفلت من الضريبة بحجة عدم مشروعية ذلك الإيراد، وإلا لانتهى الأمر إلى أن يخضع للضريبة من يمارس الأنشطة المشروعة فحسب، ويفلت منها جميع من يمارسون أنشطة ينكرها القانون أو تأبأها الآداب، وليس لمن خالف القانون والآداب أن يحتج بعمله لكي ينفي الضريبة عن نفسه⁽¹⁾.

(1) بدوي، محمد عباس، "المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق"، 2005، ص 51-52

قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004

قانون الاتحاد العام للصناعات الفلسطينية لسنة 2006

ثانياً:- مفهوم الإيراد:- أخذ المشروع الضريبي الفلسطيني بالمفهوم الواسع لتحديد إيرادات النشاط الصناعي، وذلك استناداً إلى نظرية الإثراء في تحديد مفهوم الإيرادات المستمدة من هذه الأنشطة. حيث أوضحت المادة (3) من القانون رقم 17 لسنة 2004 أن الدخل الخاضع للضريبة خلال سنة مالية بصوره دورية أو بصوره منقطعة أو لمرة واحدة⁽¹⁾.

ثالثاً:- مدخل القياس:- يتحدد ما يدرج بوعاء الضريبة الموحدة بالنسبة للنشاط الصناعي باتباع مدخل مقابلة الإيرادات الإجمالية بجميع التكاليف ذات العلاقة التأثيرية بهذه الإيرادات، إلى جانب بعض المبالغ التي حددها المشرع الضريبي الفلسطيني كالتبرعات والمخصصات كما في المادتين (8+9) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 وهي:-

1- المبالغ التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) في أي صندوق موافق عليه من الوزير كصندوق الادخار، والتوفير، والضمان، والتأمين الصحي.

2- النسبة المقررة بنظام يصدره الوزير بالتنسيق من المدير من كلفة الأصول المنقولة كالمكائن، والآلات، والمعدات، والأثاث، والمفروشات، وكذلك الأبنية الصناعية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف، لقاء اندثارها أو استهلاكها خلال السنة التي تحقق فيها الدخل.

3- التبرعات المدفوعة لصناديق الزكاة والجمعيات الخيرية والجمعيات غير الهادفة للربح والمسجلة رسمياً في فلسطين، والتبرعات لمؤسسات السلطة الوطنية، بموجب دعوة عامة رسمية بحيث لا تزيد عن 20% من صافي الدخل.

فإيرادات النشاط الصناعي التي تدخل في وعاء الضريبة الموحدة يقصد بها الأرباح الصافية كما في المادة (5) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

(1) قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004

رابعاً: أساس القياس: يتم قياس ما يدرج في وعاء الضريبة الموحدة مما ينتجه النشاط الصناعي وفقاً لمفهوم الربح المكتسب وليس الربح النقدي، فالإيرادات تتحدد بما يخص الفترة بصرف النظر عن واقعة التحصيل والمصروفات التي يسمح بخصمها هي أيضاً المصروفات التي تخص الفترة، بصرف النظر عن واقعة السداد. وهو ما يعرف محاسبياً بمبدأ الاستحقاق. وهذا ما ذكر في المادة (4) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

خامساً: مبدأ السنوية: أخذ المشروع الضريبي الفلسطيني بصورة أساسية بمبدأ السنوية لتحديد ما يدخل في وعاء الضريبة الموحدة مما ينتجه النشاط الصناعي، وهو ما قرره المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

حيث حددت النطاق الزمني لقياس الإيرادات الداخلية في وعاء الضريبة الموحدة على أساس صافي الربح خلال السنة السابقة أو الاثني عشر شهراً، ويرتبط ذلك بمبدأ استقلال السنوات الضريبية أي استقلال كل سنة بما لها وما عليها عن السنة السابقة لها، وكذلك عن السنة التالية لها. أي لا يحمل مصروف انفق في سنة ما على ربح سنة أخرى، كما لا يضاف إيراد تحقق في أحد السنوات إلى إيرادات سنوات أخرى.

وعلى الرغم من أن مبدأ سنوية الضريبة يعدّ مبدأً عاماً بالنسبة لقياس إيرادات النشاط الصناعي، إلا أنه لاعتبارات عملية قد يتعذر قياس الإيرادات عن مدة اثني عشر شهراً، ومن ثم الخروج عن هذا المبدأ بتحديدتها عن مدة تقل أو تزيد عن تلك المدة. كما في حالة بدأ النشاط أو حالة توقفه⁽¹⁾.

سادساً: - الأخذ بمبدأ إقليمية الضريبة:-

يستند مبدأ إقليمية الضريبة أو مكانتها أصلاً إلى مبدأ التبعية الاقتصادية لا التبعية السياسية، فالأصل في فرض هذه الضريبة أن الممول الذي يعيش في نطاق حدود إقليم معين

⁽¹⁾ بدوي، محمد عباس، "المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق"، 2005، ص 53-54

قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004

ينتفع بالخدمات التي تؤديها الدولة للقاطنين بها، ولهذا فإنه من حق الدولة أن يكون لها نصيب معلوم في الأرباح التي يحصل عليها نتيجة مباشرته نشاطاً في داخل حدوده⁽¹⁾.

ونظراً لأهمية مبدأ الإقليمية في التطبيق العملي، فسوف نتعرض إلى موقف التشريعات المقارنة من هذا المبدأ، ثم نتناول بعد ذلك موقف المشرع الضريبي الفلسطيني وكيفية معالجته له.

مبدأ الإقليمية في التشريعات الضريبية المقارنة:-

في فرنسا قضى مجلس الدولة الفرنسي بتقسيم أرباح شركة أجنبية تملك مصنعاً في فرنسا لإنتاج مواد معينة تصدر إلى الخارج لبيعها في الأسواق الخارجية، ورأى أن جزءاً من أرباح هذه الشركة يتحقق نتيجة عملية الصنع التي تتم في فرنسا، بينما يتحقق الجزء الآخر نتيجة عملية البيع في الخارج، ولهذا قضى مجلس الدولة بإعفاء الإرباح التي تحققها الشركة في الخارج نتيجة البيع من الضريبة في فرنسا وأخضع للضريبة الإرباح التي حققتها المنشأة نتيجة عمليات التصنيع والإنتاج في داخل فرنسا.

وقد رأى مجلس الدولة في فرنسا أنه يشترط لسريان الضريبة مزاوله نشاط تجاري في فرنسا بصفة معتادة، فليس من الضروري أن يكون للمنشأة محل في فرنسا حتى تخضع أرباحها للضريبة، ولو أن وجود ذلك المحل في فرنسا يستدعي غالباً القول إن نشاطاً تجارياً بذل في فرنسا، فإذا لم يكن للمنشأة الأجنبية محل في فرنسا ولكنها بذلت نشاطاً تجارياً في فرنسا عن طريق وكيل لها، فإن الضريبة تفرض عليه هو بصفته مزاولاً للمهنة⁽²⁾.

وفي مصر والأردن يأخذ المشرع الضريبي بمبدأ الإقليمية في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية كما جاء في المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل الأردني "يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه فيها". وكذلك يستفاد من الفقرة الأولى من

(1) ضيف، خيرت، "المحاسبة الضريبية"، ص 13

(2) المصدر السابق، ص 13

المادة(16) من القانون المصري 187سنة 1993، فلا يخضع لهذه الضريبة إلا الأرباح المحققة داخل الدولة ويعفى المشرع المصري الأرباح المحققة في الخارج ولو حصلت عليها مؤسسات أو هيئات أو أفراد يقيمون إقامة دائمة في مصر.

واستقر رأي مصلحة الضرائب بالنسبة للمنشأة الأجنبية التي تعمل في مصر على ما يأتي:

1- ضرورة توافر شرط مزاولة الأجنبي للنشاط التجاري أو الصناعي بصفة معتادة في مصر، حتى يخضع نشاطه لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بمصر.

2- يكفي وجود نشاط تجاري أو صناعي بمصر، ولا يشترط وجود منشأة لها كيان مادي لمزاوله هذا النشاط بمصر، حتى يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بمصر. مادة 33 من القانون " المنشأة الأجنبية التي تعمل في مصر، والتي لا يكون لها كيان مادي ثابت، أو مكتب، أو توكيل، تفرض الضريبة على نشاطها التجاري، أو الصناعي الملحوظ على وجه الاعتياد والاستمرار " (1).

أما في فلسطين فقد أخذ المشرع الضريبي الفلسطيني بتطبيق مبدأ الإقليمية واعتبر شرطاً لخضوع الربح للضريبة، فعرف المشرع الفلسطيني المقيم الذي تسري عليه الضريبة في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004:

1- الفلسطيني الذي سكن فلسطين مدة لا تقل عن (120) يوماً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل متصلة أو متقطعة، وكان له مكان دائم في فلسطين وعمل عملاً رئيسياً فيها.

2- الشخص المعنوي المؤسس بموجب القوانين الفلسطينية، ويكون مركز إدارته في فلسطين. وكذلك في المادة (13) بند(5) من القانون نفسه، حيث نصت " إذا تعاطى شخص غير مقيم أي عمل أو نشاط أو مهنة خاضعة للضريبة بموجب أحكام هذا القانون مع شخص مقيم،

(1) المرجع السابق، ص13-15

وظهر لمأمور التقدير الهيمنة لغير المقيم على العمل بصورة لا تترك للمقيم دخلاً أو ربحاً، أو تحقق له دخلاً أقل مما يمكن الحصول عليه، تقدر الضريبة بالنظر إلى الأرباح الحقيقية على غير المقيم بدفع الضريبة على هذا الأساس إذا ثبت سوء نيته.

وبذلك فإن مبدأ الإقليمية يعتبر عنصراً مهماً لتمييز الأرباح الصناعية التي تخضع للضريبة، وذلك بالنسبة للأرباح التي تحقق داخل حدود الدولة فقط، بمعنى أن الأرباح التي يحققها الممول في الخارج نتيجة مزاولته لنشاط مستقل في بلد أجنبي لا تدخل في الاعتبار عند تحديد وعاء الضريبة على الأرباح الصناعية.

وختلاصة ما سبق:

1- عندما وضع قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 في التشريع الفلسطيني وضع ليشمل نطاق الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية والأعمال المدنية.

2- الواقعة المنشأة لدين الضريبة هي تحقيق الربح فلا مجال في التشريع الضريبي للبحث في مشروعية سبب الربح أو النشاط الاقتصادي الذي أنتج هذا الربح، فأرباح تاجر المخدرات تخضع للضريبة رغم عدم مشروعية نشاطه.

3- إن الضريبة لا تفرض على الشخص ذاته، ولا حتى على النشاط، بل هي مفروضة على الأرباح المحققة نتيجة ممارسته النشاط، ومن ثم فكل علاقة الممول بها، أي الضريبة هي كونه ملتزماً قانوناً بسداد قيمتها مما تحقق له أرباح. لذلك أورد المشرع الضريبي الفلسطيني في نص المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 " ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القانون تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر كان خاضعة لضريبة الدخل"⁽¹⁾.

(1) البدوي، منصور أحمد؛ الجمال، محمد رشيد، "دراسات في المحاسبة الضريبية"، 1999، ص 356

المطلب الثاني: أهم الأحكام المتعلقة بالضريبة على القطاع الصناعي الفلسطيني

أولاً:- مفهوم الربح الخاضع للضريبة:-

نص المشروع الضريبي الفلسطيني في المادة (5) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

رقم 17 لسنة 2004 المعدل لسنة 2008 على أساس تحديد الربح الضريبي وهو:-

" تفرض الضريبة على مجموع الدخل الخاضع للضريبة وبصورة موحدة، ويتم تطبيق

التنزيلات والإعفاءات على مجموع مصادر الدخل المختلفة "

مما يعني أن الضريبة لا تفرض على الربح الإجمالي، وإنما على صافي الربح بعد

استنزال كافة الأعباء والتكاليف اللازمة لتحقيق الإيراد، وقد أجملها المشرع الضريبي الفلسطيني

في مواده (8-9) من القانون نفسه:-

1- المصروفات البيعية والتسويقية والنقل والتوزيع.

2- المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات.

3- فوائد القروض المتعلقة بإنتاج الدخل.

4- ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور، وكذلك ضريبة القيمة المضافة المدفوعة

على الأرباح في المؤسسات المالية.

5- الرواتب والأجور المدفوعة.

6- بدلات الخلو، والمفتاحية، والشهرة المتحققة، ومصاريف التأسيس، شريطة توزيعها على

خمس سنوات بالتساوي.

7- مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة حسب القوانين السارية المعمول بها.

8- التعويضات المدفوعة بدل إصابة العمل أو الوفاة، ونفقات معالجة المستخدمين (بفتح الدال) وعائلاتهم، وأقساط التأمين على حياتهم ضد إصابة العمل.

9- نفقات تدريب الموظفين والمستخدمين بنسبة 1% من الدخل الإجمالي، أو مائة ألف دولار سنوياً أيهما أقل.

أما المادة (9) فقد نصت على التتزيلات على الدخل بشرط:-

1- النسبة المقررة بنظام يصدره الوزير بتتسيب من المدير من كلفة الأصول المنقولة كالمكائن، والآلات، والمعدات، والأثاث، والمفروشات، وكذلك الأبنية الصناعية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف لقاء اندثارها أو استهلاكها خلال السنة التي تحقق فيها الدخل.

2- التبرعات المدفوعة لصناديق الزكاة والجمعيات الخيرية والجمعيات غير الهادفة للربح والمسجلة رسمياً في فلسطين، والتبرعات لمؤسسات السلطة الوطنية بموجب دعوة رسمية بحيث لا تزيد عن 20 % من صافي الدخل.

3- الخسائر المرحلة المحددة بحسابات ختامية عن سنوات مالية سابقة، وترحيلها على خمس سنوات بالتساوي، شريطة أن لا تكون تلك الخسائر من الخسائر الرأسمالية أو الناجمة عن تقييم أو إعادة تقييم الأصول.

4- نفقات الضيافة الموثقة بحيث لا تزيد عن 3% من صافي الربح قبل الضريبة أو خمسين ألف دولار أمريكي سنوياً أيهما أقل.

5- الديون المعدومة إلى المدى الذي يقتنع فيه مأمور التقدير أنها أصبحت معدومة، ويعتبر الدين معدوماً في الحالات الآتية:-

أ) صدور قرار محكمة مختصة.

ب) إفلاس المدين أو إعساره وفقاً لأحكام القانون.

ت) وفاة المدين دون وجود تركة تكفي للسداد كلياً أو جزئياً.

ث) اختفاء المدين أو سفره أو انقطاع أخباره بمدة لا تقل عن خمس سنوات دون وجود أية أموال يمكن التنفيذ عليها.

ه) عدم قدرة المدين على تسديد ديونه رغم المطالبة اللازمة وإثبات عدم وجود أية أموال منقولة أو غير منقولة لدى المدين، أو كفيلة يمكن التنفيذ عليها، ومرور مدة لا تقل عن ثلاث سنوات على هذا الدين؛ شريطة أن لا يزيد المبلغ الذي يتم تنزيله بموجب هذه الفقرة على نسبة (5%) من الدخل الإجمالي أو (100000) مائة ألف دولار أمريكي في السنة أيها أقل للأشخاص الطبيعيين و الشركات المساهمة الخصوصية، و نسبة 5% من الدخل الإجمالي أو ثلاث مائة ألف دولار أمريكي في السنة أيها أقل للشركات المساهمة العامة.

و) تقادم الدين وفقاً لأحكام القانون.

6- الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات أو بعض أجزائها المستخدمة في العمل، ويتم حساب هذه الخسارة على أساس تكلفة الماكينات أو الآلات أو المعدات أو بعض أجزائها مطروحاً منها ما حصل عليه المكلف من ثمن الماكينات والآلات والمعدات والأجزاء المستبدلة، و ما سبق تنزيله عن استهلاكه.

7- حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج فلسطين، وبنسبة لا تتجاوز 5% من مجموع دخل الفروع في فلسطين الخاضع للضريبة، أو مائة ألف دولار أمريكي سنوياً أيهما أقل.

8- يجري تحديد معدلات الاستهلاك للأصول المستأجرة التنزيلات، وكيفية حساب الإيرادات الخاضعة للضريبة لأطراف العلاقة في عقود الإجار التمويلية بموجب تعليمات تصدر عن الوزير بالتنسيق من المدير⁽¹⁾.

(1) قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004

ولعلنا نستفيد من هذه النصوص ما يأتي:-

أ) الثابت قانوناً أن الضريبة إنما تفرض على صافي ربح الممول، وليس على الإيرادات الإجمالية.

ب) أن تحديد صافي الربح تقتضي أن يستنزل من إجمالي الإيرادات كافة الأعباء والتكاليف التي تقتضيها ممارسات الصناعة أو التجارة أو المهنة

ت) بالنسبة لمفهوم التكاليف التي تستنزل من إيرادات الممول، فقد عمد المشرع إلى تحديد مجموعة عناصر لا خلاف على لزوم تنزيلها من الإيراد؛ رغبة منه في إزالة أي التباس أو اختلاف.

ولعلنا نضيف لما تقدم أنه خارج نطاق ما ورد على سبيل الحصر من عناصر يجب استنزالها من الإيرادات، فإنه يكون على الفاحص الضريبي أن يعتمد تطبيق القواعد والأعراف المحاسبية في شأن ما يعتبر من التكاليف اللازمة للحصول على الإيراد⁽¹⁾.

ثانياً:- مفهوم التكاليف من وجهة النظر الضريبية⁽²⁾:-

اختلف الفقه والقضاء على تعريف ما يعتبر تكليفاً على الربح. فلقد قضت محكمة استئناف الإسكندرية في حكمها الصادر في 14 يناير سنة 1951 بأن: ما يعتبره الشارع تكليفاً هو اتصاله بمباشرة المهنة، ولزومه لاستثمار المنشأة، والحصول على الربح، وحفظه في الإدارة الحسنة بحيث لا يكون هناك مبالغة وإسراف غير معقول.

ولقد أخذت بهذا التعريف أيضاً محكمة استئناف القاهرة في حكمها الصادر بتاريخ 31 يناير 1962، فلقد قضت بأن: ما يعد تكليفاً واجب الخصم من الإيرادات يجب أن يثبت أنه أنفق

(1) البدوي، منصور أحمد؛ الجمال، محمد رشيد، "دراسات في المحاسبة الضريبية"، 1999 ص 486

(2) بدوي، محمد عباس، "المحاسبة الضريبية"، 2005، ص 171 وما بعدها.

في سبيل إنتاج الإيرادات مباشرة وصرف بالقدر اللازم لتحقيق الأرباح دون أن يكون مشوباً بالمغالاة أو الإسراف؛ لأنه لو اتصف بذلك لكان استعمالاً للربح، وليس تكليفاً عليها.

ومن هذا يتضح قصر مدلول التكاليف واجبة الخصم على المبالغ التي تنفقها المنشأة، وتكون لازمة للحصول على الربح وحفظه.

ولما كانت طبيعة الأعمال التجارية والصناعية تستوجب تحمل المنشأة ببعض النفقات التي لا تعتبر لازمة لإنتاج الربح أو المحافظة عليه، كما هو الحال في الخسائر التي تلحق المنتجات وكذلك الخسائر التي تقع على رأس المال - فإنه ينبغي أن يتسع تعريف التكاليف الواجبة الخصم، بحيث تشمل جميع النفقات التي تربط ارتباطاً وثيقاً بنشاط المنشأة سواء كان هذا النشاط خاصاً بعملياتها العادية أو غير العادية، وكذلك الخسائر الناتجة عن بيع الأصول، وبذلك يتمشى هذا مع ما قصده المشرع من وجوب سريان الضريبة على الأرباح الصافية. وما أخذ به من حيث التوسع في مفهوم الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ولقد أوضحت اللجنة المالية بمجلس الشيوخ الأمريكي في تعليقها على المادة 39 من القانون 14 لسنة 1939: أن الضريبة لا تحسب إلا على صافي الربح؛ لأنها ليست مفروضة على مال معين ثابت، بل هي مفروضة على ما يربحه الشخص أو المنشأة، ومن البدهي أن الربح لا يعد ربحاً إلا بعد خصم جميع الأعباء والتكاليف⁽¹⁾.

ومن التعريف والأحكام السابقة يمكن استخلاص الشروط الواجب توافرها لاعتبار النفقة

من الأعباء واجبة الخصم عند تحديد الربح الضريبي، وتشمل هذه الشروط ما يأتي:-

1- أن تكون خاصة بالسنة المالية محل الفحص.

2- أن ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة.

(1) المرجع السابق، ص 172

3- أن تكون إيراديه وليست رأسمالية؛ لأن النفقة الرأسمالية تزيد من قيمة أصول المنشأة ومن ثم ثروتها، وإنما تسري عليها قواعد الإهلاك.

4- أن تكون نفقة حقيقية مؤكدة بحيث لا تكون احتمالية.

5- أن تكون بالقدر اللازم لتحقيق الربح دون مغالاة أو إسراف.

6- أن تكون مؤيدة بمستندات صحيحة فنياً.

7- أن تكون مما لا يمنع المشرع خصمه⁽¹⁾.

ثالثاً:- شرح أهم النفقات التي تخصم من الوعاء الضريبي:-

بعد ما أوضحنا موقف المشرع الضريبي الفلسطيني من معالجة النفقات من خلال نصوص المواد المشار إليها سابقاً، والاجتهاد في وضع الشروط الواجب توافرها لاعتبار النفقة قابلة للتزويل، سنبين في هذا المقام اختيار أهم بنود النفقات التي تخصم من الوعاء الضريبي لإلقاء مزيد من الضوء عليها.

البند الأول: الإهلاك:

يعرف المحاسبون الإهلاك بأنه النقص التدريجي في قيمة الأصل نتيجة استخدامه أو تقادمه ومرور الزمن عليه.

ويطبق المحاسبون عدّة طرق لاحتساب أقساط الإهلاك السنوية للأصل الثابتة منها:

طريقة القسط الثابت، وطريقة القسط المتناقص، وطريقة مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي، وقد اعتمد المشرع الضريبي الفلسطيني طريقة القسط الثابت⁽²⁾.

(1) بدوي، محمد عباس، "المحاسبة الضريبة"، 2005، ص 171-172

(2) صيام، وليد زكريا؛ الخدّاش، حسام الدين مصطفى، "الضرائب ومحاسبتها"، 1994، ص 102

إذ تعتبر أكثر شيوعاً واستخداماً في العالم، وهي الطريقة التي تلاقي قبول معظم قوانين ضريبة الدخل، وإن كان الخلاف عادة ينشأ بين دوائر الضريبة والمكافئين يتعلق بالعمر الإنتاجي للأصل، وبالتالي لنسبة الإهلاك السنوية الواجب استقطاعها، حيث يرغب المكلفون بتحديد نسب أعلى للإهلاك. وبصورة عامة، يمكن أن تعتمد دوائر الضريبة على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل مبدأ الثبات الذي ينص على الثبات في استخدام طريقة معينة ونسب متساوية للإهلاك.

ونجد حديثاً أن أنظمة ضريبة الدخل في الدول المتقدمة بدأت تعترف بطرق الإهلاك الحديثة (الإهلاك المعجل، وطريقة الرصيد المضاعف، وغيرها)؛ وذلك بغرض تشجيع استخدام تكنولوجيا أكثر تقدماً للصمود في وجه منافسة الدول المتقدمة الأخرى. وتبقى طريقة القسط الثابت هي الطريقة المعتمدة في معظم أنظمة ضريبة الدخل في الوطن العربي⁽¹⁾.

شروط خصم الإهلاك:-

1- أن يكون الإهلاك حقيقياً أو مساوياً للنقص الفعلي الذي يطرأ على الأصل الثابت. ويحسب الإهلاك من تاريخ اقتناء المنشأة للأصل واستخدامه في الإنتاج.

2- أن تكون الأصول المهلكة مملوكة للمنشأة وليست مستأجرة.

3- أن يحسب الإهلاك على أساس القيمة الحقيقية للأصل بناءً على النسبة المقررة بنظام يصدره الوزير، بالتنسيق من مدير ضريبة الدخل.

4- عدم تجاوز المبالغ المخصصة للإهلاك تكلفة الأصل بأي حال.

5- سنوية قسط الإهلاك: انسجاماً مع مبدأ السنوية فإن أقساط الإهلاك لا يجوز تنزيلها من حساب الأرباح والخسائر، ولا من الوعاء الضريبي، إلا إذا كانت تخص السنة المالية، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه لا يجوز احتساب الإهلاك على الأصل بعد انتهاء عمره الإنتاجي أو

(1) محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص 163

إذا كان مجموع أقساط الإهلاك قد أصبح مساوياً للتكلفة التاريخية للأصل، إذ يعتبر هذا الأمر تهرباً ضريبياً لا يجيزه المشرع الضريبي⁽¹⁾.

البند الثاني:- الاحتياطات والمخصصات⁽²⁾

الاحتياطات هي التي تتشكل لمواجهة أخطار غير محتمله، وتستقطع من الأرباح لتدعم المركز المالي. ومن ناحية ضريبية تعتبر الاحتياطات على اختلاف أشكالها من توزيعات الأرباح، وليست عبئاً عليها؛ لذلك لم يجز القانون الضريبي تنزيلها عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء احتياطي الأخطار السارية لشركات التأمين واحتياطي ادعاءات تحت التسوية لأعمال التأمين، وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتتسيب من المدير كما في المادة (9) بند (11) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.

أما عندما تقوم المنشآت باحتجاز جزء من إيراداتها لمقابلة خسائر معينة مرجحة الحدوث، ولكنها غير محددة المقدار بدقه، تسمى عندئذ المخصصات، وتهدف هذه المخصصات لإظهار المركز المالي للمنشأة على حقيقته، ولذلك تعتبر من هذا المنطلق عبئاً قابلاً للتزليل عند احتساب الوعاء الضريبي.

كما أخذ بذلك المشرع المصري حيث نصّ في المادة (6) من قانون الضرائب 46 لسنة 1978 " على أن يعدّ من التكاليف المخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار؛ بشرط أن تكون هذه المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة، وأن تستعمل في الغرض الذي خصصت من أجله، فإذا اتضح بعد ذلك أنها صرفت في غير ما خصصت من أجله فإنها تدخل في إيرادات أو سنة تحت الفحص وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على 5% من الربح الصافي للمنشأة".

(1) صيام، وليد زكريا؛ الخدّاش، حسام الدين، "الضرائب ومحاسبتها"، المرجع السابع، ص104

الشريف، عليان، "المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن"، سنة 1996 ص103

(2) حلمي، عبد القادر، "الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية"، 1985، ص93

أما في فلسطين فلم يسمح المشرع الضريبي الفلسطيني اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم عند احتساب الضريبة على أرباح الصناعة الفلسطينييين.

ويرى الباحث أنه يفضل للمشرع الفلسطيني أن يسمح باستئزال المخصصات طالما أنها معدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة، مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار، بشرط أن يأخذ بالشروط الآتية كي يعتبر المخصصات من التكاليف واجبة الخصم:

1- أن تكون مخصصاً وليس احتياطاً، أي معدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار.

2- أن تمسك المنشأة حسابات منتظمة تقرّها مصلحة الضرائب، وأن تكون هذه المخصصات واضحة ومقيدة بالحسابات.

3- أن تستخدم في الغرض الذي من أجله خصصت، فإذا اتضح أنها صرفت في غير ما خصصت من أجله، فإنها تخضع للضريبة في أول سنة تالية تحت الفحص الضريبي.

4- يصدر بتحديد وبيان هذه المخصصات قرار من وزير المالية، أو من ينيبه حتى يمكن إحكام تتبعها والرقابة والإشراف عليها.

وبسماح المشرع الضريبي بخصم المخصصات من الإيرادات التي حققتها المنشأة بالشروط السالفة الذكر يكون المشرع الضريبي قد وضع حداً لما يثار من خلافات حولها.

البند الثالث: الخسائر المدورة

أخذ المشرع الضريبي الفلسطيني بمبدأ ترحيل الخسائر عند تحديد وعاء ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، رغبة منه في مراعاة الناحية الشخصية وظروف الممول الخاضعة للضريبة.

ولقد نصت المادة(9) بند(4): " تنزل من الدخل الخسائر المرّحلة المحددة بحسابات ختامية عن سنوات مالية سابقة وترحيلها على خمس سنوات بالتساوي شريطة أن لا تكون تلك الخسائر من الخسائر الرأسمالية أو الناجمة عن تقييم أو إعادة تقييم الأصول"⁽¹⁾.

ويخول القانون المنشأة التي تحقق أعمالها خسارة محققة ترحيل هذه الخسائر من سنة لأخرى، بحيث يتم ترحيلها على خمس سنوات متساوية وتنزيلها من ربح تلك السنوات حتى تستنفذ. ثم تفرض الضريبة بعد ذلك على الأرباح التي تبقى بعد استهلاك الخسائر المرّحلة.

ويجدر بنا أن ننوه إلى شروط الخسارة:-

1- أن تكون خسارة تخصّ النشاط أو نواحي النشاط المتعددة للمكلف؛ وذلك بعد تطبيق أحكام القانون فيما يتعلق بتحديد الربح الضريبي

2- لا يقبل تنزيل خسارة تتعلق بنشاط معفى من الضريبة.

3- السنوات التي يجوز نقل الخسارة خلالها:-

يجوز في ظل أحكام التشريع الفلسطيني أن ينقل العجز متى توافرت الشروط لمدة خمس سنوات متتالية، يسقط بعدها حق الممول في ترحيلها، وذلك بالنسبة للممول صاحب الخسارة والتي تنطبق عليه أحكام هذه المادة، وفي حالة تحقق الخسارة في سنوات متتالية يجب نقل خسارة السنة الأقدم (الأولى) بحيث لا يتجاوز نقل عجز سنة معينة مدة خمس سنوات لاحقة عليها.

4- أن تكون الخسائر المحددة بموجب حسابات ختامية صحيحة محاسبيا.

5- أن لا تكون من الخسائر الرأسمالية أو الناجمة عن تقييم أو إعادة تقييم الأصول⁽²⁾.

(1) قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 المعدل لسنة 2008

(2) ضيف، خيرت، "المحاسبة الضريبية"، ص208.

وينبغي لنا أن نضيف بالنسبة لشروط تنزيل الخسارة أن تكون خاصة بالتمول نفسه، دون غيره، وينبغي على ذلك انتقال ملكية المنشأة إلى ممول آخر سواء بالبيع أو التنازل لا ينقل حق ترحيل الخسارة إلى ذلك الممول الآخر بسبب تغير شخصية المستفيد بالترحيل، كما يسري الحكم نفس بالنسبة للورثة، حيث لا يستفيدون من سريان ترحيل الخسارة؛ لأنهم ممولون جدد ذوو ذمة مستقلة عن ذمة مورثهم⁽¹⁾.

البند الرابع: بدلات الإيجار المدفوعة:-

نصت المادة (8) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 البند الثاني على جواز تنزيل الإيجار الذي تدفعه المنشأة من وعاء الضريبة، ويقصد بها إيجارات العقارات التي تزاول فيها المنشأة نشاطها، مثل مباني الإدارة، والمعارض، والمخازن، والكرجات، ومباني المصنع... الخ

وعلى ذلك فإنه بالنسبة للمنشأة التي تستأجر عقاراتها من الغير يعد الإيجار التعاقدية من عناصر التكاليف الواجب تحميلها على الإيراد، ولكن المشرع الضريبي لم يوضح أن القيمة الإيجارية لذلك العقار هل هي من النفقات التي تنزل من وعاء الضريبة أم لا؟

ولقد وضع المشرع إيجارات هذه العقارات على قدم المساواة مع التكاليف واجبة الخصم؛ لرغبته في تحقيق ما يأتي⁽²⁾:-

1- تحقيق العدالة: أراد المشرع أن يسوي بين المنشأة، أو الممول المستأجر للعقارات، والمنشأة أو الممول المالك لها. فسمح للأول بخصم الإيجار التعاقدية، وسمح للثاني باستبعاد الإيجار المفترض (الضمني) في القيمة الإيجارية، أو إيجار المثل حسب الأصول.

2- تلافي الازدواج الضريبي: حيث أراد المشرع تجنب ازدواج الضريبة على الإيراد الواحد، فإيراد العقارات يخضع للضريبة على العقارات المبينة، كما يدخل ضمن إيرادات الثروة

(1) بدوي، محمد عباس، "المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق"، 2005، ص213

(2) بدوي، محمد عباس، المرجع السابق، ص174.

العقارية، وبما كان العقار الذي تشغله المنشأة والمملوك لها ينتج إيراداً لها بطريقة غير مباشرة عن طريق تقليل تكاليفها، لذلك وجب عدم خضوعها للضريبة مرّة أخرى ومن الجدير بالذكر أن تكون المنشآت ذات الشخصية الاعتبارية قد استأجرت أحد مبانيها من أحد الشركاء، ففي هذه الحالة تبقى المعالجة الضريبية كما لو كانت المباني مستأجرة من شخص خارج عن المشروع، شرط الابتعاد عن المغالاة في الإيجار، حتى لا يبدو توزيعاً للأرباح وليس عبئاً عليها. وهناك بعض المنشآت تؤمن السكن المجاني للعاملين فيها مما يعني أن هذه المنشآت تتحمل تكلفة إيجار هذه المباني، وقد أجاز المشرع الضريبي تنزيل بدلات الإيجار في مثل هذه الحالة؛ بشرط أن لا يشغل هذه المباني أو جزءاً منها أحد الشركاء في المنشأة، وإلا اعتبر الجزء الذي يشغله أحد الشركاء نفقة شخصية لا يجوز تنزيلها من الوعاء الضريبي⁽¹⁾.

البند الخامس: الرواتب والأجور⁽²⁾

تتعدد أشكال الرواتب والأجور وطرق دفعها. فقد تكون دورية بمعنى أن تدفع يومياً أو شهرياً، أو تكون نسبة من مجمل الربح أو رقم الأعمال، كما أنها تشمل أجر الساعات الإضافية والمزايا العينية من مأكّل، وملبس، ومسكن وخلافه. وفي كل هذه الأحوال تعتبر التزاماً على صاحب المنشأة نحو موظفيه وعماله، مقابل ما يؤدونه من أعمال يكون مصدرها عقد العمل الذي يوجد علاقة تبعية بين رب العمل والعامل.

ومن الناحية الضريبية تعتبر الرواتب والأجور والمزايا العينية الممنوحة للعمال من التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية.

ولقد نصت المادة (8) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على ذلك: "ينزل من الدخل الخاضع للضريبة الرواتب والأجور المدفوعة ومكافأة نهاية الخدمة

(1) صيام، وليد زكريا، الخدّاش، حسام الدين مصطفى، "الضرائب ومحاسبتها"، 1994، ص119.

(2) ضيف، خيرت، "المحاسبة الضريبية"، ص163

المدفوعة حسب القوانين السارية المفعول". حيث سمح المشرع الضريبي بتتزيل مكافأة نهاية الخدمة من وعاء الضريبة، لكن هناك مكافآت دورية تدفعها أحيانا المنشآت في نهاية السنة لعامليها؛ وذلك تشجيعاً لهم على ما أدوه من أعمال طوال العام، فمشرعنا لم يتطرق لهذه النقطة، فالأجر به أن يذكرها؛ وذلك تشجيعاً للإنتاجية والعمل، كما أن هذا البند معمول به في التشريع اللبناني والمصري الذي حدد لهذه المكافآت السنوية حداً أقصى بما يعادل مرتب شهرين⁽¹⁾.

وعلى الرغم من أن المرتبات والأجور تعد من التكاليف واجبة الخصم، إلا أن الفاحص الضريبي الفلسطيني يجب مراعاة ما يأتي:

1- تطبيق مبدأ الاستحقاق المحاسبي، حيث ينبغي أن تدخل في تحديد الربح الضريبي المرتبات والأجور التي تخص الفترة بصرف النظر عن واقعة السداد.

2- أن بند المرتبات والأجور لا يتضمن مبالغ عقود تم فسخها، بل يجب أن تخص عقود عمل سارية، ولو أن أصحابها منقطعون لسبب ما، وبما لا ينبني عن غش أو تهرب من أداء الضريبة.

3- أن لا يتضمن بند الرواتب والأجور ما تتحمله الشركة من أجور مقابل تصنيع بعض الأصول، حيث تعتبر من عناصر التكاليف الرأسمالية التي تدخل في تكلفة هذه الأصول⁽²⁾. وهناك قضية تثار لدى دوائر ضريبة الدخل، وهي رواتب وأجور أصحاب المشروع والشركاء فيه، فالمشرع الضريبي لم يتطرق إلى ذلك، كذلك لم يتطرق إلى تحديد نسبة أو حد أعلى كمكافأة نهاية الخدمة للمدراء الذين يديرون المنشأة، فهنا قد يستخدم ذلك في المغالاة والتهرب من الضريبة وهذا نقص في تشريعنا.

(1) ضيف، خيرت، "المحاسبة الضريبية"، ص164

(2) بدوي، محمد عباس، "المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق"، 2005، ص200

أما بالنسبة لصاحب المشروع الفردي فلم يجز المشرع الضريبي احتساب راتب أو أجر له عن عمله الشخصي في المشروع؛ إذ إن هذا الراتب هو توزيع للربح، وليس عبئاً عليه؛ لأن الأرباح بالكامل هي لصاحب المشروع⁽¹⁾.

البند السادس: الضرائب التي تتحملها المنشأة

سمح المشرع الضريبي الفلسطيني استنزال ضريبة القيمة المضافة للرواتب والأجور وضريبة القيمة المضافة على الأرباح في المؤسسات المالية فقط، كما نصت على ذلك المادة (8) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

وكذلك سمح بتقاص ضريبة الأبنية والأراضي للشخص الذي تحقق له منها دخلاً شريطة أن لا يتجاوز التقاص قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة للإيجارات كما في المادة (12) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 المعدل لسنة 2008 على النحو الآتي:

1- تنزيل ما نسبته (40%) من قيمة ضريبة المسقفات المدفوعة كمصروفات

2- تقاص ما نسبته (60%) من قيمة ضريبة المسقفات المدفوعة من ضريبة الدخل المستحقة بموجب أحكام القانون، شريطة أن لا يتجاوز التقاص قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة للإيجار.

ويتضح لنا أن المشرع الضريبي الفلسطيني حدد الضرائب واجبة الخصم من دخل المكلف، وعلى هذا كان من الأولى أن يسمح المشرع الضريبي الفلسطيني خصم كافة الضرائب والرسوم التي تعتبر من تكاليف المنشأة، وخصمها من وعاء الضريبة على أرباح المهن الصناعية، سواء كانت تلك الضرائب مباشرة أو غير مباشرة، أو غير أصلية، أو إضافية، لذلك من حق المنشأة خصم من أرباحها ما يستحق عليها من الضرائب والرسوم الجمركية.

(1) صيام، وليد؛ الخدّاش، حسام، "الضرائب ومحاسبتها"، ص 121

ونود الإشارة هنا أن الرسوم شأنها شأن الضرائب تماماً يجوز خصمها عند تحديد الربح الضريبي، حيث أن المشرع الضريبي جرى على استعمال لفظي الضرائب والرسوم للدلالة على المعنى نفسه، أي القول إنهما وجهان للصورة نفسها. ويجدر بنا هنا أن نشير في هذا الصدد إلى أن خصم الضرائب التي تستحق على المنشأة يجب أن تحمل الشروط الآتية:

1- أن تكون هذه الضريبة تكليفاً على الربح (أي من صافي الربح)

2- أن تكون الضرائب قد استحققت فعلاً خلال السنة

3- ألا يمتنع على المنشأة خصمها بمقتضى نصوص خاصة⁽¹⁾

البند السابع: مصاريف التأسيس

مصاريف التأسيس هي تلك المصروفات التي تقوم المنشأة بإنفاقها في مرحلة تكوينها، كرسوم تسجيل العقد، ومصاريف النشر، وأتعاب المحامين، ومصاريف استصدار قرار بتأسيس الشركة المساهمة، وغيرها من المصاريف.

وتعتبر هذه المصاريف نوعاً من المصروفات الرأسمالية، شأنها في ذلك شأن الحملات الإعلانية، وبالتالي فإنه يجب استهلاكها على عدد قليل من السنوات.

وتتيح الإدارة المالية في فرنسا إطفاء هذه المصاريف من أرباح السنة الأولى مرة واحدة، أما في مصر فإن تعليمات مصلحة الضرائب تنص على إطفاء هذه المصاريف خلال فترة تتراوح بين ثلاث سنوات وخمس سنوات⁽²⁾.

أما في فلسطين فقد سمح المشرع الضريبي الفلسطيني بإطفاء هذه المصاريف بتوزيعها على خمس سنوات، بالتساوي كما نصت على ذلك المادة (8) بند (6) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004. ويعد إطفاء مصروفات التأسيس على خمس سنوات هو الأكثر

(1) ضيف، خيرت، "الحاسبة الضريبية"، ص168

(2) ضيف، خيرت، "المرجع السابق"، ص192

قبولاً لدى معظم التشريعات الضريبية. وتكمن المشكلة في التفرقة بين العديد من البنود التي قد يعتبرها المكلف جزءاً من تكلفة التأسيس، في حين يعتبرها مأمور الضريبة خلاف ذلك. وفي الحقيقة إن هناك صعوبة في التمييز في حالات عدة، وبخاصة فيما يتعلق بخسائر التشغيل التي تجري على شكل تجارب في بداية النشاط التشغيلي⁽¹⁾.

رابعاً: إعفاءات تشجيع الاستثمار

تعمل العديد من التشريعات الضريبية على منح إعفاءات لغرض تشجيع الاستثمار في قطاعات معينة، أو في مناطق جغرافية معينة، أو في ظروف معينة تقع ضمن أولويات الدولة الاقتصادية. وتتراوح هذه الإعفاءات بين منح إعفاء كامل من ضريبة الدخل المستحق، إلى إعفاء جزئي بحيث يتم تخفيض معدل الضريبة بنسب معينة ولعدد معين من السنوات الأولى من عمل المشروع. وقد يمتد إلى إعفاءات أخرى، مثل رسوم استيراد المواد الخام، والأجهزة، والآلات. وتصدر هذه الإعفاءات عادة في قوانين خاصة تعرف بقوانين تشجيع الاستثمار⁽²⁾.

وقد عملت السلطة الفلسطينية منذ تسلمها زمام الأمور في الأراضي الفلسطينية على سن تشريعات وقوانين لتشجيع الاستثمار، ومنح إعفاءات من ضريبة الدخل للمشاريع التي تقرها هيئة تشجيع الاستثمار على النحو الآتي:

قانون رقم (1) لسنة 1998

قانون تشجيع الاستثمار في فلسطين المادة (23)

تمنح المشاريع التي تقرها الهيئة والحاصلة على التراخيص اللازمة وفقاً للقوانين والحوافز الواردة في هذا القانون وفقاً للتالي:

(1) محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص171

(2) محاسبة ضريبة الدخل، المرجع السابق ص178

- 1- أي استثمار قيمته من مائه ألف إلى أقل من مليون دولار يمنح إعفاء من ضريبة الدخل لدى استحقاقها لمدة خمس (5) سنوات، تبدأ من تاريخ بداية الإنتاج أو مزاولة النشاط، ويخضع لضريبة دخل على الربح الصافي بمعدل أسمي قدره 10% لمدة ثماني سنوات إضافية.
- 2- أي استثمار قيمته من مليون إلى خمسة ملايين دولار يمنح إعفاء من ضريبة الدخل لدى استحقاقها لمدة خمس (5) سنوات، تبدأ من تاريخ بداية الإنتاج أو مزاولة النشاط، ويخضع لضريبة دخل على الربح الصافي بمعدل أسمي قدره 10% لمدة اثنتي عشرة سنة إضافية.
- 3- أي استثمار قيمته خمسة ملايين دولار فما فوق يمنح إعفاء من ضريبة الدخل لدى استحقاقها لمدة خمس (5) سنوات، تبدأ من تاريخ بداية الإنتاج أو مزاولة النشاط، ويخضع لضريبة دخل على الربح الصافي بمعدل أسمي قدره 10% لمدة ست عشرة سنة إضافية.
- 4- المشاريع الخاصة نوعياً ورأسياً والتي يصدر بتحديدتها قرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح الهيئة تمنح إعفاء من ضريبة الدخل لدى استحقاقها لمدة خمس سنوات، تبدأ من تاريخ بداية الإنتاج أو مزاولة النشاط، وتخضع لضريبة دخل على الربح الصافي بمعدل اسمي قدرة 10% لمدة عشرين سنة.

بناءً عليه يرى الباحث ما يأتي:

- 1- ضرورة تقسيم المشروعات حسب درجة التطور والأهمية للاقتصاد الفلسطيني، ومنح كل مشروع نسب إعفاء متدرجة حسب طبيعة ذلك القطاع وأهميته ومساهمته في الناتج المحلي، وعدم تحديد قيمة رأس المال للمشاريع التي تستحق الإعفاء؛ لأن ذلك يعتبر تحيزاً لمشاريع معينة تبعث بردود سلبية بدلاً من إيجاد مناخ استثماري ملائم.
- 2- منح إعفاءات لكافة المشاريع الجديدة في السنوات الثلاث الأولى، وتكون بطبيعة الحال في بداية تأسيسها، لا تحقق أرباحاً أصلاً؛ وذلك من أجل تشجيع الاستثمار في فلسطين وعدم التحيز لمشروع دون آخر.

أما بالنسبة لقانون الصناعات الفلسطينية فلم يصدر حتى هذا التاريخ قانون الصناعات الفلسطينية، وإنما هناك مشروع قانون مقترح للصناعات الفلسطينية، تم إجراء قراءة أولى عليه ولم يقر حتى هذا التاريخ، وبالنظر إلى بنوده نجد في الفصل الخامس ما يخص تشجيع الاستثمار الصناعي المادة (15) وهي:

1- الإعفاء من كافة الرسوم الجمركية وما شابهها من رسوم أخرى على الآلات والمعدات، وقطع الغيار (ووسائل النقل) والمواد الأولية، أو النصف مصنعة التي تحتاجها، وتقوم باستخدامها المنشأة الصناعية لأغراضها الإنتاجية؛ وذلك وفقاً للمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية.

2- إعفاء الأرباح المعاد استثمارها؛ بهدف توسيع أو تطوير المنشآت الصناعية من ضريبة الدخل.

ويرى الباحث ضرورة إضافة البندين الآتيين:

(أ) منح إعفاءات ضريبية للصناعات التي تستخدم المواد الخام المحلية؛ بغرض تشجيع استغلال الموارد المتوفرة محلياً.

(ب) منح إعفاءات للمنتجات الوطنية المميزة التي تصدر للخارج، وتكون على درجة كبيرة من المنافسة للمنتجات الأخرى؛ من أجل تشجيع الصادرات للخارج.

الفصل الرابع

أهمية الضرائب على المنشآت الصناعية الفلسطينية

المبحث الأول: الأهمية الاقتصادية للنظام الضريبي في فلسطين

المبحث الثاني: أهمية الصناعة في الاقتصاد الفلسطيني

المبحث الثالث: السياسات الضريبية ومدى معالجتها للمشكلات الاقتصادية

وتحقيقها للعدالة الضريبية لأرباب الصناعة الفلسطينية

المبحث الأول

الأهمية الاقتصادية للنظام الضريبي في فلسطين

تعتبر السياسات الضريبية جزءاً من الخطة الاقتصادية للدولة، بحيث تمنح حوافز وإعفاءات على مشاريع وقطاعات اقتصادية معينة ترغب الدولة في تشجيعها ضمن الخطة الاقتصادية، فالنظام الضريبي يؤدي دوراً مهماً في أنماط الاستهلاك، والإنتاج، والادخار في المجتمع، ففرض ضرائب مختارة على الإنفاق قد يعني زيادة معدلات الادخار، كما أن للسياسات الضريبية أثراً كبيراً في حجم الإنتاج ومجالاته الرئيسية، ويؤدي فرض الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى اقتطاع جزء أساسي من دخل الفرد. الأمر الذي يقلل من حجم إنفاقه واستهلاكه، وقد تستخدم الضرائب مثل الرسوم الجمركية على السلعة المستوردة للحد من استيرادها، والعمل على توازن الميزان التجاري لصالح الدولة، أو للحد من عجزه. وهناك من يرى أن فرض الضرائب ربما يؤدي إلى زيادة العمل، ليحصل الفرد على دخله المطلوب بعد دفع الضريبة المستحقة عليه، وفي حد معين يصبح فرض الضريبة أمراً يثني الناس عن العمل وبخاصة ارتفاع معدلات الضريبة التصاعدية، وتعمل الضرائب على استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، التي تشكل أحد المصادر الرئيسية للتدفق النقدي الداخلي للدول النامية، وما تحمله من نقل التكنولوجيا وتحديث الصناعات⁽¹⁾.

فالضريبة لم تعد مجرد أداة مالية محضه تستخدم لغرض مالي فحسب، أي في الحصول على إيرادات عامة لتغطية النفقات العامة، بل أداة ذات طبيعة اقتصادية، للتأثير في الاستهلاك، والادخار، والاستثمار، وتوزيع الدخل، كما أن الإنفاق العام ليس مجرد أداة لضمان سير المرافق الحكومية فقط، بل وسيلة للتأثير في المتغيرات الاقتصادية الكلية، وإقامة توازن الاقتصاد عند أعلى مستوى ممكن من الدخل والعمالة (التشغيل)، كما أن الموازنة ليست مجرد أرقام جانبي

(1) محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص21

الإيرادات العامة، والنفقات العامة، بل وسيلة لتوجيه الاقتصاد، وتحقيق أهداف الدولة الإنمائية الاقتصادية والاجتماعية⁽¹⁾.

وتبدو أهمية الضرائب الاقتصادية في استحوادها على السياسات الضريبية في تمويل الخطة الاقتصادية للدولة، بحيث تمنح حوافز وإعفاءات على مشاريع، وقطاعات اقتصادية معينة ترغب الدولة في تشجيعها ضمن الخطة الاقتصادية، وبصورة عامة للضرائب تأثير مهم على أنماط الاستهلاك، والإنتاج، والادخار في المجتمع. ففرض ضرائب مختارة على الإنفاق قد يعني زيادة معدلات الادخار، كما أن للسياسات الضريبية أثراً كبيراً في حجم الإنتاج ومجالاته الرئيسية. ويؤدي فرض الضرائب المباشرة، وغير المباشرة إلى اقتطاع جزء أساسي من دخل الفرد، الأمر الذي يقلل من حجم إنفاقه واستهلاكه. وقد تستخدم الضرائب مثل الرسوم الجمركية على السلع المستوردة للحد من استيرادها، والعمل على توازن الميزان التجاري لصالح الدولة، أو للحد من عجزه.

وهناك من يرى أن فرض الضرائب ربما يؤدي إلى زيادة العمل، ليحصل الفرد على دخله المطلوب بعد دفع الضريبة المستحقة عليه، وفي حد معين يصبح فرض الضريبة أمراً يثني الناس عن العمل، وبخاصة عند ارتفاع معدلات الضريبة التصاعدية. وتعمل الضرائب في استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، والتي تشكل أحد المصادر الرئيسية للتدفق النقدي الداخلي للدول النامية، وما تحمله من نقل التكنولوجيا وتحديث الصناعات⁽²⁾.

وتشكل الإيرادات الضريبية جزءاً مهماً من إيرادات الموازنة الفلسطينية، حيث تقسم الإيرادات إلى إيرادات محلية ومعونات خارجية لتمويل النفقات التطويرية، وبدورها تقسم الإيرادات المحلية إلى قسمين :

1- الإيرادات المحلية التي تحصلها السلطة الفلسطينية من المكلفين في الأراضي الفلسطينية

(1) جامعة القدس المفتوحة، الاقتصاد الفلسطيني، 2007، ص 292

(2) محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص 21

2- الإيرادات المحلية التي تحصلها حكومة إسرائيل نيابة عن السلطة الفلسطينية على

المبادلات الاقتصادية بين الاقتصاديين الفلسطيني والإسرائيلي

وتعتبر الضرائب المصدر الرئيس للإيرادات المحلية في الموازنة العامة الفلسطينية، وغالبية الإيرادات المحلية ومعظم الإيرادات الضريبية مصدرها إيرادات المقاصة مع إسرائيل، حيث ارتفعت إيرادات المقاصة مع إسرائيل في الفترة ما بين 1995-2000، وبلغ معدلها السنوي أكثر من 45% من الإيرادات العامة وحوالي 65% من الإيرادات المحلية، ويبين الجدول الآتي هيكل الإيرادات المحلية في الموازنة العامة الفلسطينية 1995-2000

جدول (1) : هيكل الإيرادات المحلية في الموازنة العامة الفلسطينية 1995-2000 (1) الأرقام بالمليون دولار

البيان	متوسط الفترة 1995-2000
الإيرادات المحلية	729.27
1- إيرادات ضريبية	617.27
الضرائب على الدخل والإرباح	72.35
الجمارك	198.74
ضريبة القيمة المضافة والمكوس	343.18
2- إيرادات غير ضريبية	111.85

(1) الاقتصاد الفلسطيني، جامعة القدس المفتوحة، 2007، ص 260

إلا أن الإيرادات الضريبية انخفضت بشكل ملموس في الفترة ما بين عام 2000-2003 بسبب انتفاضة الأقصى، حيث تعرض النظام المالي الفلسطيني خلال تلك الفترة إلى صدمة عنيفة، نجمت عن التراجع الحاد في الأداء الاقتصادي، وما ترتب على ذلك من انخفاض خطير في إمكانيات تحصيل الإيرادات بشتى مكوناتها، وعن احتجاز إسرائيل للعائدات الضريبية الفلسطينية.

وفيما يتعلق بالتراجع الحاد في أداء الاقتصاد الفلسطيني فقد نجم، بدوره عن القيود المفروضة من قبل إسرائيل، من تقييد حركة الأشخاص، والبضائع، ونظام منع التجول والحصار، وذلك بالإضافة لما أحقته عمليات إعادة الاحتلال، من دمار في البنية الأساسية وممتلكات القطاع الخاص، بما في ذلك الأراضي الزراعية والمنشآت الصناعية. كل ذلك انعكس بشكل سلبي على الأداء الاقتصادي، وعلى إمكانيات التحصيل الضريبي بشكل واضح، وزاد الوضع تعقيدا وخطورة إقدام إسرائيل على احتجاز العائدات الضريبية الفلسطينية⁽¹⁾.

جدول (2): يبين هيكل الإيرادات المحلية في الموازنة العامة الفلسطينية 2001-2003 (الأرقام بالمليون دولار)

البيان	2001	2002	2003
إيرادات ضريبية محلية	199.41	276.32	615.02
إيرادات مقاصة	0.00	150.00	455.00
المجموع	199.41	426.32	1070.02

المصدر: الاقتصاد الفلسطيني، جامعة القدس المفتوحة، 2007، ص310

إلا أننا نلاحظ أن الإيرادات الضريبية وإيرادات المقاصة قد ارتفعت في الفترة ما بين 2004-2007، بسبب الإفراج التدريجي لإيرادات المقاصة المحتجزة لدى إسرائيل عنها في السنوات التالية. كما لعبت درجة شدة الحصار والإغلاق الإسرائيلي دورا في تقلب حجم التجارة الفلسطينية، وبالتالي تقلب الإيرادات من الضرائب.

والجدول الآتي يبين الإيرادات الضريبية المتأتية للموازنة الفلسطينية ما بين عامي 2004-

2007

(1). أبو كرش، شريف، "إدارة المنازعات الضريبية"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص212

جدول (3): يوضح الإيرادات الضريبية المحلية وإيرادات المقاصة بين عامي 2004-2007

البيان	2004	2005	2006	2007
إيرادات ضريبية محلية	191	231	221	202
إيرادات مقاصة	617	757	771	896
المجموع	808	988	992	1098

مصدر البيانات : الموقع الرسمي لوزارة المالية (الأرقام بالمليون دولار)

تحليل الإيرادات الضريبية:

ترتبط حوالي 77% من الإيرادات الضريبية بالضرائب غير المباشرة، مقارنة مع حوالي 91.1% في عام 2005، في حين تعتبر الضرائب المباشرة بشقيها، الدخل والأرباح، والأملاك، مسؤولة عن 23% من الإيرادات الضريبية، مقارنة مع 8.9% في عام 2005. فقد انخفضت الضرائب المباشرة خلال عام 2006 إلى 63.1 مليون دولار، ونسبة 28.2%، مقارنة مع نمو بنحو 57.2% في عام 2005⁽¹⁾.

وتعتبر ضريبة الدخل التي يتم جبايتها من الأفراد والموظفين والمستخدمين والشركات بما في ذلك المصارف وشركات التأمين، إضافة إلى ما يحول من الخارج، المحور الرئيس للضرائب المباشرة، باستحواذها على حوالي 98.5% منها، وعلى 22.7% من الإيرادات الضريبية. فقد تمكنت السلطة الوطنية خلال عام 2006 من تحصيل ضريبة دخل بقيمة 62.2 مليون دولار، بانخفاض نسبته 28.2% مقارنة مع نمو بنحو 57.4% في عام 2005. مقابل مساهمة هامشية لضريبة الأملاك المفروضة على الأراضي والعقارات، ودون أي تغيرات جوهرية فيها، وبخاصة أن ما تم توريده للسلطة الوطنية منها خلال عام 2006 لم يصل إلى المليون دولار.

(1) سلطة النقد الفلسطينية، التقرير السنوي الثاني عشر، 2006، ط 2007، ص 64

أما الضرائب غير المباشرة بشقيها، القيمة المضافة والجمارك، ورغم تراجعها خلال عام 2006 إلى 210.9 مليون، بانخفاض نسبته 76.6% دولار، مقارنة مع نمو بنسبة 19.7% في عام 2005، إلا أنها لا تزال تستحوذ على 58.9% من إجمالي الإيرادات الجارية، مقارنة مع 73% في عام 2005، وتشكل حوالي 4.8% من الناتج المحلي الإجمالي، مقارنة مع 20% في عام 2005⁽¹⁾.

ويرتبط الجزء الأكبر من حصيلة الضرائب غير المباشرة بضريبة القيمة المضافة والمكوس* باستحواذها على حوالي 97.2% من الضرائب غير المباشرة، مقارنة مع 67.3% في عام 2005، وذلك رغم تراجعها بنسبة 66.2%، لتتخفص إلى 210.9 مليون دولار، مقارنة مع نمو بنحو 15.7% في عام 2005. مشكلة ما نسبته 74.8% من إجمالي الإيرادات الضريبية، و 57.3% من الإيرادات الجارية، مقارنة مع 61.3%، و 49.1% على التوالي في عام 2005⁽²⁾. ويذكر في هذا الشأن أن الإيرادات الضريبية تشتمل على الإيرادات المعروفة بإيرادات المقاصة، التي يتم تجميعها من قبل الجانب الإسرائيلي على أن تحول إلى السلطة الوطنية الفلسطينية في مرحلة لاحقة، والتي على الرغم من استحوادها على النصيب الأكبر من الإيرادات الضريبية، إلا أنها محفوفة بالمخاطر، كما حدث في عام 2006، عندما قام الجانب الإسرائيلي بتجميدها. فقد بلغ مجموع ما تم تحويله من إيرادات المقاصة على مدار العام حوالي 68.7 مليون دولار أو ما نسبته 5.5% من إجمالي الإيرادات، و 25.1% من إجمالي الإيرادات الضريبية، وحوالي 32.6% من الضرائب غير المباشرة، مقارنة مع 61.4%، و 76.6%، و 84.1% على التوالي في عام 2005، والذي تم تحويله في شهر شباط 2006، وبعدها توقف

(1) سلطة النقد الفلسطينية، المرجع السابق، ص 65

• تقرض على كل من الإنتاج المحلي والمستورد، والمكوس على المحروقات والسجائر، وضريبة القيمة المضافة المحولة من الخارج، إضافة إلى ضريبة الشراء المفروضة على الإنتاج المحلي والمستورد، وضريبة الشراء والمكوس المحولة من الخارج.

(2) سلطة النقد الفلسطينية، المرجع السابق، ص 65

الجانب الإسرائيلي عن التحويل. علماً بأن هذا المبلغ لم يتجاوز المتوسط الشهري للمبالغ المحولة خلال عام 2005⁽¹⁾.

إن القرار الإسرائيلي القاضي بتعليق تحويل هذه العائدات التي تشكل الجزء الأكبر من عائدات السلطة الوطنية، أفقد السلطة الوطنية أحد أهم مصادر الإيرادات الذي يعول عليه في تأمين الجزء الأكبر من فاتورة الأجور والرواتب، وجعل من المستحيل توفير إدارة مالية مستدامة، وشكل خطراً على النمو المستقبلي.

وفي المقابل، لم تتعد مساهمة ضريبة الجمارك، المحلية منها والمحولة من الخارج، ما نسبته 2.8% من الضرائب غير المباشرة، وذلك جراء التراجع الكبير الذي طرأ عليها خلال عام 2006، وبنسبة 98%، لتتخفف إلى حوالي 5.9 مليون دولار، مقارنة مع نمو نسبته 28.8% في عام 2005⁽²⁾.

(1) سلطة النقد الفلسطينية، المرجع السابق، ص 65

(2) سلطة النقد الفلسطينية، المرجع السابق، ص 66

المبحث الثاني

أهمية الصناعة في الاقتصاد الفلسطيني

تمثل عملية التصنيع ذا أهميه في الاقتصاد الفلسطيني؛ نتيجة ازدياد مساهمة قطاع الصناعة التحويلية في تكوين الناتج القومي الإجمالي. والتصنيع هو عملية ناتجة عن أو مصاحبة للتنمية الاقتصادية. فالتصنيع يمثل أحد الجوانب الأساسية التي تدفع عملية التنمية الاقتصادية إلى مراحل متقدمة.

ويمكن إيجاز أهم المزايا التي يتمتع به التصنيع من درجة أهميته في التنمية وتطوير الاقتصاد بما يأتي⁽¹⁾:

1- تتمتع الصناعة أكثر من غيرها من القطاعات الأخرى بعلاقات تشابكية مع نفسها، ومع القطاعات الاقتصادية الأخرى. ويمكن للتشابكات أن تكون خلفية عندما تحفز صناعة المنسوجات قيام استثمارات في إنتاج القطن والأصباغ لتجهيز الصناعة المذكورة، أو أن تكون الروابط أمامية، وهي عندما تحفز صناعة المنسوجات قيام صناعات إنتاج الملابس. إن مثل هذه التشابكات للصناعة تحفز على النمو في الصناعة وفي بقية القطاعات الأخرى.

2- للصناعة إمكانيات واسعة نسبياً في استيعاب الأيدي العاملة من بقية القطاعات، وبخاصة من الزراعة، وبذلك تساهم في محاربة البطالة، وخلق فرص عمل في القطاع الصناعي، وفي القطاعات الخدمية ذات العلاقة.

3- تساهم الصناعة في خلق المهارات والخبرات الفنية والإدارية، وتطوير مستويات المهارات في العمل، وبالتالي تساهم في دفع مستوى الأجور وتحسين مستويات المعيشة.

مما تقدم نلاحظ أن الصناعة تلعب دوراً مميزاً في عملية التنمية الاقتصادية من خلال

العوامل الآتية:

(1) القرشي، مدحت كاظم، "الاقتصاد الصناعي"، 2001، ص 23 وما بعد

- 1- إن الصناعة من خلال ارتفاع معدلات النمو فيها، وارتفاع معدلات الإنتاجية، تساهم بشكل فعّال في تحقيق النمو الاقتصادي.
- 2- وبسبب ما تقدم فإن الصناعة تساهم في رفع حصتها في الناتج الإجمالي، وبالتالي تساعد على تغيير بنية الناتج القومي، وتصحيح الهيكل الاقتصادي المشوّه في البلدان النامية.
- 3- تساهم الصناعة أيضا في رفع درجة المرونة في الاقتصاد، وتحقيق الاستقرار، فيه من خلال تنوع الأنشطة الاقتصادية.
- 4- يساهم القطاع الصناعي وبدرجة معقولة في توفير فرص العمل، سواء في القطاع الصناعي، أو في بقية القطاعات الاقتصادية، وبخاصة القطاعات الخدمية المرتبطة بالانشاط الصناعي، كالنقل، والمواصلات، والصيانة، والتصليح...الخ
- 5- تساعد الصناعة في رفع مستوى الأجور للعاملين، وبذلك تساهم في إعادة توزيع الدخل لصالح العمل وذوي الدخل المنخفضة.
- 6- تساهم الصناعة في إنتاج وتوفير مختلف أنواع السلع والخدمات التي يحتاجها المجتمع، وبذلك ترفع من مستوى المعيشة، وتساعد على التقدم الحضاري.
- 7- تعمل الصناعة على حشد المدخرات، وكذلك تساعد على تصحيح الخلل الذي يظهر في ميزان المدفوعات، من خلال التصدير للسلع والخدمات، أو التعويض عن المستوردات، وتوفير العملات الأجنبية اللازمة لعملية التنمية.

ونلاحظ من الجدول أدناه أن عدد المنشآت الصناعية في الأراضي الفلسطينية بلغت 13693 منشأة، تشكل المنشآت التي تشغل (0 - 4) عمال 75% منها، وتشغل 34.3% من عدد العاملين في القطاع الصناعي، كما تساهم بنسبة 17.3% من إجمالي القيمة المضافة للقطاع الصناعي لعام 2007، فيما تشكل نسبة المنشآت التي تشغل (5 - 19) عامل 22.4% من إجمالي عدد المؤسسات، وتشغل نسبة 40.2% من إجمالي عدد العاملين وتحقق 34.5% من القيمة المضافة، وأخيراً تشكل نسبة المنشآت التي تشغل (20 عامل فأكثر) فقط 2.6% من عدد المنشآت الصناعية وتشغل نسبة 25.5% وتحقق نسبة 48.2% من القيمة المضافة . وهذا يدل هيمنة المشروعات الصغيرة في القطاع الصناعي، وضعف إنتاجيتها، وبالتالي ضعف مساهمتها في تحقيق القيمة المضافة.

الجدول (4): أهم المؤشرات الاقتصادية الرئيسية في القطاع الصناعي في الضفة الغربية وقطاع غزة حسب فئات العمالة عام 2007 (بالألف دولار)

فئات العمالة	عدد المؤسسات	عدد العاملين بأجر	عدد العاملين بدون أجر	عدد العاملين	تعويضات العاملين	قيمة الإنتاج	القيمة المضافة	نصيب العامل من القيمة المضافة
4-1	10280	14745	5617	20362	16340	202740	82490	4.05
19-5	3037	7413	17210	24623	55910	389330	164660	6.69
20- فأكثر	340	745	14456	15201	62550	466290	229850	15.12
الإجمالي	13693	22903	37283	60186	134800	1058400	477000	7.93

المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني

وقد بلغ متوسط عدد العاملين في المؤسسة الواحدة 4.4 عامل فقط عام 2007، ويمكن تفسير هيمنة المنشآت الصغيرة إلى أنها منشآت فردية وعائلية، حيث يوجد حوالي 62% من العاملين في القطاع الصناعي يعملون بدون أجر (أصحاب عمل وأفراد أسرهم)، إضافة إلى ضعف التشابك الهيكلي بين فروع الصناعة الفلسطينية، نتيجة لغياب التكامل بين الأنشطة الصناعية، ولا توجد عمليات صناعية تستكمل حلقات التصنيع مع صناعات أخرى، ويتم توفير غالبية المستلزمات الإنتاجية من

الخارج، وما يعزز ذلك هو الاعتماد الكبير على الآلات والمعدات المستوردة، وضعف الاعتماد على المواد الخام والسلع الوسيطة المحلية، حيث وصل معدل رأس المال المستثمر في الآلات المستوردة من إسرائيل والخارج إلى أكثر من 90 % من مجمل رأس المال المستثمر في الآلات، في حين شكلت نسبة المواد الخام والوسيطة المحلية 29.3 % فقط من مجمل تكاليف المواد الخام والوسيطة المستعملة في العملية الإنتاجية⁽¹⁾، وهذا مؤشر كبير على أهمية الصناعة في الاقتصاد الفلسطيني

المكونات الرئيسية للقطاع الصناعي:

يعتبر القطاع الصناعي من أهم القطاعات التي يقوم عليها الاقتصاد بشكل عام، كما أنه يعتبر من أهم الركائز الأساسية لعملية التنمية الاقتصادية في الأراضي الفلسطينية، وتشير التقديرات والبيانات الأولية المتوفرة والصادرة عن الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني إلى أن قطاع الصناعة يساهم بما نسبته 10.8% من الناتج المحلي الإجمالي لعام 2007، متراجعا عما كان عليه في الأعوام السابقة كما يتضح من الجدول أدناه.

(1) وزارة الاقتصاد الوطني، المسح الصناعي 1997، رام الله، بيانات غير منشورة .

جدول (5): يوضح أهم المؤشرات الرئيسية لقطاع الصناعات التحويلية في فلسطين. (القيمة بالمليون الدولار) .

السنة	2003	2004	2005	** 2006	2007
عدد المؤسسات في القطاع الصناعي	14,471	14,849	14,509	14,720	14,179
عدد المؤسسات في الصناعة التحويلية	13,484	14,152	13,809	14,115	13,475
عدد المشتغلين في القطاع الصناعي	65,099	72,660	76,918	71,089	65,526
عدد المشتغلين في الصناعة التحويلية	61,564	69,367	72,824	66,905	62,493
القيمة المضافة للقطاع الصناعي	595.6	787.2	698.6	517.2	367.1
القيمة المضافة للصناعة التحويلية	561.5	695.5	626.4	414.8	330.2
التكوين الرأسمالي الثابت للصناعة التحويلية	21.0	27.7	23.7	14.9	7.2
* صافي الاستثمار للصناعة التحويلية	15.3-	31.4-	49.3-	50.4-	55.1-
إجمالي الناتج المحلي	4261.5	4516.6	4441.8	4093	3390
مساهمة الصناعة في الناتج المحلي الإجمالي	13.9	17.4	15.7	12.6	10.8

المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2007

ويتشكل القطاع الصناعي في فلسطين من ثلاثة أنشطة أساسية : هي الصناعة الاستخراجية، وصناعة إمدادات الكهرباء والمياه والغاز، والصناعة التحويلية، حيث تستحوذ هذه الأخيرة على المساحة الأكبر من إجمالي العمالة ، والقيمة المضافة، وعدد المؤسسات .

1 - الصناعة الإستخراجية، التي يمكن العمل على تطويرها عبر حصر الموارد المادية الطبيعية المتوفرة، كالفوسفات، والرخام، والحجر الجيري، والحجر، والأملاح، والصخر الزيتي،

والكبريت، والرمل، والغاز... الخ، وهو توجّه مرهون بتوفر الخطة الاستراتيجية الصناعية المرتبطة بالخطة التنموية الفلسطينية العامة .

فقد بلغت القيمة المضافة لهذا النشاط 32.5 مليون دولار، تستحوذ على نسبة 4.7% من إجمالي القيمة المضافة للقطاع الصناعي لعام 2007، وتساهم بنسبة 0.75% من الناتج المحلي الإجمالي للعام نفسه، كذلك بلغت مساهمة أنشطة الصناعة الإستخراجية، في كل من إجمالي التشغيل، وأعداد المنشآت، وحجم الاستثمار التراكمي للقطاع الصناعي بنسبة 3.4% ، 2% ، 6.9% على التوالي، وبالتالي فإن صافي الاستثمار بلغ 2.55 مليون دولار بالسالب⁽¹⁾.

2- صناعة إمدادات الكهرباء والمياه والغاز ، التي بلغت فيها القيمة المضافة 39.7 مليون دولار وهي تستحوذ على نسبة 5.7% من إجمالي القيمة المضافة للقطاع الصناعي لعام 2007، وتساهم بنسبة 0.9% من الناتج المحلي الإجمالي للعام نفسه، وبلغت مساهمتها في كل من التشغيل، وعدد المنشآت، وحجم الاستثمار التراكمي للقطاع الصناعي بنسبة 1.9% ، 2.9% ، 15% على التوالي، وأن صافي الاستثمار بلغ 2.47 مليون دولار بالسالب⁽²⁾ .

3- الصناعة التحويلية : بلغت القيمة المضافة في هذه الصناعة 626.4 مليون دولار، أي أنها تستحوذ على نسبة 89.7% من إجمالي القيمة المضافة للقطاع الصناعي لعام 2005، كما يبين في الجدول السابق رقم (5) ، وتساهم بنسبة 14.3% من إجمالي الناتج المحلي للعام نفسه، وتبلغ مساهمتها في كل من التشغيل ، وعدد المؤسسات، وحجم الاستثمار التراكمي للقطاع الصناعي بنسبة 94.7% ، 95% ، 78% على التوالي، وبلغ صافي الاستثمار -49.3 مليون دولار⁽³⁾.

وتتوزع الصناعة التحويلية على خمسة فروع أساسية: المنتجات الغذائية والمشروبات، والملابس، ومنتجات المعادن اللافلزية، ومنتجات المعادن الأخرى عدا الماكينات، وصنع الأثاث، حيث تساهم هذه الفروع بنسبة 80% من إجمالي أعداد المنشآت في الصناعة التحويلية ،

(1) الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني ، المسح الصناعي 2007 .

(2) المصدر السابق

(3) المصدر السابق

80% لعدد العاملين، و77% للقيمة المضافة للصناعة التحويلية ككل⁽¹⁾، مما يتوجب التركيز عليها من خلال إعادة تأهيلها وتطويرها.

ومن ناحية أخرى فإن 80% من أنشطة الصناعة التحويلية تتركز في الصناعات الاستهلاكية الخفيفة مثل: الأغذية، والأحذية، والجلود، والملابس، والأثاث، والسجاد، والمنسوجات، والورق، والكرتون، وأما الـ 20% المتبقية، فيمكن القول إنها صناعات وسيطة من الناحية العملية، وتقوم في معظمها على التجميع مثل: معدات النقل، والمواد الكيماوية، والآلات والمعدات، ومنتجات المعادن اللافلزية، وأجهزة طبية، وأجهزة وآلات كهربائية دون أن نلغي آفاق تطور هذه الصناعة إلى صناعة ثقيلة (أو وسيطة متقدمة) بالمعنى النسبي إذا توفرت لها العوامل والمقومات الرئيسية من رأس المال، والتكنولوجيا، والمهارة، والعمالة، والسوق وهي تمثل النصيب الأكبر في جميع مؤشرات قطاع الصناعة حيث بلغت مساهمتها عام 2007، 91.4% من إجمالي القيمة المضافة للقطاع الصناعي التي بلغت قيمته 517.2 مليون دولار لعام 2006 كما في الجدول السابق.

ويلاحظ من الجدول السابق رقم (5) أن عدد المؤسسات العاملة في مجال الصناعة التحويلية قد سجل نمواً في العام 2004م بزيادة قدرها 668 مؤسسة أي بمعدل نمو 4.9% عن العام 2003 وهذا الأمر قد يرجع بالأساس إلى أن هذه الحقبة الزمنية قد شهدت نوعاً من الاستقرار النسبي الأمر الذي انعكس على المناخ العام للاستثمار ومن ثم شجع على نمو مثل هذه المؤسسات، أما بالنسبة لمجموع المشتغلين في الصناعات التحويلية عام 2006، البالغ 66905 ألف مشتغل تقريباً، فإن حوالي 22513 ألف منهم، هم من العاملين بدون أجر، من أصحاب المؤسسات أو الورش أو من أفراد الأسرة، بما يؤكد صدق تحليلنا للطبيعة الحرفية (الفردية والعائلية) للصناعات التحويلية في الضفة والقطاع، التي تتميز بصغر حجم المنشآت الصناعية، حيث لم يتجاوز متوسط حجم العاملين في المنشأة 5.3 عامل، بما يشير بوضوح إلى أن ما يقرب من 92% من هذه المؤسسات يعمل بها أقل من عشرة عمال حسب الجدول رقم (6) الآتي:

(1) المصدر السابق

جدول (6): يبين توزيع المنشآت الصناعية حسب الحجم لعام 2006

حجم المنشأة	4-1 عمال	9-5 عمال	19-10 عامل	49-20 عامل	99-50 عامل	100 عامل فأكثر	المجموع
عدد العمال	11398	2185	869	300	41	30	14813
النسبة	%76.9	%14.8	%5.9	%2	%0.3	%0.1	%100

المصدر : الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني ، تقرير المنشآت 2006

جدول (7): الآتي يبين نسبة مساهمة الأنشطة الاقتصادية في الناتج المحلي الإجمالي في الضفة الغربية وقطاع غزة لسنوات عدة.

النشاط الاقتصادي	2003	2004	2005	2006	الربع الأول 2007	الربع الثاني 2007	الربع الثالث 2007
الزراعة وصيد الأسماك	10.1	7.5	6.9	8.1	8.2	8.6	7.1
التعدين، والصناعة التحويلية والمياه والكهرباء	11.8	13.2	12.5	12.9	13.1	12.4	12.1
التعدين واستغلال المحاجر	0.4	0.4	0.4	0.4	0.5	0.6	0.5
الصناعة التحويلية	9.2	11.2	10.6	10.8	10.9	10.2	10.0
إمدادات المياه والكهرباء	2.2	1.6	1.5	1.7	1.7	1.6	1.6
الإشاعات	3.5	2.4	2.7	2.5	2.8	3.0	2.5
تجارة الجملة والتجزئة	9.1	8.5	8.3	9.3	10.5	10.4	10.3
النقل والتخزين والاتصالات	9.1	10.5	10.2	11.3	12.6	11.5	12.8
الوساطة المالية	3.4	4	4.2	4.5	4.9	4.6	4.6
الخدمات	23.4	24.6	24.4	22.9	20.4	22.6	24.7
الأنشطة العقارية والإيجارية والتجارية	11.0	10.1	9.9	10.9	8.0	8.2	9.0

النشاط الاقتصادي	2003	2004	2005	2006	الربع الأول 2007	الربع الثاني 2007	الربع الثالث 2007
أنشطة الخدمة المجتمعية والاجتماعية والشخصية	0.9	1	1.0	1.1	1.1	1.0	1.0
المطاعم والفنادق	0.5	1.5	1.5	1.6	1.8	2.2	2.9
التعليم	8.2	7.6	7.6	6.2	6.4	7.9	8.3
الصحة والعمل الاجتماعي	2.8	4.4	4.4	3.1	3.1	3.3	3.5
الإدارة العامة والدفاع	15.5	17.3	17.7	13.5	14.5	14.8	15.3
الخدمات المنزلية	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
الشركات المملوكة للقطاع العام	2.0	-	-	-	-	-	-
نواقص: خدمات الوساطة المالية، والمقاصة بصورة غير مباشرة	-2.9	-2.9	-3.1	-3.3	-3.6	-3.2	-3.2
زائد: الرسوم الجمركية	3.5	6.5	6.1	6.9	5.9	6.1	6.7
زائد: صافي ضريبة القيمة المضافة على الواردات	11.3	8.2	9.9	11.2	10.5	9.0	6.9
الناتج المحلي الإجمالي (%)	100	100	100	100	100	100	100
الناتج المحلي الإجمالي (القيمة بالمليون دولار)	4,165.3	4,247.7	4,502.6	4,107.0	956.8	1019.5	1028.2

المصدر: المراقب الاقتصادي والاجتماعي، مجلة دورية العدد(11)، شباط 2008، ص7

ونلاحظ من الجدول السابق وبخاصة في الأرباع الثلاثة الأولى لسنة 2007 تراجعاً لتلك الصناعات، وهذا ينعكس بدوره على أداء الاقتصاد الوطني، وحجم البطالة للأسوأ. والذي يحتم على السلطة الوطنية العمل على دعم الصناعة الوطنية الفلسطينية، وحماية منتجاتنا الوطنية.

المبحث الثالث

السياسات الضريبية ومدى معالجتها للمشكلات الاقتصادية وتحقيقها للعدالة

الضريبية لأرباب الصناعة الفلسطينية

تعتبر عدالة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع إحدى الأهداف المهمة التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها، وبصفة خاصة في الدول الرأسمالية، أو الدول ذات الاقتصاد المختلط، وتعد مشكلة توزيع الدخل القومي والثروة بين أفراد المجتمع وطبقاته من أبرز وأخطر المشكلات الاقتصادية التي واجهت المجتمعات قديماً وما زالت تواجهها حديثاً، ويرجع السبب الرئيسي في هذه المشكلة إلى ارتباطها ارتباطاً وثيقاً بالمشكلة الاقتصادية وأسبابها، ولقد نال موضوع تحقيق عدالة توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع اهتمام العديد من الكتاب والمفكرين، وقد انعكس هذا الاهتمام في القيام بالعديد من الدراسات الاقتصادية والإحصائية في هذا المجال، ويؤدي النظام الضريبي دوراً مهماً في تحقيق عدالة توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع من خلال الضرائب المفروضة على دخول الأفراد، سواء في صورتها الإجمالية أو الصافية، وسوف يتوقف تأثير هذا النوع من الضرائب على النمط الفعلي لتوزيع الدخل والثروة على شكل الضريبة المفروضة، وما إذا كانت نسبة ثابتة من الوعاء الضريبي أو تصاعدياً .

ومن المعروف أن التنبؤ بالنتائج القومي الفعلي يعد خطوة أساسية في وضع السياسات المالية؛ وذلك بسبب وجود فجوات زمنية بين إدراك الحاجة إلى سياسة ضريبية مثلاً، وتشغيل هذه السياسة والحصول على نتائج هذه السياسات في غلق الفجوة بين الناتج القومي الفعلي وبين الناتج القومي الممكن⁽¹⁾.

وبعد أن يتم تقدير كل من الناتج القومي الممكن والناتج القومي الفعلي يبدأ دور السياسة الضريبية (والسياسة المالية بصفة عامة) من أجل غلق هذه الفجوة بين الناتج الممكن والناتج القومي الفعلي (المقدر).

(1) دراز، حامد عبد المجيد؛ حجازي، المرسي السيد "النظم الضريبية"، 1990، ص 82

ويتوقف اتجاه السياسة الضريبية على طبيعة الفجوة، وفي هذه الحالة إذا كانت الفجوة بين الناتج القومي الممكن والناتج القومي الفعلي موجبة تكون الفجوة انكماشية، وتستدعي سياسة مالية توسعية (عن طريق تخفيض معدلات الضرائب مثلاً)، أما إذا كانت الفجوة بين الناتج القومي الممكن والناتج القومي الفعلي سالبة تكون الفجوة تضخمية، وتستدعي سياسة مالية مشددة (عن طريق زيادة معدلات الضرائب أو توسيع نطاقها) والهدف في جميع الحالات هو الوصول بالناتج القومي الفعلي إلى مستوى الناتج القومي الممكن حتى يتحقق نمو الاقتصاد القومي دون حدوث تقلبات اقتصادية عنيفة⁽¹⁾.

وهناك عدة مشكلات تواجه السياسة الضريبية عند استخدامها في غلق الفجوات الانكماشية والتضخمية وتتلخص هذه المشاكل فيما يأتي:

1- الإمكانية السياسية التي تتوقف بدورها على ظروف الاقتصاد القومي، وكيفية توزيع الدخل ومستويات المعيشة للأفراد.

2- ضرورة الربط بين جانب الإنفاق العام وجانب الضرائب، لأنهما مرتبطان بالضرورة بالحياة الواقعية، ذلك أن زيادة الإنفاق العام يستتبعه عادة زيادة الضرائب، كما أن تخفيض معدلات الضرائب يستتبعه عادة تخفيض حجم الإنفاق العام. وتمدنا النظرية الاقتصادية بإجابات لتحديد حجم كل من الإنفاق العام والضرائب في الاقتصاد القومي، على سبيل المثال في ظل اقتصاد يعاني من البطالة مثلاً فإن مزيجاً من السياسة الضريبية والسياسة الإنفاقية يجب أن يستخدم لغلق الفجوة الانكماشية. فإذا كانت المنافع الحدية للإنفاق العام تفوق المنفعة الحدية للإنفاق الخاص على الاستهلاك والاستثمار، فيمكن في هذه الحالة زيادة الإنفاق العام وزيادة الضرائب⁽²⁾.

(1) دراز، حامد عبد المجيد؛ حجازي، المرسي السيد "المرجع السابق"، ص 83

(2) دراز، حامد عبد المجيد؛ حجازي، المرسي السيد "المرجع السابق"، ص 86

ومن جهة أخرى فإن نجاح السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها الاقتصادية يعتمد على مدى تحقيق التناسق بينها وبين بقية السياسات الاقتصادية، لأن السياسة الضريبية هي جزء من السياسات الاقتصادية المختلفة وإن النظام الضريبي ليس فقط أداة رئيسية من أدوات السياسة الضريبية، بل هو ترجمة عملية لتلك السياسة.

ومن هذا المنطلق فقد تتبع الدولة سياسة ضريبية مشددة بغية الحد من الضغوط، وبالتالي تفشل السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها. وهنا يتعين أن يكون واضحاً أن ذلك لا يعني بالضرورة عدم ملاءمة السياسة الضريبية المطبقة، بل قد تكون السياسة الضريبية ملائمة ومتناسقة المكونات في اتجاه الهدف المرغوب فيه، ولكن السبب في تناقض النتائج السابقة قد يكون مرجعه إلى أن السياسات الاقتصادية الأخرى هي سياسات غير ملائمة للهدف الذي تسعى السياسة الضريبية إلى تحقيقه، وأنها غير متناسقة مع السياسات الضريبية.

فقد تقوم الدولة باختيار أفضل أنواع الضرائب التي من شأنها أن تقلل من حدة الضغوط التضخمية ولكن السياسات النقدية والائتمانية المطبقة تسمح بزيادة كمية النقود المصدرة وزيادة الاقتراض من الجهاز المصرفي. أو قد تقوم الدولة بالإسراف في نفقاتها الحكومية بصفة عامة والنفقات الاستهلاكية منها بصفة خاصة.

ولذلك فإن أحد العوامل المهمة التي تؤثر على فاعلية و السياسة الضريبية ونجاحها في تحقيق أهدافها هو مدى الاتساق والتناسق بينها وبين السياسات الاقتصادية الأخرى⁽¹⁾.

ومما يبسر للسياسات الضريبية تحقيق الأهداف المرجوة منها أن تكون هذه السياسة ذاتها متسمة بطابع المرونة التلقائية، أي أن يتهيأ للهيكل الضريبي مقومات المرونة ما يجعله قادراً على التكيف وفق الظروف المتغيرة، تبعاً لمستوى النشاط الاقتصادي الكلي السائد في المجتمع دون ما حاجة لإجراء تعديل في تشريعات الضرائب ذاتها⁽²⁾.

(1) عثمان، سعيد عبد العزيز، "النظم الضريبية"، 2000، ص170

(2) فوزي، عبد المنعم، "المالية العامة والسياسة المالية"، 1972، ص194

الفصل الخامس
الطريقة والإجراءات

الفصل الخامس

الجانب العملي بالدراسة

اختبار الفرضيات وتحليل النتائج:

لقد قام الباحث باختيار عينة من الشركات الصناعية الفلسطينية والعامة في محافظات شمال الضفة الغربية (نابلس، وقلقيلية، وطولكرم، وجنين)، بحيث تم تزويد كل شركة صناعية بإستبانة واحدة، يتم تعبئتها فقط من قبل أحد ملاك الشركة أو الإدارة العليا؛ نظراً لأن غالبية المعلومات اللازمة للإجابة عن الأسئلة التي تضمنتها الاستبانة غير متوافرة بشكل واف إلا عندهم، وقد تم استعادة (100) استبانة من أصل (120) استبانة، حيث صممت الاستبانة لمعرفة مدى رضا أرباب الصناعة الفلسطينية عن النظام الضريبي في فلسطين، ومدى قناعتهم بتحقيقه للعدالة الضريبية، ويبين الجدول رقم (8) أدناه تفصيل المعلومات العامة عن المستجيبين من ناحية مؤهلاتهم العلمية و خبراتهم العملية.

جدول (8): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	44	44%
إدارة أعمال	25	25%
إدارة مالية	20	20%
أخرى	11	11%
المجموع	100	100%

جدول (9): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
%54	54	بكالوريوس
%12	12	ماجستير
%1	1	دكتورة
%33	33	أخرى
%100	100	المجموع

جدول (10): توزيع عينة الدراسة حسب نوع المنشأة

النسبة المئوية	العدد	نوع المنشأة
%35	35	فردية
%37	37	تضامن
%19	19	مساهمة خصوصية
%9	9	مساهمة عامة
%100	100	المجموع

جدول (11): توزيع عينة الدراسة حسب سنة تأسيس المشروع

سنة التأسيس	العدد	النسبة المئوية
قبل عام 1994	34	%34
1994-1997	41	%41
1998-2004	14	%14
2004- فما فوق	11	%11
المجموع	100	%100

جدول (12): توزيع عينة الدراسة حسب موقع العمل

موقع العمل	العدد	النسبة المئوية
نابلس	26	%26
جنين	19	%19
طولكرم	18	%18
قلقيلية	17	%17
طوباس	9	%9
أخرى	11	%11
المجموع	100	%100

جدول (13): توزيع عينة الدراسة حسب حجم رأس المال

النسبة المئوية	العدد	حجم رأس المال
%52	52	أقل من \$100000
%25	25	100000-500000
%17	17	500000-1000000
%6	6	أكبر من 1000000
%100	100	المجموع

ثبات الأداة : لقد تم حساب معامل ثبات هذه الدراسة باستخدام معامل كرونباخ ألفا (Chronbach Alpha)، وقد بلغت قيمة معامل الثبات 83% وهو معامل ثبات جيد يفيد بأغراض البحث العلمي.

وفيما يأتي جداول تبيين التكرارات والنسب المئوية لأسئلة الفرضيات :

جدول (14): التكرارات والنسب المئوية

لا يعتبر معدل الضريبة عبئاً كبيراً على الشركات الصناعية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	21	21
موافق	30	30
محايد	17	17
غير موافق	23	23
غير موافق بشدة	9	9
المجموع	100	100

جدول (15): التكرارات والنسب المئوية

لا يؤثر معدل الضريبة في اتخاذ قرار إنشاء الشركة الصناعية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	21	21
موافق	30	30
محايد	17	17
غير موافق	23	23
غير موافق بشدة	9	9
المجموع	100	100

جدول (16): التكرارات والنسب المئوية

لا يؤثر معدل الضريبة على استمرارية الشركات الصناعية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	19	19
موافق	32	32
محايد	17	17
غير موافق	22	22
غير موافق بشدة	10	10
المجموع	100	100

جدول (17): التكرارات والنسب المئوية

اعتماد معدل الضريبة الموحد على الشركات المساهمة العامة جميعها يعتبر أمراً عادلاً		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	18	18
موافق	33	33
محايد	17	17
غير موافق	22	22
غير موافق بشدة	10	10
المجموع	100	100

جدول (18): التكرارات والنسب المئوية

لا يؤثر معدل الضريبة في قرار حجم الإنتاج		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	18	18
موافق	32	32
محايد	18	18
غير موافق	22	22
غير موافق بشدة	10	10
المجموع	100	100

جدول (19): التكرارات والنسب المئوية

لا يؤثر معدل الضريبة في ارتفاع أسعار المنتجات		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	16	16
موافق	34	34
محايد	18	18
غير موافق	24	24
غير موافق بشدة	8	8
المجموع	100	100

جدول (20): التكرارات والنسب المئوية

إن إعفاء أي استثمار جديد قيمته أكثر من 100000 دولار من الضرائب لمدة 5 سنوات يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	12	12
موافق	36	36
محايد	23	23
غير موافق	20	20
غير موافق بشدة	9	9
المجموع	100	100

جدول (21): التكرارات والنسب المئوية

إن إعفاء أي استثمار جديد قيمته ما بين مليون -5 مليون دولار من الضرائب لمدة 12 سنة يحقق نوعا من العدالة الضريبية		
النسبة المئوية	التكرار	المتغير
12	12	موافق بشدة
36	36	موافق
23	23	محايد
19	19	غير موافق
10	10	غير موافق بشدة
100	100	المجموع

جدول رقم (22): التكرارات والنسب المئوية

إن إعفاء أي استثمار جديد قيمته أكثر من 5000000 دولار من الضرائب لمدة 16 سنة يحقق نوعا من العدالة الضريبية		
النسبة المئوية	التكرار	المتغير
12	12	موافق بشدة
36	36	موافق
23	23	محايد
18	18	غير موافق
11	11	غير موافق بشدة
100	100	المجموع

جدول (23): التكرارات والنسب المئوية

إن تنزيل المصروفات البيعية والتسويقية والإدارية والرسوم القانونية والإجراءات من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	9	9
موافق	39	39
محايد	23	23
غير موافق	18	18
غير موافق بشدة	11	11
المجموع	100	100

جدول (24): التكرارات والنسب المئوية

إن تنزيل فوائد القروض المتعلقة بإنتاج الدخل من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	8	8
موافق	39	39
محايد	25	25
غير موافق	17	17
غير موافق بشدة	11	11
المجموع	100	100

جدول (25): التكرارات والنسب المئوية

إن تنزيل مكافأة نهاية الخدمة من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	9	9
موافق	38	38
محايد	25	25
غير موافق	17	17
غير موافق بشدة	11	11
المجموع	100	100

جدول (26): التكرارات والنسب المئوية

إن تنزيل نفقات تدريب الموظفين بنسبة 1% من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	10	10
موافق	37	37
محايد	25	25
غير موافق	16	16
غير موافق بشدة	12	12
المجموع	100	100

جدول (27): التكرارات والنسب المئوية

إن تنزيل المبالغ التي يدفعها المكلف لصندوق الادخار أو الضمان من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	10	10
موافق	37	37
محايد	25	25
غير موافق	16	16
غير موافق بشدة	12	12
المجموع	100	100

جدول (28): التكرارات والنسب المئوية

إن آلية تسديد دفع الضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	18	18
موافق	31	31
محايد	22	22
غير موافق	17	17
غير موافق بشدة	12	12
المجموع	100	100

جدول (29): التكرارات والنسب المئوية

إن عدم السماح بتقسيم الضريبة إلا بموافقة الوزير أو من يفوضه يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	15	15
موافق	32	32
محايد	22	22
غير موافق	18	18
غير موافق بشدة	13	13
المجموع	100	100

جدول (30): التكرارات والنسب المئوية

يعتبر الإجراء الإداري في تحديد قيمة الضريبة من قبل دائرة الضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	18	18
موافق	29	29
محايد	21	21
غير موافق	20	20
غير موافق بشدة	12	12
المجموع	100	100

جدول (31): التكرارات والنسب المئوية

إن السماح لمأمور التقدير رفض قيمة الدخل والضريبة المقررة من قبل المكلف يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	15	15
موافق	33	33
محايد	20	20
غير موافق	19	19
غير موافق بشدة	13	13
المجموع	100	100

جدول (32): التكرارات والنسب المئوية

إن إجراءات تقدير ضريبة الدخل من قبل مأمور التقدير يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية
موافق بشدة	14	14
موافق	32	32
محايد	22	22
غير موافق	18	18
غير موافق بشدة	14	14
المجموع	100	100

جدول (33): التكرارات والنسب المئوية

إن التقدير من قبل المحكمة المختصة استجابة لطعن المكلف بتقدير مأمور التقدير يحقق نوعا من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
موافق بشدة	14	14
موافق	32	32
محايد	22	22
غير موافق	17	17
غير موافق بشدة	15	15
المجموع	100	100

جدول (34): التكرارات والنسب المئوية

إن فرض غرامة 2% من مقدار الضريبة شهريا على المكلف في حالة عدم دفعه خلال الفترة المحددة يحقق نوعا من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
موافق بشدة	17	17
موافق	30	30
محايد	17	17
غير موافق	21	21
غير موافق بشدة	15	15
المجموع	100	100

جدول (35): التكرارات والنسب المئوية

إن فرض غرامة على المتأخرين بتقديم الإقرار الضريبي يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
موافق بشدة	19	19
موافق	29	29
محايد	16	16
غير موافق	21	21
غير موافق بشدة	15	15
المجموع	100	100

جدول (36): التكرارات والنسب المئوية

إن فرض عقوبة الحبس لمدة تتحصر ما بين شهر وسنة أو غرامة 100 دولار إلى 1000 دولار، أو كليهما على كل من ارتكب، أو حاول، أو اتفق، أو ساعد غيره؛ بقصد التهرب الضريبي يحقق نوعاً من العدالة الضريبية		
المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
موافق بشدة	19	19
موافق	29	29
محايد	16	16
غير موافق	21	21
غير موافق بشدة	15	15
المجموع	100	100

ولاختبار الفرضيات فقد تم استخدام الإحصاء الوصفي، وتم وضع وسط حسابي افتراضي كأساس لقبول الفرضية أو رفضها، إذ بلغ الوسط الافتراضي 3 (أي أن الإجابات تكون أقرب للموافق).

الفرضية الأولى، وتنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 05. في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير معدل الضريبة، وقد تم قبول الفرضية، إذ تبين أن الوسط الحسابي بلغ 3.2817 وهو أعلى من الوسط الافتراضي ، كما بلغ الانحراف المعياري 1.259 مما يدل على تشتت بسيط في الإجابات.

الفرضية الثانية، وتنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 05. في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير الإعفاءات الضريبية، وقد تم قبول الفرضية إذ تبين أن الوسط الحسابي بلغ 3.210 وهو أعلى من الوسط الافتراضي، كما بلغ الانحراف المعياري 1.181 مما يدل على تشتت بسيط في الإجابات.

الفرضية الثالثة، وتنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 05. في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير التnzيلات على الدخل، وقد تم قبول الفرضية، إذ تبين أن الوسط الحسابي بلغ 3.168 وهو أعلى من الوسط الافتراضي، كما بلغ الانحراف المعياري 1.157 مما يدل على تشتت بسيط في الإجابات.

الفرضية الرابعة، وتنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 05. في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير عملية تحصيل الضريبة، وقد تم قبول الفرضية، إذ تبين أن الوسط الحسابي بلغ 3.183، وهو أعلى من الوسط الافتراضي ، كما بلغ الانحراف المعياري 1.249 مما يدل على تشتت بسيط في الإجابات.

الفرضية الخامسة، وتنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 05. في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير إجراءات تقدير الضريبة، وقد تم قبول الفرضية إذ تبين أن الوسط الحسابي بلغ 3.15 وهو أعلى من الوسط الافتراضي ، كما بلغ الانحراف المعياري 1.349 مما يدل على تشتت بسيط في الإجابات.

الفرضية السادسة، وتنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 05. في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير العقوبات والغرامات،

وقد تم قبول الفرضية إذ تبين أن الوسط الحسابي بلغ 3.18 وهو أعلى من الوسط الافتراضي، كما بلغ الانحراف المعياري 1.249 مما يدل على تشتت بسيط في الإجابات.

ومن أجل دراسة صحة الفرضية الأولى التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05. في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير معدل الضريبة، من أجل اختبار الفرضية استخدم اختبار (Hypothesis Testing) ونتائج الجدول تبين ما يأتي :

جدول (37): اختبار Hypothesis Testing لمتغير معدل الضريبة من حيث رضا أرباب

الصناعة الفلسطينية

الجهة	العدد	الوسط	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T المحسوبة	مستوى الدلالة
أرباب الصناعة الفلسطينية	100	3.2817	1.259	99	2.04	.041

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5%

في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير معدل الضريبة، ومستوى الدلالة 0.041. يعني قبول الفرضية الأولى .

ومن أجل دراسة صحة الفرضية الثانية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05. في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير الإعفاءات الضريبية. من أجل اختبار الفرضية استخدم اختبار (Hypothesis Testing) ونتائج الجدول تبين ما يأتي:

جدول (38): اختبار Hypothesis Testing لمتغير الإعفاءات الضريبة من حيث رضا

أرباب الصناعة الفلسطينية

الجهة	العدد	الوسط	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T المحسوبة	مستوى الدلالة
أرباب الصناعة الفلسطينية	100	3.21	1.181	99	1.94	.039

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير الإعفاءات الضريبية، ومستوى الدلالة 0.39. يعني قبول الفرضية .

ومن أجل دراسة صحة الفرضية الثالثة التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05. في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير التتزيلات على الدخل، من أجل اختبار الفرضية استخدم اختبار (Hypothesis Testing) ونتائج الجدول تبين ما يأتي:

جدول (39): اختبار Hypothesis Testing لمتغير التتزيلات على الدخل من حيث رضا

أرباب الصناعة الفلسطينية

الجهة	العدد	الوسط	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T المحسوبة	مستوى الدلالة
أرباب الصناعة الفلسطينية	100	3.168	1.157	99	2.14	.028

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير التتزيلات على الدخل، ومستوى الدلالة 0.028. يعني قبول الفرضية.

ومن أجل دراسة صحة الفرضية الرابعة والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05. في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير عملية تحصيل الضريبة، من أجل اختبار الفرضية استخدم اختبار (Hypothesis Testing) ونتائج الجدول تبين ما يلي:

جدول (40): اختبار Hypothesis Testing لمتغير عملية تحصيل الضريبة من حيث رضا

أرباب الصناعة الفلسطينية

الجهة	العدد	الوسط	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T المحسوبة	مستوى الدلالة
أرباب الصناعة الفلسطينية	100	3.183	1.249	99	1.74	.011

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير تحصيل الضريبة، ومستوى الدلالة 0.011. يعني قبول الفرضية .

ومن أجل دراسة صحة الفرضية الخامسة التي تنص على انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05. في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير إجراءات تقدير الضريبة، من أجل اختبار الفرضية استخدم اختبار (Hypothesis Testing) ونتائج الجدول تبين ما يأتي:

جدول (41): اختبار Hypothesis Testing لمتغير إجراءات تقدير الضريبة من حيث رضا

أرباب الصناعة الفلسطينية

الجهة	العدد	الوسط	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T المحسوبة	مستوى الدلالة
أرباب الصناعة الفلسطينية	100	3.15	1.349	99	2.14	.027

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير إجراءات تقدير الضريبة، حيث أن مستوى الدلالة 0.27. يعني قبول الفرضية.

ومن أجل دراسة صحة الفرضية السادسة التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05. في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير العقوبات والغرامات، من أجل اختبار الفرضية استخدم اختبار (Hypothesis Testing) ونتائج الجدول تبين ما يأتي:

جدول (42): اختبار Hypothesis Testing لمتغير العقوبات والغرامات من حيث رضا

أرباب الصناعة الفلسطينية

الجهة	العدد	الوسط	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T المحسوبة	مستوى الدلالة
أرباب الصناعة الفلسطينية	100	3.18	1.249	99	2.4	.018

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% في درجة رضا أرباب الصناعة الفلسطينيين تعزى لمتغير العقوبات والغرامات، ومستوى الدلالة 0.018. يعني قبول الفرضية.

الفصل السادس

نتائج الدراسة و التوصيات

نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة توصل الباحث إلى النتائج الآتية:

- 1- يعتقد أرباب الصناعات الفلسطينية أن هناك عدالة ضريبية يحققها النظام الضريبي الفلسطيني من ناحية المعدلات الضريبية، والإعفاءات الضريبية التي ينص عليها القانون الضريبي الفلسطيني، وكذلك الأمر فيما يتعلق بالتنزيلات على الدخل التي أقرها القانون الفلسطيني، وكذلك الأمر في آلية تحصيل الضرائب، وإجراءات تقدير ضريبة الدخل، وقانون العقوبات والغرامات، فهناك رضاً من قبل أرباب الصناعات الفلسطينية من ناحية تحقيقها للعدالة الضريبية.
- 2- لا يوجد علاقة بين عدد العاملين في المشروع الاقتصادي ونسبة أو معدلات الضريبة المفروضة على أرباح هذا المشروع.
- 3- عند حساب الضريبة على أرباح الشركات غير الصناعية لم يتم التمييز بين الشركات المساهمة من جهة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة من جهة ثانية.
- 4- هناك تميز واضح بين الفعاليات الاقتصادية الصناعية عند المعالجة الضريبية، فمن المنطقي معاملة النشاط الصناعي معاملة ضريبية مختلفة، وذلك لأنّ هذه المعاملة تعطي الضريبة تأثيراً في توجيه الاستثمار وتشجيعه في الصناعات ذات الأهمية الكبرى في الاقتصاد الوطني.
- 5- ارتبطت الصادرات الصناعية الفلسطينية بحالة الحراك السياسي والأمني التي تسود المنطقة، وذلك من خلال المعابر والحدود التي تربط الأراضي الفلسطينية بدول العالم الخارجي والدول المحيطة.

التوصيات

بالاعتماد على نتائج هذه الدراسة يقترح الباحث التوصيات الآتية:

- 1- نظراً لما يحققه القانون الضريبي الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 من رضا لأرباب الصناعات الفلسطينية، يوصي الباحث بالاستمرار في تطبيقه، مع ضرورة مراعاة التغيرات الاقتصادية من حين لآخر.
- 2- ضرورة العمل على إصلاح التشوهات الهيكلية التي أحدثها الربط القسري للاقتصاد الفلسطيني بالاقتصاد الإسرائيلي خلال العقود الماضية، وإعادة صياغة العلاقة بينهما، بشكل يعطي الاقتصاد الفلسطيني الفرصة للنمو والتنمية.
- 3- ضرورة تكثيف الاتصال بين الدوائر الضريبية وأرباب الصناعات الفلسطينية للتعرف إلى آرائهم؛ بما يعزز أواصر الصلة بين العاملين في القطاع الصناعي والدوائر الضريبية الفلسطينية.
- 4- إن توحيد الضريبة على جميع القطاعات الإنتاجية ليس أمراً جيداً في المرحلة الحالية التي يمر بها اقتصادنا الوطني؛ لأنه يشكل ضربة للقطاعات الصناعية النوعية التي تساهم في الحدّ من مشكلات اقتصادية مزمنة، كالفقر والبطالة، وتعمل على زيادة القيمة المضافة للاقتصاد الوطني، بينما تكافأ القطاعات الاقتصادية الأخرى التي تكون قيمتها المضافة منخفضة، وفرص العمل بها مؤقتة.
- 5- نظراً لهيمنة المشروعات الصغيرة في القطاع الصناعي الفلسطيني، وضعف إنتاجيتها، وبالتالي ضعف مساهمتها في تحقيق القيمة المضافة. يوصي الباحث بضرورة أن تعمل السلطة الوطنية الفلسطينية على زيادة طاقة المشاريع الصغيرة والمتوسطة، من خلال زيادة السماعات الضريبية وتقليل النسب الضريبية، حيث يؤدي ذلك إلى:

أ) زيادة الدخل القابل للتصرف الذي بدوره يزيد من معدل العائد للاستثمار ويحفز القيام باستثمارات جديدة أو التوسع وتطوير القائم منها.

ب) زيادة القدرة التنافسية للمشاريع فالضريبة تعد جزءاً من الكلفة التي يتحملها المنتج، وخفض النسب العليا للضريبة يتيح للمنتج البيع بأسعار منخفضة، في حين يتعذر ذلك عندما تكون الحدود العليا للضريبة عالية.

قائمة المصادر والمراجع

أ: المراجع العربية:

- 1- أبو كرش، شريف: إدارة المنازعات الضريبية. عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع. 2004.
- 2- البدوي، منصور احمد؛ الجمال، محمد رشيد: دراسات في المحاسبة الضريبية. الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية. 1999.
- 3- البطريق، يونس: المالية العامة الضرائب والنفقات. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2007.
- 4- الحاج، طارق: المالية العامة. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع. 1999.
- 5- الحمود، إبراهيم؛ زغلول، خالد سعد: الوسيط في المالية العامة. دن: جامعة الكويت: 1998.
- 6- الشريف، عليان: المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن. عمان: مكتبة دار الهلال. 1996.
- 7- الشيخ، رياض؛ محي الدين، عمر: المالية العامة دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالي. بيروت: دار النهضة العربية. 1974.
- 8- الشيخ، رياض: المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي. القاهرة: دار النهضة العربية. 1966.
- 9- العربي، محمد عبد الله: موارد الدولة، القاهرة: دم. 1949.
- 10- الصكبان، عبد العال: علم المالية العامة. بغداد: دار الجمهورية. 1967.
- 11- العناتي، حمدي أحمد: اقتصاديات المالية العامة في ظل المشروعات الخاصة. دم: الدار المصرية اللبنانية. 1987.

- 12- العناني، حمدي أحمد: اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق. ج1. القاهرة: الدار المصرية اللبنانية. 1992.
- 13- العمر، حسين: مبادئ المالية العامة. الكويت: مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع. 2007.
- 14- القاضي، عبد الحميد: مبادئ المالية العامة. القاهرة: دار الجامعات المصرية 1975.
- 15- القاضي، عبد الحميد: اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام. الإسكندرية: طبعة الرشاد. بلا تاريخ.
- 16- القريشي، مدحت: الاقتصاد الصناعي. عمان: دار وائل. 2001.
- 17- القيس، أعاد حمود: المالية العامة والتشريع الضريبي. عمان: دار الثقافة. 1998.
- 18- المتوكل، مصطفى حسين: محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية. أبو ظبي: مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية. 2000.
- 19- المحجوب، رفعت: المالية العامة النفقات العامة والإيرادات العامة. القاهرة: دار النهضة العربية. 1979.
- 20- المرصفاوي، حسن: التجريم في تشريعات الضرائب. القاهرة: دار المعارف بمصر. 1963.
- 21- النقيب، فضل مصطفى: نحو صياغة رؤية تنمية فلسطينية. رام الله: معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس). 2003.
- 22- بدوي، محمد عباس: المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة. 2005.
- 23- بركات، عبد الكريم صادق: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق. بيروت: مكتبة مسكاوي. 1977.

- 24- بركات، عبد الكريم صادق: **دراسة في الاقتصاد المالي**. بيروت: دار النهضة العربية. 1975.
- 25- بركات، عبد الكريم صادق؛ دراز، حامد عبد المجيد: **علم المالية العامة**. ج2. الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة. 1971.
- 26- بشر، رفيق: **دراسة مقارنة أثر الإعفاءات العائلية والشخصية في تحقيق العدالة الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 والأردني رقم 25 لسنة 1964 (بحث غير منشورة)**. جامعة أبو ديس، القدس. فلسطين 2006.
- 27- حجازي، المرسي السيد وآخرون: **المالية العامة الضرائب النفقات العامة**. الإسكندرية: الدار الجامعية بالإسكندرية. 2007.
- 28- حشيش، عادل أحمد: **أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام**. بيروت: دار النهضة العربية. 1992.
- 29- حلمي، عبد القادر: **الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية**. القاهرة: دار النهضة العربية. 1985.
- 30- دراز، حامد عبد المجيد: **النظم الضريبية**. الإسكندرية: الدار الجامعية. 1999.
- 31- دراز، حامد عبد المجيد: **مبادئ المالية العامة**. الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب. 1997.
- 32- دراز، حامد عبد المجيد، حجازي، المرسي السيد: **النظم الضريبية**. بيروت: الدار الجامعية. 1990.
- 33- دويدار، محمد: **مبادئ المالية العامة**. الإسكندرية: المكتب المصري الحديث. 1968.
- 34- سرور، أحمد فتحي: **الجرائم الضريبية**. دم: دار النهضة العربية. 1990.

- 35- سلطة النقد الفلسطينية: التقرير السنوي الثاني عشر. طبعة 2007.
- 36- شقير، محمد لبيب: علم المالية العامة. القاهرة: مكتبة النهضة المصرية. 1956.
- 37- صباح، وليد زكريا؛ الخداش، حسام الدين مصطفى: الضرائب ومحاسبتها. عمان: مطابع الصفوة. 1994.
- 38- ضيف، خيرت: المحاسبة الضريبية. بيروت: دن. 1977.
- 39- طاقة، محمد؛ والعزاوي، هدى: اقتصاديات المالية العامة. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع. 2007.
- 40- عبد الحميد، عبد المطلب: النظرية الاقتصادية. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2006.
- 41- عتمان، سعيد عبد العزيز: النظم الضريبية. الدار الجامعية، القاهرة، 2000
- 42- عتمان، سعيد عبد العزيز؛ العشماوي، شكري رجب: اقتصاديات الضرائب. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2007.
- 43- عطية، محمود رياض: موجز في المالية العامة وتشريع الضرائب. القاهرة: دار المعارف بمصر. 1965.
- 44- عناية، غازي: المالية العامة والتشريع الضريبي. عمان: دار البيارق. 1998.
- 45- عواضة، حسن: المالية العامة. الطبعة الثالثة. بيروت: دار النهضة العربية. 1973.
- 46- عبد المجيد، عبد الفتاح: اقتصاديات المالية العامة. المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة. 1981
- 47- عبد المجيد، عبد الفتاح : اقتصاديات المالية العامة. القاهرة: د. ن. 1990.
- 48- فليح، عادل: مالية الدولة. عمان: دار زهران. د. ت.

- 49- فوزي، عبد المنعم: **المالية العامة والسياسة المالية**. بيروت: دار النهضة. 1972.
- 50- نايف، عبد الجواد: **اقتصاديات المالية العامة والسياسية**. بغداد: د. ن. 1967.
- 51- نايف، عبد الجواد: **اقتصاديات المالية العامة**. دار المعارف بمصر، القاهرة، 1965.
- 52- نصر، محمد: **دور القطاع الصناعي في التنمية الاقتصادية الفلسطينية**. القدس ورام الله: معهد أبحاث السياسات الاقتصادية. 2002.
- 53- وهبة، محمد سعيد: **صور التهرب الضريبي**. الإسكندرية: دار النشر للثقافة. 1966.
- 54- اتفاقية بين منظمة التحرير الفلسطينية لصالح السلطة الوطنية الفلسطينية وحكومة جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال.
- 55- الاستثمار والتمويل في فلسطين، " آفاق التنمية والتحديات المعاصرة"، المؤتمر العلمي لكلية التجارة، غزة، ج 2 ، 2005.

ب. الدوريات:

- 1- فرهود، محمد سعيد : **مفهوم الدخل ضريبيا**. مجلة الإدارة العامة. العدد 37 / 1983
- 2- **المراقب الاقتصادي والاجتماعي**. مجلة دورية العدد 11 / شباط 2008.
- ت. القوانين:
1. المجلس التشريعي الفلسطيني: **قانون تشجيع الاستثمار في فلسطين رقم (1) لسنة 1998**.
2. المجلس التشريعي الفلسطيني: **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004**.
3. المجلس التشريعي الفلسطيني: **قرار رقم () لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004**.

4. المجلس التشريعي الفلسطيني: قانون الاتحاد العام للصناعات الفلسطينية رقم (2) لسنة 2006.

5- المجلس التشريعي الفلسطيني: مشروع قانون الصناعات الفلسطينية.

ث. الأطروحات الجامعية:

1. أبو خلف، فهد: حوافز ضريبة الدخل الممنوحة في قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني رقم (1) لسنة 1998 (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الخليل. فلسطين. 2007.
2. المغربي، أسامة محمد: تحديد معدلات ضريبة الدخل في فلسطين وأثارها الاقتصادية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2004.
3. حمد الله، مؤيد: دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2005.
4. عبد السلام سليم، إياد: أثر الإعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2005.
5. ملحم، سامر: أثر الضريبة على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين 1994 - 2005م. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2006.
6. يدك، إبراهيم: العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 والأردني رقم (25) لسنة 1964. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2006.

ج. منشورات المؤسسات:

1. جامعة القدس المفتوحة: المالية العامة، فلسطين 1998
2. جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، فلسطين 1998
3. جامعة القدس المفتوحة: الاقتصاد الفلسطيني، فلسطين 2007.
4. الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني: المسح الصناعي 2007 .
5. وزارة الاقتصاد الوطني: المسح الصناعي 1997. رام الله. بيانات غير منشورة .

ح. المواقع الالكترونية:

[www. Oppc.pna.net](http://www.Oppc.pna.net)

www. Berc – irq .com

www. Pnic . govns/ Arabic/ law

www.Mof.gov.ps

الملاحق
الاستبانة

استبانة

السادة الأفاضل المحترمون :

تحية طيبة وبعد

الاستبانة التي بين أيديكم هي بحث بعنوان (العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعة الفلسطينية)

وانتم بإجاباتكم على هذه الاستبانة تساعدوننا في معرفة رأيكم حول العدالة الضريبية في

فلسطين

لذا يرجى منكم الإجابة على هذه الأسئلة المطروحة بوضع إشارة (*) في مكان الإجابة الذي تجدونه مناسباً

ونظراً لما تتمتعون به من دراية وخبرة علمية وعملية بحكم موقعكم في المؤسسة التي تعملون بها، والآراء النيرة لديكم، فإننا على ثقة أنكم قادرون على المساهمة في إثراء هذا البحث من خلال إجاباتكم على الأسئلة المرفقة؛ بما يمكنني من الحصول على البيانات الضرورية لتحقيق أهداف البحث والوصول إلى النتائج الحقيقية

راجيا تفضلكم بالإجابة عليها بعناية ودقة قدر المستطاع، علماً أن الإجابة ستعامل بسرية تامة لإغراض البحث العلمي فقط

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحث : زياد عرباس

القسم الأول: معلومات عامة

المؤهل العلمي

- 1- بكالوريوس 2- ماجستير 3- أخرى

التخصص

- 1- محاسبة 2- إدارة مالية 3- إدارة أعمال 4- أخرى

نوع المنشأة

- 1- فردية 2- تضامن 3- مساهمة خصوصية 4- مساهمة عامة

طبيعة القطاع الصناعي: _____

سنة تأسيس المشروع

- 1- قبل 1994 2- 1994-1997 3- 1998-2004 4- 2004- فما فوق

موقع العمل

- 1- نابلس 2- جنين 3- طولكرم 4- قلقيلية 5- طوباس 6- أخرى

حجم رأس المال

- 1- اقل من \$100000 2- \$100000-500000 3- \$500000-1000000 4- أكثر من ذلك

القسم الثاني : يرجى الإجابة بوضع (*) في المكان الذي تجدونه مناسباً

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	أعارض بشدة	أعارض
1	لا يعتبر معدل الضريبة عبئاً كبيراً على الشركات الصناعية					
2	لا يؤثر معدل الضريبة في اتخاذ قرار إنشاء الشركة الصناعية					
3	لا يؤثر معدل الضريبة على استمرارية الشركات الصناعية					
4	اعتماد معدل الضريبة الموحد على جميع الشركات المساهمة العامة يعتبر أمراً عادلاً					
5	لا يؤثر معدل الضريبة في قرار حجم الإنتاج					
6	لا يؤثر معدل الضريبة في ارتفاع أسعار المنتجات					
7	إن إعفاء أي استثمار جديد قيمته أكثر من 100000 دولار من الضرائب لمدة 5 سنوات يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
8	إن إعفاء أي استثمار جديد قيمته ما بين مليون - 5 مليون دولار من الضرائب لمدة 12 سنة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
9	إن إعفاء أي استثمار جديد قيمته أكثر من 5000000 دولار من الضرائب لمدة 16 سنة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
10	إن تنزيل المصروفات البيعية والتسويقية والإدارية والرسوم القانونية والإجراءات من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	أعارض	أعارض بشدة
11	إن تنزيل فوائد القروض المتعلقة بإنتاج الدخل من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
12	إن تنزيل مكافأة نهاية الخدمة من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
13	إن تنزيل نفقات تدريب الموظفين بنسبة 1% من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
14	إن تنزيل المبالغ التي يدفعها المكلف لصندوق الادخار أو الضمان من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
15	إن آلية تسديد دفع الضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
16	إن عدم السماح بتقسيط الضريبة إلا بموافقة الوزير أو من يفوضه يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
17	يعتبر الإجراء الإداري في تحديد قيمة الضريبة من قبل دائرة الضريبة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
18	إن السماح لمأمور التقدير رفض قيمة الدخل والضريبة المقررة من قبل المكلف يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
19	إن إجراءات تقدير ضريبة الدخل من قبل مأمور التقدير يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	أعارض بشدة	أعارض
20	إن التقدير من قبل المحكمة المختصة استجابة لطعن المكلف بتقدير مأمور التقدير يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
21	إن فرض غرامة 2% من مقدار الضريبة شهرياً على المكلف في حالة عدم دفعه خلال الفترة المحددة يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
22	إن فرض غرامة على المتأخرين بتقديم الإقرار الضريبي يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					
23	إن فرض عقوبة الحبس لمدة ما بين شهر وسنة أو غرامة 100 دولار إلى 1000 دولار أو بكليهما على كل من ارتكب أو حاول أو اتفق أو ساعد غيره بقصد التهرب الضريبي يحقق نوعاً من العدالة الضريبية					

An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

**Fairness of Taxation As Perceived by Palestinian
Manufacturers In the Northern Governorates**

By
Ziyad A. Arabasi

Advisor
Professor Tariq el-Haj

**Submitted in Partial Fulfillment of the Master Degree in Tax
Disputes, Faculty of Graduate Studies, AT An-Najah National
university, Nablus, Palestine.**

2008

**Fairness of Taxation As Perceived by Palestinian Manufacturers
in the Northern Governorates**

**By
Ziyad A. Arabasi
Advisor
Professor Tariq el-Haj**

Abstract

Fairness of taxation in Palestine is considered of high importance on the economic and social levels. And due to the importance of the industrial sector and the problems facing the Palestinian economy and industrial sector in particular, this study aimed at identifying the state of reality of fairness of taxation in Palestine, as perceived by the Palestinian manufacturers in the northern governorates of West Bank and the extent of their satisfaction with the enforced tax policies.

This study consists of six main chapters. Chapter one dealt with the general framework of the study. Chapter two examined fairness of taxation, its nature, characteristics, types and its relationship with tax evasion. Chapter three was devoted to tax organization of the Palestinian industrial sector's activity, in terms of subjecting the sector's revenues to tax, and the tax characteristics on the sector's profits. Chapter four was devoted to the importance of the tax regime and its impact on the Palestinian industrial firms in terms of tax policies and extent of their treatment of the economic problems, as well as realization of tax fairness among the Palestinian manufacturers. Chapter five, based on field work, dwelt on fairness of taxation as perceived by the Palestinian manufacturers. The last chapter included the conclusions and the study recommendations.

After data collection and analysis, it was found that the Palestinian manufacturers were relatively satisfied with the fairness of taxation in terms of tax rates and tax exemptions as stipulated by the Palestinian Tax Law. They were also satisfied with the total expenses on income approved by the law. Pertaining to the mechanism of tax collection and procedures for estimation of income taxes as well as concerning the realization of fairness of taxation, it was also found that the Palestinian manufactures were satisfied with the realization of tax fairness.

In the light of the study findings, the researcher recommends intensification of contacts between the tax departments and Palestinian manufacturers to know each other better, thus reinforcing relationships between the two sides. The researcher also suggests that the Palestinian Authority (PA) increase the capacities of small and medium size enterprises through expansion of tax exemptions and lowering of tax rates. This in turn will increase disposable income and this will increase return on investment and give incentives for new investments or expansion and development of current ones. In addition, this step by the PA will improve the projects' competitiveness because tax is considered part of the cost incurred by the producers; therefore lowering high rates of taxes will enable producers to sell at lower prices, otherwise unattainable when the tax rates are high.