



الجامعة الإسلامية - غزة  
عمادة الدراسات العليا  
كلية التجارة  
برنامج المحاسبة والتمويل

# العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة

إعداد الطالب

محمد عبد الفتاح حسين صالح

إشراف

الدكتور/ سالم عبدالله حلس

قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1428هـ - 2007م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ  
دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴾

[المجادلة:11]

صدق الله العظيم

# إهداء

إلى من أستمد منها الدفاع والحنان... ..  
إلى من ربنتي على العفة والشرف... ..  
إلى أمي الرؤوم أمد الله في عمرها... ..  
إلى من منحني كل شيء.. ولم يأخذ مني شيء... ..  
إلى من رباتي بحبات العرق.. وماء العيون... ..  
إلى أبي العزيز رحمه الله

إلى شريكة حياتي.. من شاركتني أفراحي وأتراحي.. وكانت لي عوناً  
معيناً.. وعملت على تذليل العقبات.. وتسهيل الظروف.. ووفرت لي أسباب  
السكينة والهدوء من حولي حتى أنجزت هذا البحث المتواضع  
إلى زوجتي الغالية التي تحملت مشاق مسيرتي وما زالت..  
إلى أبنائي الأحباء لغيابي عنهم في رحلة البحث الطويلة..  
التي لا تنتهي  
إلى إخوتي وأخواتي  
والى أرواح الشهداء... أهدي هذا العطاء

## شكر وتقدير

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى وعلى آله وصحبه ومن سار على دربه واهتدى بهداه إلى يوم الدين.. أما بعد قال تعالى (ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه) وقال صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله".

في بداية هذا العمل المتواضع الذي أسأل الله له القبول ، لايسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أستاذي الفاضل الدكتور: **سالم عبدالله حلس** لتفضله بالإشراف على هذه الدراسة، والذي لم يألوا جهدا في التوجيه والمساعدة بكل ما هو مفيد، ولكل ما أبداه من ملاحظات وإرشادات قيمة كان لها أكبر الأثر في إنجاز هذا البحث وإخراجه على أكمل وجه، جزاه الله عنا خير الجزاء. ولا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر للدكتور/ **علي عبدالله شاهين** والدكتور/ **محمد إبراهيم مقداد** لتفضلهما بمناقشة رسالتي هذه.

ومن منطلق رد الفضل إلى أهله فإنني أتوجه بخالص الشكر وعظيم الإمتنان للأستاذ الفاضل/ **ماهر غنيم**..مدير دائرة الحاسوب في بلدية جباليا على مساعدته الفاعلة للباحث في جميع مراحل الرسالة منذ بداية الخطة واختيار العنوان مرورا بفصول الرسالة والتحليل وانتهاءا بتقديم الرسالة بوضعها الحالي رغم ضيق وقته ورغم الوضع الصحي الصعب الذي مر به خلال تلك الفترة.

ولا أنسى أستاذي اللغة العربية، الأستاذ **جميل نصرالله**، والأستاذ **موسى صالح** على مراجعتهما للرسالة من الناحية اللغوية والنحوية.  
كما أشكر الأساتذة والعاملين في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية لما قدموه لي من توجيهات.  
كما أتقدم بجزيل شكري وعظيم تقديري إلى كل من أسدى لي مشورة وقدم لي معونة، جزاهم الله عنا خير الجزاء .  
وفي الختام: اللهم إني أسألك السداد والفلاح، وأن يكون عملي هذا خالصا لوجهك الكريم.

والله ولي التوفيق

الباحث

## ملخص الدراسة

تمثل الضريبة أحد المصادر الرئيسية لموارد الدولة في مواجهة التزاماتها الاقتصادية والاجتماعية، وتعد الإيرادات الضريبية بشكليها المباشر وغير المباشر عنصرا مهما في إيرادات الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء، وتعتبر الضرائب غير المباشرة من أهم أنواع الضرائب نظرا لحجم الإيرادات التي تستطيع الدولة الحصول عليها، ومثال عليها ضريبة القيمة المضافة، وضريبة القيمة المضافة تطبق في العديد من دول العالم وان كانت في بعض الدول تحمل أسماء مختلفة كما في جمهورية مصر العربية والأردن حيث تسمى بضريبة المبيعات، وتشكل ضريبة القيمة المضافة نسبة عالية من إيرادات الضريبة في فلسطين.

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على آلية عمل الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة، استكشاف مدى فعالية إجراءات العمل والتفتيش المتبعة في دائرة ضريبة القيمة المضافة، التعرف على التشريعات والقوانين الفلسطينية حول ضريبة القيمة المضافة، والتعرف على أبعاد اتفاق باريس الاقتصادي وأثره على آلية جباية الضريبة.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن أسئلتها قام الباحث باتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتم الحصول على المعلومات والبيانات الأولية عن طريق الاستبانة التي تم تصميمها لهذا الغرض، وتم توزيع 40 استبانة والتي تمثل مجتمع الدراسة بالكامل، بمعنى أنه تم عمل مسح شامل لمجتمع الدراسة وتم استرداد 39 استبانة أي بنسبة 97.5%، ولقد أظهرت الدراسة أنه توجد علاقة طردية بين كفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة وزيادة العائدات، فكلما زادت الكفاءة لدى الجهاز الضريبي يؤدي ذلك إلى زيادة عمليات التحصيل، توجد إجراءات واضحة وصريحة تضبط العمل وكذلك عمليات التفتيش تسير بشكل منظم، وأن اتفاق باريس الاقتصادي يعتبر مجحفا بالنسبة للسلطة الفلسطينية ويؤثر تأثيرا سلبيا على العائدات من ضريبة القيمة المضافة.

وفي نهاية الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات منها، ضرورة اختيار الكفاءات ووضعها في الوظائف الإدارية المناسبة، تفعيل نظام الرقابة الداخلية في دائرة ضريبة القيمة المضافة حتى يتم تحسين أداء الموظفين، إعادة النظر في اتفاق باريس الاقتصادي بما يتناسب ويتوافق مع الحالة الفلسطينية.

## **Abstract**

The tax represents one of the sources Chairperson of State resources in the face of its economic and social development, to the State of this type of income is particularly important in evolution Permanent tax legislation in line with economic and social developments are prevailing economic and social factors of the main factors that the State shall be considered when preparing legislation tax. The study aims to identify the mechanism of action of the tax in the VAT, to explore the effectiveness of actions and Inspection Service followed in the VAT legislation and the identification of Palestinian laws on value added tax, and to identify the dimensions of the Paris economic agreement, and its impact on the tax levy.

In order to achieve the objectives of the study and answer questions by the researcher using descriptive analytical method was to obtain information and data through the initial resolution, which had been designed for this purpose, 40 were distributed identifying and representing the school community fully, in the sense that it was the work of a comprehensive survey of the study were recovered 39 identify any by 97.5%, the study has shown that there is the efficiency of the tax system in the value-added tax, there are clear procedures and explicit control work as well as inspections proceed in an orderly, and the Paris economic agreement is unfair for the Palestinian Authority and adversely affect proceeds from VAT.

At the end of the study, a series of recommendations, including rebuilding the organizational structure of the VAT on scientific bases, the activation of the internal control system in the value-added tax until improve staff performance, the review of the Paris economic agreement commensurate and consistent with the Palestinian situation.

## قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
	صفحة العنوان
ب	آية قرآنية
ت	الإهداء
ث	شكر وتقدير
ج	ملخص باللغة العربية
ح	ملخص باللغة الانجليزية
خ	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	<b>الفصل الأول</b> <b>الإطار العام للدراسة</b>
2	1.1 مقدمة
4	1.2 مشكلة الدراسة
4	1.3 أهداف الدراسة
5	1.4 أهمية الدراسة
5	1.5 فرضيات الدراسة
6	1.6 مجتمع الدراسة
6	1.7 منهجية الدراسة
7	1.8 الدراسات السابقة
12	1.9 هيكل الدراسة
	<b>الفصل الثاني</b> <b>مدخل إلى الضرائب</b>
14	2.1 مقدمة
15	2.2 نشأة الضريبة
15	2.2.1 التخطيط الضريبي

16	2.2.2 الفجوة الضريبية
16	2.2.3 تعريف الضريبة
17	2.3 النظام الضريبي
17	2.3.1 المفهوم الواسع للنظام الضريبي
17	2.3.2 المفهوم الضيق للنظام الضريبي
18	2.3.3 خصائص النظام الضريبي الجيد
18	2.3.4 أهداف النظم الضريبية
19	2.3.4.1 الأهداف المالية للضريبة
20	2.3.4.2 الأهداف الاجتماعية للضريبة
21	2.3.4.3 الأهداف الاقتصادية للضريبة
23	2.3.5 السياسة الضريبية
24	2.4 أسس فرض الضريبة
24	2.4.1 العلاقة التعاقدية للضريبة
24	2.4.2 التضامن الاجتماعي والسيادة
25	2.5 أركان الضريبة
25	2.5.1 الضريبة التزام نقدي
25	2.5.2 الضريبة فريضة جبرية
25	2.5.3 الضريبة تفرض من قبل الدولة
25	2.5.4 الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين
25	2.5.5 تفرض الضريبة بلا مقابل
26	2.5.5 أداة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع
26	2.5.6 الفرق بين الضريبة والمبالغ الأخرى المدفوعة
26	2.5.6.1 الرسم
26	2.5.6.2 الإتاوة
27	2.5.6.3 الغرامة
27	2.5.6.4 الثمن
27	2.6 القواعد الأساسية لفرض الضريبة
28	2.6.1 قاعدة العدالة
28	2.6.2 قاعدة اليقين



29	2.6.3 قاعدة الملائمة
29	2.6.4 قاعدة الاقتصاد في النفقات
29	2.6.5 قاعدة السنوية
29	2.6.6 قاعدة الإنتاجية
30	2.7 الدور الاقتصادي للضريبة
31	2.7.1 الضريبة والتنمية الاقتصادية
32	2.7.2 أثر الضريبة على الادخار
32	2.7.3 أثر الضريبة على الاستثمار
33	2.7.4 الطاقة الضريبة
34	2.7.5 تحقيق الضريبة وجبايتها
34	2.7.5.1 تحديد سعر الضريبة
34	2.7.5.2 مجال استخدام الضرائب
35	2.8 تصنيف الضرائب
35	2.8.1 الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال
36	2.8.2 الضرائب المدرجة على الأفراد
36	2.8.3 الضريبة الموحدة على الأفراد
37	2.8.4 الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة
38	2.8.5 الضرائب على رأس المال (الثروة) والضرائب على الدخل
38	2.8.6 الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
	<b>الفصل الثالث</b> <b>الضرائب غير المباشرة في فلسطين</b>
43	3.1 مقدمة
45	3.2 أنواع الضرائب غير المباشرة في فلسطين
45	3.2.1 الضرائب على تداول رأس المال
46	3.2.2 الضرائب على الاستهلاك وعلى الإنتاج
50	3.2.3 الضرائب الجمركية
51	3.3 مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة
51	3.3.1 مزايا الضرائب غير المباشرة:
51	3.3.2 عيوب الضرائب غير المباشرة:

53	3.4 الفن الضريبي
53	3.4.1 وعاء الضرائب غير المباشرة
54	3.4.2 مدى عمومية الضرائب غير المباشرة
55	3.4.3 سعر الضرائب غير المباشرة
55	3.5 ضريبة القيمة المضافة في دول العالم
58	3.5.1 تطور فرض الضريبة المضافة
59	3.5.2 السمات الأساسية للضريبة المضافة
61	3.6 مزايا ضريبة القيمة المضافة وسلبياتها
63	3.7 ضريبة القيمة المضافة في مناطق السلطة الفلسطينية
63	3.7.1 لمحة تاريخية
65	3.7.2 خصائص ضريبة القيمة المضافة
67	3.7.3 تصنيف الضريبة المضافة والإفصاح عنها
67	3.7.4 احتساب الضريبة المضافة
70	3.7.5 الصفقات المعفاة من المكوس المضافة في فلسطين
71	3.8 المشكلات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة
71	3.8.1 تسرب الإيرادات الضريبية والجمركية
73	3.8.2 البروتوكول الاقتصادي
76	3.8.3 الفاتورة الموحدة (المقاصة)
79	3.8.4 القوانين والأنظمة الضريبية
	<b>الفصل الرابع</b>
	<b>الطريقة والإجراءات</b>
85	4.1 مقدمة
85	4.2 منهجية الدراسة
85	4.2.1 المصادر الثانوية
86	4.2.2 المصادر الأولية
86	4.3 مجتمع الدراسة
91	4.4 أداة الدراسة
92	4.5 صدق وثبات الاستبيان
92	4.5.1 صدق الاستبيان

92	4.5.2 صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان
101	4.6 المعالجات الإحصائية
	<b>الفصل الخامس</b> <b>نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها</b>
103	5.1 اختبار التوزيع الطبيعي
103	5.2 تحليل فقرات الدراسة
114	5.3 فرضيات البحث
	<b>الفصل السادس</b> <b>النتائج والتوصيات</b>
118	6.1 النتائج
120	6.2 التوصيات
122	6.3 مقترحات لدراسات مستقبلية
123	المراجع
132	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
30	علاقة متوسط الدخل الفردي بالتحصيل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة (دولار أمريكي)	1
47	بعض أنواع السلع وقيمة ضريبة الشراء المفروضة عليها	2
87	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر	3
87	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس	4
88	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	5
88	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير السكن	6
89	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	7
89	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال ممارسة المهنة	8
90	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عدد الدورات التي التحقت بها ذات صلة مباشرة بضرريبة القيمة المضافة خلال الخمس سنوات الماضية	9
91	توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد موظفي الدائرة	10
93	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (معلومات تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة) والدرجة الكلية لفقراته	11
95	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (معلومات تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش) والدرجة الكلية لفقراته	12
96	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة) والدرجة الكلية لفقراته	13
97	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (معلومات تتعلق بالتزام المؤسسات) والدرجة الكلية لفقراته	14
99	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس (معلومات تتعلق بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة) والدرجة الكلية لفقراته	15

99	الصدق البنائي لمجالات الدراسة	16
100	معامل الثبات ( طريقة التجزئة النصفية)	17
101	معاملات الثبات ( طريقة ألفا كرونباخ)	18
103	اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)	19
105	تحليل فقرات المجال الأول (معلومات تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة)	20
107	تحليل فقرات المجال الثاني (معلومات تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش)	21
110	تحليل فقرات المجال الثالث (معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة)	22
112	تحليل فقرات المجال الرابع (معلومات تتعلق بالتزام المؤسسات)	23
114	تحليل فقرات المجال الخامس (معلومات تتعلق بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة)	24
116	معاملات ارتباط بيرسون بين زيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة وكل من المجالات الأخرى	25

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

1.1 مقدمة

1.2 مشكلة الدراسة

1.3 أهداف الدراسة

1.4 أهمية الدراسة

1.5 فرضيات الدراسة

1.6 مجتمع الدراسة

1.7 منهجية الدراسة

1.8 الدراسات السابقة

1.9 هيكل الدراسة

## 1.1 مقدمة

تمثل الضريبة أحد المصادر الرئيسية لموارد الدولة في مواجهة التزاماتها الاقتصادية والاجتماعية , لذلك تولى الدولة هذا النوع من الإيرادات أهمية خاصة تتمثل في التطوير الدائم للتشريعات الضريبية بما يتمشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية السائدة وتعتبر العوامل الاقتصادية والاجتماعية من أهم العوامل التي تعمل الدولة على مراعاتها عند إعداد التشريعات الضريبية .

وتعد الإيرادات الضريبية بشكلها المباشر وغير المباشر عنصرا مهما في إيرادات الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء, كما تسهم الإيرادات الضريبية في مختلف دول العالم في تمويل خطط التنمية المطروحة من قبل الحكومات عن طريق الخدمات المختلفة التي تقدمها الدول لشتى القطاعات الاقتصادية المساعدة في نموها, وموضوع الإيرادات الضريبية موضوع مهم جدا ويرتبط بضرورة الموازنة بين معدلات الضريبة المفروضة على القطاعات الاقتصادية وعدم تأثير هذه المعدلات على النشاط الاقتصادي في الدولة بصورة سلبية, ويجب أن تكون الضرائب كذلك أحد الوسائل المهمة في توفير بنية تحتية تساعد على الاستثمار , وتتبعكس ايجابيا على كل فئات المجتمع.

وتعتبر الضرائب غير المباشرة من أهم أنواع الضرائب نظرا لحجم الإيرادات التي تستطيع الدولة الحصول عليها ومثال عليها ضريبة القيمة المضافة, وجاءت اتفاقية باريس الاقتصادية التي تمت بين السلطة الفلسطينية وإسرائيل في العام 1994, على تنظيم عملية تحصيل الضريبة غير المباشرة للطرفين من خلال فواتير المقاصة الموحدة , سواء الصادرة من الجهة الفلسطينية أو الجهة الإسرائيلية. والتي نصت على أن تكون نسبة ضريبة القيمة المضافة في إسرائيل 17% وفي مناطق السلطة 15% - 17% وذلك نظرا للتغيرات الفنية التي تواجه

عملية التطبيق , ثم تم تثبيتها على 14.5% في الآونة الأخيرة، وتشكل ضريبة القيمة المضافة نسبة عالية من إيرادات الضريبة في فلسطين.

وضريبة القيمة المضافة تطبق في العديد من دول العالم وان كانت في بعض الدول تحمل أسماء مختلفة كما في جمهورية مصر العربية والأردن حيث تسمى بضريبة المبيعات. ويقوم النظام الضريبي على ثلاثة محاور هي:

1- المحور التشريعي: أي القوانين والتشريعات الضريبية.

2- المحور التنظيمي الفني: وهو عبارة عن القواعد والإجراءات المفسرة والمنظمة لعملية التقدير والتحصيل الضريبي.

3- المحور التنفيذي: وهو الجهاز الضريبي الذي يقوم بتطبيق نظام القانون وتنفيذ السياسة الضريبية من خلال التقدير والتحصيل والمتابعة.

والنظام الضريبي في فلسطين كغيره من النظم يعكس الظروف السياسية والقانونية التي تعيشها المناطق الفلسطينية في مراحلها المختلفة، فقد فرضت الضرائب في عهد الانتداب البريطاني بموجب قوانين بريطانية واستمر الوضع حتى العام 1984م حيث أنهت بريطانيا انتدابها على فلسطين وبعد احتلال إسرائيل للجزء الأكبر من فلسطين , خضعت الضفة الغربية للسيطرة الأردنية وسرى عليها القانون الأردني بعد توحيد الضفتين, أما قطاع غزة فقد ألحق بالإدارة المصرية, وطبق فيها قانون ضريبة الدخل رقم(23) لسنة 1941 ثم استبدل بالقانون رقم (13) لسنة 1947 (صباح , 1996).

وبعد الاحتلال الإسرائيلي الكامل للضفة الغربية وقطاع غزة في العام 1967 م, استمر العمل بالقوانين السابقة بالإضافة إلى إصدار العديد من الأوامر العسكرية لجباية أكبر حصيلة من الضرائب وبفرض أنواع جديدة من الضرائب . منها ضريبة القيمة المضافة التي فرضت



في العام 1976 , فاحتوى هيكل النظام الضريبي في عهد الاحتلال الإسرائيلي على كل من الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل والأموال) والضرائب غير المباشرة (القيمة المضافة والرسوم الجمركية وغيرها).

وبعد استلام السلطة الوطنية لزام الأمور بموجب اتفاق أوسلو , وبموجب اتفاق باريس الاقتصادي, الذي سمح للسلطة بتنظيم سياستها الضريبية بشكل مستقل فيما يخص الضرائب المباشرة أما الضرائب غير المباشرة مثل ضريبة القيمة المضافة والجمارك فقد بقيت مرتبطة مع الجانب الإسرائيلي لسيطرته على المعابر والحدود.

## 1.2 مشكلة الدراسة:

تعاني خزينة السلطة الوطنية الفلسطينية من انخفاض مستوى الإيرادات الضريبية وخاصة ضريبة القيمة المضافة، وتكمن مشكلة الدراسة في التعرف على أهم العوامل التي تساهم في زيادة حصيلة السلطة الوطنية الفلسطينية من الضرائب غير المباشرة ويتم ذلك من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

- 1- ما هو أثر كفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة على العائدات الضريبية؟
- 2- ما مدى جودة إجراءات العمل والتفتيش المتبعة في دائرة ضريبة القيمة المضافة؟
- 3- ما هي طبيعة العلاقة بين التشريعات والقوانين الضريبية وزيادة العائدات من الضريبة المضافة؟

4- ما مدى التزام المؤسسات في دفع ضريبة القيمة المضافة؟

5- ما هو أثر اتفاق باريس الاقتصادي على العائدات من الضريبة المضافة؟

## 1.3 أهداف الدراسة:

- 1- التعرف على آلية عمل الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة.

- 2- استكشاف مدى فعالية إجراءات العمل والتفتيش المتبعة في دائرة ضريبة القيمة المضافة.
- 3- التعرف على التشريعات والقوانين الفلسطينية حول ضريبة القيمة المضافة.
- 4- تحديد مدى التزام المؤسسات في دفع الضريبة وزيادة العوائد من الضريبة.
- 5- التعرف على أبعاد اتفاق باريس الاقتصادي وأثره على آلية جباية الضريبة.
- 6- وضع الحلول والتوصيات المناسبة لمشكلة الدراسة.

#### 1.4 أهمية الدراسة:

تعد الضرائب أحد الموارد الرئيسية في إيرادات السلطة الفلسطينية، فالضرائب بشكل عام تزيد من خزانة السلطة وضريبة القيمة المضافة من أهم الضرائب والتي ترفع الحصيلة في الخزانة بشكل كبير، وكل ذلك يساعد في تقديم الخدمات التي تعود بالنفع على المجتمع الفلسطيني بشكل عام وعلى المواطن الفلسطيني بشكل خاص.

وهذه الدراسة تساهم في رسم السياسات الضريبية التي تحقق العدالة بين المستثمرين وتمنع التهرب الضريبي. ويعد الاستثمار المحلي والأجنبي أداة مهمة في زيادة ورفع الوعاء الضريبي الذي يؤدي إلى ارتفاع العوائد الضريبية للخزينة، مما يؤدي إلى انتعاش الاقتصاد الفلسطيني، وكذلك فإن هذه الدراسة ذات أهمية للسلطة الوطنية ووزارة المالية ودائرة الضريبة المضافة لمعرفة كيفية زيادة العائدات من الضريبة المضافة بما يتناسب مع الحالة الفلسطينية. لذلك فإن القيام بدراسة تسعى إلى تشخيص تلك المشاكل بأسلوب علمي مجرد وموضوعي يعتبر أمراً مهماً.

#### 1.5 فرضيات الدراسة:

- 1- توجد علاقة معنوية بين كفاءة الجهاز الضريبي وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة.

2. توجد علاقة معنوية بين إجراءات العمل والتفتيش وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة.

3-توجد علاقة بين إعادة النظر في الاتفاقيات والتشريعات الصادرة وزيادة العوائد من الضريبة المضافة عند مستوى دلالة 0.05.

4. توجد علاقة معنوية بين مدى التزام المؤسسات في دفع الضريبة وزيادة العوائد من الضريبة المضافة.

5- توجد علاقة معنوية بين اتفاق باريس الاقتصادي وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة.

#### 1.6 مجتمع الدراسة:

تم تطبيق الدراسة وتوزيع الإستبانة على مجتمع الدراسة حيث كان يمثل كافة المدراء والمحاسبين والمفتشين في دوائر ضريبة القيمة المضافة في كل من مدينة غزة ومدينة خان يونس ومدينة رفح الذين بلغ عددهم 40 موظفا وبذلك كان المسح شاملا لهم.

#### 1.7 منهجية الدراسة:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لأنه يناسب هدف الدراسة والظاهرة موضع البحث، فالظاهرة التي تبحثها الدراسة ظاهرة اجتماعية إنسانية. وتهدف الدراسة إلى توضيح هذه الظاهرة وتحليلها وتفسيرها وتوضيح العلاقات بين أسبابها ونتائجها. وتم استخدام المصادر الثانوية والأولية في الدراسة.

**المصادر الثانوية:** الكتب والمراجع والدوريات والانترنت

المصادر الأولية: نظرا لعدم كفاية المصادر الثانوية فقد تم الاعتماد على وسائل متنوعة للحصول على البيانات من مصادرها الأولية وتشمل:

1- الاستقصاء: تم اعتماده كطريقة أساسية للحصول على المعلومات من مصادر متعددة وذلك من خلال استبانته أعدت لهذا الغرض ووزعت على عينة ممثلة لمجتمع الدراسة.

2- المقابلات: اعتمد الباحث هذا الأسلوب كوسيلة لجمع البيانات اللازمة من المسؤولين في دائرة ضريبة القيمة المضافة والذين يمثلون رؤساء أقسام ومدراء الدوائر.

## 1.8 الدراسات السابقة:

نظرا لندرة ما كتب في هذا الموضوع لم يتمكن الباحث من الحصول إلا على اليسير من تلك الدراسات وهي على النحو التالي:

أولا: دراسة (أحمد، 1997)، بعنوان "المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيراتها على ضريبة الدخل-دراسة تطبيقية في قطاع الزجاج والبلور".رسالة ماجستير-كلية التجارة بجامعة عين شمس.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أوجه تأثيرات الضريبة العامة على المبيعات على الضرائب على الدخل وأهم المشكلات العملية التي ترتبت على تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات وكيفية التنسيق بين مصلحة الضرائب على المبيعات والضرائب على الدخل للحفاظ على حصيلة الخزنة العامة. وتكمن أهمية الدراسة في المساهمة في تسهيل إجراءات المحاسبة الضريبية عن الضريبة العامة على المبيعات والضرائب على الدخل، ومحاولة المساهمة في حصر الممولين وتضييق فرص التهرب الضريبي، وذلك لتحقيق التكافل الاجتماعي وتوفير حصيلة الدخل للدولة تساعد على تمويل التنمية ومحاولة إيجاد حلول لبعض المشكلات التي أسفر عنها التطبيق العمل لقانون الضريبة العامة على المبيعات.

ثانيا: دراسة (سالم، 2002)، بعنوان " إطار مقترح للمحاسبة عن ضريبة المبيعات في قطاع التوزيع - دراسة مقارنة" رسالة ماجستير كلية التجارة بجامعة عين شمس.

هدفت الدراسة إلى وضع إطار متكامل للضريبة العامة على المبيعات في قطاع التوزيع في مصر، ووضع نظم محاسبية مقترحة لمحاسبة تجار التجزئة في مصر بما يضمن إحكام التحصيل والرقابة على الضريبة العامة على المبيعات. وتم التوصل إلى أن نظام خصم الضريبة على المدخلات غير مطبق بالكامل في المرحلة الأولى من مراحل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات. كما أنه توجد صعوبات في تطبيق مبدأ الخصم الضريبي الكامل عند الانتقال بالضريبة إلى مرحلة قطاع التوزيع. ولا توجد فروق جوهرية بين الإطار المحاسبي للضريبة العامة على المبيعات في المرحلة الأولى عنها في مرحلة قطاع التوزيع، وتختلف مشاكل المحاسبة عن ضريبة المبيعات عند تطبيق مرحلة قطاع التوزيع عن المشاكل في المرحلة الأولى من مراحل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات.

ثالثا: دراسة (سلامة، 2003)، بعنوان "دراسة تحليلية لأسس المحاسبة عن ضريبة المبيعات في قطاع الغزل والنسيج" وهي رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة -جامعة عين شمس.

هدفت الدراسة إلى بيان أهم المشكلات المحاسبية لتطبيق الضريبة العامة على المبيعات لنشاط الغزل والنسيج، وتحديد الأساس الأنسب للمحاسبة عن ضريبة المبيعات في المنشآت العامة والتوصل إلى الحلول المناسبة لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية لهذا القطاع.

وكانت أهم النتائج: أن الأساس الفعلي هو الأنسب في التحاسب الضريبي في قطاع الغزل والنسيج لأنه يحقق مبدأ العدالة الضريبية على كافة المسجلين في هذا القطاع. وإن تطبيق الأساس الفعلي يحقق وفورات في الحصيلة الضريبية من هذا القطاع لصالح الخزنة العامة وإن تطبيق الأساس الفعلي يمكن الإدارة الضريبية من القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي من

خلال تتبع مسار العمليات الإنتاجية التي أجريت على السلعة من منشأها الأصلي حتى وصولها إلى المستهلك.

رابعاً: دراسة (هللو، 2003)، بعنوان "التهرب الضريبي بين نظام المكوس على الأموال والخدمات قطاع غزة لسنة 1985 والإجراءات المتبعة في دوائر ضريبة القيمة المضافة قطاع غزة" وهي عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لجامعة العالم الأمريكية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نقاط التهرب الضريبي والإجراءات المطبقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة التي تساعد على التهرب الضريبي وأسباب انتشار هذه الظاهرة وطرق مكافحتها والآثار السلبية لظاهرة التهرب على تنمية موارد الدولة. والتعرف على طرق الوقاية والعلاج.

خامساً: دراسة (رابي، 2003)، بعنوان "الأسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين". رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة بجامعة النجاح الوطنية-نابلس.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأسباب التي توجب القيام بعملية الإصلاح للضرائب غير المباشرة في فلسطين وذلك من خلال التعرف على الضرائب غير المباشرة المطبقة في فلسطين ومدى ملائمة هذه الضرائب للاقتصاد الفلسطيني والوقوف على تطور هذه الضرائب منذ عهد الانتداب البريطاني وفترة الحكم الأردني ومن ثم فترة الاحتلال الإسرائيلي وصولاً إلى فترة السلطة الوطنية الفلسطينية. وأظهرت النتائج أن هناك أكثر من نظام ضريبي يحكم مناطق السلطة الوطنية كما أن الأهداف التي وضعت من أجلها هذه القوانين تختلف عن أهداف التنمية في فلسطين هذا بالإضافة إلى انخفاض العبء الضريبي للضرائب غير المباشرة في فلسطين بحيث أن وعاء هذه الضرائب قد استغل أكثر من طاقته. وقد أوصت بإلغاء أو

تعديل اتفاق باريس الاقتصادي وبشكل جوهري، حتى تتمكن السلطة الوطنية من رسم سياستها دون قيود.

سادسا: دراسة (الأحمد، 2005)، بعنوان "ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين" وهي عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة بجامعة النجاح الوطنية- نابلس.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة كإحدى الظواهر المالية والضريبية، وذلك من خلال القوانين والأنظمة السارية، إضافة إلى تناولها البروتوكول الاقتصادي الموقع بين حكومة إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، والتفاهات ذات العلاقة ما بين إسرائيل والسلطة الوطنية الفلسطينية. وأظهرت النتائج وجود تقصير ذاتي فلسطيني في التعامل مع الضرائب غير المباشرة وظاهرة انتقالها، تتمثل في المشرع الضريبي الذي لم يعط الاهتمام اللازم لسن القوانين ذات العلاقة إضافة إلى القضاء الفلسطيني الذي لم يؤهل الكادر القضائي ولا المحاكم المختصة في الضرائب، كذلك المفاوضات الفلسطينية غير الملم بصورة كافية عند توقيعه للاتفاقيات وما ظهر فيها من الثغرات، ناهيك عن المكلفين بأنواعهم والذين لممارستهم غير المشروعة من تهرب ضريبي الأثر السلبي على ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة. وأن الإدارة الضريبية لا تبذل الجهد المطلوب للوصول إلى المكلفين الذين يعملون خارج المناطق التي تقع تحت سيطرة الجانب الإسرائيلي، عدا عن قلة الوعي الضريبي لدى المواطن الفلسطيني وأن الإدارة الضريبية ينقصها الكفاءة والعدالة في إجراءات تحصيل الضريبة. وعدم توفر جهاز للاستعلام الضريبي يزود إدارة الضرائب بالمعلومات اللازمة عن أعمال ونشاطات المكلفين.

سابعا: دراسة (الخطيب، 2006): بعنوان " دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين 1996-2003". رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة بجامعة النجاح الوطنية- نابلس.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم ملامح النظام الضريبي المطبق في فلسطين منذ استلام السلطة الصلاحيات المالية سنة 1994، وعلى حجم الإيرادات الضريبية ومكوناتها ودورها في تمويل النفقات العامة خلال الفترة 1996-2003، واستخلاص أهم التوجهات في السياسة الضريبية وأثرها على الاقتصاد الفلسطيني من خلال تمويل الإنفاق العام. وخلصت الدراسة إلى أن القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين قديمة وموروثة، وأنه لا يوجد نمو في الإيرادات الضريبية. وقد أوصت الدراسة من أجل زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، لا بد من وجود نظام يحقق التعاون بين السلطة الوطنية والمواطنين، في العمل على ضمان وصول كامل استحقاق الشعب الفلسطيني من فواتير المقاصة، ونشر الوعي بين فئات المكلفين خاصة الذين يحصلوا على فواتير المقاصة من إسرائيل، وزيادة كفاءة الإدارة الضريبية وتأهيلها، لتصل إلى كافة المشتغلين وفرض العقوبات على المتهربين والعمل على سن قانون فلسطيني بخصوص ضريبة القيمة المضافة يراعي ظروف وخصوصية المناطق الفلسطينية، ولا بد من التفريق في سعر الضريبة المضافة بحيث تطبق نسب مرتفعة على السلع الكمالية وتخفيضها على السلع الضرورية.

وبالتعليق على الدراسات السابقة نجد أن دراسة أحمد تحدثت عن المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيراتها على ضريبة الدخل، ودراسة سالم تحدثت عن إطار مقترح للمحاسبة عن ضريبة المبيعات في قطاع التوزيع، ودراسة سلامة تطرقت إلى أسس المحاسبة عن ضريبة المبيعات في قطاع الغزل والنسيج، ودراسة هلولو تناولت التهرب الضريبي بين نظام المكوس على الأموال والخدمات قطاع غزة لسنة 1985 والإجراءات المتبعة في دوائر ضريبة القيمة



المضافة قطاع غزة، ودراسة رابي تناولت الأسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين، ودراسة الأحمـد تطرقت إلى ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين، ودراسة الخطيب تناولت دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين 1996-2003.

وجاءت الدراسة الحالية لتتناول بالبحث والتحليل العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الوطنية من ضريبة القيمة المضافة من ناحية كفاءة الجهاز الضريبي، وإجراءات العمل والتفتيش، وإعادة النظر في الاتفاقيات والتشريعات الصادرة، والتزام المؤسسات في دفع الضريبة، واتفق باريس الاقتصادي وأثرها على زيادة العوائد من ضريبة القيمة المضافة.

## 1.9 هيكل الدراسة:

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

الفصل الثاني: مدخل إلى الضرائب

الفصل الثالث: الضرائب غير المباشرة في فلسطين

الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات

الفصل الخامس: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

# الفصل الثاني

## مدخل إلى الضرائب

2.1 مقدمة

2.2 نشأة الضريبة

2.3 النظام الضريبي

2.4 أسس فرض الضريبة

2.5 أركان الضريبة

2.6 القواعد الأساسية لفرض الضريبة

2.7 الدور الاقتصادي للضريبة

2.8 تصنيف الضرائب

١

## الفصل الثاني مدخل إلى الضرائب

### 2.1 مقدمة

تشكل الإيرادات الضريبية في الدول الحديثة الجزء الأكبر من الإيرادات العامة، وتعتبر الضريبة إحدى أهم الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في توجيه النشاطات الاقتصادية في الاتجاه الذي يتوافق مع سياسات وأهداف الدولة. فكانت الضريبة ولم تنزل حتى الآن العامل الرئيسي في تمويل الموازنة العامة. ومسألة الضريبة تهم العديد من قطاعات المجتمع، فهي تهم القطاع العائلي وقطاع الأعمال والاقتصاد والاستثمارات والقطاع الحكومي.

على صعيد القطاع العائلي فإن الأفراد يهتمون بالضريبة لأن لها تأثيراً على مستوى معيشتهم وحجم ادخاراتهم وعلى عدد ساعات عملهم إما بالزيادة أو النقصان. وأما على صعيد الأعمال والاستثمار فلها تأثير على حجم الأرباح، وبالتالي على حجم الاستثمار وتوجيهه نحو مجال معين وكيفية الاستفادة من الحوافر التشجيعية في مجال الإعفاءات الضريبية، وهي تهم القطاع الحكومي لأن لها تأثير كبير على حجم الإيرادات المالية لتمويل النفقات العامة، وعلى مدى تحقيق العدالة وتوزيع الدخل بين أفراد المجتمع وتوجيه الاقتصاد والتنمية الاجتماعية والاقتصادية.

تستخدم الضريبة في تحقيق أهداف المجتمع المالية والاقتصادية والاجتماعية وغيرها، حيث تستخدم في تمويل الموازنة العامة، وتستخدم في رفع الكفاءة الاقتصادية والإنتاجية، وتوجيه الموارد الاقتصادية لاستغلالها على أكمل وجه، وكذلك تعتبر الضريبة وسيلة لتحقيق الاستقرار

الاقتصادي، وتحقيق العدالة الاجتماعية التي تتمثل في إعادة توزيع الدخل بين مواطني الدولة مما يساهم في تحقيق الأمن الداخلي والرفاه في المجتمع.

## 2.2 نشأة الضريبة

لم يكن مفهوم الضريبة واحدا دائما، فعندما لم تكن التجمعات البشرية قد نشأت بعد لم يكن هناك أي نوع من الضرائب. وقد تميز هذا العصر بأن هناك اكتفاء ذاتي وظروف معيشية بسيطة، وعدم وجود أية علاقات مشتركة بين الناس، وبالتالي فإن الفرصة لم تكن مهياة لوجود الضرائب، لكن مع تطور حياة الإنسان واستقرار الجماعات البشرية ظهرت السلطة التي تعهدت بتوفير الأمن والحماية.

وعليه ظهرت الضرائب لغايات الإنفاق على احتياجات المجتمعات، وكانت السلطة هي الجهة المخولة بجمعها، ومن ذلك نلاحظ أن ظهور الضرائب كان مرافقا لوجود دول واستقرار المجتمعات وتطورها. ومع التطور في نواحي الحياة وظهور احتياجات مختلفة للإنسان اقتصادية، اجتماعية، وسياسية ساهمت الضريبة في تحقيق التنمية في شتى المجالات وظهرت أهداف مختلفة لها مع سعي دائم من قبل الحكومات في دول العالم لتوفير الأموال الكافية من التحصيلات لتأدية الالتزامات (hankok, 1995).

ولتخيل التطور الذي وصل إليه المفهوم الضريبي في هذا الوقت يمكن ملاحظة ظهور مفاهيم مهنية وأكاديمية مرتبطة بالعمل الضريبي ومنها:

### 2.2.1 التخطيط الضريبي: وهو من الوسائل التي تستعملها الإدارة الناجحة للاستفادة من

المزايا القانونية، حيث تساعد في اتباع سياسة استثمارية مفيدة سواء أكان ذلك بالموجودات الثابتة، أو الاستثمارات المالية، أو تقليل مبلغ الالتزام الضريبي، أو حتى تجنب الضريبة بأكملها

(نور وإبراهيم، 1999).

**2.2.2 الفجوة الضريبية:** هي الاختلاف بين الضرائب التي يقوم المكلفون بسدادها فعلا من واقع

إقراراتهم، والضرائب التي يجب أن يسددها على أرباحهم الحقيقية (لطي، 1992).

النظام الضريبي السائد في مجتمع معين وفي فترة زمنية محددة يعكس من ناحية طبيعة

النظام الاجتماعي والسياسي والاقتصادي السائد، ويعكس من ناحية أخرى درجة النمو

الاقتصادي والاجتماعي التي بلغها المجتمع. كذلك يكشف النظام حقيقة الأهداف التي تبغي

الدولة تحقيقها من وراء الدور الذي تريد للضرائب أن تلعبه في فترة تاريخية معينة بالإضافة

إلى الوسائل التي تنتهجها لتمكنها من القيام بهذا الدور لتحقيق تلك الأهداف (سعد، 1998).

### **2.2.3 تعريف الضريبة:**

من خلال الإطلاع على مجموعة من الأدبيات المحاسبية والقانونية والضريبية المتعلقة

بتعريف الضريبة، فإن تركيز معظم الباحثين كان يتمحور في اتجاهين، وهما :

**2.2.3.1 التعريف التقليدي للضريبة:** هي فريضة نقدية يلتزم الفرد بتأديتها إلى الدولة وفقا

لقواعد وقوانين تشريعية وبصفة نهائية بهدف تغطية النفقات العامة بدون مقابل (أبو جبارة،

1976).

وهي: انتزاع يؤخذ من القطاع الخاص من أجل دعم الحكومة (Pratt & Kulsurd, 1994).

يلاحظ أن التعريف التقليدي كان ينظر إلى الضريبة كوسيلة لجني الأموال لخزينة الدولة لسداد

التزاماتها دون أن يكون لها أي أهداف أخرى.

**2.2.3.2 التعريف الحديث للضريبة:** استقطاع نقدي يفرض من قبل السلطات العامة على

الأشخاص الطبيعيين وكذلك الاعتباريين وفقا لمقدرتهم التكاليفية بطريقة نهائية بلا مقابل بقصد

تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة (الخطيب، 1992).

والضريبة كذلك: فريضة تأخذها الدولة جبرا، وهي ليست جزائية، وتؤخذ من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بشكل محدد من قبل، وبلا مقابل، لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة (Sommrefield etal, 1978). ويرى الباحث أن التعريف الحديث يزيد على التعريف التقليدي في أن سعي الدولة لجني المال من المكلفين ليس هو الهدف الوحيد، بل إن هناك أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية أخرى.

### 2.3 النظام الضريبي:

تشكل الإيرادات الضريبية في الدول الحديثة الجزء الأكبر من الإيرادات العامة، وتعتبر الضريبة إحدى أهم الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في توجيه النشاطات الاقتصادية في الاتجاه الذي يتوافق مع سياسات وأهداف الدولة. وقد عرفت الضريبة كمفهوم على مر العصور والأنظمة بما يتوافق وخدمة تلك الأنظمة إلا أنه ومع تطور الدولة الحديثة بسياساتها وأدواتها الاقتصادية والمالية، تطور المفهوم الضريبي بأسسه وخصائصه لتخرجه لنا أغلب الأدبيات الضريبية بعناصره الحديثة. وللنظام الضريبي مفهومان (البطريق وآخرون، 1978).

**2.3.1 المفهوم الواسع للنظام الضريبي:** مجموع العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين. ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، والذي تختلف ملامحه باختلاف النظام السياسي والاقتصادي السائد .

**2.3.2 المفهوم الضيق للنظام الضريبي:** مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي، في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط والتحويل.

ويتمثل النظام الضريبي في مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط من أجل تحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات وإجراءات محددة. وتتكون مقومات النظام الضريبي من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي والإدارة التنفيذية والتي تتولى تنفيذ

القانون الضريبي الصادر من الإدارة التشريعية وإصدار التعليمات التنفيذية له والجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية فيما يتعلق بتقدير الضرائب المستوجبة الدفع على المكلفين (الجليلاتي، 2000).

### 2.3.3 خصائص النظام الضريبي الجيد (العمر، 2002):

- \* وضوح الأنظمة والتشريعات والقوانين.
- \* تحقيق العدالة والمساواة في فرض وتقدير وتحصيل الضريبة.
- \* مراعاة ظروف المكلف من حيث المقدرة التكاليفية، ومن حيث الملاءمة في وقت وطريقة الدفع، والضغط النفسي والمترتب على فرض الضريبة.
- \* وجود جهاز ضريبي كفاء ومنظم ونزيه والاهتمام برفع المستوى الفني بالتدريب والمستوى المادي بالرواتب والحوافز للعاملين بالجهاز الضريبي.
- \* بالإضافة لملاءمته للأوضاع والظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للبيئة التي سيعمل فيها، مع ضرورة المراجعة المستمرة للمستجدات والمتغيرات التي تتطلب مراجعة النظام الضريبي تبعاً لها. وهو ما تعمل به الدول التي تقوم على التخطيط والدراسة العلمية.
- مثال ذلك ما قامت به وزارة المالية في استراليا، من مراجعة النظام الضريبي الاستراتيجي، من خلال لجنة لتقييم ووضع أسس ومقومات وأهداف لنظام ضريبي يتلاءم والخطط المستقبلية التي تسعى الدولة لتنفيذها، والتي تتلاءم مع المتغيرات التكنولوجية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

### 2.3.4 أهداف النظم الضريبية:

للنظم الضريبية أهدافاً متنوعة ومتعددة، والمنتبع لهذه الأهداف يلاحظ التطور في مراحلها. كان الهدف المالي هو الأساس في البداية، وارتبطت بهذا الهدف مجموعة من الأفكار

مثل: مبدأ (خزينة الدولة جيوب رعاياها) وهذا الهدف كان الأساس في سن قوانين الضرائب في أغلب دول العالم (النسور، 1999).

في بداية القرن العشرين اعتقد الاقتصاديون التقليديون أن الادخار والاستثمار يميلان إلى التعادل عن طريق تغيرات سعر الفائدة، وعند مستوى التشغيل الكامل دائماً. وبالتالي فإن الاستثمار الكامل والتوظيف الأمثل لموارد المجتمع يتحققان إذا لم تتدخل السلطات العامة بالنشاط الاقتصادي. وترتب على ذلك وجوب حياد السياسة المالية بشكل عام والسياسة الضريبية بشكل خاص، وظهرت فكرة الضريبة شر لا بد منه (الخطيب، 1998).

مع ظهور مشكلة الكساد العالمية عام 1929م تنبعت الحكومات إلى ضرورة التدخل لضمان الاستقرار الاقتصادي، وإعادة توزيع الدخل. بالتالي ظهرت الأهداف المختلفة للنظم الضريبية والتي أخذت بالتطور عاماً بعد آخر حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن مع التركيز دائماً على وجود العدالة بصورتها الأفقية والرأسيّة، وتعني العدالة الأفقية معاملة المتساويين في المركز المالي والحالة الاجتماعية معاملة واحدة. بينما تعني العدالة الرأسيّة معاملة المختلفين في المركز المالي والحالة الاجتماعية معاملة مختلفة. وفي ضوء ما تقدم يمكن إبراز أهم أهداف النظم الضريبية بما يلي:

**2.3.4.1 الأهداف المالية للضريبة:** الهدف المالي أحد الأهداف الرئيسية الهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، إحدى غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة وفرة حصيلة الضرائب، أي اتساع مطرح الضريبة، بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية (شامية والخطيب، 1997).



#### 2.3.4.2 الأهداف الاجتماعية للضريبة: في وقتنا الحالي تستطيع الدولة أن تستخدم الضريبة

كأداة لمعالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية، على سبيل المثال:

\* التحكم في النسل: هذا إجراء نسبي، إذ تستطيع الدولة أن تحقق السياسة السكانية من خلال الضرائب، فتجد بعض الدول خاصة التي تمتلك مساحات شاسعة من الأراضي مثل استراليا والسعودية، وعدد السكان فيها قليل نسبياً، تتوجه نحو زيادة السكان وتشجيع زيادة المواليد، فتحفز ذلك من خلال الضرائب بتخفيض معدل الضريبة كلما زاد عدد أفراد الأسرة أو بتخفيض الضرائب على الدخل. أما الدول التي تتوجه نحو تخفيض عدد السكان وتقليل المواليد، مثل الصين، تلجأ إلى زيادة معدل الضريبة كلما زاد عدد أفراد الأسرة، أو زيادة الضرائب على الدخل (الحاج، 1999).

\* تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية: من خلال إعفاء بعض الهيئات التي تقوم بخدمات اجتماعية معينة من الضرائب (عبد المولى، 1975).

\* الحفاظ على المستوى الغذائي والصحي لأفراد المجتمع: ولتحقيق ذلك تفرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع التي ينتج عنها بعض الأضرار الصحية مثل المشروبات الكحولية والسجائر، وتخفيض سعر الضريبة على سلع الاستهلاك الضروري (عبد المولى، 1975).

\* معالجة أزمة السكن: يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأسمال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة زمنية محددة (شامية والخطيب، 1993).

\* تحقيق مبدأ التوازن في توزيع الدخل: تعمل الضريبة على كبح ووقف تفاوت الدخل بين فئات المجتمع المختلفة، بحيث ترى أن الفقير يدفع على قدر دخله، وتكون حصيلة ذلك ضئيلة، أما أصحاب الدخل الكبيرة فإنهم يدفعون أكثر، وكلما ارتفعت دخولهم كلما زادت الضريبة (مركز المشاريع الاقتصادية النسوية ومركز بيسان للبحوث والإنماء، 1998).

### 2.3.4.3 الأهداف الاقتصادية للضريبة: إن الحكومات والسلطات في الدول النامية توجه

السياسات الضريبية لخدمة أهدافها الاقتصادية، وأهمها رفع الموارد الاقتصادية والإيرادات المالية لملائمة ومواكبة متطلبات التنمية، وإلى جانب ذلك يمكن للضريبة أن تخفف من الأزمات الاقتصادية خاصة الركود والازدهار الإقتصادي. تتمثل الأهداف الاقتصادية في ما يلي:

\* تشجيع الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الخارجية: فقد تلجأ الدولة لحماية بعض الصناعات المحلية التي قد لا تكون قادرة على منافسة الصناعات المستوردة عن طريق فرض الضرائب على السلع المستوردة، وهذا بدوره يعمل على رفع أسعار السلع المستوردة، ويؤدي إلى خلق ظروف منافسة أفضل للسلع المصنعة محلياً.

\* توجيه الاستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات المرغوب بها: إذا ارتأت الدولة إلى ضرورة الحاجة لتشجيع قطاع معين فإنها تلجأ إلى إعفائه بالكامل من الضريبة، أو تخفيض نسبة الضريبة المفروضة عليه، وهذا بدوره يعمل على تحفيز الاستثمار بهذا القطاع، لأن إلغاء الضريبة أو تخفيضها يعمل على زيادة العائد الذي يحصل عليه المستثمر.

\* تشجيع النشاط الاقتصادي: الضريبة أحد الأدوات الهامة التي تلجأ إليها الدولة لتنشيط الاقتصاد في كل من حالة التضخم والانكماش، ففي حالة التضخم التي أحد أسبابها ارتفاع السيولة المتوفرة بين أيدي المواطنين تلجأ الدول إلى زيادة نسب الضريبة المفروضة على مواطنيها، وهذا يؤدي إلى امتصاص جزء من تلك السيولة، والعمل على الحد من المشكلة (James S & Nabes, 1987).

أما في حالة الانكماش والذي يتمثل في الركود الاقتصادي وانخفاض الطلب على السلع والخدمات فإن الدولة قد تلجأ في هذه الحالة لخفض نسبة الضريبة على المواطنين وهذا بدوره يعمل على زيادة السيولة المتوفرة لدى المواطنين مما يعمل على زيادة الإنفاق وبالتالي تنشيط

الحركة الاقتصادية، كما أن الضرائب تساهم بإيجاد الاستثمارات عن طريق خطط التنمية التي يتم تطبيقها، وبالتالي التخفيف من البطالة (Pratt & Kulsurd, 1994).

\* تحسين المركز المالي وزيادة حجم الاستثمارات: يمكن بواسطة التأثير على نسب الضريبة باتجاه معين توجيه الشركات إلى زيادة رأس المال المستثمر في المشاريع، والتأثير على موجودات المنشآت ويظهر ذلك بشكل خاص عند تخفيض نسب الضرائب.

أهم الأهداف الاقتصادية هو استقطاب رؤوس الأموال العربية والأجنبية وتشجيع الإستثمار، ولذلك نجد أن المجلس التشريعي الفلسطيني أولى اهتمامه في سن قانون تشجيع الاستثمار، لما لهذا القانون من أهمية ونفع تعود على الاقتصاد الوطني، إن الإعفاءات من الضرائب مثل إعفاء الدخل الزراعي قد يؤدي إلى الاستثمار في الزراعة والصناعة وغيرها، وينتج عن ذلك خلق فرص عمل جديدة، زيادة الإنتاج المحلي، وقف أو تقليل تداول السلع المشابهة وفي ذلك توفير لموارد الوطن المالية، خلق فرص جديدة للتصدير، استقطاب رؤوس المال العربية والأجنبية، ونقل المهارات والخبرات والعلوم والتكنولوجيا بأحدث صورها (مركز المشاريع الاقتصادية النسوية ومركز بيسان للبحوث والإنماء، 1998).

يتضح مما سبق ماهية أهداف الضريبة المختلفة، ولكن مع خصوصية الحالة الفلسطينية، كان لابد أن تكون لسياستها الضريبية غايات وأهداف خاصة، ومنها:

\* معالجة مخلفات الاحتلال في المجال الضريبي وتتمثل في:

- معالجة العداء المتأصل بين الدوائر الضريبية من جهة والمكلف من جهة ثانية.
- معالجة الملفات الضريبية العالقة والمحوّلة إلى المحاكم العسكرية.
- معالجة تحطيم وتشويه الوعي الضريبي لدى المواطنين الفلسطينيين.

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

\* عدم زيادة العبء الضريبي على المنتج الفلسطيني، مما يشكل عائقاً أمام التطور الاقتصادي، وذلك عن طريق فرض سياسة ضريبية منسجمة مع طبيعة المرحلة الاقتصادية والسياسية.

\* أن لا يمس وضع المستهلك النهائي، أي ألا تؤدي الضرائب المفروضة في الاقتصاد والمجتمع الفلسطيني إلى تخفيض مستويات معيشة المستهلك الفلسطيني في الوقت الحاضر، بل العمل على رفع هذا المستوى بنسبة معقولة ومقبولة (علونة، 1997).

### 2.3.5 السياسة الضريبية

عرفت السياسة الضريبية بأنها: "مجموعة من البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع (البطريق وعثمان ، 2000).

وعرفها البعض بأنها التطبيق المقصود لوسائل معينة بهدف التأثير في مجرى الأحداث الاقتصادية من أجل تحقيق نتائج أخرى غير تلك التي كانت ستترتب عليها لولا هذا التطبيق. وهي فن تمارسه الدولة لتوجيه ضرائبها وفقاً للأهداف التي تؤمن بها فلسفة الحكم، أي أنها فن استخدام الوسائل الضريبية. وهي تلك السياسة التي ينتج عن آثارها تحقيق أهداف المجتمع، والتي تختص بمرحلة سابقة على تكوين القاعدة الضريبية، لان القاعدة الضريبية هي السياسة الضريبية في التطبيق (عبد العزيز، 2002).

## 2.4 أسس فرض الضريبة:

تعددت التفسيرات والتبريرات لفرض الضريبة في نظام شعاره الحرية وعدم التدخل، ومنها:

### 2.4.1 العلاقة التعاقدية للضريبة: تستند على فكرة العقد الاجتماعي التي نادى بها جان

جاك روسو، والتي تقوم على افتراض وجود عقد ضمني يقوم بين الدولة من جهة والأفراد من جهة أخرى، يلتزم بموجبه الأفراد بتقديم الضرائب، وتلتزم الدولة من جانبها بتحقيق منفعتهم العامة في شتى المجالات. كما كان من رأي ميرابو في مؤلفه عن نظرية الضريبة: أن دفع الضريبة تعبر عن رضا مسبق من قبل المواطن مقابل الحصول على حماية السلطة العامة لشخصه ولأمواله (البطريق وآخرون، 1978).

فالبعض يرى أن فكرة العقد الضمني عبارة عن عقد خدمات، أي مقابل تقديم الدولة لخدماتها للمواطن يلتزم بدفع الضرائب. والبعض الآخر يرى أن العقد الضمني هو عقد شركة، كأن المجتمع يمثل شركة كبرى، ويساهم فيها الأفراد، فتعتبر الضريبة بمثابة مساهمة من الأفراد في نفقات الإنتاج العام للشركة. ويرى آخرون أن العقد الضمني بين الدولة والفرد هو عقد تأمين، حيث يتم دفع الضريبة مقابل تأمين الدولة على ممتلكاتهم (كراجة والعبادي، 2002).

### 2.4.2 التضامن الاجتماعي والسيادة: يرى أصحاب هذه النظرية، أن الأفراد قد سلموا بوجود

الدولة كضرورة سياسية اجتماعية. تقوم على تحقيق مصالحهم العليا، وإشباع الاحتياجات العامة لهم، وأن نوعاً من التضامن الاجتماعي قد تنشأ بين الأفراد. يتحمل كل فرد بموجبه من الضريبة حسب قدرته، وطاقته تضامناً مع باقي أفراد المجتمع (سلوم، 1990).

## 2.5 أركان الضريبة (كنانة، 1998):

**2.5.1 الضريبة التزام نقدي:** أي تدفع نقداً وذلك خلافاً لما كان يسود قديماً حيث كانت

الضريبة تفرض عيناً، نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي. ولما ظهر التقدم الاقتصادي والاجتماعي والسياسي أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف.

**2.5.2 الضريبة فريضة جبرية:** أي أن المكلف ليس حراً في دفعها، بل إن السلطات العامة

هي التي تحدد مقدار الضريبة وكيفية وموعد دفعها.

**2.5.3 الضريبة تفرض من قبل الدولة:** الضريبة من حيث المبدأ لا يمكن أن تفرض أو تعدل

أو تلغى إلا من قبل السلطة التشريعية. فالإدارة الضريبية تقوم بتنفيذ أحكام القانون فلا تستطيع إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة. لذلك يجب أن تكون أحكام قانون الضريبة ملزمة للدولة، كما هي ملزمة للفرد، والقضاء يجب أن يكون رقيباً على كل مخالفة إحقاقاً للعدل ووضاً للضوابط ومانعاً للتعسف.

**2.5.4 الضريبة تفرض وفقاً لمقدرة المكلفين:** تفرض الضريبة على كل شخص قادر على

الدفع تبعاً لمقدراته المالية. فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكاليفية على الدفع. هذا ما نادى به آدم سميث بقاعدة العدالة الضريبية أي أن يسهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم النسبية على الدفع. ويبرز هنا مفهوم الطاقة الضريبية وهي ما يمكن اقتطاعه من دون إحداث آثار سلبية.

**2.5.5 تفرض الضريبة بلا مقابل:** يدفع المكلف الضريبة ولا يحصل مقابلها على نفع خاص.

فهو يدفع الضريبة بصفته عضواً في المجتمع. ولا يعنى ذلك أن دافع الضريبة لا يستفيد منها،

بل على العكس فإنه يستفيد بصفته واحدا من الجماعة في إنفاق الموارد الضريبية على المرافق العامة.

#### 2.5.6 أداة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع: كانت الضريبة في الماضي أداة لتوفير

المال لتغطية النفقات العامة مما تطلب لفرضها شرطان أساسيان هما وفرة الحصيلة: أي تهدف الدولة من جراء فرض الضريبة وجبايتها إلى أن تحصل على إيراد يكفي لتغطية نفقاتها من النوعين الجاري والرأسمالي، والحيادية: أي أن لا تؤثر الضريبة عند فرضها على النشاط الاقتصادي بشكل سلبي. أطلق على ذلك مبدأ حيادية الضريبة وقد أصبحت الضريبة فيما بعد أداة لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (عياد، 1971).

#### 2.5.7 الفرق بين الضريبة والمبالغ الأخرى المدفوعة: (أبونصار وآخرون، 1996).

يخط البعض بين مجموعة من المبالغ التي تدفع للدولة كإيرادات لها وبين مفهوم الضريبة ومنها:

##### 2.5.7.1 الرسم: وهو عبارة عن مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة جبرا من المكلف مقابل تقديم خدمة

معينة له بهدف تغطية نفقات الدولة مثل: رسوم المهن، رسوم القضاء، رسوم تخليص المركبات. يتشابه الرسم مع الضريبة في أنه يدفع بشكل نقدي بقصد تغطية النفقات العامة، ويختلف عنها في كون الرسم يدفع نتيجة خدمة مباشرة تقدم للمواطن في حين لا يوجد مردود مباشر مقابل دفع الضريبة.

##### 2.5.7.2 الإتاوة: وهي عبارة عن مبلغ تتقاضاه الدولة جبرا من مالكي العقارات نتيجة

استفادتهم من عمل قامت به الدولة وأدى إلى تحسين وإضافة إلى هذا العقار مثل: شق طرق جديدة أو عمل أرصفة. تتشابه مع الضريبة في أن كليهما يدفع جبرا لتغطية النفقات

العامة. يختلف في كونه يدفع مقابل خدمة مباشرة ويفرض فقط على مالكي العقارات وكذلك في أنه يدفع مرة واحدة بينما يتم دفع الضريبة بشكل مستمر.

**2.5.7.3 الغرامة:** وهي عبارة عن مبلغ من المال تتقاضاه الدولة جبرا من المكلف نتيجة ارتكابه مخالفة قانونية، أو قيامه بعمل مخالف التعليمات الصادرة من الدولة أو أحد مؤسساتها ومن أمثلتها: مخالفات السير، مخالفات الصحة، مخالفات التموين. تتشابه مع الضريبة بكونها تدفع جبرا للدولة. يختلف عنها بأن الغاية منها ردع المكلف عن الإتيان ببعض الأعمال أو الأفعال في حين أن للضريبة عدد من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية.

**2.5.7.4 الثمن:** مبلغ يدفع للدولة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة تقدمها الدولة. مثال ذلك خدمة الاتصالات التي تقدم للمواطنين. يكون الثمن المدفوع مساويا لقيمة السلعة أو الخدمة. قد تحقق الدولة بعض الأرباح وقد تقدمها بئمن يقل عن الكلفة. يتشابه الثمن مع الضريبة في أن كليهما يدفع للدولة بشكل نقدي. يختلف في كون الثمن يدفع بشكل اختياري بناء على رغبة المكلف من الاستفادة من الخدمة أو السلعة بعكس الضريبة.

## 2.6 القواعد الأساسية لفرض الضريبة

لكي تحقق الضرائب الغرض منها لا بد أن تقوم على أسس وقواعد تضمن ذلك. كان آدم سميث أول من وضع هذه القواعد في كتابه "wealth of nation" ثروة الأمم الصادر سنة 1776، وقد حددها في أربع قواعد وهي: العدالة، اليقين، الملاءمة والاقتصاد وتعتبر القواعد التقليدية للضريبة. تمثل هذه المفاهيم قاعدة رئيسة في الفكر الاقتصادي والضريبي السائد ورغم ذلك فقد يتم الخروج عنها في بعض التشريعات الضريبية، أضيفت لها قواعد أخرى، مثل قاعدة



الكفاءة والإنتاجية، وقاعدة السنوية (صبري، 2001). وقاعدة المقدرة والاستقرار (حلمي، 1982).

**2.6.1 قاعدة العدالة:** تقوم هذه القاعدة على أساس مساهمة كافة أفراد المجتمع في أداء الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية أي تحميل العبء الضريبي بين أفراد المجتمع تبعاً للمقدرة التكليفية لكل فرد، دون محاباة أو تفضيل. لهذا يجب أن تتميز بالعمومية، أي تفرض على جميع الأفراد والأموال دون تمييز، كذلك أن تكون شخصية، أي تأخذ بعين الاعتبار الشخصية للمكلف. بالإضافة للاعتبارات السياسية والاقتصادية والقانونية، لتحقيق التوازن بين مصلحة الممولين والخزينة العامة. ويمثل هذا المفهوم التقليدي للعدالة، إلا أن هناك اتجاه آخر لتفسير العدالة تفسيراً موسعاً بحيث يشمل جميع الجوانب الضريبية من فرضها وتقديرها وتحصيلها واستخدام حصيلتها إلى إنفاقها. وتقوم العدالة على مبدئين متكاملين:

\* **العدالة الأفقية:** تعني المساواة في المعاملة بين الأشخاص المتساويين في الظروف والمقدرة. أي أن الأفراد الذين يعيشون تحت نفس الظروف يجب أن يتحملوا عبء ضريبي متساوي.

\* **العدالة الرأسية:** تقوم على عدم المساواة في المعاملة الضريبية للأشخاص الذين تختلف ظروفهم ومقدرتهم (الطريق وآخرون، 1978). ويضيف لها البعض مبداء ثالثاً هو:

\* **العدالة التبادلية:** تقوم على تحقيق التوازن بين الضريبة المدفوعة، وبين المنافع التي يحصل عليها المكلف باعتباره مبدأً يبرر للمكلف الالتزام بالضريبة لشعوره بالرضا عما يقدم من خدمات.

هذا ما يقوم عليه النظام الإسلامي الذي يبيح لولى الأمر فرض الضرائب فقط في حالة الحاجة وينتهي بانتهاء الحاجة. وفكرة العدالة الضريبية تقوم على ثلاثة أسس، الشعور باحترام التشريع، الشعور بالاقتناع بأهداف التشريع، الشعور بإمكانية تحمل عبء هذا التشريع (سعد، 1998).

**2.6.2 قاعدة اليقين:** يقصد بهذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة وواضحة ومعلومة للمكلف بدون تحكم أو غموض. لا يخفى بلا شك أهمية معرفة الفرد المكلف لكافة الجوانب الفنية للتنظيم الضريبي المطلوب منه الالتزام بها، من حيث سعر الضريبة ووعائها وميعاد دفعها وأسلوب تحصيلها، هذا يتطلب أن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة ومفهومة لعامة الناس دون عناء، نشر جميع القوانين والقرارات واللوائح والتعليمات المتعلقة بما يفرض من ضرائب، بوسائل النشر التي تتيح جعلها في متناول المكلفين (حشيش، 1995).

**2.6.3 قاعدة الملاءمة:** تقضي هذه القاعدة الأخذ في الاعتبار وضع المكلف عند تنظيم أحكام الضريبة، بما يشمل اختيار وعاؤها، وطرق تحديده، ووسائل الجباية وتوقيت وميعاد التحصيل لها بشكل مناسب للمكلف. بما يضمن التخفيف من عبئها وثقلها والتقليل من الضغط النفسي المصاحب لدفعها قدر المستطاع. ويعتبر وقت حصول المكلف على الإيراد، التوقيت الأفضل لتحويل الضريبة، لهذا فإن الخصم من المنبع يعتبر أقل عبئاً على المكلف.

**2.6.4 قاعدة الاقتصاد في النفقات:** تعني هذه القاعدة أن تكون نفقات جباية وتحصيل الضريبة في أدنى حد ممكن، حتى لا يتم تبديد الضريبة المحصلة، وتقليل صافي الإيراد الضريبي المحصل بعد خصم نفقات الجباية، وهو ما يمس جانب الوفرة في الحصيلة. وهذا يتطلب تسهيل إجراءات الجباية، ومراعاة ذلك عند تحديد الوعاء الضريبي (صبري، 2001). تلك القواعد الأساسية التي وضعها سميث، ومما أضيف لها: قاعدة السنوية، الإنتاجية والمقدرة والاستقرار.

**2.6.5 قاعدة السنوية:** تفرض الضريبة وتجمع سنوياً، بحيث يتم معالجة ملفات المكلفين سنوياً، بما يمنع تراكم الضريبة على المكلف مما يزيد من عبئها وثقلها على المكلف، عدا عما تسببه من عدم ثبات واستقرار الإيرادات العامة.

**2.6.6 قاعدة الإنتاجية:** تهتم هذه القاعدة بمراعاة القدرة على تحصيل إيرادات أكثر عند فرض الضريبة وتحديد وعائها، وتجنب فرضها على مواضيع غير منتجة بمعنى ضعف وتدني حصيلتها. هذه القاعدة ساهمت في زيادة الاهتمام بدراسة أثر الضريبة على مجمل عناصر الاقتصاد القومي، ودور السياسة الضريبية في عملية التنمية الاقتصادية(صبري، 2001).

**ولا شك أنه** إذا توفرت هذه القواعد في فرض أي ضريبة وعرف كل مواطن أن الضريبة واجب وطني عليه دفعها فإنه سيقوم بتأدية هذا الواجب. وإذ عرفت مصلحة الضرائب أنها ليست بمثابة حاكم جائر للممول وأن عليها أن تعطيه حقه غير منقوص فسوف يؤدي ذلك إلى رفع الوعي الضريبي. وعليه فإن الضريبة لن تكون عبئاً ثقيلاً على كاهل الممولين(حلمي، 1982).

## 2.7 الدور الاقتصادي للضريبة

تنشأ الضريبة في مجتمعات وبيئات سياسية واجتماعية واقتصادية مختلفة ومتفاوتة، لذلك من الطبيعي أن النظام الضريبي يتأثر في هذه البيئات ويؤثر فيها. فالنظام والواقع الاقتصادي السائد في مجتمع ما يؤثر في شكل النظام الضريبي. فعلى سبيل المثال في الدول الصناعية المتقدمة التي يتمتع أفرادها في مستويات عالية من الدخل، نجد أن اعتمادها في النظام الضريبي يتركز على الضرائب المباشرة وخاصة ضرائب الدخل، بينما لو نظرنا إلى الدول المتخلفة اقتصادياً التي يجني أفرادها دخولا متوسطة ومنخفضة فإنها تركز في نظامها الضريبي على الضرائب غير المباشرة كضريبة الاستهلاك والرسوم الجمركية(حجازي، 1998).

تأثرت النظم الضريبية بالهيكل الاقتصادي في المجتمع، بسبب التغيرات التي طرأت على أهداف الضريبة، مثل الأهداف الاقتصادية بجانب أهدافها تمويل النفقات العامة. ويبين

الجدول التالي العلاقة بين المستوى الاقتصادي المتمثل في متوسط الدخل الفردي فيها وبين دور الضرائب المباشرة وغير المباشرة في تمويل النفقات العامة في تلك الدول.

### جدول رقم (1)

علاقة متوسط الدخل الفردي بالتحصيل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة (دولار أمريكي)

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

المصدر: (البطريق، 1998)

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

#### 2.7.1 الضريبة والتنمية الاقتصادية: يعتبر التكوين الرأسمالي من أهم محددات

الطاقة الإنتاجية وبالتالي من أهم محددات النمو الاقتصادي وأن الدول جميعها مهما

اختلفت درجات النمو فيها تخصص الجزء الأكبر من الناتج القومي لتكوين رأس المال المادي أو البشري (عثمان، 2000).

ويتكون رأس المال في أي مجتمع من ثلاث عناصر رئيسية وهي معدل المدخرات المحلية ومعدل تدفقات رأس المال الأجنبي وفرص الاستثمار المتاحة (حجازي، 1998) وأن الضرائب يمكن أن تساهم في تكوين رأس المال وبالتالي تؤثر في النمو الاقتصادي من خلال تأثيرها في معدلات الادخار ومعدلات الاستثمار.

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

**2.7.3 أثر الضريبة على الاستثمار:** الاستثمار يشكل عنصراً أساسياً من عناصر التكوين الرأسمالي ومن المعروف أن المستثمر إنما يهدف من استثماره تحقيق الأرباح، ولتحقيق الهدف المنشود يقوم بدراسة المجتمع من الناحية الاقتصادية والأمنية والسياسية والضريبية وطباع المواطنين فيقوم بعمل دراسات جدوى اقتصادية لاختيار أفضل مجال استثماري يحقق له أهدافه وطموحاته، ويتمثل تأثير النظام الضريبي على الاستثمار من خلال تأثيره على معدل الأرباح والتشريع الضريبي له أثر كبير في تشجيع الاستثمار، فهل النظام الضريبي يطبق نظام الضريبة النسبية الثابتة من الأرباح أم التصاعدية التي تزداد كلما زادت الأرباح، وهل يسمح التشريع الضريبي بتدوير الخسارة أم لا، وهل يسمح المشرع الضريبي بإجراء استهلاك الآلات دفعة

واحدة أو على فترات، فإذا رأت الدولة أنه يوجد ضرورة للاستثمار في مجال معين، وأنها تتبع سياسة تشجيعية للاتجاه للاستثمار في هذا المجال، فيمكن من خلال الضريبة أن تلجأ إلى سياسة تقديم أو تعجيل فترة استهلاك الآلات، فبدلاً من استهلاكها بنسبة 9% لمدة اثني عشر سنة فقد تسمح باستهلاكها خلال ست سنوات، بمضاعفة نسبة الاستهلاك من 9% إلى 18%.

#### 2.7.4 الطاقة الضريبية:

تستقطع الضريبة جزء من الدخل القومي للمساهمة في تغطية الأعباء والنفقات العامة، وتعرف الطاقة الضريبية أنها المقدرة الإنتاجية للمجتمع مطروحاً منه مستوى الاستهلاك الضروري (فوزي، 1971). وفي تعريف آخر بأنها مقدرة ما تستطيع الدولة استقطاعه من ضرائب على مستوى الدولة ككل (العمر، 2002).

و الطاقة الضريبية لا تتأثر بعامل واحد فقط وإنما بمجموعة من العوامل وهي (العمر، 2002).

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

**2.7.4.2 الهيكل السكاني:** يؤثر الهيكل السكاني على المقدرة التكلفة للمجتمع، فإذا كانت الغالبية العظمى من المجتمع من فئة الأعمار المنتجة والقادرة على العمل فإن المقدرة التكلفة تزداد، والعكس صحيح فكلما كانت الفئة العظمى من المجتمع غير منتجة وغير قادرة على العمل فإن المقدرة التكلفة سوف تقل.

**2.7.4.3 مستوى المعيشة اللازم:** يجب أن لا تعتمد الضريبة على المستوى اللازم من الدخل حتى يستطيع الشخص أن يحيا حياة كريمة، وأن مسألة مستوى المعيشة مسألة نسبية، فهي تختلف من دولة إلى أخرى ومن فترة إلى أخرى ولا يوجد معايير واضحة لتبين ما مستوى

المعيشة، وعلى الدولة أن تراعي عدم مساس هذا المستوى وإلا فإنها سوف تضعف المقدرة التكاليفية للمجتمع، وعلى الرغم أن فرض الضرائب يعتبر حافز للسكان لزيادة ساعات العمل للتعويض عن الضريبة المدفوعة إلا أنه لا يفترض المغالاة في فرض الضريبة.

### 2.7.5 تحقيق الضريبة وجبايتها

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

**2.7.5.1 تحديد سعر الضريبة:** سعر الضريبة هو النسبة التي يتم اقتطاعها من مطرحها سواء كانت هذه النسبة مئوية أو مقطوعة (خصاونة، 1999). ويتخذ عدة أشكال فمنها يكون على أساس نسبة ثابتة ووحيدة من قيمة الدخل الخاضع للضريبة بغض النظر عن حجم الدخل وتسمى بالضريبة النسبية، أو أنها تفرض بموجب سعر متغير وفقا للشرائح، بمعنى أن نسبة الضريبة على الفئات الأولى من الدخل تكون أقل من النسبة التي تفرض على الفئات المرتفعة من الدخل وتسمى هذه الطريقة بالضريبة التصاعديّة (القيسي، 1998).

**2.7.6.2 مجال استخدام الضرائب:** لاشك أن الضرائب التي تجبى من المجتمع يجب أن تصرف من خلال الإنفاق العام على أمور تعود بالنفع على المجتمع أو أنها تساهم في زيادة الطاقة الإنتاجية، وبالتالي زيادة المقدرة التكاليفية، وإذا لجأت الدولة إلى القروض الخارجية فإنه سوف يترتب عليها فوائد باهظة. يجب أن لا تستغل الضرائب في تغطية فوائد القروض لأن ذلك سوف يؤثر على المقدرة التكاليفية بالنقصان، فإذا تم صرف الضرائب المجبأة في مجالات غير منتجة فإنها بالتأكيد سوف تشكل عبئاً على الدخل القومي، أما إذا تم صرف هذه الضرائب

في مجالات استثمارية منتجة فإنها تساهم في زيادة الدخل القومي وبالتالي زيادة المقدرة التكاليفية عند المواطنين.

## 2.8 تصنيف الضرائب

عملية تصنيف الضرائب من الأمور التي لطالما شغلت الباحثين في مجال الضريبية، كي تلائم ظروف وحالة الدولة التي يعاصرونها. من أجل تطوير النظام الاقتصادي ساعين إلى إنجاح النظام المالي لأي من تلك الدول في مختلف العصور، واضعين نصب أعينهم صالح الدولة وصالح المواطنين. مع الموازنة بين هاتين المصلحتين عند وضع التشريعات والقوانين والأنظمة الخاصة المتعلقة بالنظام الضريبي، مراعين القواعد الضريبية التي وضعها المفكر آدم سميث. وتعتبر عند الفكر التقليدي دستور الضرائب وتسمى في بعض الأحيان إعلان حقوق الممول، وهذه المباديء هي العدالة، اليقين، الملائمة، والاقتصاد في النفقات (هويدي، 1983).

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

### 2.8.1 الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال: يقصد بالضريبة على الأفراد تلك

الضرائب التي يكون مطرحها الضريبي هو الفرد بعينه، دون الاهتمام بأملكه أو مقدار أمواله وثروته. تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة، وبصرف النظر عن امتلاكهم للثروة، ولذا فهي تعرف بضريبة الرؤوس، وقد تفرض هذه الضريبة على جميع الأشخاص دون تمييز، أو على بعض الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط خاصة (كالذكور الذين يبلغون سنناً معيناً). وقد تفرض على الأسرة باعتبارها وحدة اجتماعية. وقد عرف التاريخ المالي للمجتمعات



الضريبية على الأشخاص منذ قديم الزمان، فعرفت عند الرومان وعند العرب، كما عرفت في مصر حتى أواخر القرن التاسع عشر. وقسمت الضريبة على الأفراد إلى نوعين:

**2.8.2 الضرائب المدرجة على الأفراد:** يقسم المجتمع إلى طبقات على أساس اجتماعي أو اقتصادي، ومن ثم يوزع الأفراد على هذه الطبقات. وتفرض الضريبة على كل فرد بناءً على الطبقة التي ينتمي إليها. فالمبلغ الضريبي إذاً يختلف باختلاف الطبقات ويوحد على أفراد الطبقة الواحدة، وقد انتشرت الضريبة المدرجة على الأفراد مع تقدم المجتمعات وظهور الفوارق الاقتصادية بين الأفراد.

أهم أمثلتها الضريبة التي فرضتها فرنسا على الأسر عام 1695، حيث قسمت المجتمع إلى اثنين وعشرين فئة اجتماعية، وفرضت على كل منها ضريبة خاصة. كذلك الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث تم تقسيم المجتمع إلى أربعة أقسام هم الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية، والطبقات الأخرى. وقد فرضت ضريبة خاصة بكل طبقة من الطبقات الثلاث الأولى مع إعفاء الطبقات الأخرى (المحجوب، 1971).

**2.8.3 الضريبة الموحدة على الأفراد:** بمعنى أن كل فرد من الأفراد الخاضعين للضريبة يلتزم بدفع نفس المبلغ. ومع تقدم المجتمعات وظهور الفروق الاقتصادية بين الأفراد ظهرت عدم عدالة الضريبة الموحدة على الأفراد، لأنها كانت تتطلب دفع مبالغ متساوية من أفراد يتفاوتون في المقدرة التكاليفية. يضاف إلى ذلك أن حصيلتها كانت بسيطة، لأن سعرها كان معتدلاً حتى يتمكن الفقراء من دفعها (عبد المولى، 1975).

أما الضرائب على الأموال فهي تصيب ما يملكه الشخص، وتمتاز بالعدالة لأنها تختص بحجم الأموال التي يملكها المكلف. فالأموال القليلة تكون الضريبة عليها قليلة، والأموال الوفيرة

تكون الضرائب عليها كثيرة. ويعاب عليها صعوبة حصر أموال الشخص لاحتساب الضريبة وإمكانية التهرب الضريبي (الحاج، 1999).

**2.8.4 الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة:** يعتبر الطبيعيون من أوائل من اعتقدوا بفكرة الضريبة الواحدة، وأساس اعتقادهم هو قناعتهم بنظرية الأرض هي المصدر الوحيد للإنتاج. حيث أن الأرض هي الأصل في مصدر الثروات، وبالتالي لن يكون هناك داعي لملاحقة ثروات الأفراد الأخرى، لأنها متحققة من مصدرها وهي الأرض. بالتالي لن تلاحق أي طبقة أخرى إلا في حالات خاصة تتعلق بالثروات الاجتماعية. وتفسير ذلك أن فرض الضريبة على دخول الطبقات الأخرى سوف يؤدي إلى رفع أثمان الخدمات التي تؤديها هذه الطبقات إلى طبقة كبار الملاك بمقدار الضريبة. بمعنى أن الضريبة تقطع في النهاية من الناتج الصافي أي من دخل الملاك الزراعيين ويرى بعض المفكرين أن الضريبة يجب أن تفرض فقط على الدخل العام للفرد، ويرى آخرون بأن الضريبة الواحدة يجب أن تفرض على رأس المال من أراضي ومناجم ومشاعل وغيرها (عبد المولى، 1975).

مما سبق اتضح المدى والكم في الأفكار حول المادة الخاضعة للضريبة الواحدة، وصعوبة الاختيار من بينها كوعاء ضريبي، مما دفع بالأخذ بالضرائب المتعددة. وتعني أن يتم التفريق بين أنواع القطاعات الاقتصادية المتنوعة، وفرض ضريبة تلائم كل قطاع على حدة. وقد واجهت فكرة الضرائب المتعددة مشاكل عديدة عند تطبيقها لاختلاف الأنظمة الاقتصادية للدول التي طبقت فكرتها. فمن الدول من كانت تتبع النظام الرأسمالي وأخرى من كانت تتبع النظام الاشتراكي. وأيضاً منها من كان يطبق النظام المختلط ولكن في النهاية اتفقت النظم المالية المعاصرة على أن الضريبة تفرض لا على الأموال دون الأشخاص، بل على مختلف مكوناتها وفي مختلف مراحل دورتها (عبد المولى، 1975).

## 2.8.5 الضرائب على رأس المال (الثروة) والضرائب على الدخل: من المهم التفرقة بين

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

ويشمل رأس المال كل ما هو نقدي وعيني والأموال التي لا تدر دخلاً والخدمات، كما تشمل الأموال المادية والمعنوية كالاسم والشهرة وغيرها. وقد اتجه الكثير من العلماء بعد انتشار المبادئ الاشتراكية خلال القرن الماضي إلى تأييد فرض الضريبة على رؤوس الأموال لتقليل الفوارق بين الطبقات والحد من ارتفاع رؤوس الأموال في الوقت الذي يوجد فيه أفراد من الشعب يعيشون حد الكفاف. فإذا اقترنت هذه الضريبة بإعفاء الطبقات الفقيرة من المجتمع وتخفيف الضرائب على الطبقات المتوسطة فإنها تؤدي إلى عدالة بين أفراد الشعب (هويدي، 1983).

إلا أن معظم الأنظمة في الدول المتقدمة والنامية تحاول التقليل من التفاوت بين الطبقات عن طريق فرض ضريبة الدخل، حيث أن الفكر المالي للمجتمعات المعاصرة شهد اهتماماً متنامياً في اعتبار الدخل هو الأساس في فرض الضريبة. وظهر ذلك في النصف الأول من القرن العشرين، حيث انتقل وعاء الضريبة من الثروة (رأس المال) إلى الدخل وأصبح الدخل هو الأساس كقاعدة لفرض الضريبة (هويدي، 1983).

## 2.8.6 الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة: يعتبر تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير

مباشرة ذو أهمية كبيرة بالنسبة للدول من النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فمع

اختلاف النظام الاقتصادي الذي تتبعه الدولة، يختلف التركيز وأهمية أي من الضرائب فالدول الرأسمالية المتقدمة تتجه إلى تغليب الضرائب المباشرة حتى تخفف من ثقل عبء الضرائب غير المباشرة على الطبقات الفقيرة في المجتمع، الدول النامية من واجبها زيادة التكوينات الرأسمالية كي تسرع بالتنمية الاقتصادية، ولذلك فهي تزيد من الضرائب غير المباشرة، أما الدول الاشتراكية فتتجه إلى الضرائب غير المباشرة في تمويل الميزانية، لأنها تمتلك جميع وسائل الإنتاج (هويدي، 1983).

من المعلوم أن الدول النامية لم تضع نظامها الضريبي بشكل مستقل يتلاءم مع ظروفها واحتياجاتها وإنما كانت تأخذ قوانينها ونظمها من دول أجنبية متقدمه، إما بسبب وقوعها تحت استعمار تلك الدولة أو أنها تستعين بها لتقدمها وتطورها وثبات جدوى تلك القوانين (أغاء، 1992).

فالضرائب فرضت في فلسطين إبان الانتداب البريطاني مثل ضرائب الدخل والرسوم الجمركية وضريبة الإنتاج، وبعد نكبة سنة ١٩٤٨ بقيت القوانين الضريبية التي كانت مطبقة في ظل الانتداب البريطاني سارية المفعول، إلى أن صدر قرار وحدة الضفتين الشرقية والغربية، وبذلك تم تطبيق القوانين الأردنية على الضفة الغربية، وأما في ما يتعلق بقطاع غزة فقد كان المطبق قانون ضريبة الدخل رقم ١٣ لسنة ١٩٤٧ المعدل بالقانون رقم ٤ لسنة ١٩٤٨ وقانون ضريبة الدخل على أرباح الشركات رقم ١٢ لسنة ١٩٤٧ المعدل بالقانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٤٩ (فالح، 2003). وبعد احتلال إسرائيل للضفة الغربية سنة ١٩٦٧، حيث كان قد صدر قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤، ظل هذا القانون مطبقاً إبان الاحتلال الإسرائيلي، حيث قام الحاكم العسكري الإسرائيلي آنذاك بإصدار الأمر العسكري رقم ٢٥ والرقم ٣٥ سنة ١٩٦٧، أبقى بموجبها الضرائب المطبقة (الدخل، والأملاك، الجمارك) كما هي في الضفة

الغربية وقطاع غزة (جامعة القدس المفتوحة، 1998)، حيث أن موقف القانون الدولي كان واضحا بالنسبة للتشريعات الضريبية في الأقاليم المحتلة فلم يجز فرض ضرائب جديدة، وأن التعديلات التي طرأت على هذا القانون في موطنه الأصلي الأردن لم تشمل هذا القانون، وأن نظام ضريبة الدخل ليس موحدًا بين الضفة الغربية وقطاع غزة، فالنظام الضريبي المطبق في الضفة الغربية هو القانون الأردني رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ أما في قطاع غزة فالأساس القانوني للنظام الضريبي المطبق يعود للانتداب البريطاني الذي كان سائداً قبل عام ١٩٤٨ مع بعض التعديلات التي أجرتها السلطات المصرية في سنة ١٩٤٨، ١٩٦٧ (علاوة، 1992).

وقد استحدث الاحتلال الإسرائيلي ضرائب جديدة طبقها على الضفة الغربية، وهو قانون ضريبة القيمة المضافة سنة ١٩٧٦ بموجب الأمر العسكري رقم ٦٥٨ ، وقد فرض ضريبة مضافة على السلع والخدمات بنسبة ٨ % ثم تم زيادة هذه النسب بالتدريج فصارت ١٢ % ثم ١٥% ثم ١٦% ثم ١٧%، وقد تم إجراء تعديلات على القانون الأردني رقم ١٦ لسنة ١٩٦٣ الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية، وفرض ضرائب جمركية جديدة وقد عدل بموجب أوامر عسكرية قانون ضريبة الدخل المشار إليه (stevens,1967) وظل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ ، وقانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم ١٦ لسنة ١٩٦٣ الذي استحدث الاحتلال الإسرائيلي ضمنه ضريبة القيمة المضافة مطبقاً في الضفة الغربية حتى بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية سنة ١٩٩٤ على اثر اتفاق أوسلو الموقع مع الجانب الإسرائيلي، وقد نصت المادة (5) في اتفاقية باريس الاقتصادية بخصوص الضرائب المباشرة على ما يلي:

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

٢- يكون لكل إدارة ضريبية الحق في جباية الضرائب المتولدة عن نشاطات اقتصادية في منطقتها.

٣- استحوّل إسرائيل إلى السلطة الفلسطينية ٧٥% من ضرائب الدخل المتحصل من الفلسطينيين من قطاع غزة ومنطقة أريحا العاملين في إسرائيل. وكل الضرائب المحصلة من العاملين الفلسطينيين (سكان أريحا وقطاع غزة فقط) في المستوطنات وعلى الرغم من أن الاتفاقية أعطت السلطة الصلاحية في إصدار قوانين ضريبية مباشرة، إلا أنها لم تفعل وظلت تطبق القوانين القديمة على الرغم أنها لم تتلاءم مع التطورات العالمية ولا تتلاءم مع الواقع الفلسطيني، حتى بداية العام ٢٠٠٥، حيث أقرت قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ بعد مضي أكثر من عشر سنوات على قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية، وقد بدء العمل بموجبه في بداية سنة ٢٠٠٥.

وهناك عدة ملاحظات على الضرائب المباشرة وغير المباشرة في تتبعها لثروة المكلف:

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

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

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

# الفصل الثالث

## الضرائب غير المباشرة

3.1 مقدمة

3.2 أنواع الضرائب غير المباشرة

3.3 مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة

3.4 الفن الضريبي:

3.5 ضريبة القيمة المضافة في دول العالم

3.6 مزايا ضريبة القيمة المضافة وسلباتها

3.7 ضريبة القيمة المضافة في مناطق السلطة الفلسطينية

3.8 المشكلات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة

## الفصل الثالث

### الضرائب غير المباشرة في فلسطين

#### 3.1 مقدمة:

تفرض الضرائب غير المباشرة على التصرفات التي يقوم بها المكفون، كالإنفاق والتداول، أو الحصول على منفعة. وتم تعريفها في أدبيات المالية على أنها الضرائب التي تفرض بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة - الدخل ورأس المال - وليس على وجود الثروة. منها ما يفرض على الإنفاق أو الاستهلاك أو التداول كاستيراد البضائع، ومن أنواعها ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات. (مركز المشاريع الاقتصادية النسوية ومركز بيسان للبحوث والإثراء، 1998).

يفرض هذا النوع من الضرائب على استعمال الدخل أو الثروة وليس على وجود هذا الدخل أو الثروة. فضريبة المبيعات تعتبر ضريبة غير مباشرة حيث يدفعها الممول عند استعمال دخله في شراء المنتجات كما يمكن توضيحها من جهة معيار التحصيل أن هذه الضريبة يدفعها ممول وينقل عبئها إلى ممول آخر. فمثلا ضريبة المبيعات يدفعها المنتج وينقل عبئها إلى المستهلك عن طريق زيادة أسعار منتجاته لتحصيل ما دفعه كضريبة مبيعات. وهي أنواع الضرائب التي لا يعرف الشخص الذي يتحمل عبئها وتضم كافة الضرائب على الاستهلاك مثل ضريبة القيمة المضافة وضريبة الإنتاج والرسوم الجمركية وضريبة الشراء.

صدر أول قانون لضريبة الإنتاج عام 1927، حيث شكلت هذه الضريبة مع الرسوم الجمركية نواة الضرائب غير المباشرة، وكانت هذه الضرائب المورد الرئيسي للموازنة الفلسطينية في تلك الفترة، وقد بلغت حصيلة الضرائب بكافة أنواعها في فلسطين حوالي 162 مليون دولار ما بين العامين 1939 ، 1944 وشكلت 4% من الدخل القومي لفلسطين، وكان



نصيب ضريبة الدخل منها 8%، والجمارك 37%، وضريبة العقارات 13% (الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، 2000).

وكانت الموازنة الحكومية خلال الفترة الواقعة بين عامي 1948 ، 1967 محدودة في كل من قطاع غزة والضفة الغربية. قد تراوحت موازنة قطاع غزة ما بين 2 مليون دولار في عام 1953 و 8 مليون دولار عام 1966. وكانت معظم إيراداتها من الضرائب غير المباشرة التي شكلت 80% من مجموع الإيرادات المحلية، وتراوحت حصة موازنة الضفة الغربية ما بين 11 مليون دولار عام 1959 و 26 مليون دولار عام 1966. وكانت معظم إيراداتها من الضرائب غير المباشرة ورسوم الخدمات.

وقد تراوحت الضرائب المحصلة سنوياً في فلسطين خلال الفترة الواقعة بين عامي 1970 ، 1988 ما بين 30 و 150 مليون دولار، ثم أصبحت تتراوح ما بين 180 و 300 مليون دولار بين العامين 1989 ، 1994 وشكلت الضرائب غير المباشرة البند الرئيسي لتمويل الموازنة خلال فترة الاحتلال، حيث تراوحت ما بين 61% في الضفة الغربية ، و 35% في قطاع غزة (الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، 2000). وكانت الإيرادات الضريبية الرافد الأهم لإجمالي الإيرادات المحلية، مشكلةً ما نسبته 82% منها كمتوسط للفترة 1996 – 2004.

وبذلك يتبين أن الإيرادات الضريبية شكلت ما متوسطه 55% لإجمالي الإيرادات العامة، وكانت للضرائب غير المباشرة المساهمة الأكبر في الإيرادات العامة، من خلال ضريبة القيمة المضافة والمكوس من جهة، والجمارك والضرائب ذات العلاقة من جهة ثانية، وقد شكلت الأولى ما نسبته 34% كمتوسط وساهمت الثانية بما نسبته 16% كمتوسط وذلك من إجمالي الإيرادات العامة.

### 3.2 أنواع الضرائب غير المباشرة في فلسطين:

تم تعريف الضرائب غير المباشرة في أدبيات المالية العامة على أنها تلك الضرائب التي تفرض بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة - الدخل ورأس المال - ومنها ما يفرض على الإنفاق والاستهلاك أو التداول، والضرائب على الإنفاق هي تلك التي تفرض على تداول واستعمال الدخل أو على أوجه وطرق إنفاقه في الحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية، ويفضل البعض تسمية هذا النوع من الضرائب باسم الضرائب الاستهلاكية أو الضرائب على السلع، ولما كانت هذه الضرائب قد تصيب السلع حال إنتاجها أو حال تداولها بين البائعين والمشتريين، لذلك فقد فُرضت هذه الضرائب تحت مسميات مختلفة مثل الضرائب على المبيعات، الضريبة على المشتريات، والضريبة على الاستعمال، الضرائب على الإنتاج المحلي (دراز، 2000).

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

#### 3.2.1 الضرائب على تداول رأس المال:

تفرض هذه الضريبة على واقعة انتقال حقوق الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الأموال محلا لها، كقيام الفرد بشراء عقارات أو بعض التصرفات بأموال منقولة، فجميع التصرفات القانونية للأفراد من بيع وإيجار وهبات ووصايا والتي تؤدي إلى انتقال الأموال والثروة من شخص إلى آخر تخضع لضريبة تسمى بالضريبة على التداول (القيسي، 1998).

اتضح مما سبق أن الضرائب على التداول تشكل الوسيلة الرئيسية التي تصل بها الإدارة الضريبية إلى أموال الأشخاص التي يتصرفون بها، ومن الأمثلة عليها رسوم التسجيل العقاري، والرسوم القضائية، ورسوم نقل ملكية الآليات والسيارات ورسوم الدمغة، وعادة ما يطلق على هذا النوع من الضرائب رسوماً، لكن اختلاف البعض في وجهات نظرهم من حيث تكيف هذه الضرائب رسوماً تُعد من الناحية الفنية غير سليمة، ذلك لأنها تفرض في الأنظمة الحديثة بصورة تتناسب مع الوعاء الخاضع لها، ولا علاقة لها بتكاليف الخدمة التي تؤديها الدولة. كما أنه لا يُراعى في تحديدها مقدار المنفعة التي تعود على الفرد (عبد المولى، 1983).

### 3.2.2 الضرائب على الاستهلاك وعلى الإنتاج:

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

#### 3.2.2.1 الضريبة على مرحلة واحدة:

قد تفرض الضريبة على السلع عند خروجها من آخر مراحلها الإنتاجية حيث تصبح سلعة تامة الصنع، وقد تفرض الضريبة وهي تنتقل من المنتج إلى الموزع الرئيسي أو تاجر الجملة، أو حين بيعها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، ومن أهم أنواعها ضريبة المبيعات، وتفرض على

السلع وخدمات محددة، سواءً كانت منتجة محلية أو مستوردة، وتفرض على السلع إما في مرحلة بيعها بالجملة، أو في مرحلة بيعها بالفرق، ومن الضرائب على البضائع والخدمات المحلية في فلسطين، ضريبة الشراء، ووعاؤها يكون أسعار الجملة للبضائع الاستهلاكية وبعض المواد الخام والبضائع المنتجة، وتتراوح نسبتها ما بين 5-95%. انظر الجدول رقم (2).

## جدول رقم 2.

### بعض أنواع السلع وقيمة ضريبة الشراء المفروضة عليها في فلسطين

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

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

### 3.2.2.2 الضريبة التراكمية على كافة المراحل:

وتسري الضريبة في هذه الحالة على كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع واستهلاك السلعة، فتفرض ضريبة على قيمة السلعة عند توريدها للمصنع كمادة أولية، ثم تفرض عليها الضريبة مرة أخرى وهي سلعة نصف مصنعة، ثم مرة ثالثة عند انتقالها كسلعة كاملة الصنع إلى تاجر الجملة، ومرة رابعة عند انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، ومرة خامسة عند بيعها من تاجر التجزئة للمستهلك؛ وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة أو الخدمة الواحدة بعدد المراحل التي تجتازها، وتعد الضريبة على رقم الأعمال خير مثال لهذا النوع من الضرائب (دراز، 2000).

ويقال في معرض عيوب الضريبة المتتابعة على رقم الأعمال أنها تؤدي إلى ارتفاع أسعار هذه السلع، مما يشجع على استيراد السلع المثلثة لها والمنخفضة السعر، مما يلقي عبئاً كبيراً على ميزان المدفوعات ويقلل من الطلب على السلع الوطنية الواجب تشجيع استهلاكها حتى يزيد التقدم الاقتصادي (هويدي، 1983).

### 3.2.2.3 الضريبة على القيمة المضافة في فلسطين: (Value Added Taxes):

وهي ضريبة تفرض على بيع السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة دون أن تفرض على مدخلات تلك السلع أو الخدمات من مشتريات وخدمات بسيطة، أما القيمة المضافة فهي الفرق بين عائدات البيع لتلك السلع أو الخدمات ومشترياتها.

إن ضريبة القيمة المضافة حالياً تعتبر المصدر الرئيسي للدخل في كل الدول الأعضاء في الهيئة الاقتصادية الأوروبية، وهذه الضريبة تم تبنيها والعمل بها لأول مرة عام 1954 من قبل الحكومة الوطنية الفرنسية (النقاش، 1997).

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة التي يستطيع المكلف نقل عبئها بالكامل للمستهلك، وهي ليست سنوية بل تدفع عند الاستهلاك أو الشراء وتجنّى من قبل دائرة الضريبة من المكلفين شهرياً والمكلف هنا تاجر وليس مستهلكاً(مركز المشاريع الاقتصادية والنسوية ومركز بيسان للبحوث والإينماء، 1998).

وقد حددت الاتفاقيات الموقعة بين منظمة التحرير وحكومة إسرائيل معدل ضريبة القيمة المضافة، بحيث تستطيع السلطة الفلسطينية فقط تخفيض معدل القيمة المضافة من 17% إلى 15%، وسيكون معدل ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني من 15% إلى 16% (البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة دولة إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية).

واستحدثت هذه الضريبة في المناطق المحتلة في الأول من تموز للعام 1976، بالأمر العسكري رقم (658)، المتعلق بقانون الرسوم على المنتجات المحلية، وكان مقررأ أن تفرض هذه الضريبة على مبيعات البضائع(ما عدا الفواكه والخضار الطازجة)، وعلى تقديم البضائع والبضائع المستوردة، وتم إدخال هذه الضريبة من خلال إجراء تعديل على القانون الأردني الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية رقم(16) لسنة 1963 (Steven , 1991).

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

### 3.2.3 الضرائب الجمركية:

تفرض الرسوم الجمركية على السلع وهي تخرج من الدولة، أو وهي تدخل إليها، أي أنها تفرض على التصدير والاستيراد، وعادة ما تختلف رسوم التصدير الجمركية عن رسوم الاستيراد الجمركية، وذلك تبعاً لسياسات الدولة المتبعة في فرض الضرائب الجمركية على الاستيراد والتصدير. إلا إن غالبية فقهاء الفكر المالي الحديث يصنفونها كضرائب وليست رسوماً وذلك لأن الدولة تفرضها، وتحصلها لما لها من حق السيادة على حدودها وأراضيها، وكذلك لأنها تدر على الخزينة العامة أموالاً ضخمة، نظراً لكثرة، وتعدد أوعيتها السلعية التي تدخل الحدود، فضلاً عن أنها تستخدم كوسائل لحماية الإنتاج المحلي الوطني من نظيره المستورد، كما تستخدم كوسيلة لحماية الإنتاج الضار من دخول الحدود، ولذلك فأغراضها المالية، والاقتصادية، والاجتماعية والسياسية تؤهلها لأن تكون ضرائب وليس رسوماً (عناية، 1988).

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

كدينار واحد مثلاً على كل متر قماش، بغض النظر عن نوع السلعة رديئة أم جيدة (الحاج، 1999).

وتعتبر الجمارك على الواردات من أهم مصادر الإيرادات في فلسطين، ولعائدات الجمارك دور هام في تغطية النفقات المترتبة على السلطة الفلسطينية، وبناءً على البروتوكول الإسرائيلي الفلسطيني، فإن السياسات الجمركية للسلطة الفلسطينية تحكمها أساسيات معينة تتمتع من خلالها السلطة الوطنية الفلسطينية بحرية تحديد الجمارك والرسوم والضرائب على السلع المستوردة ضمن قوائم (A1,A2,B)، بالإضافة إلى السيارات والكماليات التي تلبي احتياجات السوق الفلسطيني والتي ستحددها اللجنة المشتركة، فيما عدا ذلك، تلتزم السلطة بمعدلات الجمارك والضرائب والرسوم الأخرى التي تفرضها إسرائيل على الواردات، كما تلتزم بسياسة الاستيراد الإسرائيلية وإجراءاتها (عمر، 2002).

وبعد مناقشة وتفصيل أنواع الضرائب غير المباشرة بصورة عامة وتفصيل أنواعها في فلسطين بصورة خاصة، لا بد من ذكر ميزات وعيوب الضرائب غير المباشرة والتي تدفع مختلف الأنظمة الاقتصادية إلى تطبيق القوانين المتعلقة بالضرائب غير المباشرة.

### 3.3 مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة:

#### 3.3.1 مزايا الضرائب غير المباشرة:

\* العدالة الضريبية: تعتبر الضرائب غير المباشرة عادلة في حالة أنها فرضت على أنواع من السلع والتي توصف بالكمالية، حيث أنها عندئذٍ لا تمس الطبقات الفقيرة في المجتمع، بل تصيب



الطبقات ذات الدخل التي تسمح لأصحابها باقتناء وشراء الكماليات، وتعتبر أيضاً عادلة إذا ما أعتت السلطات ذات العلاقة المواد الأساسية منها.

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

\* **تتميز حصيلّة هذه الطائفة من الضرائب بالمرونة:** وذلك لأن نسبة الزيادة في الحصيلّة تزيد عن نسبة الزيادة الحاصلة في الدخل، تعتبر هذه ميزة خاصة في فترات الانتعاش الاقتصادي، وهو ما يضمن للخزانة العامة زيادة في الإيرادات العامة بطريقة تلقائية (عبد المولى، 1983).

### 3.3.2 عيوب الضرائب غير المباشرة:

\* لا تتماشى مع أهم عيوب مبادئ فرض الضريبة وهي العدالة والمقدرة حيث أنها تنصب على أشياء كثيرة تعتبر من ضروريات الحياة وبالتالي يكون عبئها ثقيلًا على ذوي الدخل الضئيلة. لذلك فإن المشروع يحاول جعل سعرها ضئيلًا على السلع الضرورية أو يعفيها من الضريبة بينما يجعل سعرها مرتفعًا على سلع الرفاهية.

\* تؤدي إلى عدم التوسع في المعاملات واستعمالات الثروة حيث أنها بسرطانها على التداول والاستهلاك تؤدي إلى إلحاق الضرر بالتجارة والصناعة خاصة إذا كانت نسبتها عالية كما في حالة الضريبة على التصرفات في العقارات أدت إلى إجماع الكثيرين عن بيع العقارات الأمر الذي أدى إلى تفاقم أزمة الإسكان لذلك راعى المشرع تخفيض سعر الضريبة بقانون رقم 157 سنة 81 بعدم خضوع الإيراد لضريبة الدخل .

\* يستدعي استخدام هذه الضريبة جيش جرار من الموظفين لمراقبة عمليات الإنتاج والاستهلاك في جميع مراحلها لفرض الضريبة على كل مرحلة منها فضلا عن تدخل القائمين بالتنفيذ في شئون المنتجين.

### 3.4 الفن الضريبي:

ينصرف الفن الضريبي إلى ثلاثة جوانب سيتناولها الباحث رابطا إياها بالحالة الفلسطينية، والجوانب هي:

**3.4.1 وعاء الضرائب غير المباشرة:** يقصد به مدى قرب الوعاء أو بعده عن العلاقة ما بين المكلف القانوني (المنتج) والمكلف الحقيقي (المستهلك)، فكلما كانت الضريبة مفروضة على مجال قريب من التداول كلما سهل نقلها عمليات التداول باندماجها في الثمن (القاضي، 1986).

والضرائب غير المباشرة قريبة جدا من المبادلات، حيث تفرض على سلع وخدمات ينتجها المكلف الاسمي بهدف المبادلة مع الغير، بالإضافة إلى أنها تؤدي لرفع نفقة الإنتاج، وارتفاع أثمان السلع والخدمات وعليه فإن نقل عبء الضرائب يبدو أمرا طبيعياً.

هذا في حال عزل تأثير باقي العوامل الأخرى وكذلك على خلاف الضرائب المباشرة وهي تفرض على رأس المال والدخل، فهي لا تبدو على علاقة مباشرة بالمبادلات، كما لا تؤدي للتأثير مباشرة على نفقة إنتاج السلع والخدمات (رمسيس، 1979).

لكن الأمر ليس بهذه البساطة، وذلك لأنه يصعب عزل باقي العوامل عندما يفكر المنتج الفلسطيني بنقل عبء الضرائب غير المباشرة، فهناك عامل درجة مرونة العرض والطلب، وهذا العامل من التعقيد بحيث يؤثر على القواعد العامة لنقل عبء الضرائب غير المباشرة، وبالتالي يغير من صور وأشكال النقل، فقد يعكسه من النقل إلى الأمام ليصبح نقلا إلى الخلف،

وبهذه الحالة يتحمل المنتج العبء الضريبي لوحدته بصورة كلية، أو بصورة جزئية، إذا ما استطاع نقل الجزء المتبقي إلى المستهلك.

**3.4.2 مدى عمومية الضرائب غير المباشرة:** إن نقل عبء الضرائب العامة على الإنتاج، أي الضرائب المفروضة على جميع فروع الإنتاج، يكون أكثر صعوبة من نقل عبء الضرائب الخاصة على الإنتاج، أي المفروضة على بعض فروع الإنتاج وحدها، وذلك لأن المنتج الذي لا يستطيع نقل عبء الضريبة العامة إلى المستهلك لا تكون له مصلحة في أن ينتقل إلى فرع آخر من فروع الإنتاج، لأنها تخضع هي الأخرى، شأن الفرع الذي يعمل فيه، للضريبة، وهو يعني أن مثل هذا الانتقال لا يضمن له ربحاً أكبر (المحجوب، 1971).

ففي حالة تساوي ضريبة الشراء كمثال على المستورد من المنتجات القطنية، بغض النظر عن غايات استخدامها، سيؤدي ذلك إلى انخفاض درجة مرونة العرض الكلي لدى التاجر الفلسطيني، والذي بدوره لن يجد، في مثل الحال، فائدة من الانتقال إلى فرع اقتصادي آخر ليستورد تلك المنتجات لاستخداماته، لذلك يجد المستخدم لكتاب التعرفة الجمركية الفلسطينية بأن غايات واستخدامات المواد الأولية أو المصنعة بصورة جزئية أو كلية، من قبل المكلف القانوني، تؤثر زيادة أو نقصاناً في نسبة الضرائب الجمركية المفروضة على ذلك المنتج، كذلك نجد بعضاً من الضرائب الجمركية والمفروضة على المستوردات، تختلف نسبتها على السلعة الواحدة من فصل إلى آخر خلال نفس السنة، ويكون ذلك لغايات أهمها أن مثل ذلك المنتج أو السلعة المستوردة، لها سلعة بديلة وطنية، ولغايات حماية مثل تلك السلعة أو المنتج الوطني ترفع نسبة الضريبة كذلك نسبة الحماية على البضاعة المستوردة في الأوقات أو الأشهر التي تعتبر فترة إنتاج محلي أو وطني، واهم تلك السلع، المنتجات الزراعية.

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

**3.4.3 سعر الضرائب غير المباشرة:** إذا كان معدل الضريبة مرتفعاً، كانت ثقيلة الوطأة على المكلف، فيسعى لنقل عبئها إلى الغير، وينعكس الأمر في الضرائب ذات المعدل المعتدل أو المنخفض (بشور، 1993).

ولاشك بأن المكلف القانوني لن يتوانى عن نقل العبء الضريبي متى تيسر له ذلك، معتمداً بالدرجة الأساسية على توافق العوامل الاقتصادية الأخرى، وأهمها مرونة العرض والطلب، إلا أن المكلف الفلسطيني، سواء كان القانوني أم الفعلي، لا زال يعاني من ارتفاع معدلات الضرائب غير المباشرة، علماً بأن البروتوكول الاقتصادي الموقع بين منظمة التحرير الفلسطينية ودولة إسرائيل، أعطى هامشاً، في بعض الضرائب غير المباشرة، للسلطة الوطنية لتخفيض معدل تلك الضرائب، ومثال ذلك ضريبة القيمة المضافة حيث أن معدل ضريبة القيمة المضافة الإسرائيلي في بداية الاتفاق كان (17%) ومعدل ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني (17%) ويمكن تخفيضها من 1- 2%، ويعتقد البعض أن المكلف القانوني لا يميل إلى نقل عبء الضرائب غير المباشرة للمستهلك في حال كون سعرها منخفضاً، خشية منه من أثارها ومضاعفاتها على مبادلاته التجارية.

### **3.5 ضريبة القيمة المضافة في دول العالم:**

تعد ضريبة القيمة المضافة أهم ضريبة غير مباشرة، والأكثر انتشاراً في معظم دول العالم، لما تتميز به من خصائص ومزايا لم تتوفر لأي ضريبة سلعية أخرى حيث يتحمل عبئها

المستهلك النهائي ويدفعها مع ثمن السلعة المشتراة أو الخدمة المؤداة، لذا فهي توفر الحصيلة الغزيرة ومورداً مالياً هاماً للخزانة العامة حيث أنها تحصل شهرياً مما يغذي الخزانة العامة بالسيولة اللازمة لتحمل الأعباء المالية ومواجهة كافة الظروف الطارئة وبالتالي فإن أي من عمليات التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلف بالمكوس هي معول من معول الهدم لاقتصاد الوطن، ووسيلة من وسائل تقويض الاستقرار الاقتصادي للبلاد (هللو، 2006).

ويعتبر انتشار ضريبة القيمة المضافة من أهم التطورات الضريبية التي شهدتها الخمسون عاماً الأخيرة. ففي خمسينات القرن الماضي لم يكن يسمع بهذه الضريبة أحد خارج فرنسا، أما الآن فهي مطبقة في 136 بلداً حيث تسهم في العادة بما يقرب من ربع الإيرادات الضريبية الكلية. وعلاوة على ذلك، لا يزال هناك عمل كثير جارٍ في مجال ضريبة القيمة المضافة، ولا يزال عدد البلدان التي تعتمد هذه الضريبة آخذاً في التزايد. أما البلدان التي اعتمدها بالفعل فهي تسعى جاهدة لتحسين تصميمها وتنفيذها، وتواجه مشكلات متشابهة في جوانب عديدة عبر البلدان – مثل كيفية رد الضريبة ومواجهة الاحتيال. وهناك مشكلات جديدة تنشأ، كالمشكلات المترتبة على التجارة الإلكترونية، وأفكار جديدة تظهر بشأن ما تستطيع هذه الضريبة تحقيقه فيما يتعلق بمعاملة الخدمات المالية والقطاع العام على سبيل المثال (مؤتمر الحوار الدولي روما، 2005).

ويتمثل جوهر ضريبة القيمة المضافة في توفير آلية لموازنة الضريبة المدفوعة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المدفوعة على مخرجات الإنتاج. وفيما عدا ذلك، يتبين التنوع الكبير في ضرائب القيمة المضافة المطبقة في الواقع العملي من حيث وعاء الضريبة ونطاق النشاط الاقتصادي الذي تنطبق عليه، وذلك ضمن جملة أمور أخرى. ونتيجة لذلك، يمكن أن يكون هناك مجال للاختلاف حول ما إذا كان يصح أن يطلق على ضريبة ما اسم ضريبة القيمة

المضافة. بالإضافة إلى ذلك، تختار بعض البلدان أن تطلق على ضريبة القيمة المضافة اسما آخر مثل الضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على السلع والخدمات. ولا تعلق على التسمية أي أهمية اقتصادية. وعلى الرغم من أن هناك اختلافات عديدة في هيكل ضريبة القيمة المضافة وكيفية تطبيقها، فهناك اتفاق عام على بعض القضايا الأساسية:

\* يميل الرأي السائد إلى جعل الاستهلاك هو الوعاء النهائي لهذه الضريبة. ولا تؤدي هذه الضريبة على القيمة المضافة، التي تتطلب رد الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية، إلى أي تشوه في الأسعار كالذي يواجه المنتجين عند الشراء والبيع من بعضهم البعض، ومن ثم فهي تتميز بسمعة مرغوبة هي الحفاظ على كفاءة الإنتاج (أي أن الضريبة لا تخرج بالاقتصاد عن حدود إمكانياته الإنتاجية). ونظرا لأن هذه الضريبة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج، فإن ضمان تحميلها على الاستهلاك فقط يتطلب أيضا رد الضريبة المسددة على مدخلات الإنتاج بالكامل وخلق سلسلة ضريبة القيمة المضافة من أي انقطاعات في تسلسل مراحلها. ويؤدي إعفاء مدخلات الإنتاج إلى حدوث مثل هذا الانقطاع (مؤتمر الحوار الدولي روما، 2005).

وهناك اتفاق أيضا على ضرورة استخدام طريقة خصم قيم الفواتير السابقة (وفقا لهذه الطريقة يقوم كل تاجر بتحصيل ضريبة مخرجات الإنتاج بالمعدل المحدد لها على كل عملية بيع، مع إعطاء المشتري فاتورة تبين مبلغ الضريبة المحصلة. ويستطيع التجار بعد ذلك خصم هذه المدفوعات، المسددة كضرائب مدخلات إنتاج على مشترياتهم، من ضريبة مخرجات الإنتاج التي حصلونها على مبيعاتهم، مع تحويل المتبقي إلى الهيئة الضريبية، أو المطالبة برد المسدد من الضرائب بالزيادة إذا كان المتبقي بالسالب). وتطبق هذه الطريقة لعدة أسباب من أبرزها أنها تربط ربطا صريحا بين الخصم الضريبي على مدخلات المشتري وبين الضريبة التي يؤديها المورد عن هذه المدخلات، الأمر الذي يثني عن التحايل بتخفيض قيم فواتير المبيعات الوسيطة.

وقد نشأت ضريبة القيمة المضافة في بادئ الأمر لمواجهة الاحتياجات المتزايدة إلى الإيرادات التي لا يمكن الوفاء بها بسهولة عن طريق الضرائب على رقم الأعمال نظرا لطبيعتها المتضاعفة التي يمكن أن تسفر عن تشوهات شديدة في القرارات الاقتصادية.

(لما كانت الضريبة على رقم الأعمال تفرض على حجم الأعمال بغض النظر عن القيمة المضافة، فإن الضريبة المحصلة على سلعة معينة تعكس عدد المراحل الخاضعة للضريبة في سلسلة إنتاج تلك السلعة، الأمر الذي يؤدي إلى "تضاعف" عبء الضريبة. وينتج عن ذلك خلق حافز يحدو بالمنتجين إلى الابتعاد عن المدخلات الخاضعة للضريبة واستخدام مدخلات بديلة لها، مما يسفر عن أساليب إنتاج مربحة على المستوى الخاص ولكنها تفنقر إلى الكفاءة من وجهة النظر الاجتماعية الأوسع. وبالتالي، وفيما يمثل تشوها إضافيا، يصبح لدى الصناعات حافزا للتكامل أفقيا لمجرد خفض الالتزامات الضريبية).

### 3.5.1 تطور فرض الضريبة المضافة:

وقد بدأ ببطء اعتماد ضريبة القيمة المضافة، التي أدخلت لأول مرة في فرنسا عام 1948. غير أن وتيرة اعتمادها سرعان ما اكتسبت سرعة متزايدة.

وقد ساعد اعتماد ضريبة القيمة المضافة كأحد شروط الانضمام إلى عضوية الاتحاد الأوروبي على انتشار هذه الضريبة في البلدان المتقدمة في تلك المنطقة (بما في ذلك البلدان غير الأعضاء مثل النرويج وسويسرا) وقد اعتمدت هذه الضريبة الآن في جميع البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي باستثناء الولايات المتحدة.

وشهدت التسعينات طفرة في معدل اعتماد تلك الضريبة، إذ اعتمدها جميع بلدان التحول الاقتصادي تقريبا (الأمر الذي يعكس حاجتها إلى تغيير موارد إيراداتها التقليدية)، عدد كبير من البلدان النامية، لا سيما في إفريقيا جنوب الصحراء وكذلك في منطقة آسيا والمحيط الهادئ

(حيث اكتسب اعتماد هذه الضريبة زحما إضافيا بفعل آثار الإصلاح التجاري بعيدة المدى)، والاقتصادات الجزرية الصغيرة التي لم تكن ضريبة القيمة المضافة مطبقة في معظمها منذ عقد مضى (مؤتمر الحوار الدولي روما، 2005).

### 3.5.2 السمات الأساسية للضريبة المضافة:

وتتمثل السمات الأساسية لضريبة القيمة المضافة في كونها ضريبة ذات وعاء واسع تفرض على مراحل الإنتاج المتعددة، مع خصم الضرائب على مدخلات الإنتاج من الضرائب على مخرجات الإنتاج - وهي السمة الأهم. ويعني ذلك أنه رغم إلزام التجار بتحصيل الضريبة عن جميع مبيعاتهم، فمن حقهم أيضا المطالبة بخصم عما تحملوه من ضرائب على مدخلات إنتاجهم. والميزة هنا هي ضمان تحصيل الإيرادات طوال مراحل عملية الإنتاج (على عكس الضريبة على مبيعات تجارة التجزئة) ولكن بدون التسبب في تشويه قرارات الإنتاج (على نحو ما تسببه الضريبة على رقم الأعمال).

ولنفترض على سبيل المثال أن المنشأة "أ" تبيع مخرجات عملياتها الإنتاجية (التي تنتج بلا مدخلات) بسعر 100 دولار (بدون ضريبة) إلى المنشأة "ب" التي تقوم بدورها ببيع مخرجات عملياتها الإنتاجية بسعر 400 دولار (بدون ضريبة أيضا) إلى المستهلكين النهائيين. ولنفترض الآن أن هناك ضريبة على القيمة المضافة معدلها 10%. ومن ثم ستقوم المنشأة "أ" بتحصيل مبلغ 110 دولارات من المنشأة "ب" وسداد 10 دولارات إلى الحكومة كضريبة. أما المنشأة "ب" فستقوم بتحصيل مبلغ 440 دولارا من المستهلكين النهائيين وسداد مبلغ 30 دولارا كضريبة، أي ضريبة المخرجات البالغة 40 دولارا مخصوما منها 10 دولارات هي قيمة الضريبة السابق تحصيلها على مدخلاتها. ومن ثم تحصل الحكومة إيرادا كليا مقداره 40 دولارا. وعندئذ تعادل الضريبة من حيث آثارها الاقتصادية ضريبة معدلها 10% على المبيعات



النهائية (ليس هناك حافز ضريبي معين أمام المنشأة "ب" لتغيير أساليب إنتاجها وليس هناك حافز ضريبي أمام المنشأتين للاندماج معا)، ولكن طريقة تحصيل هذه الضريبة تضمن تحقيق الإيراد بصورة أفضل.

وضريبة القيمة المضافة هي ضريبة حديثة، وقبل استخدامها كانت الضرائب غير المباشرة تفرض على سلع معينة (مثل السجائر، المشروبات الكحولية)، والضرائب على مبيعات التجزئة. وبالرغم من أن تطبيقها لم يبدأ إلا قبل حوالي 50 عاما، إلا أن هذه الضريبة أصبحت مصدرا رئيسيا للإيرادات في غالبية دول العالم. وتشكل هذه الضريبة الآن حوالي ربع الإيرادات الضريبية وما يقارب من 5% من جملة الناتج المحلي الإجمالي. ومن بين الدول الـ 184 الأعضاء في المنظمتين الدوليتين (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) فإن 118 (64%) منها تطبق نظام القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات. وهذه تشمل جميع الدول الأوروبية ومعظم دول الأمريكتين ومعظم الدول الآسيوية وتقريبا نصف الدول في القارة الإفريقية، وتقريبا جميع الدول التي كانت تشكل المعسكر الاشتراكي. أما الدول العربية فإن أربع دول منها فقط تطبق هذه الضريبة (الجزائر، المغرب، تونس، مصر).

ومن أبرز الدول التي لا تطبق نظام ضريبة القيمة المضافة أو الضريبة على المشتريات هي الولايات المتحدة والهند. والجدل في الولايات المتحدة حول هذه الضريبة معروف، والذين يقفون ضدها يقولون بأنها نوع سهل من الضرائب. إلا أن العامل المشترك بين الولايات المتحدة والهند هو أنهما دولتان فيدراليتان، ومن المعروف أن ضريبة القيمة المضافة تواجه صعوبات عديدة في حالة الدول الفيدرالية أو المركبة.

### 3.6 مزايا ضريبة القيمة المضافة وسلبياتها:

يحبذ الاقتصاديون تصميم هذه الضريبة لتكون ضريبة على الاستهلاك، أي أن أثرها الرئيسي يكون في توسيع الفجوة بين السعر الذي يدفعه المستهلك للسلعة والسعر الذي يستلمه البائع من بيعه لها.

والميزة الأساسية لضريبة القيمة المضافة أنها تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج، حيث يتم تعويض الضرائب المفروضة على المدخلات من الضرائب المفروضة على المنتجات أو المخرجات. وهذا يعني أن البائعين مطلوب منهم فرض ضرائب على جميع مبيعاتهم، وفي الوقت ذاته بإمكانهم المطالبة بتعويض عن الضرائب التي فرضت عليهم في السلع التي استخدموها كمدخلات في عملية الإنتاج. وميزة ذلك أن الإيرادات أصبحت مضمونة وذلك من خلال تحصيلها أثناء عمليات الإنتاج جميعها، على العكس من الضرائب على مبيعات التجزئة. وكذلك فإن هذا النوع من الضرائب لا يشوّه قرارات الإنتاج كما هو الحال في الضريبة على الإيرادات النهائية.

ومن المزايا الأخرى لضريبة القيمة المضافة أنها محايدة وذلك لأنها لا تحصر العبء الضريبي على مرحلة معينة من مراحل الإنتاج. وكذلك فإنها تساعد على تشجيع الصادرات وذلك لأن هذه الضريبة عادة لا تفرض على الصادرات. ومن مزاياها أيضا أن العبء الضريبي الذي تتحمله السلع المحلية يكون مساويا أو مقاربا للعبء الضريبي الذي تتحمله الواردات.

ومن أهم مساوئ هذه الضريبة هي الطريقة التي ستعامل بها السلع الرأسمالية. وفي معظم دول العالم فإن الضريبة على هذه السلع يتم إرجاعها للمؤسسة وذلك لتشجيع الاستثمار في رأس المال، ولأن الإنفاق على السلع الاستثمارية لا يعتبر "استهلاكاً" بالمعنى الصحيح. إلا أن دولا أخرى مثل الصين والبرازيل لا تقوم بإرجاع الضرائب على السلع الرأسمالية.

وفي دول أخرى يتم إرجاع قيمة الضرائب على السلع الرأسمالية بشكل تدريجي ومساو لقيمة اهتلاك رأس المال ويؤدي ذلك إلى عدم اتجاه المؤسسات إلى الاستثمار في رأس المال، وبالطبع فإن لذلك خطورة خاصة في مجتمع مثل مجتمع دولة الإمارات التي قد تلجأ المؤسسات فيها إلى وسائل الإنتاج كثيفة العمل مما سيفاقم من المشكلة السكانية.

والشركات الحديثة أو تلك التي تسعى للتوسع قد تجد نفسها تدفع ضرائب أكثر مما تبيع من السلع (أي أن إيراداتها تقل عن مصروفاتها) مما سيوقعها في أزمة سيولة. وحتى في الدول التي تقوم بإرجاع كل أو بعض الضرائب على السلع الرأسمالية قد تجد هذه الشركات الحديثة أو المتوسعة نفسها تواجه الأزمة ذاتها وذلك لأن عليها انتظار استرجاع الضرائب من الحكومة، والتي عادة ما تأخذ زمنا طويلا.

وفي الكثير من الأحيان يؤخذ على ضريبة القيمة المضافة أنها تحابي الواردات وذلك لأنها تقوم بفرض ضريبة واحدة عليها، وتتحيز ضد الصناعات المحلية وذلك لأنها تخضعها للضرائب عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج. واسترجاع الضرائب على السلع الوسيطة عادة ما يأخذ وقتا وجهدا. ومن سلبيات هذه الضريبة أنها قد تؤدي إلى قيام التكامل الرأسي والأفقي في الصناعات لأغراض التهرب من الضريبة، مما يؤدي إلى عدم الكفاءة في الإنتاج وربما الاحتكار.

ومن المساوئ الأساسية لهذه الضريبة أنها معقدة نوعا ما من الناحية التطبيقية، وتتطلب وجود نظام محاسبي متقدم نوعا ما لدى الشركات والمؤسسات، وأن الذي سيتحمل العبء الأكبر هي الشركات حسنة التنظيم، بينما تستطيع الشركات الصغيرة والمتوسطة التهرب بسهولة من هذه الضرائب.

### 3.7 ضريبة القيمة المضافة في مناطق السلطة الفلسطينية:

**3.7.1 لمحة تاريخية:** تم احتلال الضفة الغربية وقطاع غزة عام 1967 وقام الحاكم العسكري الإسرائيلي بإصدار الأمر العسكري رقم 28 ورقم 35 لعام 1967 والتي نصت أن تبقى ضرائب الدخل والعقارات والجمارك كما هي في الضفة الغربية وقطاع غزة وبقي الوضع على حاله حتى عام 1975 عندما بدأت التغييرات القانونية المتعلقة بمعدلات الضريبة تصدر تباعا ، وبأوامر عسكرية ومن أهم هذه الأوامر العسكرية كان فرض الضريبة المضافة عام 1976 حيث فرضت لأول نسبة 8% ثم زيدت إلى 12% ثم إلى 15% و16%، 17%.

بدأ تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية " الضفة الغربية وقطاع غزة " منذ أغسطس عام 1976 من قبل سلطات الاحتلال الإسرائيلي وذلك بمقتضى قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم ( 16 ) لسنة 1963 وبعدها تم إدخال بعض التعديلات عليها لتصبح الأنظمة المطبقة في مناطق الضفة الغربية وقطاع غزة على النحو التالي:

- نظام المكوس على المنتجات المحلية ( يهودا والسامرة ) لسنة 1985 في الضفة الغربية.
  - نظام المكوس على الأموال والخدمات لسنة 1985 في قطاع غزة (هللو، 2006).
- ويلاحظ أن هناك فراغا قانونيا يتعلق بالضرائب غير المباشرة والتي تطبق آليا لحظة تطبيقها في إسرائيل، وبدون أن يتم تشريعها في السلطة الفلسطينية كما هو الحال عند تعديل رسوم الجمارك وضريبة المشتريات وضريبة القيمة المضافة. وهناك العديد من الضرائب غير المباشرة مثل ضريبة المشتريات لا يوجد بها تشريع ضريبي بفرضها وإنما هي فرضت على المستوردات الإسرائيلية وآليا أصبحت مفروضة في السلطة الفلسطينية وفي الحقيقة هناك فراغ

قانوني لفرض الضرائب غير المباشرة بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة وضريبة المشتريات والرسوم الجمركية.

أما بالنسبة لضريبة القيمة المضافة والتي بقيت سارية منذ العام 1976 حتى الآن فلم يصدر بها أمر عسكري إلا عام 1985 أي بعد عشر سنوات من تطبيقها ، وبعد أن كان هناك قضية أمام محكمة العدل العليا ، وبعد أن أصدرت الأمانة العامة لهيئة الأمم المتحدة قرارات بعدم جواز تغيير الوضع القانوني بما في ذلك الضرائب. الأمر الذي جعل الحاكم العسكري يصدر قرارا بتطبيق الضريبة المضافة ويستند إلى قانون المكوس لسنة 1965 . وفي الحقيقة أن السلطة لم تقم بأية تغطية قانونية للضرائب الغير مباشرة ، والتي يجري تطبيقها حاليا . وهناك حاجة لإصدار تشريعات بتحديد الضرائب غير المباشرة السارية والتعريف بها.

وتجدر الملاحظة أنه بعد انتقال المناطق إلى السلطة الفلسطينية فقد أصبحت الضرائب المباشرة والضرائب المحلية من صلاحياتها كما نص البند الأول من المادة الخامسة من الملحق الأول من اتفاق باريس الاقتصادي. ونصت نفس المادة على قيام السلطات الإسرائيلية بتحويل 75% من ضريبة الدخل المستقطعة من العمال الفلسطينيين داخل الخط الأخضر(البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة دولة إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية).

أما الضرائب غير المباشرة فهناك قيود على تغييرها في المرحلة الانتقالية حيث نصت بروتوكولات الشؤون المدنية وملاحقها المتعلقة بالضرائب غير المباشرة ومن ضمنها ضريبة القيمة المضافة في المادة السادسة بأن السلطة الفلسطينية ستلتزم بفرض نفس الضرائب غير المباشرة بما في ذلك القيمة المضافة وضريبة المشتريات والرسوم الجمركية على كل من المنتجات المحلية والمستوردة . وتستطيع السلطة فقط تخفيض معدل الضريبة المضافة من

17% إلى 15%. ويشمل ذلك الإبقاء الضريبية المضافة على المؤسسات المالية . وهذا يعني أنه

لا مجال للإصلاح الضريبي فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة خلال المرحلة الانتقالية

**3.7.2 خصائص ضريبة القيمة المضافة:** تتمتع ضريبة القيمة المضافة بالعديد من الخصائص

نذكر منها ما يلي (هلو، 2006):

\* **أهم ضريبة غير مباشرة:** حيث تفرض هذه الضريبة على استثمارات الثروة والدخل عند

إنفاقهما، حيث يدفع هذه الضريبة شخص معين ثم ينقل عبئها إلى شخص آخر وهو المستهلك

وذلك عن طريق إضافة قيمتها على ثمن بيع السلعة " أو الخدمة " للشخص الأخير، أو بمعنى

آخر يوجد وسيط بين المستهلك المتحمل لعبئها وبين الخزانة العامة للدولة.

\* **ضريبة سلعية:** تفرض على السلع والخدمات سواء أكانت من الإنتاج المحلي أو المستورد ولا

يتحمل عبء الضريبة الأشخاص الذين حددهم المشرع وكلفهم بتحصيل الضريبة وتوريدها

لخزينة الدولة إلا في حالة استعمال المكلف السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة

أو شخصية.

\* **ضريبة نسبية:** سعر هذه الضريبة نسبي وغير تصاعدي حيث تفرض بنسبة معينة من ثمن

السلعة أو قيمة الخدمة.

\* **ضريبة إقليمية:** تفرض على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والتي تباع داخل حدود

الإقليم المفروضة به أي في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية لذلك عند القيام بعمليات التصدير

للخارج تكون الضريبة بنسبة صفر وذلك بهدف:

\* حتى يستطيع المصدر أن يسترد ضريبة القيمة المضافة التي قام بدفعها على مدخلاته

المستخدمة في التصدير.

\* حتى إذا أرادت الدولة مستقبلاً إخضاعها للضريبة عليها تغيير النسبة من صفر إلى النسبة المراد تطبيقها.

\* **دورية التحصيل:** حيث يقوم المكلف بالمكوس بتحصيل الضريبة وتوريدها لخزينة الدولة بعد خصم ضريبة المدخلات الخاصة به شهرياً بناءً على الكشف الدوري الملزم بتقديمه حسب نص مواد النظام.

\* **تدفع بصورة نقدية:** تعمل كل الدول حديثاً على جمع الضرائب بصورة نقدية ويتم تحديدها وفقاً للعملة المحلية، على الرغم من أن الدولة تلجأ في بعض الأحيان لمصادرة أصول عينية بغرض بيعها لتحصيل مستحقاتها في حالة امتناع المكلفين عن الوفاء بالتزاماتهم الضريبية.

\* **ليست عنصر من عناصر التكاليف:** لا يجوز للمنتج الصناعي اعتبار الضريبة المسددة على مدخلاته من عناصر التكاليف حيث يمكنه خصم الضريبة التي سددها على مدخلاته من الضريبة التي حصلها على مبيعاته، ولكن إذا كانت الصفقات " المخرجات " معفاة من الضرائب فإن الضريبة المسددة على المدخلات تعتبر من التكاليف.

\* **ذات إجراءات سهلة ومبسطة:** تتميز ضريبة القيمة المضافة بالإجراءات السهلة والمبسطة وهذا من شأنه تسهيل المعاملات بين الدوائر الضريبية والمكلف.

\* **تجمع لتمويل الخدمات العامة للدولة:** يفترض بالضريبة المحصلة أن تعمل على تمويل الموازنة العامة للدولة بغرض توفير الأمن والعدالة وتقديم الخدمات الأخرى الاجتماعية والصحية والتعليمية وتطوير البلاد... إلخ.

\* **مساعدة صناع القرار في حساب ما ستحققه من إيرادات:** وذلك لأن هذه الضريبة في معظم الأحيان ذات نسبة معينة من ثمن السلعة أو الخدمة مما يسهل عمليات احتساب الإيرادات الممكن تحقيقها خلال فترة معينة مستقبلية.

### 3.7.3 تصنيف الضريبة المضافة والإفصاح عنها: إن من القواعد الأساسية لفرض

الضريبة هي الاقتصاد في نفقات الجباية وفي الحقيقة أن قانون ضريبة القيمة المضافة حول المشتغلين (المحلات) جباة ضرائب ملزمين بجباية الضريبة وتحصيلها على القيمة التي أضافوها لمشترياتهم ومن ثم يترتب على هذه المحلات توريد الضريبة المحصلة خلال فترة خمسة عشرة يوماً من تاريخ إعداد التقرير إن هذا يعني أن الضريبة التزم على المنشأة وعليه تظهر في جانب الخصوم المتداولة

ومن الجدير بالذكر أن المحلات التجارية تعتبر معفاة من الضريبة المضافة إذ يحق لهم تنزيل الضريبة التي سبق وأن دفعت على المشتريات من ضريبة المبيعات المحصلة. وحيث أن القانون يجيز تأجيل فواتير الشراء لمدة ستة أشهر بعكس المبيعات التي يجب أن تدخل في تقرير الضريبة للشهر الذي بيعت فيه فإن ضريبة القيمة المضافة على الفواتير المؤجلة تعتبر أصول متداولة ومن الأخطاء التي قد يقع فيها المحاسبون عمل تقاص بين الضريبة المضافة تحت التسوية (المدينة) والتي تمثل ضريبة فواتير المشتريات المؤجلة وضريبة القيمة المضافة المستحقة (الدائنة) والتي تمثل الفرق بين مجموع الضريبة الداخلة والخارجة وعرضهم في الميزانية كرقم واحد وهذا مخالف للمبادئ المحاسبية.

### 3.7.5 احتساب الضريبة المضافة

قبل البدء بحساب الضريبة سيتم تحديد المصطلحات المتعلقة باحتساب الضريبة المضافة:

\* القيمة الأساسية: يطلق على قيمة السلعة قبل فرض الضريبة "القيمة الأساسية".

\* مبلغ الضريبة: هي قيمة الضريبة والتي هي نسبة من القيمة الأساسية.

\* القيمة الإجمالية: وهي قيمة السلعة أو الخدمة بعد الضريبة أي هي مجموع القيمة الأساسية

ومبلغ الضريبة.

مبلغ الضريبة = القيمة الأساسية × نسبة الضريبة



القيمة الإجمالية = القيمة الأساسية + مبلغ الضريبة

القيمة الإجمالية = القيمة الأساسية × (1 + نسبة الضريبة)

القيمة الأساسية بمعلومية القيمة الإجمالية ونسبة الضريبة =  $\frac{\text{القيمة الإجمالية}}{(1 + \text{نسبة الضريبة})}$

المبلغ للدفع = مجموع الضريبة الداخلة - مجموع الضريبة الخارجة

القيمة الأساسية للفاتورة = سعر الوحدة لا يشمل الضريبة (القيمة الأساسية للوحدة) × العدد

القيمة الإجمالية للفاتورة = سعر الوحدة يشمل الضريبة (القيمة الإجمالية للوحدة) × العدد

الربح = المبلغ للدفع × مقلوب نسبة الضريبة

ملاحظة: يكون المبلغ للدفع إذا كان مجموع الضريبة الداخلة < مجموع الضريبة الخارجة

يكون المبلغ للإرجاع إذا كان مجموع الضريبة الداخلة > مجموع الضريبة الخارجة

والإرجاع يعني أن الدولة تعيد للمكلف الضريبة التي سبق أن دفعها للموردين عند الشراء.

يحتسب كل مكلف خاضع للضريبة، المبلغ المستوجب على مجموع مبيعاته لكل فترة

مالية شهريا، ويحق له أن يحسم من قيمة هذه الضريبة، الضريبة التي تحملها خلال المدة نفسها

للحصول على السلع أو الخدمات الضرورية، مع العلم أن الشخص الذي يستطيع أن يحسم ما تم

دفعه مما قبضه هو الشخص المكلف قانونا فقط، وبموجب فواتير ضريبية.

في الأساس يفرض القانون على كل من يزاول نشاطا معيناً سواء كان هذا النشاط تجارياً

أو صناعياً أو خدماتياً ويهدف لتحقيق الربح أو كان معنياً أن يقوم بإبلاغ الإدارة الضريبية عن

هذا النشاط، وعند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة (البيع أو تقديم الخدمة (يقوم البائع أو مؤدي

الخدمة باحتساب الضريبة المضافة وإضافتها إلى المبيع أو الخدمة المقدمة ويقبضها من متلقي

الخدمة أو المشتري، وفي المقابل إذا قام البائع بشراء أية مدخلات ودفع بموجبها الضريبة

المضافة يحق له عمل تقاص بين الضريبة المقبوضة والضريبة المدفوعة وعلى الخاضع

للضريبة أن يؤدي الضريبة المستوجبة الباقية بعد حسم الضريبة المدفوعة من قبله، أو أن يدور إلى الفترة التالية فائض الضريبة المدفوعة، الذي لم يستطع حسمه في الفترة ذاتها، أو يطلب من الدولة استرجاع هذا الفائض. وفي المقابل إذا لم يدفع المكلّف ضريبة مضافة على المدخلات أو إذا لم يحصل على فاتورة ضريبية، لا يستطيع بموجب القانون أن يحسم ضريبة المدخلات من ضريبة المبيعات أو الإيرادات.

ولتحديد المبلغ للدفع يتم إعداد كشف المقبوضات والمدفوعات علماً بأن جانب المقبوضات يحتوي على المبيعات - مرجع المبيعات - الإشعار الدائن (خصم مسموح به) أما جانب المدفوعات فيحتوي على المشتريات - مرجع الشراء + المصاريف - الإشعار المدين (الخصم المكتسب). وهذا مثال تم من خلاله إعداد كشف المقبوضات وكشف المدفوعات للوصول إلى المبلغ الصافي للدفع.

#### كشف المقبوضات

التاريخ	رقم الفاتورة	البيان	مبلغ الضريبة	القيمة الأساسية	القيمة الإجمالية
5/1	20	فاتورة بيع	11624	68376	80000
15/1	21	فاتورة بيع	2906	17094	20000
23/1	22	فاتورة بيع	3400	20000	23400
30/1	23	فاتورة بيع	14167	83333	97500
31/1	24	فاتورة بيع	1090	6410	7500
مجموع الضريبة الداخلة			33186	195214	228400

## كشف المدفوعات

التاريخ	رقم الفاتورة	البيان	مبلغ الضريبة	القيمة الأساسية	القيمة الإجمالية
5/1	20	فاتورة شراء	12240	72000	84240
8/1	535	فاتورة شراء	19516	114800	134316
19/1	596	فاتورة شراء	2550	15000	17550
30/1	237	فاتورة شراء	1020	6000	7020
31/1	77	مرجع شراء	-5576	-32800	-38376
مجموع الضريبة الخارجة			29750	175000	204750

$$\text{المبلغ للدفع} = 33186 - 29750 = 3436$$

### 3.7.6 الصفقات المعفاة من المكوس المضافة في فلسطين:

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

تأجير عقارات تتمتع بالحماية بموجب قانون تقييد إيجارات ( دور السكن ) لسنة 1940.

الصفقات التي يعقدها مشغل صغير تقل حصيلة صفقاته عن 30 000 شيقل جديد وتستنثى من

ذلك الصفقات التي تتناول بيع التجهيزات التي خصمت ضريبة المدخلات المدفوعة عنها حين

شرائها.

بيع مال لا يجوز بموجب أي تشريع أمن، حين شرائه أو استيراده تنزيل المدخلات عن شرائه

أو استيراده، ويشترط في ذلك أنه إذا تقرر إمكان تنزيل جزء من ضريبة المدخلات فيدفع جزء

نسبي من المكوس كنسبة الجزء المسموح بتنزيله إلى مجموع ضريبة المدخلات.

إيداع المشتغل نقوداً لدى مؤسسة مالية أو إعطاؤه قرضاً إلى مؤسسة مالية.

الصفقات التي تتناول الماس خلاف الماس الاصطناعي والأحجار الكريمة والأحجار شبه الكريمة غير المرصعة من النوع الذي يعفى استيراده من كامل الرسوم الجمركية والتي تعقد مع مشتغل يقتصر شغله الذي عقدت الصفقة في سياقه عليها فقط.

### 3.8 المشكلات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة في فلسطين:

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

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

ومن ناحية نظرية، فإن هذه العملية كان لابد وأن تزيد من إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية، إلا أن الخزينة الفلسطينية عانت من تسرب للإيرادات الجمركية والضريبة، وأسباب هذا التسرب " أنه لا يزال يوجد هناك ثغرات كبيرة في نظام الإيرادات المالية للفلسطينيين، والإشارة هنا إلى السلع التي تباع في الضفة الغربية وقطاع غزة من قبل إسرائيليين، بالرغم من أنها سلع مستوردة من خارج إسرائيل وليست إسرائيلية الصنع (المستوردات غير المباشرة)، وهذه السلع يجب تصنيفها كغير إسرائيلية، وعند بيعها في مناطق الحكم الذاتي الفلسطيني يجب تحويل إيراداتها الجمركية للسلطة الوطنية الفلسطينية حسب ما هو عادة في الاتحادات الجمركية (الجوهري، 1995). الأمر الذي لا يتم ويفقد السلطة الفلسطينية عائدات كبيرة.

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

للسلطة الوطنية الفلسطينية، لأن نقطة الاستهلاك النهائية لهذا الجزء هي مناطق الحكم الذاتي الفلسطيني (الجهري، 1995).

### 3.8.2 البروتوكول الاقتصادي:

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

**أولاً:** الحرية الكاملة لحركة البضائع الصناعية والزراعية ما بين إسرائيل ومناطق السلطة الفلسطينية بدون دفع أية جمارك أو ضرائب استيراد عليها، ويستثنى الاتفاق ستة مواد زراعية فلسطينية، وهذه المواد هي البطيخ والبندورة والخيار والبطاطا والبيض والدواجن، على أن تلغى هذه القيود وترفع عنها خلال فترة أربع سنوات (البروتوكول الاقتصادي، 1994)، إلا أن السلطات الإسرائيلية أمعنت في إعاقة تنقل البضائع الفلسطينية تحت ذرائع الاغلاقات وحجج الفحص الأمني إضافة إلى الحواجز التي استخدمتها كمعابر ما بين المناطق الفلسطينية وإسرائيل، والتي أثرت بدرجة كبيرة على حرية البضائع، فأصبحت البضائع بمعظمها باتجاه واحد وهو من إسرائيل إلى المناطق الفلسطينية، إن التدابير الأمنية تؤدي إلى الحد من كمية السلع التي تعبر الحدود الإسرائيلية الفلسطينية، مما يؤدي إلى تقليص إيرادات الجمارك السلطة الوطنية الإسرائيلية الفلسطينية، مما يؤدي إلى تقليص إيرادات الجمارك السلطة الوطنية الفلسطينية.

ثانياً: يتوجب على السلطة الوطنية أن تستخدم تعرفه الجمارك وضرائب الشراء والإنتاج الإسرائيلية كحد أدنى في تحديد التعرفة الجمركية الفلسطينية على ما يتم استيراد لمناطق السلطة الفلسطينية(الجوهري، 1995). ويوجد ثلاث استثناءات لهذه القاعدة:

\* الاستثناء الأول أن السلطة الوطنية الفلسطينية لها الصلاحية الكاملة في مجال الاستيراد ونظام الجمارك بالنسبة للبضائع المنتجة في الأردن ومصر ودول عربية وإسلامية أخرى.

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

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

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

إن سيطرة إسرائيل على المعابر، وتحكمها في تدفق السلع بين الأسواق الفلسطينية والأسواق العربية، كما أن عددا كبيرا من تلك السلع أو السلع المناظرة لها والتي تمثل بديلا قريبا وقويا لها قد تم إعفاؤها من الرسوم الجمركية، نتيجة لالتزامها بمقررات وترتيبات منظمة التجارة العالمية، الأمر الذي قلل من إمكانية تنشيط التجارة بين الضفة والقطاع والأسواق العربية المجاورة (الجعفري والعارضه، 2002).

كما أن انخفاض نسبة التوافق والتطابق بين الصادرات الفلسطينية والواردات العربية والعكس بالعكس، قد أفقد السلطة الوطنية الفلسطينية القدرة على تنشيط تجارتها مع الدول العربية (معهد أبحاث الدراسات الاقتصادية الفلسطيني، ماس، 2000). وبالتالي انخفاض نسبة الإيرادات التي يتم توليدها من الضرائب والرسوم الجمركية المفروضة على المستوردات الفلسطينية من الأردن ومصر، وهو مازاد من تحكم إسرائيل في التجارة الخارجية الفلسطينية من جهة، وزيادة السلطة الوطنية الفلسطينية على الرسوم والضرائب الجمركية المفروضة على المستوردات الفلسطينية من إسرائيل أو عبرها من جهة أخرى.

رابعا: أما المادة السادسة من ذات البروتوكول، فناقشت موضوع الضرائب غير المباشرة على الإنتاج المحلي من ضريبة قيمة مضافة وضريبة مشتريات وأية ضرائب أخرى يفرضها كل طرف في منطقته، واتفق الطرفان على صيغة وشكل الفاتورة الموحدة (المقاصة) لغايات التقاص، وآلية تطبيق التسويات على الضرائب غير المباشرة بناء على الفواتير الموحدة، وقد أدى فرض ضريبة القيمة المضافة السائدة في إسرائيل على المبيعات من المنتجات المحلية إلى فقدان السلع المنتجة محليا وقدرتها التنافسية في الأسواق وأسواق التصدير، مما أدى إلى انخفاض الإيرادات من الضرائب المفروضة على الإنتاج المحلي (الجعفري والعارضه، 2002).



### 3.8.3 الفاتورة الموحدة (المقاصة): إن موضوع الفاتورة الموحدة (المقاصة) لا زال يشكل

الهم الأكبر لدى مسئولى الجمارك والمكوس في وزارة المالية الفلسطينية، حيث أشار المسئولون إلى أن التهرب من الضرائب المترتبة على المقاصة يصل إلى ما بين 30% - 40% من قيمتها " ويعود ذلك إلى عمليات التهريب، وإلى عدم تقديم التاجر الفلسطيني الفاتورة الموحدة، أو لاتفاقه مع التاجر الإسرائيلي بالاكتفاء بفاتورة تغطي جزءا من الصفقة (عبد الرازق، 2004).

وبالتالي تحمل السلطة الوطنية الفلسطينية لخسائر كبيرة ناتجة عن عدم تحصيلها للضرائب المترتبة على المقاصة، ومن ثم عدم قدرتها على المطالبة بتلك الضرائب خلال الاجتماع الشهري مع الجانب الإسرائيلي، مما يؤدي إلى انتقال عبء الضرائب غير المباشرة على الخزينة الفلسطينية بصورة غير مباشرة.

أضف إلى ذلك أن هناك عدد كبير من جوانب القصور في كل من التمويل الخارجي والتحويلات من المبالغ المتجمعة تراكميا لإيرادات الضرائب غير المباشرة المحتجزة لدى إسرائيل، والتي شهدت استقرارا من حيث معدل التمويل الشهري والبالغ 21 مليون دولار أمريكي، وهو ما يمثل نصف المبلغ المتوقع كإيرادات للموازنة وقدره 40 مليون دولار أمريكي، وإذا ما تواصل هذا التوجه فإن السلطة الوطنية الفلسطينية سوف تواجه فجوة في الموارد (أبو الفهم، 2004) وذلك إذا ما واصلت إسرائيل حجزها لتلك الأموال أو التصرف بها دون استشارة أو الرجوع للسلطة الوطنية الفلسطينية، وذلك من منطلق الاستعلاء وسيطرة القوة على العلاقة ما بين الجانبين.

إن أهمية الفاتورة الموحدة للجانب الفلسطيني تتبع من كون حجم التبادل التجاري كبير مع إسرائيل، بمعنى أن نسبة عالية من واردات الضفة الغربية وقطاع غزة هي من إسرائيل،

فبالرغم من تشجيع السلطة الوطنية الفلسطينية للاستيراد من العالم الخارجي، فإن إسرائيل مازالت المصدر الرئيسي للمناطق الفلسطينية، فهي تستأثر بنسبة 95% من واردات القطاع و85% من الواردات للضفة الغربية (الجعفري، 2004).

وبلغة الأرقام تظهر أهمية الإيرادات من المقاصة إذا ما رجعنا إلى هيكل وبيان الإيرادات النصف سنوية الفعلي والمتحقق لخزينة السلطة الوطنية الفلسطينية، فقد بلغ حجم الإيرادات في النصف الأول من العام المالي 2004 حوالي 490 مليون دولار أمريكي، منها 142 مليون إيرادات محلية، وعليه (95 مليون إيرادات ضريبية و53 مليون غير ضريبية)، و292 مليون دولار أمريكي إيرادات المقاصة (المجلس التشريعي الفلسطيني، 2004) ومن هنا يتبين أن الإيرادات من المقاصة شكلت ما يقارب 60% من حجم الإيرادات المتحققة للفترة المذكورة.

### 3.8.3.1 خصائص الفاتورة الموحدة (المقاصة):

\* أنها فاتورة خاصة تستعمل في إثبات عمليات الصفقات التجارية والخدمات بين المشتغلين المرخصين فقط.

\* أنها تستخدم ليس فقط لإثبات عمليات الشراء والبيع فقط، بل لتبادل الخدمات سواء محلياً أو مع إسرائيل ويمكن أيضاً استعمالها من قبل المؤسسات غير الربحية.

\* أنها ذات شكل خاص، فالفاتورة الصادرة من الجانب الفلسطيني يكون مكتوباً عليها حرف (P) وهو الحرف الأول من كلمة (Palestine)، والفاتورة الصادرة من الجانب الإسرائيلي يكون مكتوباً عليها حرف (I) وهو الحرف الأول من كلمة (Israel).

\* تستعمل فقط عند تبادل الصفقات التجارية أو الخدمات مابين إسرائيل والمناطق الفلسطينية.

\* أنه بدون هذه الفواتير الموحدة المتبادلة مع الجانب الإسرائيلي لا يمكن لدوائر الضريبة الفلسطينية خصم الضريبة الإضافية المتحققة على هذه الفواتير.

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

\* إن مدة صلاحيتها القانونية هي ستة أشهر من تاريخ إصدارها.

\* على المشتري أو متلقي الخدمة أن يقدم الفاتورة لدوائر ضريبة القيمة المضافة خلال 45 يوماً.

\* أن تعبأ الفاتورة بخط واضح وأن تكون الأرقام مكتوبة باللغة الانجليزية فقط (حاتم، 2000).

ولحل المشاكل المتعلقة بالفواتير الموحدة (المقاصة) وبالأخص محاولة بعض التجار من التهرب منها، وبالتالي تهريب البضائع المشتراة من إسرائيل بدونها، قامت الإدارة العامة للجمارك والمكوس بتشغيل ما سمي ب (الأمن الجمركي)، وذلك لتفعيل الرقابة والمتابعة الميدانية لنقل البضائع، وبالتالي محاولة ضبط مسالة وجوب أن تكون هناك فاتورة مقاصة مع كل شحنة بضائع قادمة من إسرائيل إلى المناطق الفلسطينية أو مصادرة تلك البضائع المهربة، وبدا عمل الأمن الجمركي في أغسطس في العام 2004، إلا أن الأمن الجمركي ما زال بحاجة للتدعيم والتطوير في أساليب عمله وكفاءة عناصره وموظفيه كذلك في غايات وأهداف وجوده.

**3.8.4 القوانين والأنظمة الضريبية:** يعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة من الفرائض والضرائب التي يلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية، ويمثل تعبير النظام في الضرائب مفهوم واسع وآخر ضيق، فالمفهوم الضيق يعني مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية، من التشريع إلى التقدير والتحصيل، أما المفهوم الواسع، فهو مجموع العناصر الأيدلوجية والاقتصادية والفنية، والتي يؤدي تراكمها إلى كيان أو وجود ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للناظم، الذي تختلف ملامحه في المجتمع الرأسمالي عنها في المجتمع الاشتراكي، وتختلف في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع متخلف (البطريق، 1998).

واعتبر النظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة للفترة ما قبل حزيران 1967 بالنظام الهجين، حيث مزجت فيه عناصر من الإرث الاستعماري مع التحديثات التي شهدتها في فترة الخمسينات والستينات، وبعد الاحتلال الإسرائيلي في حزيران 1967، قامت تلك السلطات بتغيير النظام الضريبي من خلال إصدارها للأوامر العسكرية والتي غيرت من خلالها الوجه الذي كان قائماً للنظام الضريبي، وأيضاً رفعت من معدلات ونسب الضرائب، وفرضت أنواعاً جديدة منها، أضف إلى ذلك التغيير الجوهرى الذي قامت به في هيكل الإدارة الضريبية.

وعلى هذه الخلفية، فإن الأولوية لدى السلطة الوطنية الفلسطينية تكمن في إجراء المراجعة الشاملة للنظام الضريبي، إلا أن الاتفاقيات الاقتصادية الموقعة بين منظمة التحرير الفلسطينية وحكومة إسرائيل، ثم بين حكومة إسرائيل والسلطة الوطنية الفلسطينية لا تسمح بمثل هذه المراجعات الشاملة أثناء المرحلة الانتقالية، وتسمح فقط بتعديلات على ضريبة الدخل وعلى

التعرفة الجمركية على بضائع محده، كما أنها تحدد التخفيض المسموح على ضريبة القيمة المضافة باثنين في المائة (2%) كحد أعلى (النقيب، 1996).

ولا بد من القول أن عناصر النظام الضريبي في فلسطين قد تمت صياغتها في اتفاق باريس الاقتصادي، إلا أنها تعتبر امتدادا وانعكاسا للسياسة المالية التي كانت تمارسها السلطات الإسرائيلية، حيث استهدف النظام الإسرائيلي تمويل الخزينة للإدارة المدنية، وجاءت صياغة النظام الضريبي داعمة للعلاقات الاقتصادية بين إسرائيل والمناطق الفلسطينية (الجعفري، 2002).

لقد ورثت السلطة الفلسطينية مجموعة من القوانين والأنظمة الضريبية غير الموحدة في المناطق الفلسطينية، فالتشريع المتعلق بالجمارك والمكوس والضرائب غير المباشرة المطبق في الضفة الغربية يعود إلى النظام الأردني الذي كان سائدا قبل عام 1967، وقد أدى إصدار المئات من الأوامر العسكرية الإسرائيلية خلال الثماني والعشرين سنة من الاحتلال إلى تغيير هذا النظام والتشريع في جميع نواحيه، بحيث لم يتبق من النظام الأردني إلا هيكله القانوني، أما في قطاع غزة، فالأساس القانوني للنظام الضريبي المطبق هو نظام الانتداب البريطاني الذي كان سائدا قبل عام 1948 مع التعديلات التي أدخلتها عليه السلطات المصرية ما بين عامي 1948 و1967، وكما في الضفة الغربية، قامت السلطات الإسرائيلية بتغيير جميع نواحي النظام في قطاع غزة أثناء سنين الاحتلال (النقيب، 1996).

وبموجب البروتوكول الاقتصادي الموقع بين حكومة إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، فالسلطة الوطنية الفلسطينية لاتستطيع تغيير الكثير من التشريعات والأنظمة الضريبية من ضريبة قيمة مضافة وضريبة شراء والضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب غير المباشرة، ولتلافي حصول فراغ قانوني والذي قد ينشأ من انتقال السلطات والصلاحيات، تم صدور أول

قرار رئاسي بهذا الخصوص عام 1994 باستمرار العمل بالقوانين والأنظمة والأوامر التي كانت سارية المفعول قبل تاريخ 1967/06/05 في الأراضي الفلسطينية (الوقائع الفلسطينية، 1994). وقد وفر ذلك الغطاء القانوني لوزارة المالية لجباية الضرائب غير المباشرة.

وبناء على ماسبق، بقيت القوانين ذات العلاقة بالأمر الجمركية والمطبقة في مناطق

السلطة الوطنية الفلسطينية هي التالية:

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

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

والتزاما بالاتفاقيات الموقعة مع الجانب الإسرائيلي، استمر العمل بالأوامر العسكرية الإسرائيلية التالية:

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

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

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

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

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

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

1- قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

2- قانون التبغ رقم (32) لسنة 1952.

3- قانون المسكرات رقم (15) لسنة 1953.

4- قانون الملح رقم (16) لسنة 1950.

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

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

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

أما القوانين الأردنية التي مازالت مطبقة في الضفة الغربية ولها علاقة بالجمارك والمكوس:

قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960.

1- قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (16) لسنة 1952.

2- قانون ذيل الإجراء رقم (16) لسنة 1965.

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

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

قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001.

1- قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

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

3- قانون السلطة القضائية لسنة 2002.

4- قانون البيئات لسنة 2001.

وبالرغم من انتهاء الفترة الانتقالية (1994-1999)، إلا أن السلطة الوطنية الفلسطينية لا

زالت تطبق القوانين والأنظمة المتعلقة بالجمارك والمكوس وفقا لتلك القوانين والأنظمة الموروثة

عن فترة الاحتلال الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية، وهي قوانين وأنظمة وضعت لخدمة أهداف

وغايات المحتل الإسرائيلي، وهذا ما يؤخذ على المشرع الفلسطيني فيما يخص الجانب التشريعي من القوانين ذات العلاقة بالضرائب غير المباشرة، إضافة إلى ذلك، فإن محكمة الجمارك لازالت مشروعا ينتظر التنفيذ، ولغاية هذا التاريخ تحول القضايا الضريبية والجمركية إلى محاكم الصلح والبدائية بالرغم من اتخاذ مجلس القضاء الأعلى لقراره بإنشاء محكمة الجمارك، وهذا يؤثر بصورة مباشرة على التعامل ومتابعة قضايا التهرب إضافة إلى القضايا المتعلقة بالمكلفين والتي قد تنتظر لفترات طويلة للنظر فيها في المحاكم العادية في ظل غياب محكمة متخصصة في قضايا الجمارك والمكوس، مما يؤثر سلباً على أعمالهم، إضافة لعدم وجود الكادر القضائي المتخصص في إشغال المواقع ذات العلاقة في تلك المحاكم المزمع إنشاؤها.

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



## الفصل الرابع

### الطريقة والإجراءات

4.1 مقدمة

4.2 منهجية الدراسة

4.3 مجتمع الدراسة

4.4 أداة الدراسة

4.5 صدق وثبات الاستبيان

4.6 المعالجات الإحصائية

## الفصل الرابع الطريقة والإجراءات

### 4.1 مقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة ، مجتمع الدراسة ، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها ، وصدقها وثباتها ، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل الدراسة.

### 4.2 منهجية الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي

التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل في مجرياتها ويستطيع أن يتفاعل معها فيصنفها ويحللها (الأغا، 2002). وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة، وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من المصادر الثانوية والأولية كما يلي:

#### 4.2.1 المصادر الثانوية:

لمعالجة الإطار النظري للدراسة استخدمت مصادر البيانات الثانوية من خلال:

- الكتب والمراجع العلمية العربية والأجنبية.
- الدوريات والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة.
- الأبحاث والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.

## 4.2.2 المصادر الأولية:

تم جمع البيانات الأولية اللازمة للدراسة من خلال الأدوات التالية:  
صممت استبانته كأداة رئيسية للبحث (Questionnaire) التي تم إعدادها لهذا الغرض وتوزيعها على دوائر الضريبة المضافة وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (Statistical Package for Social Science) SPSS. وقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين رئيسيين، القسم الأول معلومات شخصية، والقسم الثاني تم تقسيمه إلى خمسة مجالات، المجال الأول، معلومات تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة، المجال الثاني، معلومات تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش، المجال الثالث، معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة، المجال الرابع، معلومات تتعلق بمدى التزام المؤسسات، المجال الخامس، معلومات تتعلق بأثر إتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة.

- تم إجراء مقابلات مع بعض المسؤولين والموظفين في دائرة الضريبة المضافة.

## 4.3 مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مفتشي الضريبة ورؤساء الأقسام والمدراء والمحاسبين وقد بلغ عدد أفراد حجم مجتمع الدراسة 40 موظف، لذلك فقد تم استخدام أسلوب الحصر الشامل. وقد تم توزيع الاستبانات على جميع أفراد مجتمع الدراسة، وتم استرداد 40 استبانة، وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد استبانة واحدة لعدم تحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة هو 39 استبانة. والجدول التالي تبين خصائص مجتمع الدراسة كالتالي:

- متغير العمر: يبين جدول رقم (3) أن 2.6% من مجتمع الدراسة بلغت أعمارهم أقل من 25 سنة، و30.8% من مجتمع الدراسة تراوحت أعمارهم من 25 سنة إلى أقل من 35 سنة،

و38.5% من مجتمع الدراسة تراوحت أعمارهم من 35 سنة إلى أقل من 45 سنة، و28.2% من مجتمع الدراسة بلغت أعمارهم 45 سنة فأكثر، وهذا يعني أن معظم الموظفين من الشباب الذين يستطيعون العمل دون كلل أو ملل.

### جدول رقم (3)

#### توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 25 سنة	1	2.6
25 إلى أقل من 35 سنة	12	30.8
35 إلى أقل من 45 سنة	15	38.5
45 سنة فأكثر	11	28.2
<b>المجموع</b>	<b>39</b>	<b>100.0</b>

- متغير الجنس: يبين جدول رقم (4) أن 71.8% من مجتمع الدراسة من الذكور، و28.2% من مجتمع الدراسة من الإناث وهذا يدل على قدرة الشباب على تحمل أعباء العمل.

### جدول رقم (4)

#### توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	28	71.8
أنثى	11	28.2
<b>المجموع</b>	<b>39</b>	<b>100.0</b>

- متغير المؤهل العلمي: يبين جدول رقم (5) أن 94.9% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، و5.1% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير، مما يؤكد حرص الإدارة على اختيار كوادر مؤهلة علمياً.

### جدول رقم (5)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
0.0	0	دبلوم
94.9	37	بكالوريوس
5.1	2	ماجستير
0.0	0	دكتوراه
100.0	39	المجموع

- متغير السكن: يبين جدول رقم (6) أن 7.7% من مجتمع الدراسة من سكان شمال غزة، و48.7% من مجتمع الدراسة من سكان مدينة غزة، و7.7% من مجتمع الدراسة من سكان المناطق الوسطى، و35.9% من مجتمع الدراسة من سكان المناطق الجنوبية.

### جدول رقم (6)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير السكن

النسبة المئوية	التكرار	السكن
7.7	3	شمال غزة
48.7	19	غزة
7.7	3	المناطق الوسطى
35.9	14	المناطق الجنوبية
100.0	39	المجموع

- متغير التخصص العلمي: يبين جدول رقم (7) أن 92.3% من مجتمع الدراسة متخصصة في المحاسبة، و2.6% من مجتمع الدراسة متخصصة في إدارة الأعمال، و2.6% من مجتمع الدراسة متخصصين في العلوم المالية والمصرفية، و2.6% من مجتمع الدراسة متخصصين في الاقتصاد، وهذا يدل على أن الغالبية العظمى من مجتمع الدراسة من المحاسبين.

## جدول رقم (7)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	36	92.3
إدارة أعمال	1	2.6
علوم مالية ومصرفية	1	2.6
اقتصاد	1	2.6
أخرى	0	0.0
المجموع	39	100.0

- متغير عدد سنوات الخبرة في مجال ممارسة المهنة: يبين جدول رقم (8) أن 7.7% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم في مجال ممارسة المهنة من 1-5 سنوات، و41.0% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم في مجال ممارسة المهنة من 6-10 سنوات، و30.8% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم في مجال ممارسة المهنة من 11-15 سنة، و20.5% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم في مجال ممارسة المهنة من 15-11 سنة، مما يدل على أن معظم موظفي الدائرة لديهم خبرة في مجال العمل.

## جدول رقم (8)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال ممارسة المهنة

عدد سنوات الخبرة في مجال ممارسة المهنة	التكرار	النسبة المئوية
1-5 سنوات	3	7.7
6-10 سنوات	16	41.0
11-15 سنة	12	30.8
16 سنة فأكثر	8	20.5
المجموع	39	100.0

- متغير عدد الدورات التي التحقت بها ذات صلة مباشرة بضريبة القيمة المضافة خلال الخمس سنوات الماضية: يبين جدول رقم (9) أن 20.5% من مجتمع الدراسة لم يلتحقوا في الدورات ذات صلة مباشرة بضريبة القيمة المضافة خلال الخمس سنوات الماضية، و64.1% من مجتمع الدراسة بلغ عدد الدورات التي التحقوا بها ذات صلة مباشرة بضريبة القيمة المضافة خلال الخمس سنوات الماضية من 1-5 دورات، و10.3% من مجتمع الدراسة بلغ عدد الدورات التي التحقوا بها ذات صلة مباشرة بضريبة القيمة المضافة خلال الخمس سنوات الماضية من 6-10 دورات، و5.1% من مجتمع الدراسة بلغ عدد الدورات التي التحقوا بها ذات صلة مباشرة بضريبة القيمة المضافة خلال الخمس سنوات الماضية 11 دورة فأكثر.

#### جدول رقم (9)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عدد الدورات التي التحقت بها ذات صلة مباشرة

بضريبة القيمة المضافة خلال الخمس سنوات الماضية

النسبة المئوية	التكرار	عدد الدورات التي التحقت بها ذات صلة مباشرة بضريبة القيمة المضافة خلال الخمس سنوات الماضية
20.5	8	لا توجد
64.1	25	من 1-5 دورات
10.3	4	من 6-10 دورات
5.1	2	11 دورة فأكثر
100.0	39	المجموع

-متغير عدد موظفي الدائرة: يبين جدول رقم (10) أن 25.6% من مجتمع الدراسة بلغ عدد موظفي الدائرة لديهم من 5-10 موظفين، و23.1% من مجتمع الدراسة بلغ عدد الموظفين لديهم من 11-15 موظف، و10.3% من مجتمع الدراسة بلغ عدد الموظفين في الدائرة من

20-16 موظف، و41.0% من مجتمع الدراسة بلغ عدد الموظفين لديهم في الدائرة 21 موظف فأكثر.

### جدول رقم (10)

توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد موظفي الدائرة

عدد موظفي الدائرة	التكرار	النسبة المئوية
10-5 موظفين	10	25.6
15-11 موظف	9	23.1
20-16 موظف	4	10.3
21 موظف فما فوق	16	41.0
<b>المجموع</b>	<b>39</b>	<b>100.0</b>

#### 4.4 أداة الدراسة:

تم استخدام الاستبانة كإحدى أدوات الدراسة ، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كالتالي:

**القسم الأول:** يحتوي على الخصائص العامة لمجتمع الدراسة ويتكون من 9 فقرات.

**القسم الثاني:** يتكون من خمسة مجالات تتناول العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة

ال فلسطينية من ضريبة القيمة المضافة وهي كما يلي:

**المجال الأول:** يتناول المعلومات التي تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة

المضافة ويتكون من 16 فقرة.

**المجال الثاني:** يتناول المعلومات التي تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش ، ويتكون من 13 فقرة.

**المجال الثالث :** يتناول المعلومات التي تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة ، ويتكون من

9 فقرات.

**المجال الرابع :** يتناول معلومات تتعلق بالتزام المؤسسات ، ويتكون من 8 فقرات.



**المجال الخامس:** يتناول معلومات تتعلق بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة ويتكون من 5 فقرات.

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي كالتالي:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
النقاط	5	4	3	2	1

#### 4.5 صدق وثبات الاستبيان:

للتأكد من صدق وثبات الاستبانة استخدمت الطرق التالية:

##### 4.5.1 صدق الاستبيان:

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (12) عضو، سبعة أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والاقتصاد والإحصاء، وعضو واحد من أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة القدس المفتوحة، واثنين من مدرّاء دائرة ضريبة القيمة المضافة، ومدير دائرة الحاسوب في بلدية جباليا، وتمت الاستجابة لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وبذلك خرج الاستبيان في صورته شبه النهائية ليتم تطبيقه على أفراد المجتمع.

##### 4.5.2 صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

وقد تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على مجتمع الدراسة البالغة 40 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابعة له.

#### 4.5.2.1 قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الأول (المظهر):

جدول رقم (11) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (معلومات تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 والتي تساوي 0.444 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (11)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (معلومات تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
10	يوجد هيكل تنظيمي جيد لدائرة ضريبة القيمة المضافة.	0.508	0.022
11	يتم تطبيق نظام تحصيل ضريبي يتسم بالكفاءة والفاعلية.	0.687	0.001
12	تتوفر لدى إدارة دائرة ضريبة القيمة المضافة كفاءة إدارية.	0.600	0.005
13	توجد كفاءة محاسبية لدى الجهاز الضريبي.	0.591	0.006
14	تتوفر بالدائرة الوسائل والبرامج المساعدة في التطبيق.	0.650	0.002
15	يشارك الموظفين في التدريب والتأهيل المستمر والمحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.	0.491	0.028
16	يوجد تأهيل علمي ومهني مناسب لجميع موظفي دائرة الضريبة المضافة.	0.756	0.000
17	يتوفر الإلمام الكافي لدى الموظفين بالآليات المتعلقة بتحصيل وتسوية الضريبة المضافة.	0.681	0.001
18	يتصف أغلب موظفي الدائرة بالمهنية في العمل.	0.662	0.001
19	تتوفر الخبرة الكافية لدى الموظفين حول طبيعة عملهم.	0.764	0.000
20	تقوم الإدارة بإرسال بعثات خارجية لرفع كفاءة موظفيها.	0.522	0.018
21	توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات	0.691	0.001

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
		أخرى ( مثل الذكاء - الحكم الشخصي - القيادة ) .	
0.037	0.468	تنوافر البرامج المحاسبية وتكنولوجيا الحاسب الآلي التي تسهل من عملية التطبيق .	22
0.045	0.452	يمتلك الموظف معلومات كافية عن الضريبة المضافة وبالتالي لا يسهل تضليله .	23
0.007	0.583	يعتمد الموظف على المعلومات التي يمتلكها في كيفية التعامل مع المكلفين .	24
0.002	0.638	تصدر الإدارة نشرات مستمرة للتوعية عن ضريبة القيمة المضافة .	25

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

#### 4.5.2.2 قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني (معلومات تتعلق بإجراءات العمل

والتفتيش):

جدول رقم (12) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (معلومات

تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات

الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$

الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 والتي تساوي 0.444، وبذلك تعتبر

فقرات المجال الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (12)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (معلومات تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.775	تعمل الإدارة الضريبية على تطوير آليات عملها بالتدريب المتواصل.	26
0.000	0.742	وجود علاقات شخصية بين الموظف والمكلف يؤثر سلبا على تحصيل الإيراد.	27
0.017	0.527	وجود علاقات مالية بين الموظف والمكلف يؤثر سلبا على تحصيل الإيراد.	28
0.016	0.533	يوجد نظام رقابة داخلية في دائرة ضريبة القيمة المضافة مما يؤدي إلى تحسين أداء الموظفين.	29
0.001	0.672	استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في عملية التفتيش يؤثر إيجابا على عملية تحصيل الإيرادات.	30
0.001	0.674	توجد سياسات وإجراءات تضبط عملية التفتيش والتحصيل	31
0.046	0.450	تتم عملية التفتيش من قبل أشخاص مختصين وذو كفاءة عالية.	32
0.021	0.512	الزيارات المتكررة من قبل الموظفين لأماكن عمل المكلفين يزيد من عملية التحصيل.	33
0.002	0.653	يتم توثيق عملية التفتيش والنتائج التي توصل إليها الموظف وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج معينة.	34
0.006	0.587	يلتزم الموظف بإتمام عملية التفتيش حسب الوقت والتاريخ المحدد.	35
0.014	0.542	يتعذر على موظف الضريبة القيام بمتابعة المكلفين لعدم وجود حماية كافية له أثناء قيامه بواجبه.	36
0.041	0.460	يخشى موظف الضريبة القيام بالكشف الميداني لبعض المكلفين بسبب سكنهم بالقرب من مناطق الاحتكاك مع الاحتمال الإسرائيلي.	37
0.025	0.499	يلاقي الموظفين سوء معاملة من المكلفين.	38

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

### 4.5.2.3 قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثالث (معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة):

جدول رقم (13) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 والتي تساوي 0.444 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (13)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.010	0.564	نظام المكوس على الأموال والخدمات ملائم وفي باحتياجات الوضع الحالي.	39
0.034	0.475	يوجد إلمام ووعي كامل لدى الموظفين بنظام المكوس على الأموال والخدمات.	40
0.029	0.488	يتجاهل المكفون الإشعارات التي ترسل إليهم من قبل دائرة ضريبة القيمة المضافة.	41
0.040	0.463	العقوبات التي تفرض على المكلفين من دائرة الضريبة المضافة تعتبر عقوبة غير كافية.	42
0.001	0.676	تطبيق العقوبات الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبة.	43
0.005	0.607	العقوبات الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات مناسبة.	44

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.016	0.533	يوجد تقصير في تطبيق العقوبات الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات.	45
0.000	0.731	عند متابعة المكلف قضائياً يدفع المكلف ما عليه من ضريبة بالكامل.	46
0.002	0.654	تتساهل دائرة ضريبة القيمة المضافة في استخدام الصلاحيات الممنوحة لها حسب القانون في فرض عقوبات على المكلفين.	47

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

#### 4.5.2.4 قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الرابع (معلومات تتعلق بالالتزام المؤسسات).

جدول رقم (14) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (معلومات تتعلق بالالتزام المؤسسات) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 والتي تساوي 0.444، وبذلك تعتبر فقرات المجال الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (14)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (معلومات تتعلق بالالتزام المؤسسات) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.036	0.471	سوء إدارة المال العام يؤدي إلى عدم التزام المكلف.	48
0.002	0.640	عدم توفير خدمات جيدة للمكلف تزيد من عدم التزامه الضريبي.	49
0.045	0.454	غياب الشفافية في الإنفاق العام يؤدي إلى عدم التزام المكلف.	50

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.795	اعتقاد بعض المكلفين أن الضريبة التي يدفعونها لا تذهب للصالح العام يؤدي إلي عدم التزام المكلف.	51
0.000	0.887	اعتقاد بعض المكلفين أنه لا توجد عدالة في فرض الضريبة المضافة يقلل التزام المكلفين ضريبياً.	52
0.004	0.609	زيادة الثقة بين المكلفين ودائرة ضريبة القيمة المضافة تزيد من الالتزام الضريبي لدى المكلفين.	53
0.012	0.550	معرفة المكلفين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية تزيد التزامهم الضريبي.	54
0.010	0.564	شعور المكلف بأنه يعطي الدولة أكثر مما يأخذ منها يؤدي إلي عدم التزامه بدفع الضريبة.	55

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

#### 4.5.2.5 قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الخامس (معلومات تتعلق بأثر إتفاق

باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة).

جدول رقم (15) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (معلومات تتعلق

بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن

معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة

$r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 والتي تساوي 0.444 ، وبذلك تعتبر

فقرات المجال الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

### جدول رقم (15)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس (معلومات تتعلق بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.002	0.642	اتفاق باريس محجف للمكلفين بدفع الضريبة المضافة.	56
0.000	0.858	سبب ارتفاع ضريبة القيمة المضافة هو ارتباطها بالاقتصاد الإسرائيلي.	57
0.012	0.549	أغلب التجار الفلسطينيين لا يقدموا فاتورة موحدة (المقاصة) لدائرة الضريبة المضافة مما يسبب خسائر فادحة للسلطة.	58
0.013	0.545	تحتجز إسرائيل عوائد الضريبة بحجة الأوضاع الأمنية الصعبة مما يؤثر سلبا على إيرادات الخزينة.	59
0.000	0.885	يفضل إعادة النظر في اتفاق باريس الاقتصادي بما يخص بنود ضريبة القيمة المضافة.	60

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

### 4.5.3 الصدق البنائي لمجالات الاستبانة: جدول رقم (16) يبين مدى ارتباط كل مجال من

مجالات الاستبانة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن محتوى كل مجال من مجالات

الاستبان له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة (0.05).

### جدول رقم (16)

الصدق البنائي لمجالات الدراسة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	عنوان المجال	المجال
0.000	0.810	معلومات تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة الضريبة المضافة	الأول
0.000	0.878	معلومات تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش	الثاني
0.000	0.835	معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة	الثالث
0.000	0.827	معلومات تتعلق بمدى التزام المؤسسات	الرابع
0.000	0.769	معلومات تتعلق بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة	الخامس

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444



#### 4.5.4 ثبات الاستبانة Reliability: وقد أجريت خطوات الثبات على المجتمع الاستطلاعية

نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

##### 4.5.4.1 طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية

الرتبة لكل مجال من مجالات الاستبانة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل

ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات =  $\frac{r^2}{r+1}$  حيث  $r$  معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (17) أن هناك معامل

ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان

#### جدول رقم (17)

معامل الثبات ( طريقة التجزئة النصفية)

المجال	محتوى المجال	معامل الارتباط	معامل الثبات	مستوى المعنوية
الأول	معلومات تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبية القيمة المضافة	0.7122	0.831912	0.000
الثاني	معلومات تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش	0.7240	0.839907	0.000
الثالث	معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة	0.7524	0.858708	0.000
الرابع	معلومات تتعلق بالتزام المؤسسات	0.8087	0.894233	0.000
الخامس	معلومات تتعلق بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة	0.7925	0.88424	0.000

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

##### 4.5.4.2 طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدمت طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد بين جدول

رقم (18) أن معاملات الثبات مرتفعة لمحاور الاستبانة.

## جدول رقم(18)

معاملات الثبات ( طريقة ألفا كرونباخ)

المجال	محتوى المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
الأول	معلومات تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبية القيمة المضافة	16	0.7989
الثاني	معلومات تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش	13	0.7404
الثالث	معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة	9	0.7584
الرابع	معلومات تتعلق بالتزام المؤسسات	8	0.8491
الخامس	معلومات تتعلق بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة	5	0.8549

### 4.6 المعالجات الإحصائية:

استخدم برنامج SPSS الإحصائي في تفريغ وتحليل الاستبانة وتم استخدام الاختبارات

الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات
- 2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
- 3- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات
- 4- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا

( 1- Sample K-S )

- 5- اختبار One sample t test

## الفصل الخامس

### نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

5.1 اختبار التوزيع الطبيعي

5.2 تحليل فقرات الدراسة

5.3 فرضيات البحث

## 5.1 اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف-سمرنوف (1-Sample K-S))

يستخدم اختبار كولمجروف-سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (19) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 (  $sig. > 0.05$  ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

### جدول رقم (19)

#### اختبار التوزيع الطبيعي(One-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	معلومات تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبية القيمة المضافة	16	0.721	0.675
الثاني	معلومات تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش	13	0.898	0.395
الثالث	معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة	9	0.576	0.895
الرابع	معلومات تتعلق بالتزام المؤسسات	8	0.961	0.314
الخامس	معلومات تتعلق بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة	5	0.997	0.273
	جميع الفقرات	51	1.006	0.264

## 5.2 تحليل فقرات الدراسة

تم استخدام اختبار T للمجتمع الواحد (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة والجدول التالية تحتوي على النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة ، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة لقيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 عند درجة حرية "38" ومستوى معنوية "0.05" ( أو مستوى المعنوية أقل من

0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %) ، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد المجتمع لا يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة لقيمة t المحسوبة أصغر من القيمة المطلقة لقيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 عند درجة حرية "38" ومستوى معنوية "0.05" ( أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60 % ) ، وتكون آراء المجتمع في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر 0.05.

### 5.2.1 تحليل فقرات المجال الأول : معلومات تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبية

القيمة المضافة ومستوى معنوية "0.05"

يبين جدول رقم (21) نتائج فقرات المجال الأول والذي يبين أن آراء المجتمع في الفقرات (13، 15، 17، 18، 19، 21، 23، 24) كانت ايجابية حيث أن آراء أفراد المجتمع يتفقون على أن " توجد كفاءة محاسبية لدى الجهاز الضريبي " بوزن نسبي 81.03%، وعلى أن " يشارك الموظفين في التدريب والتأهيل المستمر والمحاضرات والندوات المهنية المتخصصة " بوزن نسبي 69.74%، وعلى أن " يتوفر الإلمام الكافي لدى الموظفين بالآليات المتعلقة بتحصيل وتسوية الضريبة المضافة " بوزن نسبي 66.67%، وعلى أن " يتصف أغلب موظفي الدائرة بالمهنية في العمل " بوزن نسبي 68.21%، وعلى أن " تتوفر الخبرة الكافية لدى الموظفين حول طبيعة عملهم " بوزن نسبي 69.23%، وعلى أن " توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات أخرى ( مثل الذكاء - الحكم الشخصي - القيادة ) " بوزن نسبي 71.58%، وعلى أن " يمتلك الموظف معلومات كافية عن الضريبة المضافة وبالتالي لا يسهل تضليله " بوزن نسبي 68.21%، وعلى أن " يعتمد الموظف على المعلومات التي يمتلكها في كيفية التعامل مع المكلفين " بوزن نسبي 71.28%.

كما يتبين أن آراء أفراد المجتمع في الفقرات (10، 25) كانت سلبية حيث أن آراء أفراد المجتمع يتفقون على أن " لا يوجد هيكل تنظيمي جيد لدائرة ضريبة القيمة المضافة " بوزن نسبي 51.28 %، وعلى أن "لا تصدر الإدارة نشرات مستمرة للتوعية عن ضريبة القيمة المضافة " بوزن نسبي 52.31 %.

كما يبين جدول رقم (20) أن باقي فقرات المجال الأول المتبقية محايدة حيث أن مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.25 والوزن النسبي يساوي 65.0 %، وقيمة t المحسوبة تساوي 2.587 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 ، وبلغت قيمة مستوى المعنوية 0.014 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن المعلومات المتعلقة بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة جيدة، كما أنه يتفق مع دراسة هاللو، 2003 والتي تؤكد وجود جهاز ضريبي كفؤ لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة.

#### جدول رقم(20)

تحليل فقرات المجال الأول(معلومات تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة)

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي (5)	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
10	يوجد هيكل تنظيمي جيد لدائرة ضريبة القيمة المضافة	2.56	51.28	-2.104	0.042
11	يتم تطبيق نظام تحصيل ضريبي يتسم بالكفاءة والفاعلية	2.97	59.49	-0.144	0.886
12	تتوفر لدى إدارة دائرة ضريبة القيمة المضافة كفاءة إدارية	2.97	59.49	-0.133	0.895
13	توجد كفاءة محاسبية لدى الجهاز الضريبي.	4.05	81.03	10.150	0.000
14	تتوفر بالدائرة الوسائل والبرامج المساعدة في التطبيق.	3.03	60.51	0.133	0.895
15	يشارك الموظفين في التدريب والتأهيل المستمر والمحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.	3.49	69.74	2.836	0.007
16	يوجد تأهيل علمي ومهني مناسب لجميع موظفي دائرة الضريبة المضافة.	3.13	62.56	0.725	0.473

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي (5)	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
17	يتوفر الإلمام الكافي لدى الموظفين بالآليات المتعلقة بتحصيل وتسوية الضريبة المضافة	3.33	66.67	2.179	0.036
18	يتصف أغلب موظفي الدائرة بالمهنية في العمل	3.41	68.21	2.911	0.006
19	تتوفر الخبرة الكافية لدى الموظفين حول طبيعة عملهم	3.46	69.23	3.505	0.001
20	تقوم الإدارة بإرسال بعثات خارجية لرفع كفاءة موظفيها	3.21	64.10	1.243	0.221
21	توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات أخرى ( مثل الذكاء - الحكم الشخصي - القيادة )	3.58	71.58	4.501	0.000
22	تتوافر البرامج المحاسبية وتكنولوجيا الحاسب الآلي التي تسهل من عملية التطبيق	3.23	64.62	1.462	0.152
23	يمتلك الموظف معلومات كافية عن الضريبة المضافة وبالتالي لا يسهل تضليله	3.41	68.21	2.911	0.006
24	يعتمد الموظف على المعلومات التي يمتلكها في كيفية التعامل مع المكلفين	3.56	71.28	3.747	0.001
25	تصدر الإدارة نشرات مستمرة للتوعية عن ضريبة القيمة المضافة	2.62	52.31	2.202-	0.034
	<b>جميع فقرات المجال</b>	3.25	65.00	2.587	0.014

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "38" ومستوى معنوية "0.05" تساوي 2.0

## 5.2.2 تحليل فقرات المجال الثاني: معلومات تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش

ويبين جدول رقم (21) نتائج فقرات المجال الثاني حيث أن آراء المجتمع في الفقرات (26)، (29، 31، 32، 35) كانت محايدة حيث أن مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05 أما آراء أفراد المجتمع في بقية فقرات المجال فكانت ايجابية حيث أن آراء أفراد المجتمع يتفقون على أن " وجود علاقات شخصية بين الموظف والمكلف يؤثر سلبا على تحصيل الإيراد " بوزن نسبي 76.92%، وعلى أن " وجود علاقات مالية بين الموظف والمكلف يؤثر سلبا على تحصيل الإيراد " بوزن نسبي 73.85%، وعلى أن " استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في عملية التفتيش يؤثر إيجابا على عملية تحصيل الإيرادات " بوزن نسبي 72.82%، وعلى أن "

الزيارات المتكررة من قبل الموظفين لأماكن عمل المكلفين يزيد من عملية التحصيل " بوزن نسبي 72.82%، وعلى أن " يتم توثيق عملية التفتيش والنتائج التي توصل إليها الموظف وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج معينة " بوزن نسبي 77.95%، وعلى أن " يتعذر على موظف الضريبة القيام بمتابعة المكلفين لعدم وجود حماية كافية له أثناء قيامه بواجبه " بوزن نسبي 89.74%، وعلى أن " يخشى موظف الضريبة القيام بالكشف الميداني لبعض المكلفين بسبب سكنهم بالقرب من مناطق الاحتكاك مع الاحتلال الإسرائيلي " بوزن نسبي 82.56%، وعلى أن " يلاقي الموظفين سوء معاملة من المكلفين " بوزن نسبي 72.31%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.54 والوزن النسبي يساوي 70.73 %، وقيمة t المحسوبة تساوي 7.053 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، وبلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن المعلومات المتعلقة بإجراءات العمل والتفتيش جيدة جدا.

#### جدول رقم (21)

##### تحليل فقرات المجال الثاني (معلومات تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش)

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي (5)	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
26	تعمل الإدارة الضريبية على تطوير آليات عملها بالتدريب المتواصل.	2.79	55.90	1.113-	0.273
27	وجود علاقات شخصية بين الموظف والمكلف يؤثر سلبا على تحصيل الإيراد.	3.85	76.92	4.471	0.000
28	وجود علاقات مالية بين الموظف والمكلف يؤثر سلبا على تحصيل الإيراد.	3.69	73.85	3.376	0.002
29	يوجد نظام رقابة داخلية في دائرة ضريبة القيمة المضافة مما يؤدي إلى تحسين أداء الموظفين.	2.85	56.92	0.924-	0.361



مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي (5)	الفقرة	رقم الفقرة
0.002	3.391	72.82	3.64	استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في عملية التفتيش يؤثر إيجاباً على عملية تحصيل الإيرادات.	30
0.889	0.141	60.51	3.03	توجد سياسات وإجراءات تضبط عملية التفتيش والتحصيل.	31
0.772	0.291	61.03	3.05	تتم عملية التفتيش من قبل أشخاص مختصين وذو كفاءة عالية.	32
0.000	3.855	72.82	3.64	الزيارات المتكررة من قبل الموظفين لأماكن عمل المكلفين يزيد من عملية التحصيل.	33
0.000	6.830	77.95	3.90	يتم توثيق عملية التفتيش والنتائج التي توصل إليها الموظف وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج معينة.	34
0.110	1.638	66.15	3.31	يلتزم الموظف بإتمام عملية التفتيش حسب الوقت والتاريخ المحدد.	35
0.000	10.869	89.74	4.49	يتعذر على موظف الضريبة القيام بمتابعة المكلفين لعدم وجود حماية كافية له أثناء قيامه بواجبه.	36
0.000	7.883	82.56	4.13	يخشى موظف الضريبة القيام بالكشف الميداني لبعض المكلفين بسبب سكنهم بالقرب من مناطق الاحتكاك مع الاحتلال الإسرائيلي.	37
0.001	3.689	72.31	3.62	يلاقي الموظفون سوء معاملة من المكلفين.	38
0.000	7.053	70.73	3.54	<b>جميع فقرات المجال</b>	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "38" ومستوى معنوية "0.05" تساوي 2.0

### 5.2.3 تحليل فقرات المجال الثالث: معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة.

ويبين جدول رقم (22) نتائج فقرات المجال الثالث حيث أن آراء المجتمع في الفقرات (39)، (40، 42، 46) كانت محايدة حيث أن مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05 أما آراء أفراد المجتمع في بقية فقرات المجال فكانت ايجابية حيث أن آراء أفراد المجتمع يتفقون على أن " يتجاهل المكلفون الإشعارات التي ترسل إليهم من قبل دائرة ضريبة القيمة المضافة " بوزن نسبي 73.33%، وعلى أن " تطبيق الغرامات الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية " بوزن نسبي 71.79%، وعلى أن " العقوبات

الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات مناسبة " بوزن نسبي 68.72%، وعلى أن " يوجد تقصير في تطبيق العقوبات الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات " بوزن نسبي 69.74%، وعلى أن " تتساهل دائرة ضريبة القيمة المضافة في استخدام الصلاحيات الممنوحة لها حسب القانون في فرض عقوبات على المكلفين " بوزن نسبي 71.79%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.34 والوزن النسبي يساوي 66.72%، وقيمة t المحسوبة تساوي 4.517 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، وبلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن المعلومات المتعلقة بالقوانين والتشريعات جيدة، وهذا يتفق مع دراسة الخطيب، 2006 والتي كان من أهم نتائجها أن القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين خلال فترة الدراسة قوانين قديمه وموروثه.

وأن الإدارة الضريبية لا تبذل الجهد المطلوب للوصول إلى المكلفين الذين يعملون خارج المناطق التي تقع تحت سيطرة الجانب الإسرائيلي ولغياب القضاء وعدم توفر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، عدا عن قلة الوعي الضريبي لدى المواطن الفلسطيني وأن الإدارة الضريبية ينقصها الكفاءة والعدالة في إجراءات تحصيل الضريبة. وعدم توفر جهاز للاستعلام الضريبي يزود إدارة الضرائب بالمعلومات.

جدول رقم (22)

تحليل فقرات المجال الثالث (معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة)

رقم الفقرة	الفقرة	الحسابي (5) المتوسط	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
39	نظام المكوس على الأموال والخدمات ملائم وفي باحتياجات الوضع الحالي.	3.00	60.00	0.000	1.000
40	يوجد إمام ووعي كامل لدى الموظفين بنظام المكوس على الأموال والخدمات.	2.95	58.97	0.313-	0.756
41	يتجاهل المكلفون الإشعارات التي ترسل إليهم من قبل دائرة ضريبة القيمة المضافة.	3.67	73.33	4.970	0.000
42	الغرامات التي تفرض على المكلفين من دائرة الضريبة المضافة تعتبر عقوبة غير كافية.	3.10	62.05	0.585	0.562
43	تطبيق الغرامات الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبة.	3.59	71.79	3.711	0.001
44	العقوبات الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات مناسبة.	3.44	68.72	2.602	0.013
45	يوجد تقصير في تطبيق العقوبات الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات.	3.49	69.74	2.975	0.005
46	عند متابعة المكلف قضائياً يدفع المكلف ما عليه من ضريبة بالكامل.	3.21	64.10	1.136	0.263
47	تتساهل دائرة ضريبة القيمة المضافة في استخدام الصلاحيات الممنوحة لها حسب القانون في فرض عقوبات على المكلفين.	3.59	71.79	3.926	0.000
	<b>جميع فقرات المجال</b>	3.34	66.72	4.517	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "38" ومستوى معنوية "0.05" تساوي 2.0

#### 5.2.4 تحليل فقرات المجال الرابع (معلومات تتعلق بالتزام المؤسسات)

ويبين جدول رقم (23) نتائج فقرات المجال الرابع حيث أن آراء المجتمع في جميع فقرات المجال ايجابية حيث أن مستوى المعنوية لكل منها أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من " 60% " حيث أن آراء أفراد المجتمع يتفقون على أن " سوء إدارة المال العام يؤدي إلى عدم التزام المكلف " بوزن نسبي 86.15%، وعلى أن " عدم توفير خدمات جيدة للمكلف تزيد من عدم التزامه الضريبي " بوزن نسبي 79.49%، وعلى أن " غياب الشفافية في الإنفاق العام يؤدي إلى عدم التزام المكلف " بوزن نسبي 81.03%، وعلى أن " اعتقاد بعض المكلفين أن الضريبة التي يدفعونها لا تذهب للصالح العام يؤدي إلى عدم التزام المكلف " بوزن نسبي 82.56%، وعلى أن " اعتقاد بعض المكلفين أنه لا توجد عدالة في فرض الضريبة المضافة يقلل التزام المكلفين ضريبياً " بوزن نسبي 82.05%، وعلى أن " زيادة الثقة بين المكلفين ودائرة ضريبة القيمة المضافة تزيد من الالتزام الضريبي لدى المكلفين " بوزن نسبي 89.74%، وعلى أن " معرفة المكلفين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية تزيد التزامهم الضريبي " بوزن نسبي 85.13%، وعلى أن " شعور المكلف بأنه يعطي الدولة أكثر مما يأخذ منها يؤدي إلى عدم التزامه بدفع الضريبة " بوزن نسبي 82.05%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 4.18 والوزن النسبي يساوي 83.53%، وقيمة t المحسوبة تساوي 17.947 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، وبلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن المعلومات المتعلقة بمدى التزام المؤسسات متوفرة، وهذا يتفق مع دراسة الأحمد والتي خلصت إلى أن المكلفين لا يسعون لدفع الضريبة المضافة.

جدول رقم (23)

تحليل فقرات المجال الرابع (معلومات تتعلق بالتزام المؤسسات)

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي (5)	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
48	سوء إدارة المال العام يؤدي إلى عدم التزام المكلف.	4.31	86.15	12.466	0.000
49	عدم توفير خدمات جيدة للمكلف تزيد من عدم التزامه الضريبي.	3.97	79.49	9.104	0.000
50	غياب الشفافية في الإنفاق العام يؤدي إلى عدم التزام المكلف.	4.05	81.03	11.733	0.000
51	اعتقاد بعض المكلفين أن الضريبة التي يدفعونها لا تذهب للمصالح العام يؤدي إلى عدم التزام المكلف.	4.13	82.56	11.462	0.000
52	اعتقاد بعض المكلفين أنه لا توجد عدالة في فرض الضريبة المضافة يقلل التزام المكلفين ضريبياً.	4.10	82.05	10.750	0.000
53	زيادة الثقة بين المكلفين ودائرة ضريبة القيمة المضافة تزيد من الالتزام الضريبي لدى المكلفين.	4.49	89.74	18.341	0.000
54	معرفة المكلفين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية تزيد التزامهم الضريبي.	4.26	85.13	14.303	0.000
55	شعور المكلف بأنه يعطي الدولة أكثر مما يأخذ منها يؤدي إلى عدم التزامه بدفع الضريبة.	4.10	82.05	10.750	0.000
0.000	جميع فقرات المجال	4.18	83.53	17.947	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "38" ومستوى معنوية "0.05" تساوي 2.0

## 5.2.5 تحليل فقرات المجال الخامس: معلومات تتعلق بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على

### الضريبة المضافة

ويبين جدول رقم (24) نتائج فقرات المجال الخامس حيث أن آراء المجتمع في الفقرة (58) كانت محايدة حيث أن مستوى المعنوية لها أكبر من 0.05 أما آراء أفراد المجتمع في بقية فقرات المجال فكانت ايجابية حيث أن آراء أفراد المجتمع يتفقون على أن " اتفاق باريس مجحف للمكلفين بدفع الضريبة المضافة " بوزن نسبي 67.69%، وعلى أن " سبب ارتفاع ضريبة القيمة المضافة هو ارتباطها بالاقتصاد الإسرائيلي " بوزن نسبي 75.90%، وعلى أن " تحتجز إسرائيل عوائد الضريبة بحجة الأوضاع الأمنية الصعبة مما يؤثر سلبا على إيرادات الخزينة " بوزن نسبي 92.31%، وعلى أن " يفضل إعادة النظر في اتفاق باريس الاقتصادي بما يخص بنود ضريبة القيمة المضافة " بوزن نسبي 77.44%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.70 والوزن النسبي يساوي 73.95%، وقيمة t المحسوبة تساوي 6.552 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، وبلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن المعلومات المتعلقة بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة كانت لها تأثيرات سلبية على أداء الضريبة.

وقد اتفق هذا مع دراسة الأحمد التي أظهرت أن اتفاق باريس الاقتصادي به ثغرات كثيرة. وكذلك دراسة رابي التي أوصت بإلغاء أو تعديل اتفاق باريس الاقتصادي وبشكل جوهري.

جدول رقم (24)

تحليل فقرات المجال الخامس (معلومات تتعلق بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة)

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي (5)	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
56	اتفاق باريس مجحف للمكلفين بدفع الضريبة المضافة.	3.38	67.69	2.252	0.030
57	سبب ارتفاع ضريبة القيمة المضافة هو ارتباطها بالاقتصاد الإسرائيلي.	3.79	75.90	4.494	0.000
58	أغلب التجار الفلسطينيين لا يقدموا فاتورة موحدة (المقاصة) لدائرة الضريبة المضافة مما يسبب خسائر فادحة للسلطة.	2.82	56.41	0.894-	0.377
59	تحتجز إسرائيل عوائد الضريبة بحجة الأوضاع الأمنية الصعبة مما يؤثر سلبا على إيرادات الخزينة.	4.62	92.31	15.935	0.000
60	يفضل إعادة النظر في إتفاق باريس الاقتصادي بما يخص بنود ضريبة القيمة المضافة.	3.87	77.44	5.419	0.000
	<b>جميع فقرات المجال</b>	3.70	73.95	6.552	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "38" ومستوى معنوية "0.05" تساوي 2.0

### 5.3 فرضيات البحث

1- توجد علاقة بين كفاءة الجهاز الضريبي وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة عند

مستوى دلالة 0.05.

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لمعرفة العلاقة بين كفاءة الجهاز الضريبي وزيادة العائدات من

ضريبة القيمة المضافة ، ويبين جدول رقم (25) أن معامل الارتباط يساوي 0.841 ،

ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة بين كفاءة الجهاز الضريبي وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة عند مستوى دلالة 0.05

2. توجد علاقة بين إجراءات العمل والتفتيش وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة عند مستوى دلالة 0.05.

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لمعرفة العلاقة بين إجراءات العمل والتفتيش وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة ، ويبين جدول رقم (25) أن معامل الارتباط يساوي 0.864 ، ومستوى المعنوية تساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة بين إجراءات العمل والتفتيش وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة عند مستوى دلالة 0.05

3-توجد علاقة بين إعادة النظر في الاتفاقيات والتشريعات الصادرة وزيادة العوائد من الضريبة المضافة عند مستوى دلالة 0.05.

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لمعرفة العلاقة بين إعادة النظر في الاتفاقيات والتشريعات الصادرة وزيادة العوائد من الضريبة المضافة ، ويبين جدول رقم (25) أن معامل الارتباط يساوي 0.490 ، ومستوى المعنوية تساوي 0.002 وهو أقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة بين إعادة النظر في الاتفاقيات والتشريعات الصادرة وزيادة العوائد من الضريبة المضافة عند مستوى دلالة 0.05

4. توجد علاقة بين التزام المؤسسات في دفع الضريبة وزيادة العوائد من الضريبة المضافة عند مستوى دلالة 0.05.

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لمعرفة العلاقة بين التزام المؤسسات وزيادة العوائد من الضريبة المضافة ، ويبين جدول رقم (25) أن معامل الارتباط يساوي 0.098 ، ومستوى المعنوية



تساوي 0.552 وهو أكبر من 0.05 مما يعني عدم وجود علاقة بين مدى التزام المؤسسات في

دفع الضريبة وزيادة العوائد من الضريبة المضافة عند مستوى دلالة 0.05

5- توجد علاقة بين اتفاق باريس الاقتصادي وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة

عند مستوى دلالة 0.05.

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لمعرفة العلاقة بين الآثار المترتبة على اتفاق باريس الاقتصادي

وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة ، ويبين جدول رقم (25) أن معامل الارتباط يساوي

0.238، ومستوى المعنوية تساوي 0.145 وهو أكبر من 0.05 مما يعني عدم وجود علاقة

بين اتفاق باريس الاقتصادي وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة عند مستوى دلالة

0.05

#### جدول رقم (25)

معاملات ارتباط بيرسون بين زيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة وكل من المجالات الأخرى

أثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة	التزام المؤسسات في دفع الضريبة	التشريعات حول الضريبة المضافة	إجراءات العمل والتفتيش	دائرة ضريبة القيمة المضافة	المتغيرات
0.238	0.098	0.490	0.864	0.841	معامل ارتباط بيرسون
0.145	0.552	0.002	0.000	0.000	مستوى المعنوية
39	39	39	39	39	عدد أفراد المجتمع
زيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة					

قيمة r الجدولية عند درجة حرية "37" ومستوى معنوية 0.05 تساوي 0.314

# الفصل السادس

## النتائج والتوصيات

6.1 النتائج

6.2 التوصيات

6.3 مقترحات لدراسات مستقبلية

## الفصل السادس

### النتائج والتوصيات

#### 6.1 النتائج

تناولت هذه الدراسة بالبحث والتحليل العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي لآراء المبحوثين يمكن أن نجمل أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة في:

1- توجد علاقة طردية بين كفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة وزيادة العائدات، فكلما زادت الكفاءة لدى الجهاز الضريبي يؤدي ذلك إلى زيادة عمليات التحصيل.

2- يشارك بعض الموظفين في التدريب والتأهيل المستمر والمحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.

3- يتوفر الإلمام الكافي لدى معظم الموظفين بالآليات المتعلقة بتحصيل وتسوية الضريبة المضافة

4- يتصف أغلب موظفي دائرة ضريبة القيمة المضافة بالمهنية في العمل.

5- تتوفر لدى بعض الموظفين الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة مثل الذكاء، الحكم الشخصي، القيادة).

6- يعتمد الموظفون على المعلومات التي يمتلكونها في التعامل مع المكلفين.

7- أن العلاقات المالية والشخصية بين الموظف والمكلف تؤثر سلباً على تحصيل الإيراد.

8- أن استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في عملية التفتيش تزيد من عملية تحصيل الإيرادات.

9- الزيارات المتكررة من قبل الموظفين لأماكن عمل المكلفين يزيد من عملية التحصيل.

10- يتم توثيق عملية التفتيش والنتائج التي توصل إليها الموظف وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج معينة.

11- توجد إجراءات واضحة وصريحة تضبط العمل وكذلك عمليات التفتيش تسيير بشكل منظم.

12- تطبيق الغرامات الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية.

13- معرفة المكلفين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية تزيد التزامهم الضريبي.

14- زيادة الثقة بين المكلفين ودائرة ضريبة القيمة المضافة تزيد من الالتزام الضريبي لدى المكلفين.

15- توجد علاقة بين التزام المؤسسات في دفع الضريبة وزيادة العوائد من الضريبة المضافة أي أنه كلما كان التزام المؤسسات بالدفع طوعيا وقويا كلما زادت العوائد من الضريبة المضافة.

16- توجد علاقة بين آثار اتفاق باريس الاقتصادي وزيادة العائدات من ضريبة القيمة المضافة وأن اتفاق باريس الاقتصادي يعتبر مجحفا بالنسبة للسلطة الفلسطينية ويؤثر تأثيرا سلبيا على العائدات من ضريبة القيمة المضافة.

17- سبب ارتفاع ضريبة القيمة المضافة في الأراضي الفلسطينية هو ارتباطها بالاقتصاد الإسرائيلي.

18- تحتجز إسرائيل عوائد الضريبة بحجة الأوضاع الأمنية الصعبة مما يؤثر سلبا على إيرادات الخزينة.

19- أغلب التجار الفلسطينيين لا يقدموا فاتورة موحدة (المقاصة) لدائرة الضريبة المضافة مما يسبب خسائر فادحة للسلطة.

## 6.2 التوصيات

في ضوء نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية للجهات المعنية بزيادة إيرادات

السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة:

- 1- تطوير الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة القيمة المضافة على أسس علمية.
- 2- ضرورة اختيار الكفاءات ووضعها في الوظائف الإدارية المناسبة.
- 3- رفع مستوى التأهيل والتدريب الميداني لموظفي دائرة الضريبة المضافة.
- 4- إرسال بعثات خارجية لرفع كفاءة الموظفين ومعرفة آخر التطورات في العالم بالنسبة للبدول التي تطبق ضريبة القيمة المضافة.
- 5- توفير البرامج المحاسبية وتكنولوجيا الحاسب الآلي لتسهيل تطوير الأنظمة.
- 6- تفعيل نظام الرقابة الداخلية في دائرة ضريبة القيمة المضافة حتى يتم تحسين أداء الموظفين.
- 7- العمل على تطوير إجراءات العمل والتفتيش بشكل دوري ومستمر.
- 8- توفير الحماية الكافية للموظفين من أجل القيام بواجبهم على أكمل وجه دون الخوف من سوء معاملة المكلفين.
- 9- إعادة النظر في نظام المكوس على الأموال والخدمات ووضع قانون فلسطيني مناسب يفرض باحتياجات المواطنين والمكلفين.
- 10- زيادة الوعي للموظفين حول نظام المكوس على الأموال والخدمات.
- 11- العمل على زيادة الوعي للمكلفين وحثهم على دفع الضريبة طوعاً.
- 12- تطبيق الغرامات والعقوبات على المكلفين الذين يمتنعون عن الدفع.
- 13- عدم تساهل دائرة ضريبة القيمة المضافة في استخدام الصلاحيات الممنوحة لها حسب القانون في فرض عقوبات على المكلفين.

- 14- التوعية الكاملة والمستمرة للموظفين بالنظم والقوانين التي تتعلق بضريبة القيمة المضافة.
- 15- التطوير الدائم للتشريعات الضريبية بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية السائدة.
- 16- العمل على ملاحقة المكلفين والمؤسسات التي لا تلتزم بالدفع قضائياً حتى يتم تحصيل كافة المتأخرات لصالح خزينة السلطة.
- 17- توفير الخدمات المناسبة للمكلف حتى لا يتأخر في دفع ما عليه من التزامات ضريبية.
- 18- حث التجار الفلسطينيين على تقديم الفاتورة الموحدة (المقاصة) لدائرة الضريبة المضافة وعدم إهمالها أو تمزيقها.
- 19- تقوم الجهات المختصة في السلطة الوطنية بإعادة النظر في اتفاق باريس الاقتصادي بما يتناسب ويتوافق مع الحالة الفلسطينية.

### 6.3 مقترحات لدراسات مستقبلية

1. أثر تطبيق الغرامات والعقوبات على المكلفين الذين يمتنعون عن الدفع على زيادة الإيرادات من

ضريبة القيمة المضافة.

2. دور اتفاق باريس الاقتصادي في انخفاض العائدات من ضريبة القيمة المضافة في أراضي

السلطة الفلسطينية الفلسطينية.

4. إطار مقترح لتفعيل نظام الرقابة الداخلية في دائرة ضريبة القيمة المضافة.

# المراجع



## المراجع العربية:

- 1- أبو جبارة ، هاني (1976) ضريبة الدخل في الأردن ، أهدافها وإنجازاتها، الطبعة الأولى، عمان، مطابع الجمعية العلمية الملكية.
- 2- أبو نصار، محمد، وآخرون (1996) الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الأولى، عمان المكتبة الوطنية.
- 3- أمين، السيد (1992) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال، القاهرة.
- 4- بشور، عصام (1993) المالية العامة و التشريع المالي، مطبعة الروضة، دمشق .
- 5- البطريق، يونس أحمد (1998) النظم الضريبية، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- 6- البطريق، يونس أحمد وآخرون ( 1978 ) النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر.
- 7- البطريق، يونس و عثمان، سعيد (2000) النظم الضريبية-مدخل تحليلى مقارن، الدار الجامعية، القاهرة.
- 8- تكلا، شريق (1979) الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، القاهرة.
- 9- جامعة القدس المفتوحة (1998) محاسبة ضريبة الدخل، عمان.
- 10- الجعفري، محمود (2002) آفاق التبادل التجاري بين المناطق الفلسطينية ودول مجلس التعاون الخليجي، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، ماس، رام الله.

- 11- الجعفري، محمود (2004) القدرة التنافسية للتمور الفلسطينية في الأسواق المحلية وأسواق التصدير، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، ماس، رام الله.
- 12- حاتم، سامي عفيفي (2000) المجتمعات الجديدة طريق للتنمية الاقتصادية، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة.
- 13- الحاج، طارق (1999) المالية العامة، عمان، دار صنعا للنشر و التوزيع.
- 14- حشيش، عادل أحمد (1992) أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت.
- 15- حشيش، عادل أحمد (2001) ضرائب الحكومة المركزية على دخول الأشخاص الطبيعيين وفقا لأحكام الضريبة الموحدة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 16- حلمي، عبد القادر (1982) المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 17- خصاونه، جهاد سعيد (1999) المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني-2000، الأردن.
- 18- الخطيب، خالد (1992) الضريبة على الدخل- أصول محاسبتها في الأردن، عمان، زهران للنشر والتوزيع.
- 19- الخطيب، خالد (1998) الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، عمان، دار الحامد للطباعة.
- 20- دراز، حامد عبد المجيد (2000) مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية.
- 21- سعد، محيي (1998) الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية.

- 22- سلوم، حسين (1990) المالية العامة القانون المالي والضريبي دراسة مقارنة، دار الفكر اللبناني، بيروت، لبنان.
- 23- شامية، أحمد ، الخطيب، خالد (1997) المالية العامة، دار زهران للنشر، عمان.
- 24- شامية، احمد و الخطيب، خالد (1993) المالية العامة، دار زهران للنشر، عمان.
- 25- صباح، سالم (1996) الضرائب ومحاسبتها في فلسطين، مجمع البحوث والاستشارات التجارية والاقتصادية، غزة.
- 26- صبري، نضال (2001) محاسبة ضريبة الدخل، من منشورات جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الأولى 1998 م .
- 27- عبد المنعم، فوزي (1971) المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت.
- 28- عبد المولى، السيد (1983) المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة.
- 29- عبد المولى، السيد (1995) الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 30- عثمان، سعيد عبد العزيز (2000) النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 31- علاونه، عاطف كمال (1992) شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، رام الله.
- 32- علاونه، عاطف كمال (1997) السياسة الضريبية الفلسطينية، رام الله، وزارة المالية.
- 33- العمر، حسين (2002) مبادئ المالية العامة، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت.
- 34- عناية، غازي (1988) المالية العامة و التشريع الضريبي، دار البيارق، عمان.

35- عياد ، علي (1971) النظم الضريبية المقارنة، الجزء الأول، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر.

36- القاضي، محمد عبد الحميد (1986) اقتصاديات المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، جامعة الزقازيق، كلية التجارة.

37- القاضي، محمد عبد الحميد (1986) اقتصاديات المالية العامة، جامعة الزقازيق، كلية التجارة.

38- القيسي، أعاد احمد (1998) المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

39- كراجه، عبد الحليم و العبادي، هيثم (2002) المحاسبة الضريبية، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .

40- كنانة، خيرى (1998) اتجاهات الإيرادات الضريبية في الأردن والعوامل المؤثرة فيها، الطبعة الأولى، مكتبة الشباب ومطبعها، عمان.

41- المحجوب، رفعت (1971) المالية العامة، القاهرة، دار النهضة العربية.

42- المرسي السيد حجازي (1998) النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية.

43- النقاش، غازي عبد الرازق (1997) المالية العامة، عمان، رام الله، دار وائل للنشر.

44- هويدي، عبد الجليل (1983) المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة.

## الرسائل والدوريات:

- 46- إبراهيم، حمد (2003) موضوعية قرار مأمور التقدير الجزافي في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- 47- أبو الفحم، محمد (2004) الاقتصاد الفلسطيني في ظل انتفاضة الأقصى، مجلة رؤية، كانون الثاني.
- 48- الأحمد، عزام (2005) ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين .
- 49- آغا، ريم جودت (1992) دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام في الجمهورية العربية السورية، جامعة دمشق، سوريا.
- 50- البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة دولة اسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية.
- 51- الجعفري، محمود و العارضة، ناصر (2002) السياسات التجارية والمالية الفلسطينية وتأثيرها على العجز في الميزان التجاري والعجز في الموازنة ماس، رام الله.
- 52- الجوهرى، منى (1995) الترتيبات الجمركية الفلسطينية الإسرائيلية- البحث عن العدالة في توزيع الإيرادات الجمركية، رام الله، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس).
- 53- الخطيب، كمال (2006) دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين، 1996-2003، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين .
- 54- رابي، ماجد (2003) الأسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

- 55- سالم، حسن (2002) إطار مقترح للمحاسبة عن ضريبة المبيعات في قطاع التوزيع - دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة-عين شمس.
- 56- سلامة، مصطفى (2003) دراسة تحليلية لأسس المحاسبة عن ضريبة المبيعات في قطاع الغزل والنسيج، رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة -عين شمس.
- 57- عبد الرازق، عمر (2002) تقييم الاتفاقيات الاقتصادية و التجارية الفلسطينية الدولية ، رام الله، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس).
- 58- عبد الرازق، عمر (2002) هيكل الموازنة العامة الفلسطينية، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، ماس، رام الله.
- 59- عبد العزيز، الوليد (2002) دور السياسات الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، مصر.
- 60- عبد الناصر نور ومحمود إبراهيم (1999) التخطيط الضريبي - دراسة ميدانية على الشركات الأردنية المساهمة في قطاع الخدمات، أربد للبحوث والدراسات، المجلد الأول، العدد الثاني.
- 61- محمد، أحمد (1997) المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيراتها على ضريبة الدخل دراسة تطبيقية في قطاع الزجاج والبلور، رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة، عين شمس.
- 62- مركز المشاريع الاقتصادية والنسوية ومركز بيسان للبحوث و الانماء (1998) الضرائب والتسجيل في المشروع الصغير، رام الله.

63- المعنى بضريبة القيمة المضافة (2005) وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي

حول القضايا الضريبية، روما، 15-16 مارس.

64- معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، ماس (2000) التجارة الخارجية الفلسطينية

المصرية، واقعها وآفاقها، رام الله.

65- معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، ماس (2003) المراقب الاقتصادي، رام الله.

66- النقيب، فضل (1996) تقييم أولى للنظام الضريبي في الضفة الغربية و قطاع غزة، رام

الله، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس)، 1996.

67- هلول، نهلة (2003) التهرب الضريبي بين نظام المكوس على الأموال والخدمات قطاع

غزة لسنة 1985 والإجراءات المتبعة في دوائر ضريبة القيمة المضافة قطاع غزة،

رسالة ماجستير مقدمة لجامعة العالم الأمريكية.

68- هلول، نهلة (2006) محاضرات في الضريبة المضافة، جمعية المحاسبين والمراجعين

الفلسطينية، غزة، فلسطين.

69- الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن (2000) الجوانب المالية والقانونية للموازنة

الفلسطينية، سلسلة مشروع تطوير القوانين. رام الله، 2000.

70- الوقائع الفلسطينية (1994) وزارة العدل الفلسطينية، غزة.

المراجع الإنجليزية:

- 71- Dora Hancock , **Taxation Policy & Practice**, Chapman & Hall , London , 1995.
- 72- Pratt, J & Kulsrud, W , **Individual Taxing** , 12 edition , 1994 .
- 73- James, S & Nobes , **The Economics of Taxation** , 1<sup>st</sup> edition , Philip Allan , London 1987.
- 74- Sommeffield, R & others , **An Introduction to Taxation** , 5<sup>th</sup> Edition , Horcort , Javanovich Inc, New York , 1978.
- 75- Stevens, m **Taxes in Occupied West Bank (1967-1989)**, Ram Allah at haq foundation, 1991.

مواقع الانترنت:

- 76- [www.mof.gov](http://www.mof.gov)
- 77- [www.pnic.gov.ps/arabic](http://www.pnic.gov.ps/arabic)



# الملاحق

ملحق رقم 1  
الاستبانة في صورتها النهائية  
بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية - غزة  
كلية التجارة  
الدراسات العليا  
قسم المحاسبة والتمويل

الأخوة موظفي ضريبة القيمة المضافة..... حفظهم الله.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد,,

نتوجه إليكم بفائق التقدير والاحترام راجين حسن تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة الميدانية التي تهتم الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، وتحقيقاً لأغراض استكمال رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل، بعنوان:

"العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة"

ونأمل منكم التفضل بالمشاركة الفاعلة والبناءة والتي تشكل رافداً مهماً في إتمام هذه الدراسة. لذا نرجو تعاونكم في تزويدنا بالبيانات اللازمة والضرورية، من خلال تعبئة هذه الاستبانة والإجابة على جميع الأسئلة المطروحة، لما لذلك من أثر جوهري في الوصول إلي نتائج دقيقة يمكن الاعتماد عليها و تعميمها.

ونوجه عنايتكم أن جميع الإجابات سوف تكون موضع ثقة، وسوف تعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

المشرف  
دكتور سالم حلس

الباحث  
محمد صالح

القسم الأول – معلومات شخصية:

1-العمر

<input type="checkbox"/>	أقل من 25 سنة	<input type="checkbox"/>	25 إلى أقل من 35 سنة
<input type="checkbox"/>	35 إلى أقل من 45 سنة	<input type="checkbox"/>	أكثر من 45 سنة

2-الجنس:

<input type="checkbox"/>	ذكر	<input type="checkbox"/>	أنثى
--------------------------	-----	--------------------------	------

3-المؤهل العلمي:

<input type="checkbox"/>	دبلوم	<input type="checkbox"/>	بكالوريوس
<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	دكتوراه

4-السكن:

<input type="checkbox"/>	شمال غزة	<input type="checkbox"/>	غزة
<input type="checkbox"/>	المناطق الوسطي	<input type="checkbox"/>	المناطق الجنوبية

5- التخصص العلمي:

<input type="checkbox"/>	محاسبة	<input type="checkbox"/>	إدارة أعمال
<input type="checkbox"/>	علوم مالية ومصرفية	<input type="checkbox"/>	اقتصاد
<input type="checkbox"/>	أخرى		

6- عدد سنوات الخبرة في مجال ممارسة المهنة:

<input type="checkbox"/>	1- 5 سنوات	<input type="checkbox"/>	6-10 سنوات
<input type="checkbox"/>	11-15 سنة	<input type="checkbox"/>	16 سنة فأكثر

7- عدد الدورات التي التحقت بها ذات صلة مباشرة بضريبة القيمة المضافة خلال الخمس سنوات الماضية:

لا توجد  من 1-5 دورات

من 6-10 دورات  11 دورة فأكثر

8- عدد موظفي الدائرة:

10-5  15-11

20-16  21 فما فوق

القسم الثاني:

المجال الأول: معلومات تتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي في دائرة ضريبة القيمة المضافة:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					9- يوجد هيكل تنظيمي جيد لدائرة ضريبة القيمة المضافة.
					10- يتم تطبيق نظام تحصيل ضريبي يتسم بالكفاءة والفاعلية.
					11- تتوفر لدى إدارة دائرة ضريبة القيمة المضافة كفاءة إدارية.
					12- توجد كفاءة محاسبية لدى الجهاز الضريبي.
					13- تتوفر بالدائرة الوسائل والبرامج المساعدة في التطبيق.
					14- يشارك الموظفين في التدريب والتأهيل المستمر والمحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.
					15- يوجد تأهيل علمي ومهني مناسب لجميع موظفي دائرة الضريبة المضافة.
					16- يتوفر الإلمام الكافي لدى الموظفين بالآليات المتعلقة بتحصيل وتسوية الضريبة المضافة.
					17- يتصف أغلب موظفي الدائرة بالمهنية في العمل.

					18- تتوفر الخبرة الكافية لدى الموظفين حول طبيعة عملهم.
					19- تقوم الإدارة بإرسال بعثات خارجية لرفع كفاءة موظفيها.
					20- توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات أخرى ( مثل الذكاء - الحكم الشخصي - القيادة ).
					21- تتوافر البرامج المحاسبية وتكنولوجيا الحاسب الآلي التي تسهل من عملية التطبيق.
					22- يمتلك الموظف معلومات كافية عن الضريبة المضافة وبالتالي لا يسهل تضليله.
					23- يعتمد الموظف على المعلومات التي يمتلكها في كيفية التعامل مع المكلفين.
					24- تصدر الإدارة نشرات مستمرة للتوعية عن ضريبة القيمة المضافة.

#### المجال الثاني: معلومات تتعلق بإجراءات العمل والتفتيش:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					25- تعمل الإدارة الضريبية على تطوير آليات عملها بالتدريب المتواصل.
					26- وجود علاقات شخصية بين الموظف والمكلف يؤثر سلبا على تحصيل الإيراد.
					27- وجود علاقات مالية بين الموظف والمكلف يؤثر سلبا على تحصيل الإيراد.
					28- يوجد نظام رقابة داخلية في دائرة ضريبة القيمة المضافة مما يؤدي إلى تحسين أداء الموظفين.
					29- استخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في عملية التفتيش يؤثر إيجابا على عملية تحصيل الإيرادات.
					30- توجد سياسات وإجراءات تضبط عملية التفتيش والتحصيل.

					31- تتم عملية التفتيش من قبل أشخاص مختصين وذو كفاءة عالية.
					32- الزيارات المتكررة من قبل الموظفين لأماكن عمل المكلفين يزيد من عملية التحصيل.
					33- يتم توثيق عملية التفتيش والنتائج التي توصل إليها الموظف وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج معينة.
					34- يلتزم الموظف بإتمام عملية التفتيش حسب الوقت والتاريخ المحدد.
					35- يتعذر على موظف الضريبة القيام بمتابعة المكلفين لعدم وجود حماية كافية له أثناء قيامه بواجبه.
					36- يخشى موظف الضريبة القيام بالكشف الميداني لبعض المكلفين بسبب سكنهم بالقرب من مناطق الاحتكاك مع الاحتلال الإسرائيلي.
					37- يلاقي الموظفون سوء معاملة من المكلفين.

### المجال الثالث: معلومات تتعلق بالتشريعات حول الضريبة المضافة:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					38- نظام المكوس على الأموال والخدمات ملائم وفي باحتياجات الوضع الحالي.
					39- يوجد إمام ووعي كامل لدى الموظفين بنظام المكوس على الأموال والخدمات.
					40- يتجاهل المكلفون الإشعارات التي ترسل إليهم من قبل دائرة ضريبة القيمة المضافة.
					41- الغرامات التي تفرض على المكلفين من دائرة الضريبة المضافة تعتبر عقوبة غير كافية.
					42- تطبيق الغرامات الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية.
					43- العقوبات الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات مناسبة.

					44- يوجد تقصير في تطبيق العقوبات الواردة في نظام المكوس على الأموال والخدمات.
					45- عند متابعة المكلف قضائياً يدفع المكلف ما عليه من ضريبة بالكامل.
					46- تتساهل دائرة ضريبة القيمة المضافة في استخدام الصلاحيات الممنوحة لها حسب القانون في فرض عقوبات على المكلفين.

#### المجال الرابع: معلومات تتعلق بالالتزام بالمؤسسات:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					47- سوء إدارة المال العام يؤدي إلى عدم التزام المكلف.
					48- عدم توفير خدمات جيدة للمكلف تزيد من عدم التزامه الضريبي.
					49- غياب الشفافية في الإنفاق العام يؤدي إلى عدم التزام المكلف.
					50- اعتقاد بعض المكلفين أن الضريبة التي يدفعونها لا تذهب للصالح العام يؤدي إلى عدم التزام المكلف.
					51- اعتقاد بعض المكلفين أنه لا توجد عدالة في فرض الضريبة المضافة يقلل التزام المكلفين ضريبياً.
					52- زيادة الثقة بين المكلفين ودائرة ضريبة القيمة المضافة تزيد من الالتزام الضريبي لدى المكلفين.
					53- معرفة المكلفين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية تزيد التزامهم الضريبي.
					54- شعور المكلف بأنه يعطي الدولة أكثر مما يأخذ منها يؤدي إلى عدم التزامه بدفع الضريبة.

المجال الخامس: معلومات تتعلق بأثر اتفاق باريس الاقتصادي على الضريبة المضافة:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					55- اتفاق باريس مجحف للمكلفين بدفع الضريبة المضافة.
					56- سبب ارتفاع ضريبة القيمة المضافة هو ارتباطها بالاقتصاد الإسرائيلي.
					57- أغلب التجار الفلسطينيين لا يقدموا فاتورة موحدة (المقاصة) لدائرة الضريبة المضافة مما يسبب خسائر فادحة للسلطة.
					58- تحتجز إسرائيل عوائد الضريبة بحجة الأوضاع الأمنية الصعبة مما يؤثر سلبا على إيرادات الخزينة.
					59- يفضل إعادة النظر في اتفاق باريس الاقتصادي بما يخص بنود ضريبة القيمة المضافة.

60- أرجو كتابة أية ملاحظات وآراء تود إضافتها لم يتطرق إليها الباحث:

.....

.....

.....

.....



## ملحق رقم 2 أسماء المحكمين

م	الاسم	الوظيفة	مكان العمل
1	د.علي شاهين	مساعد نائب الرئيس للشئون الادارية	الجامعة الإسلامية
2	د.عصام البحيصي	عضو هيئة تدريس بقسم المحاسبة	الجامعة الإسلامية
3	د.حمدي زعرب	رئيس قسم المحاسبة	الجامعة الإسلامية
4	د.ماهر درغام	عضو هيئة تدريس بقسم المحاسبة	الجامعة الإسلامية
5	د.محمد مقداد	عميد خدمة المجتمع والتعليم المستمر	الجامعة الإسلامية
6	د.يوسف عاشور	مشرف الدراسات العليا	الجامعة الإسلامية
7	د.نافز بركات	مدير وحدة البحوث	الجامعة الإسلامية
8	د.جبر الداعور	مدير الجامعة-شمال غزة	جامعة القدس المفتوحة
9	أ.أحمد الشنطي	مدير بدائرة الضريبة	الادارة العامة للضريبة المضافة
10	أ.نهلة هللو	مدير بدائرة الضريبة	الادارة العامة للضريبة المضافة
11	أ.أسامة أبو القمصان	مدير مكتب محاسبة	مكتب محاسبة
12	أ.ماهر غنيم	مدير دائرة الحاسوب	بلدية جباليا النزلة

ملحق رقم 3  
جدول مقابلات

تاريخ المقابلة	الوظيفة	الاسم
2007/2/5	مدير عام بالضريبة المضافة	محمد الشنطي
2007/2/10	مدير بالضريبة المضافة	نهلة هللو
2007/3/1	رئيس قسم بالضريبة المضافة	خالد الأشقر