

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

# أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين

إعداد

محمد زاهي فهمي علاونة

بإشراف

أ. د طارق الحاج

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

2017م

# أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين

إعداد

محمد زاهي فهمي علاونة

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 8 / 5 / 2017م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة:

التوقيع

- |       |                   |                  |
|-------|-------------------|------------------|
| ..... | / مشرفاً ورئيساً  | - د. طارق الحاج  |
| ..... | / ممتحناً خارجياً | - د. عاطف علاونة |
| ..... | / ممتحناً داخلياً | - د. سامح العطوط |

## الإهداء

بعد التوكل على من لا يطيب النهار إلا بطاعته.. . ولا يطيب الليل إلا بشكره.. . ولا تطيب اللحظات إلا بذكره.. . ولا تطيب الآخرة إلا بعفوه.. . ولا تطيب الجنة إلا برويته، عز وجل..  
أهدي هذا الجهد:

إلى قدوتي وحبیب روعي ونبض قلبي، الحبيب المصطفى عليه أفضل الصلاة والسلام

إلى من افتقدته في مواجهة الصعاب .. ولم تمهله الدنيا لأرتوي من حنانه

جدي طيب الله ثراه

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.. . إلى ي من أحمل اسمه بكل افتخار.. . أطال الله عمرك..

والذي الحبيب

إلى من كللها الله بالحب والحنان.. . وجعل تحت قدميها الجنان.. . أطال الله عمرك..

والدتي الحبيبة

إلى هبة الله ونعيم الحياة.. . إلى ألحان السعادة.. . م ونور الأيام الذي يملأ قلبي حبا وتفاؤلا..

إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى الذين أناروا لي دربي بما منحوني من خبرتهم وعلمهم ومعرفتهم.. أساتذتي

إلى كل من رسم حدود هذا الوطن.. . شهدائنا الأبرار ومعتقلينا البواسل..

إلى فلسطين الحبيبة.

إلى من أكن لهم الحب والاحترام، ولم تتسع سطورني لذكرهم.

إليهم جميعا..

أهدي هذا الجهد ن العلمي المتو

## الشكر والتقدير

قال تعالى: "رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَصْلِحْ لِي فِي ذُرِّيَّتِي إِنِّي تُثَبُّتُ إِلَيْكَ وَإِنِّي مِنَ الْمُسْلِمِينَ"

في البداية أشكر الله الذي منّ عليّ بفضلته حيث أعانني على إتمام هذا البحث المتواضع فالحمد لله حمدا طيبا كثيرا مباركا فيه، كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه. والشكر لله على ما وهبني من صبر وهدى وتوفيق لإنجاز هذا البحث المتواضع.

والصلاة والسلام على الرحمة المهداة نبينا محمد صلى الله عليه وسلم، وعلى آله وصحبه أجمعين، أما بعد؛ فإيماننا بقوله تعالى: "تَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مَن نَّشَاءُ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ".

فيطيب لي أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى البروفيسور الفاضل طارق الحاج الذي لم يكن مشرفا حسب، بل كان أبا راعيا بكل ما تتضمنه هذه الكلمة من معنى، فجزاه الله عني خير الجزاء، وله أنحنى احتراما وتقديرا.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من علمني حرفا من ذهب وكلمات من درر، أساتذتي في جامعة النجاح الوطنية، لما قدموه لي من توجيهات وتشجيع مستمر أثناء الدراسة.

ويسرني أيضا أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة الاستاذ الدكتور عاطف علاونة والدكتور سامح العطوط لما بذلوه من جهد في قراءة وتدقيق طيات هذا البحث، والشكر موصول أيضا إلى أعضاء لجنة تحكيم الاستبانة الذين تفضلوا مشكورين في تحكيمها.

وأخيرا أشكر كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث، فجزى الله الجميع خير جزاء، وأسأل الله أن يجعل خير أعمالنا خواتيمها، وخير أيامنا يوم نلقاه، وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

## الإقرار

أنا الموقع أدناه، معدّ الرسالة التي تحمل العنوان:

### أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة كاملة، أو أي جزء منها لم يُقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي وبحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

#### Declaration

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

**Student's Name :**

**اسم الطالب :**

**Signature :**

**التوقيع :**

**Date :**

**التاريخ : / / 2017 م**

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ح	فهرس الجداول
ي	فهرس الملاحق
ك	الملخص
<b>الفصل الأول: مشكلة الدراسة وخلفيتها</b>	
2	مقدمة الدراسة
3	مشكلة الدراسة وأسئلتها
5	فرضيات الدراسة
5	أهمية الدراسة
6	أهداف الدراسة
7	حدود الدراسة
7	مصطلحات الدراسة
<b>الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة</b>	
10	الإطار النظري
53	الدراسات السابقة
58	التعقيب على الدراسات السابقة
<b>الفصل الثالث: طريقة الدراسة وإجراءاتها</b>	
62	مقدمة
62	منهج الدراسة

62	مجتمع الدراسة
62	عينة الدراسة
63	أداة الدراسة
64	صدق الأداة
64	ثبات الأداة
65	إجراءات الدراسة
66	متغيرات الدراسة
66	المعالجات الإحصائية
	الفصل الرابع: نتائج الدراسة
69	النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
80	النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
89	نتائج الدراسة
91	توصيات الدراسة
92	قائمة المصادر والمراجع
97	الملاحق
b	الملخص باللغة الإنجليزية

## فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
62	توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة	جدول (1)
64	معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها	جدول (2)
70	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، لأثر التعديلات في الاعفاءات الضريبية على الخزينة العامة مرتبة تنازليا حسب تقدير الأثر.	جدول (3)
72	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، لأثر التعديلات في الاعفاءات الضريبية على كبار المكلفين مرتبة تنازليا حسب تقدير الأثر.	جدول (4)
74	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، لأثر التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية على الخزينة العامة مرتبة تنازليا حسب تقدير الأثر	جدول (5)
76	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، لأثر التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية على كبار المكلفين مرتبة تنازليا حسب تقدير الأثر	جدول (6)
78	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لمجالات أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين	جدول (7)
80	نتائج اختبار "ت" لمجموعتين مستقلتين لفحص دلالة الفروق في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين تُعزى لمتغير فئة المجيب.	جدول (8)
81	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر التعديلات في	جدول (9)

	قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين تُعزى لمتغير المؤهل العلمي.	
82	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين تُعزى لمتغير المؤهل العلمي.	<b>جدول (10)</b>
84	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين تُعزى لمتغير الخبرة العملية.	<b>جدول (11)</b>
85	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين تُعزى لمتغير المؤهل العلمي.	<b>جدول (12)</b>
86	نتائج اختبار شيفيه للمقارنة بين متوسطات مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة وفق متغير الخبرة العملية.	<b>جدول (13)</b>

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
97	أسماء المحكمين	ملحق (1)
98	الاستبانة	ملحق (2)

أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة

وكبار المكلفين

إعداد

محمد زاهي فهمي علاونة

إشراف

أ.د طارق الحاج

الملخص

هدفت هذه الدراسة التعرف إلى أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين، وبيان العلاقة بين التعديلات في الإعفاءات والنسب والشرائح وأثرها على الخزينة العامة، وبيان العلاقة بين التعديلات في الإعفاءات والنسب والشرائح الضريبية وأثرها على كبار المكلفين.

ومن أجل تحقيق هذا الهدف استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وتم ذلك من خلال مراجعة أدبيات البحث ذات العلاقة بموضوع الدراسة ومن ثم تطوير أسئلة الدراسة من خلال عمل الاستبانة.

وتكونت الاستبانة من (32) فقرة مقسمة على أربعة محاور موزعة على عينة الدراسة المكونة من مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية ومدققي الحسابات، وبعد جمع البيانات بشكل ميداني تم إدخالها إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss).

أشارت نتائج الدراسة إلى أنه يوجد أثر متوسط للتعديلات في مجال الإعفاءات الضريبية على الخزينة العامة، وأثر مرتفع للتعديلات في مجال الإعفاءات الضريبية على كبار المكلفين ، وأثر متوسط على الخزينة العامة وكبار المكلفين للتعديلات في مجال الشرائح والنسب الضريبية.

وبناءً على نتائج الدراسة فإنه تم وضع التوصيات ومن أبرزها: (1) إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية لكي يكون أثرها مرتفعاً على الخزينة العامة، (2) إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية والنسب والشرائح الضريبية لكي يكون أثرها مرتفعاً على الخزينة العامة لدى كبار المكلفين، (3) ضرورة أن تكون التعديلات الضريبية التي يقرها المشرع الضريبي تعمل على تحقيق العدالة الضريبية وأن تتلاءم مع الوضع الاقتصادي للمكلفين، (4) وعلى المشرع الضريبي، وضرورة الأخذ بالبيانات الإحصائية والاقتصادية عند إقراره للتعديلات ومناقشة التعديلات مع أطراف العمل الضريبي، (5) ضرورة ألا يمس تعديل على قانون ضريبة الدخل شرائح الطبقة المتوسطة في المجتمع وأصحاب الدخل المحدود، (6) ضرورة أن يصب أي تعديل في خانة منع التهرب الضريبي، ويجب التركيز على الجهات المتهربة ضريبياً، (7) زيادة الحوافز الضريبية التي تشجع المكلفين على سداد الضريبة عند حدوث موعد استحقاقها وبالمقابل رفع الغرامات على المكلفين المتأخرين عند سداد الضريبة، (8) وزيادة الحملات التوعوية للمكلفين بالتعديلات التي تطرأ على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

- مقدمة الدراسة
- مشكلة الدراسة وأسئلتها
- فرضيات الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- حدود الدراسة
- مصطلحات الدراسة

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### مقدمة الدراسة:

الضريبة هي اقتطاع جبري نقدي تفرضها الدولة بموجب سلطتها السيادية على الأفراد بصفة دورية وبصورة نهائية، مساهمةً منهم في تغطية الأعباء العامة (الشرع، 2008)، وتطور دور الضريبة عبر التاريخ تبعاً لتطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية، حيث أصبحت الضريبة تستخدم لرصد الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، بالإضافة إلى استخدامها كأداة من أدوات السياسة المالية، التي تستخدم للمساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية الكلية المتمثلة في تحقيق النمو الاقتصادي، تحقيق التشغيل الكامل، استقرار المستوى العام للأسعار، عادة التوزيع العادل للدخل والثروات.

عرفت فلسطين الضريبة منذ القدم ففي الخلافة الإسلامية العثمانية كانت تفرض الضريبة على الأملاك. وبعد القضاء على الخلافة العثمانية واحتلال فلسطين من قبل الانتداب البريطاني، فرض قانون ضريبة الدخل البريطاني رقم (13) لسنة 1947 الذي بقي مطبقاً من قبل إسرائيل سنة 1948. وفي عام 1967 أبقى الاحتلال قانون ضريبة الدخل الذي كان يطبق في الضفة الغربية وقطاع غزة مع العديد من التشريعات والأوامر العسكرية، ومع قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية بعد عام 1994 تم العمل بقوانين ضريبة الدخل السابقة، مع إلغاء بعض الأوامر العسكرية، وإجراء بعض التعديلات غير الجوهرية، إلى حين صدور أول قانون فلسطيني لضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004، الذي بقي سارياً حتى صدور قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، حيث أجري عليه العديد من التعديلات التي كان آخرها بتاريخ 31-5-2015. (أبو القمبز، 2011)

قانون ضريبة الدخل الأمثل وفقاً لنظريات المالية العامة والضريبية يجب أن ينطوي على مجموعة من الخصائص المتمثلة في العدالة والبساطة والكفاءة، وعلى المشرع الضريبي عند

إصداره لقانون ضريبة الدخل أو إجراء التعديلات عليه أن يوازن بين مصلحة الخزينة العامة؛ لتزويدها بأكبر قدر ممكن من العوائد الضريبية، وعدم إرهاق المكلف بالعبء الضريبي حتى يتمكن من دفع الضريبة عند استحقاقها بسهولة ودون إجحاف وبالإضافة إلى مراعاة أن الضريبة تستخدم كأداة من أدوات السياسة المالية لمعالجة الدورات الاقتصادية سواء في حالة الانتعاش الاقتصادي أم حالة الكساد الاقتصادي.

كما ذكرنا أعلاه أن ضريبة الدخل تشكل الجزء الأكبر من الإيرادات الضريبية في الدول الرأسمالية المتقدمة وذلك لارتفاع مستويات الدخل فيها، بينما تشكل الضرائب غير المباشرة الجزء الأكبر في الدول النامية والأقل تقدماً وتطوراً. وإنما يختلف الوضع في فلسطين حيث إن عوائد ضريبة الدخل تراوحت من 6% - 8% من إجمالي الإيرادات الكلية و من 33% - 36% من إجمالي الإيرادات الضريبية المحلية، هذا يعني بأن مساهمة ضريبة الدخل في الإيرادات الحكومية متدنية للغاية مقارنة مع العوائد الضريبية الأخرى، الأمر الذي يوجب من وجهة نظر الحكومة تعديل قانون ضريبة الدخل بهدف رفع العوائد ضريبة الدخل وزيادة حصتها في العوائد الضريبية بهدف تقليل الاعتماد على الخارج، وبهدف تقليل العجز المالي أولاً، ومن أجل المساعدة في استخدام ضريبة الدخل كأداة من أدوات السياسة المالية ثانياً، وتقليل الضرائب الغير مباشرة ثالثاً.

من هذا المنطلق أجرت السلطة الفلسطينية تعديلات على في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 والتي شملت الإعفاءات والشرائح والنسب المالية، ولا يوجد ما يثبت بأن هذه التعديلات قد حققت الأهداف المرجوة فيها والمذكورة أعلاه الأمر الذي يبقى السؤال المركزي حول هل ساهمت التعديلات المذكورة أعلاه فعلاً في زيادة عوائد ضريبة الدخل ومكنت القانون من تشكيل أداة هامة للسياسة المالية؟

#### مشكلة الدراسة وأسئلتها:-

تكمن مشكلة الدراسة بكثرة التعديلات التي أجريت على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ، وتسعى الدولة إلى إجراء التعديلات المستمرة على القوانين الضريبية بشكل عام وقانون ضريبة

الدخل بشكل خاص من أجل زيادة حصيلته إيراداتها الضريبية وتقليل نفقات تحصيل الضريبة ، وتخفيف العبء الضريبي على عاتق المكلف حتى يتمكن من دفع الضريبة بسهولة ولتقليل حالات التهرب الضريبي والعمل على منع حالات الازدواج الضريبي، وبالإضافة إلى تنشيط الحالة الاقتصادية وتشجيع الاستثمار.. وقد مرّ على هذه التعديلات عدد من السنوات دون التأكد من أن التعديلات حققت الأهداف المرجوة فيها لتبقى مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي:

**كيف أثرت التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين؟**

ومن السؤال الرئيس تنبثق الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 في مجال التعديل في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة؟
2. ما أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 مجال التعديل في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين؟
3. ما أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 مجال التعديل في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة؟
4. ما أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 مجال التعديل في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين؟

## فرضيات الدراسة:

سعت هذه الدراسة إلى التحقق من الفرضيات الصفرية الآتية:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (05  $\alpha=0$ ) بين متوسطات استجابات أفراد العينة في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين تُعزى لمتغير فئة المجيب.
2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (05  $\alpha=0$ ) بين متوسطات استجابات أفراد العينة في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين تُعزى لمتغير المؤهل العلمي.
3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (05  $\alpha=0$ ) بين متوسطات استجابات أفراد العينة في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين تُعزى لمتغير الخبرة العملية.

## أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الناحية العملية التطبيقية اهتمامها بضريبة الدخل وهو من المواضيع المهمة التي بحاجة إلى دراسة وخصوصاً بان الدولة تعمل على إجراء تعديلات مستمرة على قانون ضريبة الدخل من أجل زيادة حصيلتها التي تشكل حوالي 700 مليون شيقل أي ما نسبته 6% - 8% من إجمالي الإيرادات و مناسبة 33% - 36% من الإيرادات الضريبية المحلية ، كما تتبع أهمية العلمية من حيث توضيح تأثيرها على كل من المكلف والخزينة العامة.

## أولاً: أهميتها للمكلف:

لا شك في أن الدراسة الحالية وغيرها من الدراسات التي تناولت الموضوع ذاته تهم المكلف كثيراً؛ لأنه يبقى مطلعاً على آخر التطورات الخاصة بالتعديلات الضريبية؛ لما لها من أثر كبير

على حياته المعيشية، والعمل على زيادة الرفاهية لديه من قبل الحكومة، وتحقيق العدالة الضريبية وبالتالي زيادة وعيه الضريبي من جهة، ومساعدته في التكيف مع هذه التعديلات من جهة ثانية.

### ثانياً: أهميتها للحكومة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تتناوله، حيث تعتبر حصيللة إيرادات ضريبية الدخل من الإيرادات العامة للحكومة التي تستخدمها لتغطية أوجه الإنفاق المتزايدة، والوفاء بمقتضيات السياسة المالية الحكومية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية العامة، وتحقيق العدالة الاجتماعية والمالية بين المكلف والخزينة، وبالإضافة إلى استفادة الحكومة من التوصيات والنتائج المترتبة على مراجعة التعديلات بشكل يمكنها من تجنب التعديلات ذات الأثر السلبي سواء على المكلف أو على الخزينة العامة، ومحاولة الوصول إلى قانون ضريبي أكثر عدالة وملاءمة لأوضاع المكلف والاقتصاد الفلسطيني والخزينة العامة.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

1. بيان أثر التعديلات في الإعفاءات الضريبية على الخزينة العامة.
2. بيان أثر التعديلات في الإعفاءات الضريبية على كبار المكلفين
3. بيان أثر التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية على الخزينة العامة.
4. بيان أثر التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية على كبار المكلفين.
5. الخروج بتوصيات يمكن الاستفادة منها من قبل الجهات ذات العلاقة.

### حدود الدراسة:

اقتصرت هذه الدراسة على الحدود الآتية.

حدود البشرية: مأمورو التقدير ومدققو الحسابات.

**الحدود المكانية:** حددت الدراسة على محافظات الضفة الغربية.

**الحدود الزمانية:** اقتصرت الدراسة على التعديلات التي أجريت على قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني حتى تاريخ 31-12-2015.

**مصطلحات الدراسة:**

**قانون ضريبة الدخل:** قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

**التعديلات في قانون ضريبة الدخل:** التعديلات الجديدة في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 والتي كان آخرها بتاريخ 31 - 3 - 2015

**المكلف:** كل شخص ملزم بدفع الضريبة واقتطاعها وتوريدها بموجب أحكام القانون.

**الشخص الطبيعي:** المكلف الفرد أو الشريك في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة وأي شركات أشخاص يحددها القانون.

**المكلف المعنوي:** كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية، كل جمعيات على مختلف أنواعها والشركات المساهمة العامة أو ذات المسؤولية المحدودة والشركات الأجنبية سواء أكانت مقيمة أو غير مقيمة.

**وعاء الضريبة:** ما لم يرد نص على الإعفاء تكون الدخول المتحققة كافة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة .

**الدخل الخاضع للضريبة:** مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الخسائر المدورة والإعفاءات والتبرعات على التوالي والمنصوص عليها في هذا القرار بقانون.

**التنزيلات:** النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت في سبيل إنتاج الدخل، خلال الفترة الضريبية.

**الدخل الإجمالي:** دخل المكلف الاجمالي من كل مصدر دخل خاضع للضريبة وفقا لأحكام هذا القرار بقانون .

**الدخل الصافي:** ما يتبقى من الدخل الإجمالي من كل مصدر خاضع للضريبة بعد تنزيل نفقات ومصاريف العمل المتعلقة به، كما هي محددة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

الإطار النظري

الدراسات السابقة

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### مقدمة عامة عن الضريبة

إن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بصورة مباشرة أو غير مباشرة يعد من الأمور الضرورية في أي مجتمع؛ وذلك لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، بالرغم من أن الأهداف لا تختلف في طبيعتها العامة بين الدول مهما اختلفت الفلسفة الاقتصادية فيها، فمكونات السياسة الضريبية ما هي إلا جزء متكامل من السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة، إذ إن المفهوم المالي للدولة ودورها في حياة أفراد المجتمع قد مرت بعدة مراحل، كانت في مجملها عبارة عن تطور في قوى الإنتاج، والذي أدى بدوره إلى وضع نظم تحكم العلاقات الاجتماعية والاقتصادية الجديدة، وتميزت التشكيلات الاقتصادية والاجتماعية السابقة للنظم الرأسمالية بضعف تأثير ودور الدولة التي كانت تحصل على الأموال لتغطية نفقاتها من خلال أملاكها أو الرسوم أو الهبات التي يحصل عليها المالك من الإقطاعيين، أي بمعنى أنه لم يكن هناك وجود للضرائب بسبب انعدام سيادة الدولة لجبايتها، وكانت الرسوم في وقتها تشكل إيرادات الدولة (عثمان، 2000). وفيما بعد أصبح للإيرادات الضريبية أهمية خاصة في تمويل النفقات العامة في جميع الدول، وتعمل بدورها على تنشيط الاقتصاد المحلي ورفع مستوى الرفاه الاجتماعي للمواطنين بشكل عام ولكن من الطبيعي أن يكون للعبء الضريبي المفروض على المكلفين: أفراد ومؤسسات حدود معقولة تتناسب مع حجم الناتج المحلي الإجمالي وهيكله النفقات العامة، وظروف المكلفين الاقتصادية والاجتماعية، وقدرة الحكومة على جبايتها وتختلف نسبة مساهمة كل مصدر في الإيرادات الضريبية الإجمالية من دولة إلى أخرى باختلاف طبيعة النظام الضريبي (عبد الكريم وآخرون، 2015، ص7).

وبما أن الضريبة تعد ضمن العلوم الاجتماعية فقد تعددت وتنوعت المفاهيم التي تناولتها وبينت خصائصها، فهي كل اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في

تحمل أعباء الخدمات العامة والإنفاق العام، تبعاً لمقدرتهم على الدفع ودون النظر إلى تحقيق نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمات أو هذه النفقات وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية وغيرها، وتقوم الدولة بتحصيلها، لذلك في مفهوم العصر الحديث الذي يتبنى فكرة الدولة على أساس سلطة مبعثها الأمن الاجتماعي والرغبة في الحياة المشتركة فالضريبة في طبيعتها الحقوقية ليست علاقة تعاقدية بين الدولة والمكلف، وإنما هي إحدى خصائص السلطة السياسية والسيادة القومية، فالضريبة تمثل اقتطاعاً نقدياً جبرياً تفرضه الدولة على المكلفين وفقاً لمقدرتهم بطريقة نهائية، وبلا مقابل وذلك لتغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة (الحاج، 1998).

وعليه أستطيع الوقوف على أهم خصائص الضريبة تتمثل بأنها تفرض بصورة نقدية إلى جانب كونها إجبارية، والضريبة تُحصّل من المكلف بشكل نهائي، بمعنى لا يتم ارجاع مبلغ الضريبة له كما الحال بالنسبة للقروض مثلاً، وبهذا فإن المكلف كذلك لا يحصل على مقابل عند دفعه الضريبة بشكل مباشر إنما يستخدم مبلغ الضريبة في تقديم خدمات عامة للمواطنين وأفراد الدولة.

ولم يُعدّ فرض الضرائب وجبايتها مقتصرًا فقط على توفير الإيرادات اللازمة لخزانة الدولة، وذلك لتغطية نفقاتها العامة في إطار سياستها المالية العامة، بل هذا مرتبط بتطور وظيفة الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من وظيفة الدولة الحارسة إلى المتدخلة إلى المنتجة، لهذا تنوعت أهداف فرض وجباية الضرائب ما بين أهداف مالية، كونها تعد من أهم مصادر تمويل النفقات العامة للدولة، وأهداف اجتماعية إذ أصبحت الضرائب أداة بيد الدولة تستطيع بوساطتها معالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية، كالتحكم بالنسل فتستطيع الدولة أن تحقق السياسة السكانية من خلال الضرائب، أو إعادة توزيع الدخل والثروة ومنع تكثف الثروات بيد فئة قليلة من المجتمع، وذلك من خلال فرض الضرائب على الثروات وغيرها الكثير من المشكلات الاجتماعية التي وقفت أمامها الضرائب كحل أساس، كما وتهدف الضريبة إلى تأكيد سيادة الدولة على أراضيها حيث إنها تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية، أما الأهداف الاقتصادية فتتمثل

بدور الضرائب العام الذي يتجلى في امتصاص القيمة الشرائية الزائدة كوسيلة من وسائل محاربة التضخم، والدور الخاص كالرسوم الجمركية، حيث تلجأ إليه الدولة لحماية قطاع صناعي معين فترفع الرسوم الجمركية على الواردات التي يمكن أن تنافس تقدم هذا القطاع والعكس صحيح (يدك، 2006).

وبالتخصيص فإن ضريبة الدخل هي قيمة مقتطعة من الدخل الشخصي تحتسب بنسبة مئوية من إجمالي الدخل بعد خصم الإعفاءات الضريبية، بمعنى أنها الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المتحقق للمكلف من مصادر متعددة، لهذا هناك أنواع لضريبة الدخل منها ضرائب الدخل النسبية حيث إن الضريبة تمثل نسبة ثابتة من حجم الوعاء، والضريبة التصاعدية بمعنى أن الضريبة تتزايد مع تزايد حجم الدخل والعكس صحيح بالإشارة إلى أن سعر ضريبة الدخل داخل كل طبقة هو سعر نسبي موحد يتغير بالانتقال إلى طبقة أخرى، والضريبة المتدرجة تدرج عكسي فيها معدل الضريبة والوعاء الضريبي عكسية (عمرو، 2010، ص 43).

### تطور الضرائب بشكل عام

مع ظهور الدولة وتمتعها بالسلطة والسيادة فرضت الضريبة التي تتغير حجماً ووعاء وغرضاً تبعاً لتغير أوضاع المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الذي تفرض فيه وهذا ما يوضحه تاريخ الضريبة وتطور مفهومها عبر الأجيال وحسب المراحل الآتية:

**مرحلة عدم الاستقرار:** ففي بداية العصور كان الناس يعيشون أفراداً لا ينتمون لجماعات معينة وغير خاضعين لنظام معين ينتقلون من مكان لآخر، ولهذا لم يكن هنالك حاجة إلى توفير مال مشترك من أجل أن يتم الإنفاق على مرافق مشتركة تستوجب فرض الضرائب (ميالة، 2006).

**مرحلة الاستقرار:** عندما استقرت الجماعات البشرية وكونت العشيرة والمدينة، والتي أوجدت بدورها السلطة العامة لحمايتها وأخذت الحاجة إلى وجود مرافق مشتركة تزداد إضافة إلى الأمن والدفاع وفض الخلافات التي قد تظهر بين أفراد الجماعة الواحدة والجماعات الأخرى، استوجب توفير

المال العام لها، حيثُ كانت على شكل تبرعات وهبات يقدمها الناس مقابل ما تقوم به هذه السلطة من أعمال الأمن والحماية (ميالة، 2006).

**مرحلة ظهور الدولة:** بعد أن تركزت حياة الجماعة واستقرت في منطقة معينة أصبح من مهام تلك الدولة تأمين الموارد اللازمة للدولة التي كانت تقتصر وظيفتها على الدفاع والأمن، دفع بالسلطة إلى فرض تكاليف إلزامية على المواطنين فيها، فأصبحت إجبارية على عكس المراحل السابقة، فكانت هذه التكاليف تشمل التكاليف الشخصية منها الخدمة العسكرية، وإصلاح الطرقات، والحراسة، ثم امتدت لتفرض على الأموال التي يدفعها الأفراد مقابل ما تقدمه الدولة من خدمات كمزاولة بعض المهن مثلاً (ياسين ودرويش، 1996، ص112).

**مرحلة توسع الدولة:** هذه المرحلة اتسمت بـكبر حجم الدولة وتزايد حجم سكانها مع نقص في الأموال لديها، لذا عمدت إلى فرض ضرائب بشكل إجباري على مواطنيها وجبايتها بكل الوسائل الممكنة حتى لو كانت هذه لا تعود على دافعيها بالمنفعة الخاصة، فأخذت تفرض على المعاملات والبضائع والسلع وقد بدأ فرض الضرائب غير المباشرة ثم انتقلت الدولة لتفرض الضرائب مباشرة من باب التضامن الاجتماعي في المجتمع (ياسين ودرويش، 1996، ص113).

كباحث أستطيع القول إنه ومن خلال الوقوف على المراحل السابقة الذكر في تاريخ الضريبة، أنه في بادئ الأمر لم تكن الضرائب تهدف إلى تحقيق أية غايات اقتصادية أو تدخل في النشاط الاقتصادي، بل كان هدفها الأول تغذية الدولة بالموارد اللازمة لتغطية نفقاتها، مع تغير دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بصورة عامة باتت الضريبة من الوسائل المالية العديدة التي تستخدمها الدولة حسب الظروف والحاجات التي تراها مناسبة لتوجيه عجلة الحياة الاجتماعية والاقتصادية.

إن نشأة النظم الضريبية عادة تكون بناءً على أساس ومقومات اقتصادية واجتماعية وسياسية محددة، فهي في نموها وتطورها إنما تتلاءم مع الظروف والبيئة التي تحيط بها، فهي تسعى مجتمعه مع أدوات السياسة المالية والاقتصادية لتحقيق أهداف المجتمع التي يصبو إليها

حسب فلسفته، فالنظم الضريبية تختلف في المجتمعات الرأسمالية عنها في الاشتراكية إضافة إلى اختلاف الهيكل والنظام الضريبي في الدول المتقدمة عنه في الدول النامية. فكان المظهر الأول للضريبة هو التضامن الشخصي بين الجماعات البدائية، كالقبيلة والعشيرة في سبيل الدفاع عن نفسها ضد الأخطار الخارجية، فكان التضامن أشبه بالخدمة الشخصية التي يقدمها الفرد تعود بالفائدة على أفراد الجماعة كافة كخوض الحروب والحراسة، ومع تطور مفهوم الدولة شيئاً فشيئاً أصبح هناك حاجة ملحة لتأمين الموارد اللازمة لتقوم بوظيفتها الأساسية المقتصرة على توفير الأمن والأمان ففي هذه المرحلة تطور المفهوم من التضامن الشخصي إلى التكليف الإلزامي، وهذا الأمر توضحه نظرية العقد التي نادى بها روسو، وهي تعتبر الضريبة صفة تعاقدية بين الدولة والفرد، وكان رأي آدم سميث أنها عقد ايجار فالدولة توفر الخدمات والرعاية والأمان مقابل أن تدفع لها الضريبة، ومع تطور الدولة وظهور العديد من النظريات الاقتصادية باتت الضريبة المصدر الأول بين مصادر إيرادات الدولة، فالأفراد يمتلكون معظم وسائل الإنتاج وكما تتمكن الدولة من تمويل نفقاتها العامة لا بد من لجوئها إلى الضرائب للحصول على الإيرادات العامة وهذا جوهر النظام الرأسمالي، على عكس النظام الاشتراكي الذي يكون هدف الضريبة فيه مقتصرًا على التوجيه والرقابة باعتبارها أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي وأداة على رقابة الإنتاج وكفاءته (دقة، 2003، ص3-8).

أخذ مفهوم الضريبة في التطور منذ أواخر القرن التاسع عشر، فبعد أن كانت وسيلة مالية هادفة إلى توفير الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة دون أن يكون لها أهداف اقتصادية واجتماعية أصبحت أداة سياسية تستخدم في تحقيق سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية، وكنتيجة حتمية للتطور التاريخي اختلف مفهوم الضريبة بحكم تطور المذاهب السياسية والاقتصادية وعليه يمكن تعريف الضريبة وفقاً للمفهوم الحديث على أنها: فريضة مالية تضامنية تقتطعها الدولة بصورة نهائية أو مباشرة وتستخدمها وسيلة لتحقيق أهدافها العامة، وبهذا يتشكل النظام الضريبي الذي يتمثل بالعناصر الايدولوجية والاقتصادية والفنية كافة، إذ يؤدي تراكمها معاً وتفاعلها مع بعضها إلى كيان ضريبي معين (حجازي، 1998، ص6). وهي فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع، فليس للفرد من

خيار في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع (البطريق، 2007، ص11).

### تطور الضرائب في فلسطين

وقعت فلسطين تحت العديد من أنماط الحكم التي سادت فيها، إلا أن الآثار الاقتصادية للضرائب تكاد تكون متشابهة، وفيما يلي عرض لأهم المراحل التي مرت بها فلسطين والآثار التي خلفتها.

#### مرحلة الحكم العثماني:

نظمت الدولة العثمانية الضرائب المالية ففرضت ضريبة الأعشار على الحاصلات الزراعية، الجزية أو الخراج (الويركو)، ضريبة البديل العسكري وتجبى من غير المسلمين، ضريبة الأملاك، ضريبة المعارف وهي 5%، ضريبة رسوم المواشي بنسبة 10% من إنتاجها، ضريبة الرسوم والجمارك تؤخذ عن القوة والأخشاب وبيع الحيوانات، ضريبة رسوم متفرقة كإصدار الجوازات والمحاكم (ميالة، 2006). وكان النظام الاقطاعي هو السائد ثم تطور الوضع وتحول إلى واقع نفوذ الحمائل وفيه تخلى زعماء هذه الحمائل عن العمل في الأرض وتسלטوا على الفلاحين وحملوهم وزر ضريبة العشر، وقد تحالفوا مع الملتزمين وموظفي الدولة الذين ابتزوا الفلاحين والعمال الزراعيين بسوء بشكل فأصبح تحصيل الضرائب بوساطة الملتزم الذي اعتمد على الجند في تحصيل الكثير من الضرائب، وهذا أدى وزاد من فقر الفلاح واضطراره إلى بيع أرضه (مسيحي، 2006). وبقي الحال هكذا حتى سقطت الدولة العثمانية وقدم الانتداب البريطاني إلى فلسطين.

#### مرحلة الحكم البريطاني

في عهد الانتداب البريطاني فرضت الضريبة لأول مرة في فلسطين بصورة رسمية وبنمط متميز أظهره هيكل المالية العامة واتجاهاتها المتحققة في فلسطين، وكانت ميزانية فلسطين تعد في لندن وتجري الموافقة عليها، حيث يعتمدها وزير المستعمرات البريطاني وبدون الرجوع إلى أية جهة تمثل أهل فلسطين (الموسوعة العلمية الفلسطينية، القسم العام، المجلد الثالث، ص78). وفي هذه

المرحلة تمثلت الإيرادات العامة في الضرائب المباشرة التي تكونت بشكل رئيسي من الضريبة على الدخل، والضرائب غير المباشرة التي اعتمدت أساساً على الرسوم الجمركية (الدبك، 2003).

فرضية الدخل تفرض على الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج عن رأس المال وتم فرض هذه الضريبة كقانون رقم سنة 1941 ثم نظم القانون رقم (13) لسنة 1947 وبموجبه فرض ضريبة الدخل أخذت شكلاً تصاعدياً وضريبة نسبية على أرباح الشركات، وكانت نسبة هذه الضريبة (25%) إضافة إلى الإعفاءات والخصومات التي اشتملتها. وتمثلت الضرائب غير المباشرة بالرسوم الجمركية على الواردات إلى فلسطين وضريبة إنتاج على بعض المنتجات ومنها عيدان الكبريت وورق العنب التي تحددت نسبتها من خلال القانون الأساسي لسنة 1927 وما تبعه من تعديلات وتوضيحات، أما الضريبة المحلية كانت تفرض من قبل البلديات والمجالس القروية مثل الضرائب على المهن والحرف بمبلغ محدد مسبقاً إضافة إلى ضريبة العقارات بنسبة 15% من بدل الإيجار (ميالة، 2006). أما ضريبة الأملاك وضعت في المدن موضوع التنفيذ عام 1928 وفرضت على أساس صافي القيمة السنوية للأموال المبنية وللابنية الصناعية أو الأراضي التي ستستخدم للبناء وتقرر ألا يزيد معدل الضريبة عن 15% من صافي القيمة السنوية ويعين كذلك بمرسوم يصدره المندوب السامي، وضريبة الحيوانات التي كانت تسمى ضريبة المواشي في العهد العثماني كانت تجبي عيناً على شكل منتجات حية، ثم استبدلت بها ضريبة نقدية على الرأس الواحد واستمرت الضريبة النقدية في عهد الإدارة العسكرية (مسيحي، 2006، ص50)

### مرحلة الحكم الأردني:

بعد عام نكبة 1948 أصبحت الضفة الغربية تحت إدارة المملكة الأردنية الهاشمية وقطاع غزة تحت الإدارة المصرية، وما رافق ذلك من تطبيق القوانين الضريبية في كلا البلدين. تم إصدار قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (50) لسنة 1951 الذي وحد تشريعات ضريبة الدخل ثم استبدل بالقانون رقم (12) لعام 1954. وصدر قانون ضريبة الدخل رقم (25) لعام 1964 الذي تضمن تغييرات جوهرية وبقي ساري المفعول حتى مجيء السلطة الوطنية الفلسطينية، وشمل مجموعة من الإعفاءات والتنازلات الكلية والجزئية. (شامية، 1997).

والإعفاءات الضريبية الواردة في هذا القانون إعفاءات كلية وشاملة، أي أن دخل المكلف كله معفى من الضريبة وحسب المادة (8) من هذا القانون وردت العديد من الإعفاءات الكلية كالإعفاء الوارد على السلطات المحلية ودخل الجمعيات الخيرية، وإعفاءات جزئية، أي أن جزءاً من دخل المكلف الضريبي معفى من الضريبة كالإعفاءات الشخصية والعائلية (مسمي، 2006، ص56). وتمنح هذه الإعفاءات لعدة أسباب بهدف تحقيق أهداف السياسة الضريبة والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فاقتماداً تلجأ التشريعات إلى منح الإعفاءات لتشجيع قطاع اقتصادي معين مما يحقق التنمية الاقتصادية، وأسباب اجتماعية تبرر منح هذه الإعفاءات إذ إن بعض الأفراد يعيلون أسراً كبيرة أو معاقين أو دارسين فتلجأ الدولة إلى منحهم إعفاءات للمحافظة على مستوى معيشتهم ووضعهم الاجتماعي، وأسباب تتعلق بطبيعة النشاط الاقتصادي إذ إن هناك بعض القطاعات لا تستهدف الربح، بل يكون هدفها منفعة عامة أو خاصة لأفراد المجتمع كالجمعيات الخيرية والمرافق العامة التي تملكها الدولة. (مسمي، 2006)

#### مرحلة الاحتلال الإسرائيلي:

لم تضع سلطات الاحتلال معالم واضحة لسياساتها الاقتصادية، وبهذا انعدم وجود السياسة المالية أو النقدية التي تخدم الاقتصاد الفلسطيني ولا سيما في الضفة الغربية، ويسهل ملاحظة العوائق والقيود التي تعتمد عليها في تشويه الاقتصاد الفلسطيني، فكان الأسلوب الأكثر استخداماً من قبل سلطات الاحتلال هو أسلوب الإغراق (أبو شعر، 1991). ومما زاد الوضع سوءاً وتدهوراً الانتصار العسكري الذي حققته عام 1967 إذ تدفقت رؤوس الأموال الأجنبية لإسرائيل بشكل كبير أدى إلى أنعاش وتحريك عجلة الاقتصاد الإسرائيلي، ونتيجة لهذا الوضع الذي كانت تنعم به إسرائيل لم يطرأ أي تغيير ملموس على قانون الضريبة الذي كان سائداً قبل مجيئه أي أثناء الحكم الأردني، إلا أن الوضع تغير بعد حرب 1973 فبدأ يعاني الاقتصاد الإسرائيلي من الأزمات، ومظاهر التضخم نتيجة لزيادة الانفاق الحكومي لا سيما في المجال العسكري والاستيطاني وتنفيذ البرامج اليهودية، لذا لجأت لخفض النفقات وزيادة العبء الضريبي وهذا انعكس بشكل سلبي على

الاقتصاد الفلسطيني الذي بات مرهوناً بالاقتصاد الإسرائيلي، فتفشيت مظاهر البطالة وانخفاض الدخل والاستهلاك والادخار للمواطن الفلسطيني (ميالة، 2006، ص27).

فقامت سلطات الاحتلال بإجراء تعديلات على قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لعام 1964 منها: إلغاء الإعفاءات السياسية والاقتصادية وتعديل الإعفاءات العائلية، وتحقيق الإعفاءات للطلاب والمعالين وكذلك تخفيض دخل الموظف المعفى من الضريبة إلى (15%) بدلاً من (25%)، وأيضاً إجراء تعديلات على السلف حيث أصبحت تجبي بـ 10% ولمدة 10 شهور من الحصلة الضريبية للسنة السابقة بدلاً من 60% حسب القانون الأردني، وأصبحت السلف تحدد بالدينار الأردني، وتدفع كل شهرين مرة وفي الوقت الذي يتعامل المكلف بالشكل الإسرائيلي (علاونة، 2014، ص142). وفرضت ضرائب جديدة لم تكن معروفة مثل: ضريبة القيمة المضافة التي تم استحداثها عام 1976 بموجب القانون التنفيذي رقم 31 المتعلق بالرسوم والمكوس، فرضت هذه الضريبة على مبيعات السلع باستثناء الفواكه والخضار وتقديم الخدمات والبضائع المستوردة، وفي عام 1991 وصلت قيمة الضريبة المضافة 18%. وبهذا تردى الوضع في الأراضي المحتلة، فقد ارتفع العبء الضريبي للضرائب الأخرى سواء أكان المكلف فرداً أم شخصاً اعتبارياً بشكل مستمر مقابل دخل منخفض نسبياً ومتناقص (علاونة، 2014)، وضريبة الإنتاج كان هدف الاحتلال منها الحد من قدرة السلع على منافسة المنتجات الإسرائيلية. أما ضريبة الانتفاضة على المركبات فرضتها سلطات الاحتلال الإسرائيلي معاقبة للسكان في الأراضي الفلسطينية المحتلة بسبب أعمال الانتفاضة وتعويض الخسائر الناتجة عنها وقد حددت مدة هذه الضريبة مسبقاً بثلاث سنوات إذ بلغ حجم الضريبة في السنة الأولى 3% من القيمة الدفترية للسيارة و 2% في السنة الثانية، و 1% في السنة الثالثة وفي مرحلة لاحقة حدد الاحتلال حجم الضريبة السنوية بمبلغ مقطوع حسب نوع السيارة وحجم الماتور وسنة الإنتاج يدفع سنوياً من الترخيص، أما ضريبة السفر تم فرضها من أجل تقييد حركة المسافرين من مواطني الضفة الغربية وقطاع غزة والقدس وليس لها مبلغ ثابت حسب الوضع الاقتصادي في إسرائيل وحسب الموسم السياحي وسعر صرف الدولار (ستيفنز، 1991). ومما سبق نلاحظ أهداف سياسة الضرائب الإسرائيلية في الأراضي الفلسطينية المحتلة والمتمثلة في الآتي:

- **تحطيم المنافسة العربية:** تمثلت باتخاذ اسرائيل خطوات اقتصادية ومالية تعمل على رفع الأسعار في الأراضي المحتلة وكان ذلك من خلال الضرائب المباشرة وغير المباشرة.
- **أهداف مالية:** فرض ضرائب جديدة وتعديل القوانين الضريبية القديمة بما يلائمها، بحيث تستطيع الإيرادات السنوية تغطية ميزانية الحكم العسكري بما فيها النفقات على النواحي العسكرية والأمنية.
- **تهجير المواطنين:** عمدت سلطات الاحتلال إلى تضيق الخناق الاقتصادي على الفلسطينيين، وذلك عن طريق سلبهم الجزء الأكبر من أرباحهم مما يدفعهم إلى التقاعس عن العمل وذلك لتدني عائد العمل بعد خصم الضرائب وتنمية الرغبة لديهم في الهجرة الداخلية والخارجية (علاوة، 2014).

### ضريبة الدخل:

تعدّ الضرائب بمختلف أشكالها مصدراً تقليدياً لإيرادات الدولة تحصلها من مختلف الأفراد والهيئات بنسب متفاوتة ومتغيرة وفقاً للأسس القانونية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغيرها، حيث تقوم الدولة بفرض ضرائب متعددة تتلاءم مع سياستها المالية والعامّة لتحقيق أهداف عامّة لفرض هذه الضرائب المتعددة وأهداف خاصة لكل نوع من أنواع الضرائب التي تفرضها (السلامين والدقة، 2007، ص16).

يعرف الدخل عند الاقتصاديين والماليين بأنه إيراد يتجدد أو يتكرر بصفة دورية مع بقاء المصدر واستمراره وهو ينتج عن مصادر مختلفة فقد يكون رأسمالي كالربح من العقارات والودائع وقد يكون مصدره العمل كأجرة العامل والموظف، وقد يكون مصدره رأس المال والعمل معاً، كأرباح التجارة والصناعة والخدمات الزراعية، أما تعريف الدخل وبحسب نظرية المصدر فهو كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصورة دورية خلال فترة زمنية معينة يمكن استهلاكها دون المساس بالمصدر وعليه فإن الدخل له خصائص يتميز بها كالدورية، وبقاء المصدر وصيانته واستغلاله بشكل أمثل وكذلك إمكانية تقييم الدخل بالنقود، وما يجدر ذكره أن هذه كلها أمور نسبية تختلف باختلاف نوع الدخل ومصدره (علاوة، 2014).

إن التفريق بين مصادر الدخل المختلفة يعتبر مهماً في تحديد نوع الضريبة التي يخضع لها الربح الناشئ عن هذا المصدر، ولم يتضمن قانون الضريبة على الدخل مبادئ للتفريق بين ما يعتبره ربحاً ناشئاً عن مهنة أو حرفة صناعية أو تجارية وما يعتبره ربحاً ناشئاً عن مهنة أو حرفة غير تجارية أو زراعية، فالمادة (14) من قانون الضريبة على الدخل تكفي أن يقدم المكلفون الذين يمارسون مهنة أو حرفة غير تجارية أو مهنة حرة إثباتاً لبيانهم الضريبي جدولاً يتضمن مجموع وارداتهم الأصلية غير الصافية، وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم والأعباء القابلة للتنزيل ومقدار ربحهم الصافي لتحديد الضريبة المترتبة عليهم (الاختيار، 1965).

إن عدم وضع تعريف محدد للدخل سيُشجع عملية التهرب الضريبي، كأن يستخدم المكلفون في معاملاتهم تكييفات وهمية بقصد إخراجها من نطاق الدخل الخاضع، والعكس من ذلك فإن وضع تعريف محدد للدخل سيؤدي إلى كثرة التعديلات بسبب ظهور مصادر دخل لم تكن ظاهرة في الماضي بسبب التطور والتقدم والانفتاح في جميع مناحي الحياة (الدبك، 2003، ص7).

فالتشريع الأردني رقم (25) لعام 1964 لم يعرف الدخل وإنما قام بتعداد مصادر الدخل على سبيل المثال لا الحصر في المادة الخامسة من نفس القانون، والمادة 3/أ من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لعام 1985 تنص على ما يلي: "يخضع لضريبة الدخل الذي يتأتى من المملكة لأي شخص أو يجنيه منها من أرباح أو مكاسب أي عمل أو أية حرفة أو تجارة أو مهنة، ومن الرواتب والأجور والمكافآت من أية وظيفة"، ثم جاءت الفقرة (1-ط) من القانون رقم (25) على أن تخضع للضريبة أرباح أو مكاسب أي مصدر غير مشمول في البند من (أ-ح) من هذه المادة" مع ملاحظة أن ما تسير عليه الإدارة الضريبية عدم اخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة حسب قاعدة أن المشرع أخذ بنظرية المصدر كأصل ونظرية الأثر كاستثناء (دبك، 2015، ص24).

## تعريف الدخل حسب نظرية الأثراء ونظرية المصدر:

كان لدى الفقه نظريتان تتنازعان في تحديد الدخل، وهما نظرية المصدر ونظرية الإثراء. ويعرّف الدخل بحسب نظرية المصدر بأنه كل قوة شرائية نقدية جديدة يحصل عليها المكلف بصورة دورية خلال فترات زمنية معينة بحيث يمكن استهلاكها دون المساس بمصدرها، وفي هذا نجد أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لم يأخذ بنظرية المصدر، بل وسع في قاعدة الخضوع عندما نص في المادة (3) على أن تكون الدخول المتحققة كافة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة، فكما يبدو من هذه النظرية أن الدخل الخاضع للضريبة يتمثل في صافي الدخل وليس الدخل الإجمالي بمعنى أن الدخل الذي يخضع للضريبة هو القيمة النقدية التي تتحقق للمكلف من أي مصدر كان وتتصف بالدورية وبالتالي يترتب على تطبيق هذه النظرية عدم إخضاع الدخول الرأسمالية والعارضة لكونها محققة من صفقة واحدة بالرغم من كونها دخولاً حقيقية؛ لما تدخله من زيادة ايجابية على الذمة المالية للمكلف بينما تخضع للضريبة الدخول المحققة بصفة دورية بالرغم من صغرهما، وعليه يبدو أن هذه النظرية تضيق وعاء الضريبة على الدخل بعكس نظرية الأثراء التي توسع وعاء الضريبة على الدخل، وبالتالي فهذه النظرية في هذا الجانب لا تحقق قاعدة العدالة إذ ليس من العدل عدم فرض الضريبة على الأرباح الهائلة التي تتأتى من عملية يانصيب أو مقامرة أو بيع بعض الأصول لكونها تحققت من مصدر لا يتصف بالدورية والانتظام، في حين تفرض الضريبة على أجر العامل الذي يحصل على دخله بعرق جبينه لمجرد أنه يتصف بالدورية والانتظام (دبك، 2015).

من خلال ما سبق ذكره نلاحظ أن نظرية المصدر تتمتع بالخصائص الآتية:

1. قابلية الإيراد للتقييم بالنقد، فأية منفعة تعود على المكلف أو تتحقق له ولا تقيم بالنقد تخرج

من مفهوم الدخل كالذي يعود على المكلف عند رؤية منظر جميل من فرح وسرور.

2. أن يكون الإيراد المتحقق للمكلف من مصدر ثابت إلا أن الثابت ليس مطلقاً، فمصادر

الدخل تتفاوت من حيث الثبات النسبي فالدخل المتحقق من مصدر العمل هو أقل ثباتاً من

مصدر متحقق من العقارات مثلاً لأن مصدر العمل مرتبط بحياة المكلف

3. أن يتحقق هذا الإيراد بصفة دورية نتيجة استغلاله لمصدر ثابت أو امتهانه لنشاط تجاري أو غير تجاري فيخرج من مفهوم الدخل كل إيراد يتحقق للمكلف من تصرف عارض وغير متكرر.

4. أن يتحقق هذا الدخل بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة وعادة ما تكون سنة مالية.

أما نظرية الإثراء فقد عرفت الدخل بأنه الزيادة في القيمة الإيجابية في ذمة المكلف سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً خلال فترة زمنية معينة، وقد ظهرت نظرية الإثراء لتجنب القصور الذي شاب نظرية المصدر، وللد من تضيق مفهوم الدخل الخاضع للوعاء الضريبي، بحيث تتوسع هذه النظرية في مفهوم الدخل فتعتبر كل زيادة ايجابية تطراً في الذمة المالية للشخص خلال فترة زمنية معينة دخلاً يخضع للضريبة إذ يخضع بموجب هذه النظرية أي دخل تحقق من أي مصدر سواء أكان ثابتاً أم غير ثابت وسواء أكان عارضاً أو رأسمالياً (عبد المولى، 1995، ص 185).

حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 نجد أنه جاء وفقاً للمادة (3) منه بقاعدة عامة تقتضي بإخضاع كافة الدخول المحققة للمكلف من أي مصدر كان ما لم يرد نص على إعفائها في هذا القانون، واستناداً لهذه القاعدة فإن الدخول الرأسمالية الناتجة عن كافة التصرفات الناقلة للملكية للأصول المنقولة وغير المنقولة، كالبيع والمقايضة والهبة والقسمة العينية وإعادة تقييم الأصول من أجل اندماج الشركات أو تحويلها فتكون خاضعة لضريبة الدخل ما لم تستثن بنص على إعفائها (الدبك، 2003، ص 8).

نلاحظ أن نظرية الإثراء تقتضي الإخضاع للضريبة كل زيادة إيجابية تطراً على ذمة المكلف خلال فترتين من الزمن، فيخضع للضريبة أي دخل تحقق من أي مصدر ثابت أم غير ثابت وسواء أكان دورياً أم عرضياً، إلا أن هذه النظرية للنقد بسبب إخضاعها الأرباح الرأسمالية بالرغم من أنها أرباح غير حقيقية إذ تحقق قاعدة العدالة والمساواة فليس من العدل أن يخضع الموظف ذو الراتب المحدد والمتمدني للضريبة، بينما لا يخضع للضريبة من تحقق له إيراد عرضي كاليانصيب والجوائز، كما أن عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية سيساعد على التهرب الضريبي وسيضعف الرقابة الإدارية على أوضاع المكلفين المالية، ومما لا شك فيه تعتبر الأرباح العرضية

أرباحاً حقيقية بينما الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع رأسمال المكلف لمرة واحدة يمكن معالجته تشريعياً بجعله على الأرباح الحقيقية عن طريق مراعاته لتقلب الأسعار.

## قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

### تطور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

في فلسطين فرضت الضرائب بشكل رسمي منذ الانتداب البريطاني، وصدر أول قانون لضريبة الدخل في فلسطين رقم 23 عام 1941 والتي نصت المادة الأولى منه على أن يعمل به اعتباراً من 1941/9/1، استحدث هذا القانون سلطة إدارية لتطبيق وتنفيذ أحكام هذا القانون وإنشاء مطارح للضريبة بحيث شملت المكلفين الذين يحصلون على دخل من أية حرفة أو تجارة، وكذلك الرواتب والأجور وما فيها من رواتب التقاعد، كما وسع قاعدة الإعفاءات، وأوجب تنزيل النفقات والمصروفات الإنتاجية التي يتكبدها المكلف كلياً أو مطلقاً في سبيل إنتاج الدخل، ثم عدل القانون رقم 13 لسنة 1947 الذي يم يطراً عليه تغير كبير، حيث أنشأ مطارح جديدة للضريبة، بإخضاع الأرباح التي تنشأ عن أي ملك بخلاف المباني أو الأراضي أو الأبنية الصناعية، كما أخضع أرباح التصدير والأرباح الزراعية، كما استثنى قيمة الأرض، كما أخذ القانون بمبدأ الضريبة التصاعدية على دخل الأشخاص الطبيعيين حيث خفض هذا القانون الشرائح الضريبية إلى ست شرائح تبدأ من نسبة 5% ويحدّ أعلى 50% وضريبة نسبية على أرباح الشركات بنسبة 25% كذلك معالجة الازدواج الضريبي في حالة اتخاذ التدابير اللازمة من قبل المسؤول بشكل أمر أو مرسوم (دقة، 2003، ص14).

بعد سنة 1948 بقي هذا القانون مستمراً في قطاع غزة إذ لم يتغير فيها الوضع الضريبي وأبقت الإدارة المصرية الأمور الضريبية على حالها كما كانت في عهد الانتداب، حيث استمر العمل بالقانون رقم 13 لسنة 1947، وفي الضفة الغربية استمر العمل بالقانون رقم 13 لسنة 1947 حتى نهاية الانتداب البريطاني عام 1948 وبعد ذلك قامت الحكومة الأردنية بإصدار قوانين ضريبية جديدة لتتلاءم مع الوضع في الضفة الغربية، وتم إنجاز القانون المؤقت رقم 50

لسنة 1951 الذي وحد تشريعات ضريبة الدخل في الضفتين وبقي ساري المفعول حتى استبدل بالقانون رقم 12 لسنة 1954 والذي استحدث دائرة لضريبة الدخل مرتبطة بوزير المالية وتوسيع نطاق الخضوع للضريبة والقاضي بفرض الضريبة على الدخل المتأتي في الأردن (الهزيمة، 1983، ص28).

وصدور القانون رقم 25 لسنة 1964 حيث أدخل تغييراً جوهرياً على مفهوم الدخل، إذ لم يعرف الدخل مباشرة بل اكتفى بسرد عناصر الدخل الخاضعة للضريبة، كما لم يشترط لإخضاع الدخل للضريبة لزوم توافر الدورية والانتظام، بل اعتبر الدخل الناجم عن صفقة واحدة منفصلة خاضعاً للضريبة، وتوسع في شمول التكاليف الضريبي وزاد في نسبة التصاعد في المعدلات الضريبية، ونص على تشكيل محكمة استئناف ضريبة الدخل للفصل في المنازعات الضريبية، وفي سنة 1967 عندما أصبحت فلسطين بكاملها تحت الاحتلال الإسرائيلي، وبقي وضع الضرائب كما هو عليه في كل من الضفة والقطاع، حيث قام الحاكم العسكري الإسرائيلي بإصدار الأمر العسكري رقم (2) لسنة 1967 والذي حدد فيه الأمور الأساسية لممارسة السلطات التشريعية أثناء الاحتلال، ومن أهم هذه الأمور الاعتراف باستقلالية مناطق الضفة وغزة التشريعية عن إسرائيل، إذ إن جميع القوانين التي كانت سائدة قبل 1967/6/28 يستمر سريانها بالقدر الذي لا يتعارض فيه مع الإعلان عن أي أمر آخر يصدر عن سلطات الاحتلال، وقام الحاكم العسكري بإصدار الأوامر العسكرية رقم 38 و35 لسنة 1967 والتي نصت على أن تبقى ضرائب الدخل والعقارات والجمارك كما هي في الضفة الغربية وغزة إلى حين صدور خلاف ذلك، حيث تم رفع نسبة الضريبة على أرباح الشركات المساهمة إلى 5.38% في الضفة، و5.37 في غزة بحيث تفرض على دخل الشركات بنسبة ثابتة كما تم تعديل ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين بمعدل تصاعدي (دقة، 2003).

وبعد انتقال السلطة الوطنية الفلسطينية إلى المناطق الفلسطينية أصبحت الضرائب المباشرة ومنها ضريبة الدخل ضمن صلاحياتها، عمدت إلى مجموعة من التسهيلات والتعديلات أقرها مجلس الوزراء تمثلت بتعديل في الشرائح والنسب الضريبية وتعديل الإعفاءات الشخصية والعائلية،

كما وقدمت وزارة المالية مشروعاً موحداً لقانون ضريبة الدخل يطبق في كل من الضفة الغربية وقطاع غزة (علاوة، 2014).

## قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011

قبل نشوء السلطة الفلسطينية كان هناك قانونين لضريبة الدخل، الأول قانون ضريبة الدخل الانتدائي رقم (13) للعام 1947 في قطاع غزة، والثاني قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) للعام 1964 في الضفة الغربية، وبعد تأسيس السلطة الفلسطينية برزت ضرورة تطوير الإطار القانوني الفلسطيني بما يستجيب مع احتياجات التحديث وتوحيد القوانين في شطري الوطن، وظهرت مطالبات لسن القوانين الاقتصادية الهامة، بما فيها قانون ضريبة الدخل الذي يعتبر من أهم هذه القوانين، وبعد عشر سنوات من المحاولات تم إصدار أول قانون موحد لضريبة الدخل من قبل المجلس التشريعي الفلسطيني وهو قانون رقم (17) للعام 2004 وفرض هذا القانون الجديد ضريبة دخل بنسب تصاعدية على دخول وأرباح المكلفين الطبيعيين والمعنويين لقد صدر قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وطبق في ظل مناخ اجتماعي ساهم ارتفاعه في نسبة البطالة التي انعكست على ارتفاع نسبة الإعالة إضافة إلى انخفاض كبير في عدد العاملين، وغيرها من المؤشرات التي تدل على سوء الأوضاع الاجتماعية (ماس، تعديلات قانون ضريبة الدخل الأهداف والنتائج المتوقعة، 2015).

سعت السلطة الفلسطينية إلى المساعدة في التخفيف من آثار الأزمة الاقتصادية والظروف المعيشية الصعبة للمواطنين، بالعمل على تشغيل قسم كبير من العمالة العاطلة عن العمل، وأدى ذلك إلى تضخم نفقات السلطة الفلسطينية إذ اعتمدت على المساعدات الخارجية وليس على الإيرادات المحلية المعتمدة على التطور الذاتي والطبيعي للاقتصاد الوطني، وهذا زاد من ترسيخ الخلل الهيكلي للاقتصاد وزيادة عبء السلطة، ونتيجة لذلك سعت السلطة الفلسطينية للتقليل قدر الإمكان من الاعتماد على الموارد والمساعدات الخارجية، فبدأت منذ العام 2008 باتخاذ سياسة مالية بلغت ذروتها بقانون ضريبة الدخل المعدل ومشروع قانون التقاعد المبكر (خلف، 2014)،

وصدر قانون رقم (8) للعام 2011 نتيجة التردد في السياسة التشريعية في المجال الضريبي إذ أفرز هذا التردد وعدم الاستقرار إقرار تعديل جديد على القانون مطلع العام 2011 كمحاولة في معالجة الاختلالات التي شابت النصوص والتطبيقات في التشريعات السابقة، إذ تم التوقيع على قرار بقانون جديد لضريبة الدخل وتم نشره في الجريدة الرسمية بتاريخ 2011/10/24، وتم تطبيقه على الدخول المتحققة في عام 2011، وهذا القانون جاء في ظل السعي لزيادة الإيرادات العامة لخزينة السلطة الفلسطينية لتغطية نفقاتها، والحد من التهرب الضريبي، وتوسيع القاعدة الضريبية كتسجيل المكلفين والخصم من المصدر، وأيضاً هدف إلى مواكبة التطورات والأنشطة الاقتصادية والمعايير المحاسبية والتدقيق (الشنار، 2012).

يحمل نص قانون ضريبة الدخل رقم (8) للعام 2011 عدداً من نقاط القوة ومنها، اعتماد القانون مبدأ الجنسية بدلاً من الإقامة وهذا وسع مفهوم المكلف ليشمل الفلسطيني أينما وجد ويشمل دخله المتحقق في الخارج أيضاً إذا كان مصدر الدخل الأساسي من فلسطين، عمل هذا القانون على إخضاع دخول جديدة إلى ضريبة الدخل، أيضاً من نقاط القوة المهمة في القانون رفعه الإعفاءات الشخصية العائلية للمكلفين أصحاب الدخل المتدني، مما يمكنه من نقطة اجتماعية لصالح أصحاب الدخل المتدني، واحتواء القانون على عدد من النصوص الإدارية السليمة لتفعيل عمل دوائر ضريبة الدخل ورفع كفاءتها المهنية، إلا أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) للعام 2011 أظهر بعض نقاط الضعف منها عدم مساهمته في خلق توازن اجتماعي والمترتب من حصول أصحاب الدخل الثابت على مكافآت نهاية الخدمة، وكذلك دخول عدد كبير من أصحاب الدخل الثابت إلى الشريحة العليا عند مستوى متدنٍ من الدخل الصافي بسبب تدني نطاق الشرائح، وبالرغم من أن زيادة عدد الشرائح ورفع نسبة الضريبة على شرائح الدخل العليا يساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية إلا أن الواقع الفلسطيني يشير إلى أنه إجراء قاس سيؤدي إلى معاقبة الملتزمين بدفع الضريبة حتى تاريخه من أصحاب الدخل والموظفين، ومعاقبة صغار المساهمين بخصم 30% من حصتهم من أرباح الشركات المساهمة العامة قبل توزيعها بغض النظر عن حجم المساهمات وقيمة عوائدها (علاونة، 2014، ص 303-305)

## مقارنة بين قانون رقم (17) لسنة 2004 وقرار بقانون رقم (8) لعام 2011:

### • أساس فرض الضريبة:

أبقى قرار قانون رقم (8) للعام 2011 مبدأ الاستحقاق أساساً لفرض الضريبة كما كان معمولاً به سابقاً في قانون رقم (17) لعام 2004، ولكنه في الوقت نفسه جاء أكثر تحديداً للمؤسسات المالية المستثناة من أساس الاستحقاق حيث قام بتفصيل وذكر المؤسسات المالية وحددها بمؤسسات معنية مثل (البنوك وشركات الاقراض المتخصصة وشركات الرهن العقاري وشركات التأجير التمويلي). وهذا التحديد للمؤسسات المالية يحد من الاجتهاد والاختلاف في تفسير ماهية المؤسسات المالية.

### • سنوية الضريبة واحتساب دخل المكلف:

إن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) للعام 2004 قد اعتمد عملة الدولار بدلا من عملة الشيكال المتداولة في نشاطات القطاعات المختلفة للاقتصاد الفلسطيني، وهي أيضا العملة التي يحقق بها الأشخاص دخولهم. وهذا ينتج عنه منازعات ضريبية ما بين الاشخاص والدوائر الضريبية والناجمة عن فروقات العملة حيث إن الدخل خلال السنة المالية تتحقق بعملة الشيكال في حين أن الاشخاص يتوجب عليهم تقديم الاقرار الضريبي بعملة الدولار الأمريكي .

أما قرار القانون رقم (8) للعام 2011 بدأ باعتماد عملة الشيكال بدلا من الدولار لأغراض احتساب الضريبة والشؤون المتصلة به .

### التنزيلات الضريبية:

اشتمل قرار بقانون رقم (8) لعام 2011 عدة تغييرات في هيكل التنزيلات التي كان منصوصا عليها في قانون رقم (17) لعام 2004، ومن هذه التنزيلات:

**التنزيلات مقابل النفقات:** حدد القانون الجديد التنزيلات المسموحة مقابل نفقات التدريب الفعلية للموظفين والمستخدمين بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الصافي السنوي بدلاً من (1%)

من الدخل الاجمالي أو (30000) دولار أيهما أقل، كما رفع من نسبة التتزيلات المسموحة بدل نفقات البحث والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشراكة مع المؤسسات العلمية بهدف التطوير والتتزيلات المسموحة بدل نفقات تبني المواصفات والمعايير الفلسطينية، والتطبيق الأمثل لإدارة المؤسسات وتطوير الأنظمة المحاسبية الإلكترونية وتبني معايير المحاسبة الدولية والتتزيلات المسموحة، بدل نفقات الاستطلاع والبحث عن أسواق جديدة لتصدير وترويج المنتجات الفلسطينية حيث أصبحت (2%) أو (500000) شيكل أيهما أقل بدلاً من (1%) أو (100000) دولار سابقاً.

1. التتزيلات مقابل الديون المعدومة: جعل قانون الضريبة الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 تحديد التتزيل المسموح على الديون المعدومة راجعاً لتعليمات تصدر عن الوزير وذلك بالتنسيق بين المدير وسلطة النقد والجهات المختصة ذات العلاقة بعد أن كانت سابقاً محددة ضمن شروط محددة ذكرت في القانون رقم (17) لعام 2004 وهي:

- ✓ صدور قرار من المحكمة.
- ✓ إفلاس المدين أو إعساره وفقاً لأحكام القانون.
- ✓ وفاة المدين دون وجود تركة تكفي للسداد كلياً أو جزئياً.
- ✓ اختفاء المدين أو سفره أو انقطاع أخباره لمدة لا تقل عن خمس سنوات دون وجود أية أموال للسداد بها.
- ✓ تقادم الدين وفقاً لأحكام القانون.

2. التتزيلات مقابل المصاريف والنفقات التي تخص أي نشاط أو دخل معفي من الضريبة: أبقى القانون رقم (8) لعام 2011 على هذه التتزيلات وضمنها لكنه حددها بتعليمات تصدر عن الوزير بالتنسيق من المدير، وألغى شرطي الاستبعاد المنصوص عليهما في المادة الأصلية وهما:

- ✓ تتحمل الدخول أو النشاطات المعفاة من الضريبة النفقات المتعلقة بها.

✓ تتحدد نفقات ومصاريف النشاطات والاستثمارات المعفاة من الضريبة بنسبة الدخل المعفى المتأتي من تلك النشاطات والاستثمارات إلى مجموع الإيرادات، وضرب الناتج بمجموع النفقات المقبولة وفق أحكام هذا القانون.

3. **التنزيلات مقابل خسائر المرحلة:** ألغى القانون رقم (8) لعام 2011 البند المتعلق بالتنزيلات مقابل خسائر المرحلة المحددة بحسابات ختامية صحيحة عن سنوات مالية سابقة والتي كانت واردة في البند رقم (4) من المادة (9) من قانون رقم (17) لعام 2004 شريطة عدم ترحيلها لأكثر من خمس سنوات.

4. **التنزيلات مقابل عدم قدرة المدين على التسديد:** تم استبدال البند رقم (6/هـ) من المادة رقم (9) من القانون رقم (17) لعام 2004 حول التنزيلات المعطاة نتيجة عدم قدرة المدين على تسديد ديونه، لتحل بدلاً منها المادة رقم (10) من القانون الفلسطيني رقم (8) لعام 2011، والتي نصت على منح تنزيلات في الحالات التالية:

✓ إذا لحقت خسارة بأي شخص خلال الفترة الضريبية في أحد مصادر دخله الخاضع للضريبة بمقتضى هذا القرار بقانون فيجري تنزيلها من مجموع دخله الصافي في الفترة الضريبية نفسها من المصادر الأخرى.

✓ إذا بلغت الخسارة مقداراً لا يمكن تنزيله بالكامل على الوجه المبين في الفقرة (1) من هذه المادة يدور رصيدها إلى الفترة الضريبية التالية مباشرة ثم إلى الفترة الضريبية التي تليها بحد أقصى لا يزيد عن خمس فترات ضريبية.

✓ لا يجوز تنزيل الخسارة التي إن كانت ربحاً لما خضعت للضريبة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون.

✓ على الرغم مما ورد في الفقرات السابقة من هذه المادة لا يتم تنزيل الخسارة أو تدويرها إلا إذا أبرز المكلف حسابات أصولية صحيحة.

كما أضاف القانون مادة (9) الخاصة بالتنزيلات غير المسموحة، وهي:

- النفقات المنزلية أو الشخصية أو الخاصة.
- كلفة أي عمران أو تحسيناته التي تزيد على رأس المال.
- الخسارة أو أي نفقات يمكن استردادها بموجب بوليصة تأمين أو عقد تعويض.
- المخصصات والاحتياطيات على اختلاف أنواعها، مع مراعاة ما ورد في البندين (ر، ش) من الفقرة (1) من المادة (8) من القرار رقم (8) لعام 2011.
- المبالغ المدفوعة كضريبة دخل.
- المصاريف الرأسمالية.
- الرواتب أو الأجر أو أية مبالغ أخرى خاضعة للضريبة ما لم تكن الضريبة قد اقتطعت منه ودفعت للدائرة.
- الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول.
- الغرامات الجزائية (معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني - ماس، 2015).

### الدخل المعفى من الضريبة

اتفق القانونان على البنود التالية فيما يخص الدخل المعفى من الضريبة:

- دخل الهيئات المحلية والمؤسسات العامة من أي عمل لا يستهدف الربح.
- دخل الأوقاف، وصناديق الأيتام المنشأة وفقاً لأحكام القانون.
- أي مبلغ مدفوع كتعويض بسبب الإصابة أو الوفاة وفقاً للتشريعات السارية.
- مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهر عن كل سنة.
- الراتب التقاعدي.
- مهمة السفر أو بدل التمثيل المدفوعة لموظفي القطاع العام أو الخاص شريطة إنفاقها في سبيل الوظيفة.
- المستردات من الضرائب نتيجة تسوية أوضاع عن سنوات سابقة.

• الدخول المعفاة بموجب قانون خاص أو اتفاقية ثنائية أو متعددة الأطراف تعقدها السلطة الوطنية.

- الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها إلى موظفيها.
- دخل الشخص المتحقق في الخارج ما لم يكن ناشئاً عن أمواله أو ودائعه في فلسطين.
- الإرث، ولا يعفى من بعد ذلك الإيراد السنوي للممتلكات لموروثة.
- دخل الجمعيات التعاونية فيما يتعلق بمعاملاتها مع أعضائها.

حيث تم إضافة بنود جديدة على النحو التالي:

- أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل شخص مقيم.
- دخل الجمعيات الخيرية والشركات غير الربحية والنقابات والاتحادات المهنية والجمعيات التعاونية ولجان الزكاة والصناديق الخيرية المرخصة شريطة:
- أن يكون الدخل من عمل لا يستهدف الربح.
- ألا يكون الدخل ناتجاً عن أعمال تجارية أو استثمارية ذات طبيعة تؤثر على القدرة التنافسية للقطاع الخاص. الالتزام بتقديم نسخة من الحسابات الختامية سنوياً مصادق عليها من المدقق القانوني.

#### الإعفاءات والتقااص:

نوع الإعفاء	قرار بقانون رقم (8) لعام 2011	قانون رقم (17) لعام 2004
إعفاء الشخص الطبيعي المقيم	إعفاء سنوي مقداره 30000 شيكل	إعفاء بقيمة 3000 دولار
إعفاء عائلي	لا يوجد	500 دولار عن كل من الوالدين والزوج والأبناء المعالين والمعالين من الدرجة الأولى والثانية
إعفاء لغرض التعليم	مبلغ (6000) شيكل سنوي لقاء الاتفاق على دراسته أو دراسة زوجته أو أي من أولاده في جامعة أو كلية	إعفاء بقيمة (2500) دولار لكل فرد معال باستثناء من حصل على منحة.

	مجتمع أو معهد فوق الثانوية العامة باستثناء من حصل على منحة أو بعثة بحد أقصى طالبين في كل سنة.	
إعفاء شراء أو بناء سكن بقديمة	30000 شيكل لمرة واحدة فقط أو إعفاء من مبلغ الفوائد الفعلية المدفوعة على القرض على شراء أو بناء السكن ويحد أقصى 4000 شيكل سنوياً على ألا تزيد عن 10 سنوات كحد أعلى، شريطة تقديم المستندات المعززة لذلك	إعفاء شراء أو بناء المساكن بقيمة (5000) دولار لمرة واحدة فقط.
مواصلات موظفي القطاع العام	المواصلات الثابتة المدفوعة	لم تذكر
مواصلات موظفي القطاع الخاص	المبلغ المدفوع فعلياً أو 10% من الدخل السنوي أيهما أقل.	لم تذكر
تنزيل وتقاص ضريبة الأبنية والأراضي	تنزيل 40% من الضريبة المدفوعة كمصروفات. تنزيل ما نسبته 60% من قيمة ضريبة المسققات المدفوعة من الضريبة المستحقة بموجب أحكام القانون شريطة ألا يتجاوز التقاص قيمة الضريبة المستحقة عن الإيجارات لتلم الفترة الضريبية	يتم تقاص ضريبة المسققات المدفوعة من قبل أي شخص في أي سنة عن الأبنية والأراضي المؤجرة التي تحقق له منها دخل من ضريبة الدخل المستحقة عليه بموجب أحكام هذا القانون شريطة ألا يتجاوز التقاص قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة للإيجار.

### الشرائح والنسب:

قانون رقم (17) لعام 2004	قرار بقانون رقم (8) لعام 2011	
1-10000 دولار بنسبة 8%	1-40000 شيكل بنسبة 5%	الضريبة عن الدخل
10001-16000 دولار بنسبة 12%	40001 - 80000 شيكل بنسبة 10%	الخاضع لأي شخص
ما يزيد عن ذلك بنسبة 16%	ما زاد عن ذلك بنسبة 15%	
نسبة 15%	نسبة 15%	أي شخص معنوي

### الآثار المترتبة على القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011

ترتب على تنفيذ القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وما أدخل عليه من تعديلات العديد من الآثار الإيجابية من الناحية الاجتماعية والاقتصادية، وتمثل نقاط قوة ارتكز عليها القرار بقانون، كان من أهمها اعتماد مبدأ الجنسية وليس مبدأ الإقامة، الأمر الذي أدى إلى توسيع مفهوم المكلف ليشمل الفلسطيني أينما وجد ويشمل دخله المتحقق في الخارج إذا كان مصدر الدخل الأصلي من فلسطين. وكذلك زيادة الإعفاءات الشخصية والعائلية والاجتماعية للمكلفين أصحاب الدخل المتدني الأمر الذي يعتبر نقطة اجتماعية إيجابية لصالح أصحاب الدخل المتدني، ودخول عدد كبير من المكلفين إلى الشرائح العليا، الأمر الذي سوف ينعكس في ارتفاع الحصيلة الضريبية. (علاوة، 2014).

ومن الإيجابيات القابلة للتحقق من القانون التعديلات التي عرفت دخول جديدة لضريبة الدخل مثل الدخل الناجم عن العمل الزراعي، وأرباح الأسهم والسندات، والدخل المتحقق من فوائد العملات وأرباح الودائع، وغير ذلك من مصادر الدخل التي توسع القاعدة الضريبية. كما سهل القانون من عملية الجباية وتخفيض تكاليفها، وكما كان محاولة جادة لتحقيق نوع من العدالة الاجتماعية من خلال فرض نسب ضريبية أعلى على أصحاب الدخل المرتفع وبالإضافة احتواء القانون على عدد من النصوص الإدارية السليمة لتفعيل عمل دوائر ضريبة الدخل ورفع كفاءتها المهنية. (علاوة، 2014).

وفي مقابل هذه الإيجابيات، إلا أن هناك تأثيرات سلبية لقانون ضريبة الدخل على الاقتصاد الفلسطيني، ومن هذه الآثار السلبية، فنجد أن القانون أظهر نقاط الضعف التالية:

### أولاً: المستوى الاجتماعي

وتظهر هذه السلبيات فيما يلي (علاوة، 2014):

1. إخضاع ما يزيد على راتب شهر عن كل سنة خدمة والذي يصرف على شكل مكافأة نهائية الخدمة، وهي التي يحصل عليها أصحاب الدخل الثابت لا يساهم في خلق توازن اجتماعي ولا في إعادة توزيع الدخل خاصة أن هذه الفئة ملتزمة بدفع الضريبة 100% من خلال المصدر.

2. تدني عدد الشرائح يؤدي إلى دخول عدد كبير من أصحاب الدخل الثابت إلى الشرائح العليا عند مستوى دخل متدني من الدخل الصافي بحوالي 80000 شيكل، وهو مبلغ لم يعد من أصحاب الدخل العليا في ظل ارتفاع الأسعار والغلاء المعيشي، كما أدى إلى معادلة أصحاب الدخل 200 ألف شيكل بشكل يتساوى مع ذوي الدخل 200 مليون شيكل في تناقض واضح مع مبدأ العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل.

### ثانياً: المستوى الاقتصادي

أظهر ما صاحب القرار من تصريحات إعلامية للمسؤولين في وزارة المالية، وما جاء في ديباجة القانون بأن القانون جاء لرغبة الحكومة في زيادة الإيرادات الحكومية من خلال إخضاع دخول جديدة للضريبة ومن خلال توسيع القاعدة الضريبية والتحصيل بشكل أفضل، أي أن القانون لم يأت انعكاساً للسياسات الاقتصادية الكلية ولا للسياسة المالية الشاملة، وإنما جاء لتحقيق هدف واحد وهو زيادة الإيرادات العامة. وتعتقد وزارة المالية بعدم وجود علاقة بين رفع ضريبة الدخل ومستوى الأسعار، ويمكن أن يكون هذا الاعتقاد صحيحاً إلا أن الانعكاسات الناجمة عن نقل أطراف العبء الضريبي سوف تؤدي إلى معركة جديدة ضمن إحدى الاحتمالات التالية (علاوة، 2014):

1. تحميل العبء الضريبي الجديد لصاحب الدخل الثابت أو الموظف أو العامل وعدم تأثر دخل الشركات وبالتالي انخفاض في الدخل القابل للإنتفاق وانخفاض في الاستهلاك الكلي، مما يمكن أن يؤدي إلى انخفاض في الأسعار وفقا لمرونة دالة الطلب.
2. تحميل صاحب العمل الضريبة بالكامل من خلال رفع رواتب الموظفين مما سوف ينعكس في ارتفاع تكلفة الإنتاج، وبالتالي ارتفاع في الأسعار وفقا لمرونة دالة الطلب أيضا، أو انخفاض في الأرباح عند تعذر إمكانية رفع الأسعار في ظل تنامي تأثير النقابات العمالية ومجتمعات حماية المستهلك
3. توزيع العبء الضريبي الجديد على العامل وصاحب العمل وذلك وفقا لقوة ونفوذ النقابات العمالية وممثلي العمال والموظفين.

### ثالثاً: المستوى التشريعي والقانوني

إن الانتقادات لقانون ضريبة الدخل من الناحية القانونية تتمثل في الطعن في دستورها، إذ إن إصداره من السلطة التنفيذية دون الرجوع إلى المجلس التشريعي يعتبر مساساً في الحقوق الدستورية للمكلفين في فلسطين. وبالإضافة إلى الطعن في دستورية القانون، فإن القانون قد أعطى صلاحيات مالية وإدارية وقانونية واسعة إلى مدير الضريبة، بالإضافة إلى أنه لم يوفر حلولاً جذرية لقضايا المنازعات الضريبية التي يتم البث فيها بموجب قرار فردي، كما احتوى القانون على نصوص غير دستورية حيث منح مجلس الوزراء صلاحيات تعديل نصوص جوهرية في هذا القانون مثل الشرائح والنسب والإعفاءات، وبشكل يتعارض مع القانون الأساسي والمبدأ القانوني الذي ينص على عدم شرعية أية رسوم أو ضرائب لا تفرض بقانون، وبالتالي لا يجوز لأية جهة تنفيذية كمجلس الوزراء أن يقوم بإجراء تعديلات تمس جوهر ولب القانون، وأن دور مجلس الوزراء ينحصر في التوصية بالتعديلات عند الحاجة، لأن غير ذلك يعني تشريع تضارب المصالح بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية (علونة، 2014).

## رابعاً: المستوى المالي

لا يضمن القرار زيادة العائدات الضريبية بل يشكل استمراراً لإمكانية التهرب الضريبي لا سيما ضريبة القيمة المضافة؛ لأنه يركز على أصحاب الدخل الثابت وعدم قدرة الدوائر الضريبية على متابعة أصحاب المهن الحرة، وتدني نسبة الضريبة المفروضة على الشركات وهي 15% و 20% وعدم وضع حد للتهرب الضريبي، كما أن ضريبة الدخل تشكل جزءاً ضئيلاً من الإيرادات المحلية يبلغ نحو 7% فقط (داود، 2015).

## خامساً: المستوى التمويلي

يأمل القائمون على القانون في تحقيق زيادة ملحوظة في عائدات ضريبة الدخل لتشكّل بذلك حوالي 30% من حجم الإيرادات الضريبية أي حوالي 700 مليون دولار سنوياً، من خلال تطبيق هذا القانون، آخذين بعين الاعتبار التطور الذي حصل على كفاءة عمل الدوائر الضريبية خلال السنوات الماضية، وفي هذا المجال تظهر السلبيات التالية (علاوة، 2014):

- التركيز على أصحاب الدخل الثابت، وعدم احتواء القانون على إجراءات لتحفيز الالتزام الضريبي وتشجيع مكلفين آخرين على الالتزام.
- عدم قدرة الدوائر الضريبية على متابعة أصحاب المهن الحرة لأسباب قانونية ولوجستية وإدارية، بالإضافة إلى ارتفاع تكلفة متابعة المكلفين من القطاع الزراعي وفي البنوك وشركات التأمين وغيرها.
- عدم وضع حد للتهرب الضريبي بل إن التهرب سوف يزداد في المستقبل من قبل أعداد إضافية من المكلفين وبخاصة بالنسبة لضريبة المقاصة، ناهيك عن أن القانون أعطى مبرراً لتهرب ضريبي إضافي عما هو متوافر في الوقت الحاضر، بسبب مضاعفة العبء الضريبي على عدد من فئات المجتمع.
- إمكانية تقديم التقرير الضريبي العائلي مما يخفف من العبء الضريبي النهائي وارتفاع حجم الإيرادات الضريبية.

■ الفجوة المتزايدة بين المكلفين من القطاع الخاص ووزارة المالية وصلت إلى حد العداء وتوجيه التهم المباشرة بإقصاء الطرف الآخر والمس بالشراكة التي قامت الحكومة ببنائها منذ عدة سنوات وعدم الاستمئاع إلى أصحاب المصالح، والذي يستشف من البيان الصادر عن المجلس التنسيقي لمؤسسات القطاع الخاص في 2012/1/18.

■ حتى وإن ارتفعت الحصيلة الضريبية في السنة القادمة، إلا أن آثار الارتفاع الضريبي السلبية سوف تؤثر على الناتج المحلي الاجمالي سلبيا خلال السنوات القادمة، حيث تؤكد نظرية مضاعف الموازنة المتوازنة أن الناتج المحلي سوف ينخفض بمقدار الزيادة الضريبية حتى ولو أنفق كامل المبلغ من قبل الحكومة، بمعنى أن الناتج المحلي سوف ينخفض على المدى الطويل بمقدار 600 مليون دولار، يتبعها انخفاضات في الحصيلة الضريبية أيضا.

ويلاحظ الباحث أن هناك بعض المواد والنصوص في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 قد لا تحقق الهدف المرجو من تعديل قانون ضريبة الدخل، منها نطاق تطبيق القانون على الدخل المتحقق خلال سنة 2011 بأثر رجعي حسب المادة (46) من القرار بقانون رقم (8) بشأن ضريبة الدخل، وهذا يتعارض مع القاعدة القانونية العامة لنطاق تطبيق القوانين وهي أن القوانين لا تسري بأثر رجعي ولا سيما أن معظم العمليات المالية والمحاسبية المرتبطة بالعام 2011 قد تم قيدها وترتيبها وفق القانون الساري المفعول كالفوائد والديون المدومة واقتطاع الضريبة من الرواتب والأجور، كذلك عدم مراعاة مبدأ العدالة الاجتماعية مثل الإعفاءات المتساوية بغض النظر عن الوضع الاجتماعي.

### **التعديلات التي طالت قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011:**

طراً على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني خلال الفترة ما بين 2011-2015 العديد من التغييرات والتعديلات لأسباب عدة منها ما هو إداري وإجرائي ارتبط بتطبيق القانون، وأسباب اقتصادية واجتماعية تهدف إلى زيادة الادخار وتحفيز الاستثمار والنشاط الاقتصادي، إلى جانب زيادة الإيرادات الضريبية، وقد كانت منهجية تعديل قانون ضريبة الدخل مبنية بشكل أساسي على تخفيض عدد الشرائح الضريبية والمعدلات الضريبية للاعتقاد أن في ذلك أثر ايجابي على

الاقتصاد والإيرادات، وذلك عملاً بالمفهوم الحديث لضريبة الدخل بأن بساطة النظام الضريبي وتقليل الشرائح الضريبية تؤدي إلى ارتفاع عائدات الضرائب وتقلل من تكاليف إدارته وتطبيقه، إلا أن ذلك عادة ما يواجه بانتقاد الذين يطالبون بضريبة تصاعدية لتحقيق العدالة الاجتماعية، أن العديد من الاقتصاديين يرون أن تقليل الشرائح الضريبية وتخفيض سقفها سيؤدي إلى توزيع متساوي للعبء الضريبي على طبقات الدخل المختلفة، أي الأغنياء وأصحاب الدخل المتوسط والامتدني وهذا يؤدي إلى عدم عدالة في توزيع الدخل. (ماس، 2015):

- في عام 2012 قدم مجلس الوزراء مقترحاً لتعديل آخر على معدلات الضريبة للشرائح الضريبية من خلال رفع النسب الضريبية على دخل الأفراد وأرباح الشركات بإضافة شريحتين الأولى بمعدل 22.5% والثانية على الدخل المرتفع بمعدل ضريبة 30% واعترض القطاع الخاص على هذا التعديل، وزادت حدة الانتقادات ابتداء من الصياغة اللغوية والقانونية وانتهاء بالغموض وعدم الشفافية وتأثيره السلبي على النشاط الاقتصادي والاستثماري، وبعدها تم التجاوب من قبل مجلس الوزراء بتعديل النسب على الشرائح مع إضافة شريحة رابعة بنسبة 20% لتتراوح النسب الضريبية ما بين 5% إلى 20% للأفراد والشركات.
- وبتاريخ 11 آذار 2014 صدر تعديل آخر وهو قرار بقانون بشأن تعديل على قانون ضريبة الدخل، قانون رقم (8) للعام 2011 والذي أعاد إعفاء أرباح الأصول الرأسمالية الناجمة عن بيع الأوراق المالية إلى الإعفاء الكامل واستيفاء نسبة 10% على الفوائد الناجمة عن برامج التمويل والغاء الفوائد على الودائع والعمولات.
- وصدر التعديل الجديد الأخير على قرار بقانون رقم (5) للعام 2015 بشأن تعديل قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) للعام 2011، وهذا التعديل رفع الشريحة الخاضعة للإعفاء وفرض ضريبة على الشركات الاحتكارية بنسبة 20% فقط بينما ألغيت تلك الشريحة على الأفراد والشركات وأصبحت الشريحة العليا 15% على الأفراد والشركات والمؤسسات المعنوية الأخرى.

والجدول الآتي يوضح القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته

السنوات 2012-2014		سنة 2011		الفترة
الإعفاءات		الإعفاءات		الإعفاءات
30000 سيقل		30000 سيقل		الإعفاء الشخصي
المواصلات الفعلية المدفوعة كبديل مواصلات		المواصلات الفعلية المدفوعة كبديل مواصلات		إعفاء المواصلات لموظفي القطاع العام
المواصلات الفعلية المدفوعة كبديل مواصلات أو 10% من إجمالي الراتب أيهما أقل		المواصلات الفعلية المدفوعة كبديل مواصلات أو 10% من إجمالي الراتب أيهما أقل		إعفاء المواصلات لموظفي القطاع الخاص
مساهمة الموظف في الصناديق الموافق عليها من الوزير كالتقاعد والادخار والتأمين والضمان		مساهمة الموظف في الصناديق الموافق عليها من الوزير كالتقاعد والادخار والتأمين والضمان		المساهمة في الصناديق الموافق عليها من الوزير
30000 شيقل لمرة واحدة		30000 شيقل لمرة واحدة		إعفاء شراء أو بناء مسكن لمرة واحدة
مبلغ الفوائد الفعلية المدفوعة بحد أقصى 4000 شيقل سنوياً وبما لا يزيد عن 10 سنوات		مبلغ الفوائد الفعلية المدفوعة بحد أقصى 4000 شيقل سنوياً وبما لا يزيد عن 10 سنوات		الإعفاء من مبلغ الفوائد المدفوعة على قرض لشراء أو بناء مسكن
6000 شيقل لكل طالب جامعي		6000 شيقل لكل طالب جامعي		إعفاء الطالب الجامعي بحد أقصى طالبين فقط
	تنزيل كمصروف نسبة %40		تنزيل كمصروف بنسبة %40	تنزيل وتقااص ضريبة الأملاك
	تنزيل كتقااص بنسبة %60		تنزيل كتقااص بنسبة %60	
	الشرائح		الشرائح	

النسب		النسب		الشرائح والنسب الضريبية على الأشخاص الطبيعيين
%5	40000-1	%5	40000-1	
%10	80000-40001	%10	80000-40001	
%15	125000-80001	%15	ما زاد عن ذلك	
%20	ما زاد عن ذلك			
%15	125000-1	%15	تستوفي بنسبة	الشرائح والنسب الضريبية على الشخص الاعتباري
%20	ما زاد عن ذلك			

#### تعديلات أخرى في سنة 2014:

صدر تعديل في سنة 2014 يقضي بإخضاع أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل الشخص المقيم (بنسبة ضريبة 10%) على أن تقتطع بالمصدر، وإعفاء كامل للأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع الأوراق المالية من المحافظ الاستثمارية، كما شمل هذا التعديل بأن قام بإخضاع الفوائد الناجمة عن برامج التمويل المخصصة بنسبة 10% لتحفيز الشركات الصغيرة، كما تم إلغاء إخضاع الدخل المتحقق من فوائد الودائع والعمولات بنسبة 5% بمعنى إلغاء الفقرة رقم (8) من المادة 31 من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011.

القرار بقانون رقم (5) لسنة 2015 التعديل على القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011:

الفترة	السنوات 2015 فما فوق
الإعفاءات	الإعفاءات
إعفاء المواصلات لموظفي القطاع العام	المواصلات الفعلية المدفوعة كبديل مواصلات
الإعفاء الشخصي	36000 سيقل
إعفاء المواصلات لموظفي القطاع الخاص	المواصلات الفعلية المدفوعة كبديل مواصلات أو 10% من اجمالي الراتب ايهما أقل
المساهمة في الصناديق الموافق عليها من الوزير	مساهمة الموظف في الصناديق الموافق عليها من الوزير كتقاعد أو الادخار والتأمين والضمان
إعفاء شراء أو بناء مسكن لمرة واحدة	30000 شيقل لمرة واحدة
الإعفاء من مبلغ الفوائد المدفوعة على قرض لشراء أو بناء مسكن	مبلغ الفوائد الفعلية المدفوعة بحد أقصى 4000 شيقل سنوياً وبما لا يزيد عن 10 سنوات
إعفاء الطالب الجامعي بحد أقصى طالبين فقط	6000 شيقل لكل طالب جامعي
تنزيل أو تقاص ضريبة الأملاك	تنزيل كمصروف بنسبة
	40%
	تنزيل كتقاص بنسبة
	60%
الشرائح والنسب الضريبية على الأشخاص الطبيعيين	الشرائح
	1-75000
	5%
	150000-75001
	10%
	ما زاد عن ذلك

%15		
%15	تستوفي الضريبة على الشخص الاعتباري بنسبة	الشرائح والنسب الضريبية على الشخص الاعتباري
%20	أما على شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بحق امتياز واحتكار في السوق الفلسطيني بنسبة	

المصدر: الإدارة العامة لضريبة الدخل - مديرية الرقابة والتدقيق، رام الله، فلسطين، 2014.

### الموازنة العامة في فلسطين وتطورها

ظهرت الموازنة العامة بظهور الدولة، وقد عرفت عدة تطورات قبل أن تأخذ شكلها ومضمونها الحديث، إذ تأثرت فلسفتها بالمذاهب السائدة وتصورها لطبيعة الدولة ومدى تدخلها في الحياة العامة، فالموازنة بين ما تجنيه الدولة من موارد وما تنفقه منها من أموال لتوفير ما تشبع به الحاجات العامة للمجتمع تخرج من خزينة الدولة العامة (جمال، 2004) فهي خطة اقتصادية قصيرة الأجل وذات آثار اقتصادية واجتماعية هامة، إذ إنها تساهم في تمويل المشروعات الاقتصادية العامة وفي رفع مستوى الدخل القومي، وإعادة توزيعه بين أفراد المجتمع من خلال الضرائب التصاعدية مثلاً على الدخل والثروات واستخدام حصيلة هذه الضرائب في دعم برامج النفقات العامة، وتعتبر الموازنة العامة أداة الحكومة في تنفيذ خطط التنمية الشاملة، فحجم الموازنة وهيكلها يؤثران على الأداء الاقتصادي ويتأثران به، لذلك شكلت متغيرات الموازنة أدوات السياسة المالية للحكومة كالضرائب، النفقات بنوعها الجارية والاستثمارية، والدين العام التي تسعى إلى تحقيق مرحلي للأهداف العامة لخطط التنمية على اختلاف أنواعها وآجالها، إذ تعد منشأة مالية مختصة بتسيير أموال الدولة تلعب دوراً هاماً في حفظ التوازنات المالية بين الإيرادات والنفقات، وتعرف على أنها الحساب المركزي الذي تديره وزارة المالية العامة وتودع فيه جميع المقبوضات وتصرف منه جميع المدفوعات وتتخذ الموازنة العامة أنواعاً متعددة كالموازنة التقليدية، وموازنة الأداء والبرامج، وموازنة البرمجة والتخطيط، والموازنة الصفرية وأن أنظمة إعداد الموازنة قد أثرت في طريقة إعداد وتنفيذ الموازنة، ومن ثم على طبيعة النظام المحاسبي المطبق ويمكن حصر هذا

التطور في اتجاهين أساسيين، الأول يركز على نواحي الرقابة ومن ثم كانت موازنة الاعتماد ثم تطورت إلى موازنة البرامج والأداء في حين يركز الثاني على استخدامات الموازنة في مجال التخطيط فيما يعني الاهتمام بأنشطة اتخاذ القرارات أكثر من الاهتمام بمخرجات الموازنة ومن ثم ظهرت موازنة التخطيط والبرمجة ثم الموازنة المعدة على أساس التحليل الصفري. وإن الموازنة الحكومية تعد دون الارتباط بخطة طويلة الأجل مما لا يجعلها تظهر الآثار المستقبلية للقرارات التي تتخذ (حجازي، 2009).

إن عملية إعداد الموازنة تركز على ثلاثة عناصر رئيسية تبدأ بالتخطيط ثم الإدارة والتنفيذ لتنتهي بالرقابة، والتي تعتبر في ما بينها منظومة متكاملة لمتابعة وتقييم الأداء، وإن التوازن بين هذه العناصر من الأهداف الأساسية لنجاح الموازنة في القيام بدورها المطلوب، وبناء على هذه التصنيفات الثلاثة جاء تطور أساليب إعداد الموازنة واختلاف أنواعها بحيث يركز كل نوع على أحد هذه العناصر مع عدم إهمال العنصرين الآخرين، وعليه ظهرت ثلاثة أنواع رئيسية للموازنة العامة وهي: موازنة الرقابة، موازنة البرامج والأداء، وموازنة التخطيط والبرمجة، وبالرغم من ادعاء السلطات العسكرية الإسرائيلية أن الموازنة العامة للأراضي الفلسطينية المحتلة تحقق عجزاً سنوياً تغطي من قبل الموازنة العامة الإسرائيلية، وأن نسبة هذا العجز انخفضت سنوياً منذ الاحتلال من 95% في السنة الأولى التي تلت الاحتلال إلى حوالي 9% فقط في أواخر الثمانينيات إلا أن الواقع أشار إلى عكس ذلك تماماً، وبسبب عدم توفر الموازنات العامة خلال سنوات الاحتلال، فقد امتنعت سلطات الاحتلال عن نشر الموازنة المتعلقة بالأراضي الفلسطينية المحتلة منذ عام 1967 الأمر الذي يفهم بأن الموازنة تظهر فائضاً لا عجزاً، ولو كان عكس ذلك لما تأخرت إسرائيل في إبرازها وفرض الضرائب (علاونة، 2014)

والجدير ذكره أنه وقبل توقع أوصلو كان الصندوق القومي الفلسطيني هو بمثابة وزارة المالية لمنظمة التحرير الفلسطينية والذي تم تأسيسه وفقاً للمادة (24) من القانون الأساسي لمنظمة التحرير الفلسطينية، والذي يعمل على إدارة نفقات المنظمة، وتطور الصندوق القومي بعد توقع

اتفاقية اوسلو ليصبح إدارة مالية مركزية تتمتع بالشفافية والمساءلة، وهو ما تطور لاحقاً ليصبح وزارة المالية الفلسطينية (علونة، 2014).

### الإيرادات العامة

تحدد القوانين والتشريعات الإيرادات العامة للدولة ومن يدفعها وأساليب تقديرها، ولا ترتبط بقانون الموازنة العامة للدولة كما هو الحال بالنسبة للنفقات العامة بحيث تتولى أجهزة حكومية متخصصة عملية التحصيل وفقاً لقوانين خاصة لصالح الخزينة العامة للدولة، وتعرف الإيرادات العامة على أنها موارد اقتصادية تحصل عليها الدولة على شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة، وتطورت الإيرادات العامة بتطور الفكر الاقتصادي والمالي السائد، فقد كانت في الفكر الاقتصادي التقليدي مقتصرة على تزويد الخزنة العامة بالأموال اللازمة من مصادر دخل محددة لتغطية الإنفاق العام اللازم لقيام الدولة بوظائفها التقليدية، أما في ظل الفكر الاقتصادي الحديث فأصبحت الإيرادات العامة بجانب كونها أداة للحصول على الأموال العامة، أداة هامة من أدوات السياسة المالية تستخدمها الدولة للتأثير على النشاط الاقتصادي والاجتماعي بحسب الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها. فإن اتساع دور الدولة وزيادته الذي أدى إلى زيادة النفقات العامة وتنوعها والذي ارتبطت به الزيادة في الإيرادات العامة وتنوعها، وبالشكل الذي يمكن أن يتضمن هيكل الإيرادات العامة إيرادات تحصل عليها الحكومة من الضرائب، وإيرادات المشروعات العامة، الإيرادات من القروض الداخلية والخارجية، والتمويل بالعجز عن طريق الإصدار النقدي الجديد، وهذه الأنواع المختلفة التي يتضمنها هيكل الإيرادات العامة تختلف أهميتها حسب طبيعة هذه الإيرادات من ناحية وحسب طبيعة نظامها ودرجة تطورها (خلف، 2007، ص165).

وتشمل الإيرادات كل المقبوضات (غير المنح) غير المستردة وأهمها الضرائب، المنح هي مقبوضات بدون مقابل غير مستردة وغير اجبارية من حكومات أخرى أو منظمات دولية، فالإيرادات تشمل ضرائب مباشرة وغير مباشرة وإيرادات ضريبية وغير ضريبية، ولكنها تستثني المنح، فالإيرادات غير الضريبية تمثل مقبوضات بمقابل غير مستردة لأغراض عامة مثل الغرامات

والرسوم الإدارية أو الدخل الاستثماري من ملكية الحكومة لممتلكات ومقبوضات تطوعية بدون مقابل وغير مستردة ومن مصادر غير حكومية، فالإيرادات هنا لا تشمل دفعات السداد وعوائد مبيعات الأصول الرأسمالية (هلال وآخرون، 2003، ص9).

وتختلف مصادر الحصول على الإيرادات العامة ونسب مساهمتها من دولة إلى أخرى وتتنوع حسب النظام الاقتصادي والمالي والسياسي السائد في كل دولة ، وتتحدد أهمية تلك المصادر بمدى تحقيقها لأهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ،وتقسم الإيرادات العامة من حيث مصدرها إلى ثلاثة أقسام : القسم الأول يتمثل في الإيرادات المحلية التي تحصل من مختلف المصادر المحلية وتتضمن الإيرادات الضريبية والإيرادات غير ضريبية ، أما القسم الثاني فهو إيرادات الاستثمارات الحكومية ، وتشكل الضرائب المصدر الرئيسي للإيرادات الحكومية ،والقسم الثالث يمثل الإيرادات الخارجية المتمثلة في الديون والمساعدات المالية والإعانات. (البدوي ، 2006 )

والجدول رقم (1) أدناه يبين لنا إجمالي الإيرادات والإيرادات المحلية والإيرادات الضريبية وإيرادات ضريبة الدخل (بالمليون شيقل) للسنوات (2008-2015)، ونسبة إيرادات ضريبة الدخل منها:

جدول رقم (1): الإيرادات ونسبة إيرادات ضريبة الدخل (بالمليون شيقل)

البند	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
إجمالي الإيرادات	5963	6584	7473	7737	7957	8347	9817	10931
الإيرادات الضريبية	966	1176	1769	1727	1844	2157	2148	2220
إيرادات المقاصة	3973	4360	4719	5335	6096	6089	7318	7953
إيرادات	235	383	518	498	659	714	687	700

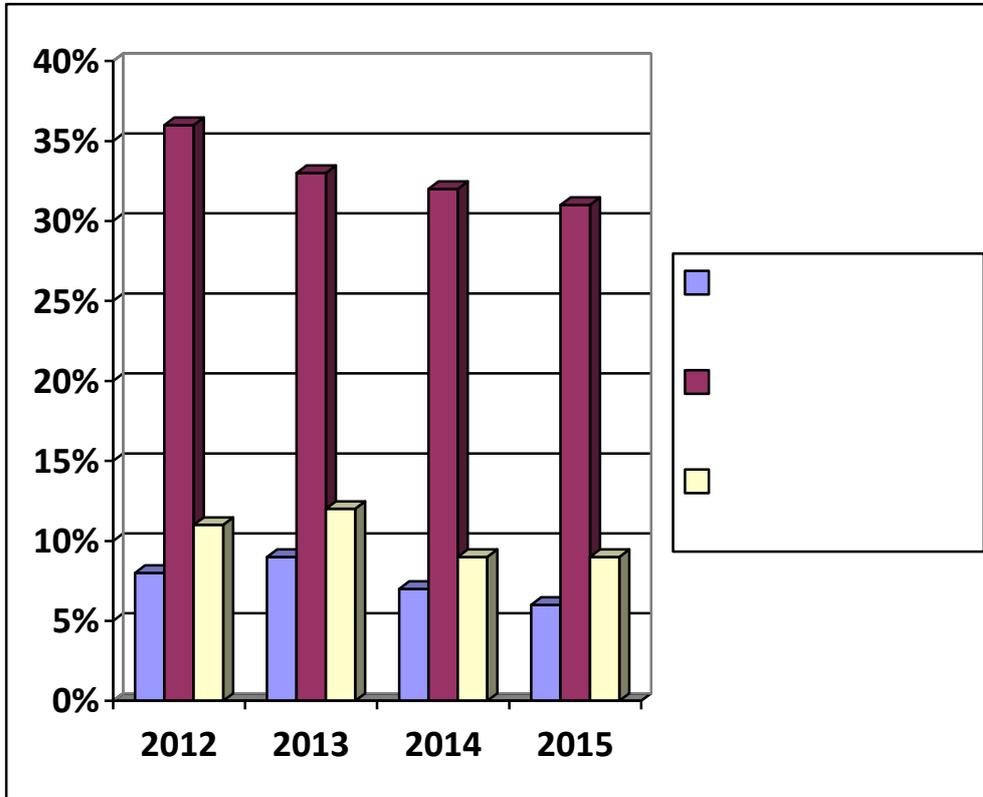
								ضريبة الدخل
%6	%7	%9	%8	%6	%7	%6	%4	النسبة من إجمالي الإيرادات
%31	%32	%33	%36	%29	%29	%32	%24	النسبة من الإيرادات الضريبية
%9	%9	%12	%11	%9	%11	%9	%6	النسبة من إيرادات المقاصة

الجدول من إعداد الباحث بناءً على بيانات الموازنة العامة للسنوات الواردة في الجدول.

نلاحظ من الجدول رقم (1) مع مقارنة الأعوام التي اجري فيها التعديلات على قانون ضريبة الدخل من عام 2012 إلى عام 2015 أنه لا زالت مساهمة ضريبة الدخل محدودة لم تتجاوز 9% من إجمالي الإيرادات ولم تتجاوز نسبتها 12% من إيرادات المقاصة بالرغم من ارتفاع حصيله ضريبة الدخل ، مع العلم بان إيرادات ضريبة الدخل لا تقل أهمية عن الإيرادات الضريبية الأخرى . وهذا يشير إلى إن التعديلات الأخيرة التي أجريت على قانون ضريبة الدخل أنها لاتحقق الهدف المرجو من ورائها وهو زيادة حصيله إيرادات ضريبة الدخل من الإيرادات الكلية الإجمالية

والرسم البياني التالي يوضح نسبة مساهمة ضريبة الدخل لسنوات التي اجري عليها

التعديلات على قانون ضريبة الدخل (2015-2012)



## كبار المكلفين

### المكلفون

يطلق على اسم دافع الضرائب حسب قوانين الضرائب الفلسطينية مسمى "مكلف" وحسب التعريف القانوني للمكلف، الذي ورد في المادة رقم (1) من قانون ضريبة الدخل بأن المكلف هو "كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام القانون (قانون ضريبة الدخل الفلسطيني). ويمكن أن يلاحظ من خلال التعريف بأن التكليف هو اختياري ويقوم به المكلف طوعاً، فالضريبة بهذا المفهوم تصبح ديناً محمولاً لا مطلوباً، وفي حالة التقاعس يتم التنفيذ الجبري لتحصيل دين الضريبة، فالمكلف بشكل عام كما عرفه القانون هو كل مشغل أو مؤسسة مالية، أما المكلف وفق قانون ضريبة الدخل فهو كل مشغل أو مؤسسة مالية مثل الشركات على اختلاف أنواعها والمؤسسات والهيئات الأخرى خاضعا لأحكام قانون ضريبة الدخل، ويتوجب على هذا الشخص دفع الضرائب المستحقة عليه في حال زيادة دخله السنوي عن إعفائه وتنزيلاته التي منحه إياها القانون، وملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها، بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل (عبد الغفور، 2008).

وإذا رجعنا إلى التشريعات الضريبية المختلفة للعديد من الدول نجد أنها أطلقت مسميات مختلفة على الشخص الذي يقع عليه التزام ما تجاه الإدارة الضريبية سواء كان هذا الالتزام دفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها، ومن هذه المسميات مسمى المكلف كما فعل المشرع الفلسطيني ومسمى الممول في التشريع المصري، وإن اختلفت في المسمى إلا أن معناها واحد ومقصدها هو دفع الضريبة.

### أنواع المكلفين:

وتقسم قوانين ضريبة الدخل المكلف إلى الأشخاص الطبيعيين، والأشخاص الاعتباريين، فحسب قانون ضريبة الدخل، قسم المكلف إلى شخص طبيعي أو معنوي ويخضع للضريبة بموجب أحكام القانون. ويلاحظ من خلال تعريف المكلف بأنه قد أشار إلى المكلف بصفته الشخص

الطبيعي أي المكلف الفرد أو الشريك في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة وأية شركات أشخاص يحددها القانون. أما تعريف الشخص المعنوي حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فهو " كل إدارة، أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية، كالجمعيات على اختلاف أنواعها، والشركات المساهمة، أو ذات المسؤولية المحدودة، وشركات التوصية بالأسهم والشركات الأجنبية، سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة، وكل إدارة أو مؤسسة لها شخصية معنوية من خلال ما تقدم نلاحظ أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، قد حدد مفهوم المكلف، حيث اعتبر أن كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام القانون (عبد الغفور، 2008).

### حقوق وضمانات المكلفين:

إن تصفح القانون الضريبي الفلسطيني والخاص بضريبة الدخل يكشف أن المشرع أعطى حقوقاً للمكلف وأوجب عليه التزامات، فتتمثل حقوق المكلف فيما يلي (مصطفى، 2016، ص 57-60):

- **الرضا بالضريبة المفروضة عليه:** لذا نجد أن كل الدساتير في العالم تنص على أن فريضة الضريبة تنص على أن فرض الضريبة لا يكون إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية التي تمثل الشعب.
- **الحق في عدالة الضريبة المفروضة:** وتعد العدالة في الضريبة المفروضة من أكثر حقوق المكلف أهمية، فشعور المكلف بعدالة الضريبة المفروضة سواء من حيث العبء المالي المترتب عليها أو من حيث دفعها من كل أفراد المجتمع الخاضعين للضريبة يجعله مهيناً نفسياً لدفع هذه الضريبة.
- **الحق في الحصول على التنازلات:** عرف المشرع الفلسطيني التنازلات بأنها النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت في سبيل إنتاج الدخل خلال الفترة الضريبية، والسبب في تشريع هذه التنازلات هو أن المكلف قد تكبد مبالغ نقدية من أجل الحصول على دخله، لذا يكون من العادل طرح هذه المبالغ من الدخل الاجمالي المتحصل للمكلف قبل احتساب الضريبة الواجبة عليه.

- **الحق في الحصول على الإعفاءات:** وتمثل الإعفاءات ترك جزء معين من دخل المكلف خارج نطاق فرض الضريبة ليواجه متطلبات مصاريفه الشخصية والإعفاءات لا تكون إلا للشخص الطبيعي ولا يحصل عليها الشخص المعنوي.
- **الحق في استقرار القانون الضريبي والحق في الاستعلام:** وبفيد هذا الحق في أن المكلف ينبغي أن يعرف مقدماً القواعد التي ستطبق عليه ومبلغ الضريبة الواجب عليه دفعه، ويحق له الحصول على المعلومات الكافية في حال استفسر عن أي معلومة تهمه، وبحسب قاعدة الملاءمة فإن من حق المكلف أن يكون تاريخ الدفع مناسباً له.
- **الحق في الاعتراض:** وتقر هذا الحق أغلب التشريعات الضريبية حول العالم ذلك أنها تتفق على أن المكلف هو الطرف الأضعف في العلاقة القائمة بينه وبين الدولة لذا فقد كفلت له الحق في الاعتراض من أجل توفير جو من الضمانات بالنسبة إليه، وأخذ المشرع الفلسطيني بذلك بشكل عام عندما نص في القانون الأساسي لسنة (2005) في المادة (30) منه على أن التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، ولكل فلسطيني حق اللجوء إلى قاضيه الطبيعي، وينظم القانون إجراءات التقاضي بما يضمن سرعة الفصل في القضايا، كما يحظر النص في القوانين على تحصين أي قرار أو عمل إداري من رقابة القضاء. كما نصت على أنه يترتب على الخطأ القضائي تعويض من السلطة الوطنية يحدد القانون شروطه وكيفيته. كما أخذ المشرع الضريبي الفلسطيني بهذا القانون بشكل خاص عندما نص على أنه يحق للمكلف الاعتراض على إقراره بطريقتين، هما: الطريق الإداري (مادة 28) والطريق القضائي (مادة 29) من القانون رقم (8) للعام 2011 (مصطفى، 2016، ص42).
- **الحق في اللجوء إلى القضاء:** لأن المشرع الفلسطيني يسعى لمواكبة التطور فقد وضع طريق القضاء كطريق ثانٍ يحق للمكلف اللجوء إليه للطعن في قرار التقدير الضريبي وهذا ما بينته المادة (29) التي تختص بالاستئناف والنقض، ومن خلال من نص عليه المشرع الفلسطيني يتبين أن الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل يكون على درجتين من حيث المحكمة، الدرجة الأولى هي الاستئناف أمام محكمة الاستئناف، والدرجة الثانية هي الطعن أمام محكمة النقض أو ما تسمى في بعض التشريعات بمحكمة التمييز.

وعندما يعطي القانون المكلف حقوقه كاملة، فإنه في المقابل يلزمه واجبات يتعين عليه القيام بها حتى لا يعرض نفسه لمخالفة القوانين الضريبية وبالتالي استحقاق العقوبة، ومن هذه الواجبات:

1. **التسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل:** ذلك أن كل شخص له مصدر دخل من داخل فلسطين أو خارجها ناشئ عن أمواله وودائعها في فلسطين بالتسجيل لدى الدائرة وفتح ملف ضريبي له.
2. **مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية:** وقد ذكره المشرع الفلسطيني في المادة (1/23) من القانون رقم (8) للعام 2011 والتي جاء فيها: "على المكلف أن يحتفظ في مكان إدارة عمله بسجلات ومستندات مالية منظمة وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة المعمول بها لمدة خمس سنوات لاحقة للفترة الضريبية التي اكتسبت فيها الضريبة الصفة القطعية".
3. **تقديم الإقرار الضريبي:** وهذا تصرف قانوني يقدم فيه الملف اعتراف مكتوب موقع عليه من قبل المكلف أو وكيله موضحاً فيه إجمالي الإيرادات والمصروفات وصافي الإيرادات المتحققة من ممارسة نشاطه من ربح أو خسارة خلال السنة الميلادية المنتهية.
4. **دفع الضريبة المستحقة في الوقت والمكان المحددين:** فمن حيث الوقت فالبعض ربطه بوقت تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف، أما المشرع الفلسطيني فقد نص على أن دفع الضريبة في حال تحديد قيمتها من قبل الدائرة أو من قبل المحكمة يكون خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغ المكلف أشعار التقدير أو قرار المحكمة إذا اكتسب أي منهما الصفة القطعية (مصطفى، 2016).

### كبار المكلفين

يطلق مصطلح كبار المكلفين على دائرة ضريبية تابعة لوزارة المالية، حيث أطلق عليها هذا المصطلح في عام 2011 والتي كانت تسمى سابقاً بضريبة دخل الشركات، وتتكون دائرة كبار المكلفين من عدة أقسام كالمقاصة والجباية والمضافة والإدارة، وأكبرها قسم التقدير والفحص الضريبي، ومن المهام الملقاة على عاتقها أن ترعى الشركات الكبيرة وملفاتها، وتكون المهام في دائرة كبار المكلفين موزعة على طرفين الطرف الأول: يختص بجميع الملفات التي تخص الشركات بأنواعها وتتضمن الشركات العادية وشركات التضامن والشركات المساهمة الخاصة والمحدودة،

إضافة إلى بعض الملفات التي قد تكون عبارة عن أشخاص طبيعيين، والطرف الثاني: يختص في المؤسسات المالية والتي لها فروع ماله كالبنوك وشركات التأمين ومؤسسات الاقراض الكبيرة، والمعيار المتبع في هذه الدائرة أن أي مكلف سواء أكان طبيعياً أم معنوياً له تعاملات مالية سنوية من حيث مبيعاته ومشترياته أكثر من 10 ملايين شيفل يعتبر كبار مكلفين كمعيار لتصنيف كبار المكلفين، كما أن هذه الدائرة مجهزة بالأجهزة المتطورة والحديثة، إضافة إلى الاعتماد على عدد من الموظفين المؤهلين وذوي الكفاءات العالية وتدريبهم على نظام RMS البرنامج الضريبي اختصاراً لنظام توحيد الإيرادات الذي جعل من السهل الاستغناء عن النظام الإسرائيلي (بشاعم) والذي كان مطبقاً سابقاً، وتهدف هذه الدائرة إلى ربط الملفات الخاصة بكبار المكلفين مما يؤدي إلى تحصيل وجباية الضرائب سواء كانت دخل أو مضافة، وتقوم هذه الدائرة بإعطاء أهمية للشركات الكبرى لأنها تشكل حوالي 85% من الإيرادات الضريبية بشكل عام سواء كانت في صورة مقاصة أو دخل أو جمارك فهذه الشركات لها حصة كبيرة من جباية الضرائب بشكل عام. ومن الملاحظ أيضاً أن الشركات التي كانت في المكاتب الفرعية في ضريبة دخل الشركات وتم نقلها إلى دائرة كبار المكلفين قد صاحب هذه النقلة تحسن ملحوظ على مستوى الإيرادات الضريبية فالشركات التي كانت تدفع مبالغ قليلة في المكاتب الفرعية أصبحت تدفع مبالغ أكثر في دائرة كبار المكلفين (دروبي، 2015)

أما بالنسبة للعوائق تواجهها كبار المكلفين فإن جزءاً كبيراً من الملفات موزعة على مناطق بعيدة من الضفة، فمنها ما يوجد في الجنوب أي في مناطق الخليل وبيت لحم واريحا، ومنها ما يوجد في الشمال كمدن جنين ونابلس وطولكرم، وهذا التوزيع الجغرافي حتم على دائرة كبار المكلفين بذل المزيد من الجهد والوقت والمال لأن المركز الرئيس للدائرة في رام الله، كذلك وجود خلل في هيكلية الدائرة حيث لا يوجد في ضريبة القيمة المضافة رئيس لقسم التدقيق من أجل تدقيق الملفات لهذه الشركات، ويوجد في مدن الضفة حوالي 400 ملف لكبار المكلفين توزع على شتى مدن الضفة وفي شتى القطاعات والمجالات. (الدروبي، 2015).

## الدراسات السابقة :

دراسة (حمد الله، 2005) بعنوان " دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين " وهدفت الدراسة إلى بيان مفهوم السياسة الضريبية والأدوات التي تستخدمها السياسة الضريبية وتوضيح علاقتها بالنظم ذات الصلة في تحقيق أهدافها وتوضيح دور ضريبة الدخل في تحقيق أهدافها في فلسطين بالإضافة إلى بيان تأثير قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 في تحقيق الأهداف الاقتصادية وإظهار الجدوى الاقتصادية التي يحققها قانون تشجيع الاستثمار، واستخدم الباحث المنهج الوصفي الميداني عن طريق تنفيذ مسح ميداني لعينة عشوائية مكونة من الشركات والمؤسسات الاستثمارية وموظفي القطاع العام في السلطة الوطنية الفلسطينية، وبينت نتائج الدراسة أن حصيللة إيرادات ضريبة الدخل تشكل من (8% - 10%) من حصيللة الإيرادات الضريبية للسلطة وتعتبر هذه النسبة منخفضة إذا ما قورنت بحصيللة إيرادات الضريبة الأخرى مثل الجمارك والمكوس التي تشكل (30-35)% من الإيرادات الضريبية للسلطة، وهذا يعني قلة اعتماد الدولة على إيرادات ضريبة الدخل، الأمر الذي يؤدي إلى اضعاف سياسة ضريبة الدخل. كما بينت الدراسة أن عدم اليقين بوجود حل دائم وعدم الاستقرار السياسي يعدّ سببا لعدم نجاح سياسة ضريبة الدخل في تشجيع الاستثمار، وأوصت الدراسة بإعادة النظر في الشرائح الضريبية من قبل المشرع الضريبي فيما يخص موظفي القطاع الخاص وموظفي الدوائر الحكومية بتخفيض حجم كل شريحة من أجل تحقيق التوزيع العادل للالتزام الضريبي، أما فيما يخص الأفراد فيجب العمل على إصدار قوانين ولوائح مناسبة في تقييم الوضع الاقتصادي للمكلف وإضافة تنزيلات تتناسب مع الوضع الخاص للمكلف.

دراسة (خلف، 2014) بعنوان " ضريبة الدخل في موجب قرار في قانون رقم 8 لسنة 2011 - دراسة تحليلية ونقدية " وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى ماهية ضريبة الدخل، وقانون ضريبة الدخل المطبق في فلسطين، والذي ينظمها وهو قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل وبيان الاحكام التي ينظمها هذا القرار ومدى مشروعيته في ظل غياب المجلس التشريعي بالإضافة إلى أنه تم الإشارة إلى نقاط القوة والضعف في هذا القرار وأثره على المجتمع

الفلسطيني، ومدى توافقه مع تعليمات الضريبة الخاصة وفرضها. واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي النقدي المقارن لنصوص القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011. وبينت الدراسة أن قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 يهدف إلى زيادة حصة الإيرادات الضريبية وذلك عن طريق إضافة دخول جديدة للقانون مثل الدخل الزراعي وأرباح الأسهم ومكافأة نهاية الخدمة، وليس للحد من التهرب الضريبي، وأن القانون والتعليمات الخاصة به اعتراها الكثير من الغموض، ويترتب على تطبيق هذا القرار العديد من السلبيات تتمثل في ارتفاع الأسعار وضعف حجم الاستثمار، كما أوصت الدراسة إلى ضرورة أخذ المشرع الضريبي الفلسطيني بالبيانات الإحصائية والاقتصادية عندما يقوم بتحديد الدخل الخاضعة للضريبة والإعفاءات والشرائح والنسب الضريبية التي يجب تغييرها لكي تتحقق العدالة الضريبية وضرورة مراعاة طبيعة النشاط الاقتصادي للشخص المعنوي والعمل على وضع سياسات للحد من التهرب الضريبي.

**دراسة (الحاج، 2003) بعنوان " أثر قانون ضريبة الدخل الأردني الجديد على تحصيل ضريبة الدخل في الأردن "**، هدف هذا البحث إلى معرفة أثر قانون ضريبة الدخل الأردني الجديد رقم 14 لعام 1996 المعدل للقانون رقم 4 للعام 1992 على تحصيل ضريبة الدخل في الأردن. ولتحقيق هذا الهدف فقد تم جمع البيانات من دائرة ضريبة الدخل في الأردن لعام 1997 المتعلقة بالكشوف المستلمة الملفات (المكلفين)، الضرائب المفروضة، والتحصيل الضريبي وقد توصل البحث إلى أنه لا يوجد أثر إيجابي للقانون الجديد على تحصيل ضريبة الدخل في الأردن، ويوصي بضرورة إعادة النظر في بنود القانون الجديد بما يخدم تحصيل الضرائب.

**دراسة (رحال، 2009) بعنوان " أثر قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 في تشجيع الاستثمار في الاردن "**، وهدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم 28 على تشجيع الاستثمار في الاردن، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، وبينت نتائج الدراسة أن قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 ليس له أثر في زيادة الاستثمار في الأردن، لكنه ذو تأثير من ناحية الحوافز التشجيعية في قانون

تشجيع الاستثمار، كما أوصت الدراسة بضرورة اصدار قانون ضريبة دخل حديث وعصري، وإعطاء قطاعات الاستثمار مزيدا من الحوافز التشجيعية والإعفاءات الضريبية، وتبسيط الإجراءات الضريبية والبعد عن التعقيدات قدر الإمكان، ومحاولة تنظيم العلاقة بين المؤسسات والدوائر الرسمية المتعلقة بشؤون الضرائب قدر الامكان.

دراسة (عبد المجيد، 2011) بعنوان "تطور قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 ومدى ملاءمته لأوضاع المكلفين من حيث الوعاء الضريبي والإعفاءات وطرق التحصيل" هدفت الدراسة إلى التعرف على دور سياسة ضريبة الدخل وادائها في تحقيق الأهداف الاقتصادية المخططة لها والعمل على معالجة المشكلات الاقتصادية المختلفة ومناقشة وتوضيح الأنظمة والقوانين ذات العلاقة بضريبة الدخل ومدى الحاجة إلى إجراء التعديلات على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لتنمية الاقتصاد الفلسطيني، بالإضافة إلى محاولة التعرف على موقف المشرع الفلسطيني من مشروع قانون ضريبة الدخل والعمل على إظهار سلبيات هذا القانون وبيان كيفية معالجتها عن طريق تقديم التوصيات والمقترحات اللازمة في كل من نطاق الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية والوقوف على إيجابيات القانون والعمل على تطويرها، واتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحقيق الأهداف المقصودة من وراء البحث، وقد توصل الباحث إلى العديد من النتائج أهمها أن من أسباب دعوى الإصلاح الضريبي عدم العدالة في توزيع العبء الضريبي على عاتق المكلف، وعدم توفر الوعي الضريبي وارتفاع الضريبة المفروضة على المكلف وازدياد حالات التهرب الضريبي. أما من حيث مدى كفاية الإعفاءات الاجتماعية والاقتصادية فقد اظهرت نتائج الدراسة أن الإعفاءات الاجتماعية الممنوحة للمكلفين كافية لتحقيق الأهداف المرسومة لها، ولكن بالنسبة للإعفاءات الاقتصادية الممنوحة بهدف تشجيع الاستثمارات الأجنبية والمحلية مبالغ فيها، وبينت نتائج الدراسة أيضا أن الإعفاءات والتنازلات الواردة في القانون لم تعمل على تخفيض العبء الضريبي عن المكلف، كما أوصت الدراسة بضرورة العمل على أن تكون معدلات الضريبة وأسعارها مناسبة للأوضاع الاقتصادية السائدة في فلسطين، بالإضافة إلى وجوب العمل على منح معدلات تمييزية بين القطاعات الاقتصادية المختلفة من قبل الإدارة الضريبية.

دراسة (يدك، 2006) بعنوان " العدالة الاجتماعية في قانوني ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 والاردني رقم (25) لسنة 1964 دراسة مقارنة" ، وهدفت الدراسة إلى إظهار أهمية صدور القانون الضريبي رقم 17 لسنة 2004 وتطبيقه في فلسطين وبيان أهمية الأخذ بعين الاعتبار الظروف الخاصة بالمشعر الضريبي عند صدور القانون، وتوضيح مدى ملاءمة معدلات الضريبة الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في فلسطين. بالإضافة إلى تطبيق حالات عملية واقعية لإظهار الفروقات بين الإعفاءات والمعدلات الضريبية بين القوانين الضريبية الأخرى. واستخدم الباحث المنهج الوصفي المقارن وذلك بجمع البيانات من مصادرها وتحليلها ومقارنتها وصولاً للنتائج. وبينت الدراسة أن المشعر الفلسطيني قد أخذ ظروف النشاط الاقتصادي للقطاعات المختلفة والمكونة للنشاط الاقتصادي الفلسطيني بعين الاعتبار بتخفيضه الضريبة المفروضة على الأشخاص المعنويين من (20%) إلى (15%) على الأشخاص المعنويين المقيمين و(16%) على الأشخاص المعنويين غير المقيمين. فإنه أخفق بأخذ ظروف الأشخاص الطبيعيين بعين الاعتبار لرفعه الشريحة الضريبية الأولى من 5% إلى 8% كما بينت توسع المشعر الفلسطيني بمنح بنود الإعفاءات الشخصية والعائلية، إلا أنه حددها بمجموع أقصى بلغ (12000 دولار أمريكي). وبذلك يكون المشعر الفلسطيني قد خرج عن مفهوم العدالة الرأسية رغم تحقيقه للعدالة الأفقية. وبينت أيضاً أن المشعر الفلسطيني لم يوفق بتوظيف معدلات الضريبة التمييزية للأشخاص المعنويين، وبذلك لم يميز بين قطاعات الاقتصاد المختلفة وأهميتها في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

دراسة (ماس، 2015) بعنوان " تعديلات ضريبة الدخل الأهداف والنتائج المتوقعة" ، والدراسة عبارة عن ورقة بحثية هدفت إلى تناول موضوع التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 إلى حين التعديل الأخير في تاريخ 2015/3/31 وعلى البحث والنقاش حول الإطار العام للتعديلات ومدى تأثيرها على الإيرادات، والتغير في مساهمة مصادرها للأعوام السابقة وانعكاس التعديلات على الإيرادات الضريبية، واستنتجت هذه الدراسة أنه لم يكن هناك توافق بين إيرادات ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، وتبين أن التذبذب والتطور في إيرادات ضريبة الدخل لا ينسجم مع الاتجاهات الأخرى لمصادر الإيرادات، وعلى الرغم من التعديلات بالشرائح لضريبة

الدخل إلى أن مساهمة ضريبة الدخل لم تتجاوز 8 % من الإيرادات الكلية للسلطة الفلسطينية، وأن التعديلات بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 لم تجد نفعاً في التأثير الإيجابي على الإيرادات، والأجدر أن يتم توسيع نطاق الجباية وأن يتم عمل التطبيقات الإدارية والإجرائية بدلا من التعديلات في ضريبة الدخل.

دراسة (مهاني، 2010) بعنوان " أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية في قطاع غزة "، هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الحوافز التشجيعية على الإيرادات الضريبية بعد تحليلها، ومعرفة دور الحوافز التشجيعية في زيادة إيرادات الخزنة العامة من ضريبة الدخل وتفسير التغيرات والتطورات في الحوافز التشجيعية التي تطرأ على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، ومقارنة هذه الحوافز بما كانت عليه القوانين السابقة من قبل، خرجت الدراسة بالعديد من النتائج والتي كان منها: أن الحوافز الضريبية الواردة في القوانين الضريبية بحاجة إلى تطوير مستمر لمعالجة أوجه القصور التي أشار إليها الباحثون بهدف تشجيع المكلف على الالتزام بدفع الضريبة في مواعيدها؛ لأن لذلك أثرا إيجابيا في الحصول على الأموال اللازمة وفق لتقديرات الخزنة العامة، ومن خلال وجهة نظر المبحوثين توضح أن النسب والشرائح الضريبية بحاجة إلى تعديل بما يتناسب مع الأوضاع المحيطة بالمكلف. وأوصت بأهمية قيام المشرع الضريبي بتعديل الشرائح الضريبية المنصوص عليها بما يتناسب مع المقدرة التكلفة والمالية للمكلف بما يحقق العدالة الضريبية، وكذلك الأمر بالنسبة للإعفاءات الشخصية والعائلية وتخفيض معدلات الضريبة لتخفيف من حالات التهرب الضريبي تحقيقا للمساواة بين المكلفين، والعمل على توسيع الشرائح بما يتناسب بمستويات الدخل وإضافة المزيد من الحوافز التشجيعية التي تدفع المكلف إلى الالتزام بدفع الضريبة بموعدها.

## التعقيب على الدراسات السابقة:

تضمنت الدراسات السابقة أهدافاً مختلفة، فقد هدفت دراسة (حمد الله، 2005) إلى بيان مفهوم السياسة الضريبية والأدوات التي تستخدمها السياسة الضريبية وتوضيح علاقتها بالنظم ذات الصلة في تحقيق أهدافها وتوضيح دور ضريبة الدخل في تحقيق أهدافها في فلسطين بالإضافة إلى بيان تأثير قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 في تحقيق الأهداف الاقتصادية وإظهار الجدوى الاقتصادية التي يحققها قانون تشجيع الاستثمار، أما دراسة (خلف، 2014) هدفت إلى التعرف على ماهية ضريبة الدخل، وقانون ضريبة الدخل المطبق في فلسطين الذي ينظمها وهو قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل وبيان الأحكام التي ينظمها هذا القرار ومدى مشروعيته في ظل غياب المجلس التشريعي، بينما هدفت دراسة (رحال، 2009) إلى قياس أثر قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم 28 على تشجيع الاستثمار في الأردن، وهدفت دراسة (عبد المجيد، 2011) إلى التعرف على دور سياسة ضريبة الدخل وأدائها في تحقيق الأهداف الاقتصادية المخططة لها، والعمل على معالجة المشكلات الاقتصادية المختلفة ومناقشة وتوضيح الأنظمة والقوانين ذات العلاقة بضريبة الدخل ومدى الحاجة إلى إجراء التعديلات على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، أما دراسة (يدك، 2006) هدفت إلى إظهار أهمية صدور القانون الضريبية رقم 17 لسنة 2004 وتطبيقه في فلسطين وبيان أهمية الأخذ بعين الاعتبار الظروف الخاصة بالمشروع الضريبي عند صدور القانون، وتوضيح مدى ملاءمة معدلات الضريبة الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في فلسطين، ودراسة (الحاج، 2003) هدفت إلى معرفة أثر قانون ضريبة الدخل الأردني الجديد رقم 14 لعام 1996 المعدل للقانون رقم 4 للعام 1992 على تحصيل ضريبة الدخل في الأردن. وهدفت دراسة (ماس، 2015) إلى تناول موضوع التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 إلى حين التعديل الأخير في تاريخ 2015/3/31 وعلى البحث والنقاش حول الإطار العام للتعديلات ومدى تأثيرها على الإيرادات، والتغير في مساهمة مصادرها للأعوام السابقة وانعكاس التعديلات على الإيرادات الضريبية، وهدفت دراسة (مهاني، 2010) معرفة أثر الحوافز التشجيعية على الإيرادات الضريبية بعد تحليلها، ومعرفة دور الحوافز التشجيعية في زيادة إيرادات الخزنة

العامة من ضريبة الدخل وتفسير التغيرات والتطورات في الحوافز التشجيعية التي تطرأ على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ومقارنة هذه الحوافز بما كانت عليه القوانين السابقة من قبل.

استخدمت معظم الدراسات السابقة المنهج الوصفي كدراسة (حمد الله، 2005)، و (خلف، 2014)، و(الحاج، 2003)، و (رحال، 2009)، و(عبد المجيد، 2011)، و(يدك، 2006). واتفقت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المنهج إذ استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي حيث سيقوم الباحث بتصميم استبانة وتوزيعها على عينة مختارة من المكلفين وموظفي ضريبة الدخل ومدقي الحسابات.

اختلفت الدراسات أيضاً في مكان إجرائها، فمنها الأردنية كدراسة (رحال، 2009) أما الدراسة الحالية فلقد أجريت في فلسطين كغيرها من الدراسات كدراسة (حمد الله، 2005)، و (خلف، 2014) و(عبد المجيد، 2011)، و(يدك، 2006)، ودراسة (ماس، 2015)، و(مهاني، 2010). وقد تمحورت أهداف الدراسات السابقة حول تحليل القوانين الضريبية والتعديلات عليها، والمقارنة بينها وبيان أثرها على المكلف والنشاط الاستثماري، ومدى نجاحها في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لضرائب في حين أن الدراسة الحالية تهدف إلى التعرف على أثر التعديلات الحديثة في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على كل من الخزنة العامة وكبار المكلفين.

وبهذا تكون الدراسة قد أفادت من الدراسات السابقة في الإطار النظري بشكل عام، واختيار منهج الدراسة المتبع، لمعرفة أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين، حيث لاحظ الباحث أن الدراسات تناولت إما بحث السياسة الضريبية والأدوات التي تستخدمها السياسة الضريبية وماهية ضريبة الدخل، وقانون ضريبة الدخل المطبق في فلسطين صدور القانون الضريبية رقم 17 لسنة 2004 وتطبيقه في فلسطين، ولكن لم يجد دراسات تناولت موضوع قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 وأثر تعديلاته على الخزينة العامة وكبار المكلفين.

كذلك تميزت هذه الدراسة بموضوعها من خلال تناولها التعديلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين بدراسة ما أدخل عليه من تعديلات ومدى تأثيرها على الخزينة العامة وكبار المكلفين. وجاءت هذه الدراسة لسد النقص في الدراسات الخاصة في هذا المجال البحثي، وتلبية لتوصيات التربويين في البحوث.

## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

- منهج الدراسة
- مجتمع الدراسة
- عينة الدراسة
- أداة الدراسة
- صدق الأداة
- ثبات الأداة
- إجراءات الدراسة
- متغيرات الدراسة
- المعالجات الإحصائية

## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

#### مقدمة :

يتضمن هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعتها الباحثة في تحديد مجتمع الدراسة وعينتها، وبناء أداة الدراسة، وخطوات التحقق من صدق الأداة وثباتها، إضافة إلى وصف متغيرات الدراسة والطرق الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات.

#### منهج الدراسة:

اتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي منهجاً للدراسة، وذلك لملاءمته لطبيعتها.

#### مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من عدد من مدققي الحسابات والبالغ عددهم (207) مدقق (تقرير جمعية مدققي الحسابات، 2016)، ومأموري التقدير والبالغ عددهم (100) مأمور تقدير (الإدارة العامة لدائرة ضريبة الدخل)

#### عينة الدراسة:

اختار الباحث عينة طبقية عشوائية ممثلة لعدد من مأموري التقدير ومدققي الحسابات، وبلغ (150) استبانة وما رد منها وكان صالحاً للتحليل (112) استبانة أي ما نسبته (35%) من مجتمع الدراسة، والجدول (1) يبين توزيع عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات المستقلة:

#### الجدول (1)

توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
فئة المجيب	موظف ضريبة	50	44.6
	مدقق حسابات	62	55.4
المؤهل العلمي	دبلوم	18	16.1
	بكالوريوس	79	70.5

13.4	15	ماجستير فأعلى	
11.6	13	أقل من 5 سنوات	الخبرة العلمية
28.6	32	من 5-10 سنوات	
6.3	7	من 11-15 سنة	
53.6	60	أكثر من 15 سنة	
<b>100.0</b>	<b>112</b>	<b>المجموع</b>	

### أداة الدراسة:

استخدم الباحث الاستبانة أداة لدراسته، وتضمنت الاستبانة أربعة مجالات، تمثلت في:

- التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة.
- التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين.
- التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة.
- التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين.

وقد قام الباحث بتصميمها وتطويرها كأداة لجمع المعلومات، وذلك وفقاً للخطوات الآتية:

- مراجعة الأدب النظري المتعلق بالمالية العامة والضرائب والقوانين والتشريعات الضريبية المطبقة في فلسطين.
- مراجعة الأبحاث والدراسات والكتب التي بحثت في موضوع الدراسة مثل (دراسة الحاج، 2003) و(دراسة يدك 2006)، و(دراسة رحال، 2009) و(دراسة عبد المجيد، 2011) وقد تكونت أداة الدراسة من جزأين:

**الجزء الأول:** ويشمل البيانات الشخصية عن مأموري التقدير ومدقي الحسابات

الجزء الثاني: واشتمل على (32) فقرة، موزعة على (4) مجالات، يتم الإجابة عن فقراتها من خلال ميزان خماسي، يبدأ باستجابة " موافق بشدة " وتُعطى (5) درجات، ثم " موافق " وتُعطى (4) درجات، ثم محايد (3) درجات، ثم " معارض " وتُعطى درجتين، وينتهي " بمعارض بشدة " وتُعطى درجة واحدة فقط.

### صدق الأداة:

تم عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين المختصين في المالية العامة والمحاسبة والضرائب، وبلغ عددهم 6 محكمين (ملحق 1)، وقد طُلب من المحكمين إبداء الرأي في فقرات أداة الدراسة من حيث صياغة الفقرات، ومدى مناسبتها للمجال الذي وُضعت فيه، إما بالموافقة عليها أو تعديل صياغتها أو حذفها لعدم أهميتها، وقد رأى المحكمون بضرورة إعادة صياغة بعض الفقرات، وحذف بعضٍ من المتغيرات التي لا لزوم لها وتعديل بعضها، وفقرات وردت مضامينها في فقرات أخرى، وفصل بعض الفقرات إلى فقرتين، ولقد تم الأخذ برأي الأغلبية (أي 70% من الأعضاء المحكمين) في عملية التحكيم، وبذلك يكون قد تحقق الصدق الظاهري للاستبانة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية (ملحق 2).

### ثبات الأداة:

لقد تم استخراج معامل ثبات الأداة، باستخدام معادلة كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha ، والجدول (2) يبين معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها.

### الجدول (2)

معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها

الرقم	المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا
1	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة	7	0.71

0.87	7	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين	2
0.72	8	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة	3
0.85	10	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين	4
0.90	32	الثبات الكلي	

يتضح من الجدول رقم (2) أن معاملات الثبات لمجالات الاستبانة ودرجتها الكلية تراوحت بين (0.71 - 0.90)، وهو معاملات ثبات عالية وتقي بأغراض البحث العلمي.

#### إجراءات الدراسة:

لقد تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
- تحديد أفراد عينة الدراسة.
- الحصول على موافقة الجهات ذات الاختصاص.
- قام الباحث بتوزيع الأداة على عينة الدراسة، وبلغ عدد الاستبانات الموزعة (150)، وتم استرجاع (112)، مما شكّل العينة النهائية للدراسة.
- إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
- استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها، ومقارنتها مع الدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

## متغيرات الدراسة:

تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية:

### 1. المتغيرات المستقلة:

فئة المجيب: وله مستويان (موظف ضريبة، ومدقق حسابات).  
المؤهل العلمي: وله ثلاثة مستويات (دبلوم، بكالوريوس، ماجستير فأعلى)  
الخبرة العلمية: وله أربعة مستويات (أقل من 5 سنوات، من 5-10 سنوات، من 11-15 سنة، أكثر من 15 سنة).

### 2. المتغير التابع:

ويتمثل في استجابات مأموري التقدير ومدققي الحسابات على أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين.

### المعالجات الإحصائية

بعد تفريغ إجابات أفراد العينة جرى ترميزها وإدخال البيانات باستخدام الحاسوب ثم تمت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة:

1. التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لتقدير الوزن النسبي لفقرات الاستبانة.
2. اختبار "ت" لعينتين مستقلتين (Independent t-test).
3. تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA).
4. اختبار شيفيه للمقارنة البعدية (Scheffe Post Hoc test)، لبيان دلالة الفروق في الفرضيات التي رُفضت باستخدام تحليل التباين الأحادي.

5. معادلة كرونباخ - ألفا (Cronbach's Alpha)، لحساب الاتساق الداخلي لفقرات  
أداة الدراسة

## الفصل الرابع

### عرض نتائج الدراسة

- عرض النتائج الخاصة بأسئلة الدراسة
- عرض النتائج الخاصة بفرضيات الدراسة

## الفصل الرابع

### عرض نتائج الدراسة

#### مقدمة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين، إضافة إلى تحديد أثر كل من متغيرات فئة المجيب والمؤهل العلمي والخبرة العلمية على أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين، وبعد عملية جمع البيانات عولجت إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وفيما يلي عرضاً للنتائج التي توصلت إليها الدراسة:

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:

#### 1. النتائج المتعلقة بالسؤال الأول للدراسة:

ما أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة؟

من أجل الإجابة عن السؤال الأول للدراسة، وباقي الأسئلة الثاني والثالث والرابع، فقد استخدم الباحث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية وتقدير مدى الأثر، وتمّ تقدير الاستجابات وفق المعيار الآتي:

النسبة المئوية	تقدير مدى الأثر
أقل من 50%	منخفض جداً
من 50-59.9%	منخفض
من 60-69.9%	متوسط
من 70-79.9%	مرتفع

مرتفع جداً	80% فأكثر
------------	-----------

ويشير الجدول (3) إلى نتائج الإجابة عن السؤال الأول للدراسة

### الجدول (3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، لأثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8)

لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على

الخزينة العامة مرتبة تنازلياً حسب تقدير الأثر

التسلسل	الرقم في المجال	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	تقدير مدى الأثر
1	1	الإعفاءات الضريبية تشجع المكلفين على سداد الضريبة عند استحقاقها وعليه تخفض نفقات الجباية.	3.90	0.77	78.0	مرتفع
2	6	يسهل توعية المكلفين بالإعفاءات الضريبية عملية تحصيل الضريبة.	3.82	0.77	76.4	مرتفع
3	5	تعمل الإعفاءات الضريبية على تشجيع الاستثمار ومن ثم زيادة الحصيلة الضريبية.	3.73	0.84	74.6	مرتفع
4	7	يشجع إعفاء كامل الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع الأوراق المالية من المحافظ الاستثمارية على زيادة الاستثمار ومن ثم زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية.	3.55	0.88	71.0	مرتفع
5	3	تخفيض الإعفاءات الضريبية حالات التهرب الضريبي مما ينعكس إيجابياً على الخزينة العامة.	3.52	0.90	70.4	مرتفع

متوسط	68.4	0.93	3.42	تخفيض الإعفاءات الضريبية من حصيل الإيرادات الضريبية.	2	6
منخفض جداً	49.0	1.01	2.45	هناك مبالغة في الإعفاءات الضريبية مما يرهق الخزينة العامة.	4	7
متوسط	69.6	0.45	3.48	الدرجة الكلية لمجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة		

يشير الجدول (3) إلى أن أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات) في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة، قد أتى بمتوسط (3.48) وانحراف معياري (0.45)، وهذا يدل على أثر متوسط للتعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات) في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة.

حيث تتفق النتيجة مع دراسة (الحاج 2009) التي توصلت إلى أنه لا يوجد أثر إيجابي للقانون الجديد على تحصيل ضريبة الدخل في الأردن وأوصى بضرورة إعادة النظر في بنود القانون الجديد بما يخدم تحصيل الضرائب

## 2. النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني للدراسة:

ما أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين؟

يشير الجدول (4) إلى نتائج الإجابة عن السؤال الثاني للدراسة:

الجدول (4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، لأثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين مرتبة تنازليا حسب تقدير الأثر

التسلسل	الرقم في المجال	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	تقدير مدى الأثر
1	6	تشجع الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمكلفين على تقديم إقراراتهم الضريبية بصورة صحيحة.	3.84	0.85	76.8	مرتفع
2	3	يعتبر التعديل في الإعفاءات الضريبية بديلا مناسباً عن التنازلات الثابتة للمكلفين.	3.64	0.78	72.8	مرتفع
3	1	الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمكلفين ملائمة لأصحاب الدخل العالية.	3.58	0.96	71.6	مرتفع
4	5	تساهم الإعفاءات الضريبية في تخفيض العبء المالي عن المكلفين.	3.56	0.80	71.2	مرتفع
5	7	تشجع الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمكلفين على تقديم إقراراتهم الضريبية في الميعاد المحدد له وفق أحكام القانون.	3.40	0.98	68.0	متوسط
6	2	الإعفاءات الضريبية عادلة تشمل كافة المكلفين.	3.28	1.12	65.6	متوسط
7	4	تشجع الإعفاءات الضريبية المكلفين على سداد الضريبة دون تأخير.	3.19	0.95	63.8	متوسط
		<b>الدرجة الكلية لمجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين</b>	<b>3.50</b>	<b>0.56</b>	<b>70.0</b>	<b>مرتفع</b>

يشير الجدول (4) إلى أن أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات) في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين، قد أتى بمتوسط (3.50) وانحراف معياري (0.56)، وهذا يدل على أثر مرتفع للتعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات) في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين.

تتفق هذه النتيجة بشكل جزئي مع دراسة (عبد المجيد 2011) حيث توصلت إن الإعفاءات الاجتماعية الممنوحة للمكلفين كافية لتحقيق الأهداف المرسومة لها ، ولكن تتعارض معها بان الإعفاءات والتنازلات الواردة في القانون لم تعمل على تخفيض العبء الضريبي عن المكلف .

### 3. النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث للدراسة:

ما أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين في مجال التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة؟

يشير الجدول (5) إلى نتائج الإجابة عن السؤال الثالث للدراسة:

الجدول (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، لأثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين في مجال التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة مرتبة تنازليا حسب تقدير الأثر

الرقم في المجال	التسلسل	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	تقدير مدى الأثر
2	1	يعمل التعديل في النسب الضريبية على إخراج دخول ضمن الدخل الخاضعة للضريبة.	3. 76	0. 74	75. 2	مرتفع
8	2	يحاول البعض التهرب من دفع الضريبة بحجة المغالاة في النسب الضريبية مما ينعكس سلبا على الإيرادات الضريبية.	3. 63	0. 95	72. 6	مرتفع
1	3	يعمل التعديل في الشرائح الضريبية على إخراج دخول ضمن الدخل الخاضعة للضريبة.	3. 56	0. 91	71. 2	مرتفع
5	4	ينعكس تخفيض معدلات الضريبة سلبيا على الخزينة العامة مما يؤدي إلى انخفاض حصيلتها.	3. 50	0. 98	70. 0	مرتفع
3	5	يقلل التعديل في الشرائح الضريبية من	3. 42	0. 89	68. 4	متوسط

				حصيلة الإيرادات الضريبية.		
متوسط	68.0	0.98	3.40	يقلل التعديل في النسب الضريبية من حصيلة الإيرادات الضريبية.	4	6
متوسط	67.4	0.98	3.37	تقليل عدد الشرائح الضريبية يرهق الخزينة العامّة مما يقلل من حصيلتها.	6	7
متوسط	61.2	0.96	3.06	يزيد ثبات الضريبة على شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بحقوق امتياز من العوائد الضريبية.	7	8
متوسط	69.2	0.53	3.46	الدرجة الكلية لمجال التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة		

يشير الجدول (5) إلى أن أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات) في مجال التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة، قد أتى بمتوسط (3.46) وانحراف معياري (0.53)، وهذا يدل على أثر متوسط للتعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات) في مجال التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة.

وتتفق النتيجة مع استنتاجات دراسة (ماس 2015) انه لم يكن توافق بين إيرادات ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة على الرغم من التعديل بالشرائح لضريبة الدخل ، وان التعديلات بقانون ضريبة الدخل (8) لسنة 2011 لم تجد نفعاً في التأثير الايجابي على الإيرادات ، والأجدر إن يتم توسيع نطاق الجباية وأن يتم عمل التطبيقات الإدارية والإجرائية بدل من التعديلات في ضريبة الدخل .

#### 4. النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع للدراسة:

ما أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار

المكلفين في مجال التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين؟

يشير الجدول (6) إلى نتائج الإجابة عن السؤال الرابع للدراسة:

#### الجدول (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، لأثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8)

لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين في مجال التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها

على كبار المكلفين مرتبة تنازليا حسب تقدير الأثر

الرقم في المجال	التسلسل	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	تقدير مدى الأثر
8	1	يشجع تقليل الشرائح الضريبية المكلفين على زيادة الاستثمار.	4.01	0.74	80.2	مرتفع جداً
9	2	يعتبر التعديل في النسب الضريبية ملائماً لأصحاب الدخل المنخفضة.	3.71	0.86	74.2	مرتفع
1	3	تعديل النسب الضريبية يحقق المساواة بين المكلفين.	3.59	0.98	71.8	مرتفع
2	4	عدد الشرائح الضريبية الحالية تحقق المساواة بين المكلفين.	3.59	1.02	71.8	مرتفع
10	5	يعتبر التعديل في عدد الشرائح الضريبية ملائماً لأصحاب الدخل المنخفضة.	3.58	1.01	71.6	مرتفع
3	6	يؤدي التعديل في عدد الشرائح الضريبية إلى إرباك المكلفين وبالتالي عدم قدرتهم على	3.13	1.04	62.6	متوسط

				الوفاء بالتزاماتهم المالية.		
منخفض	59.2	0.99	2.96	يشجع تخفيض النسب الضريبية المكلفين على زيادة الاستثمار.	7	7
منخفض	58.4	0.97	2.92	يؤدي التعديل في عدد الشرائح الضريبية إلى زيادة حالات التهرب الضريبي.	6	8
منخفض	57.4	1.03	2.87	يؤدي التعديل في النسب الضريبية إلى زيادة حالات التهرب الضريبي.	5	9
منخفض	56.6	1.05	2.83	يؤدي التعديل في النسب الضريبية إلى إرباك المكلفين وبالتالي عدم قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم المالية.	4	10
متوسط	67.0	0.52	3.35	الدرجة الكلية لمجال التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين		

يشير الجدول (6) إلى أن أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات) في مجال التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين، قد أتى بمتوسط (3.35) وانحراف معياري (0.52)، وهذا يدل على أثر متوسط للتعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات) في مجال التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين.

هذه النتيجة تتوافق مع دراسة (يديك 2006) حيث بينت الدراسة بان المشرع الفلسطيني لم يوفق بتوظيف معدلات الضريبة التمييزية للأشخاص المعنويين، وتتوافق أيضا مع دراسة (مهاني 2010) والتي توصلت إن النسب والشرائح الضريبية بحاجة إلى تعديل بما يتناسب مع الأوضاع المحيطة بالمكلفين .

ويلخص الجدول (7) أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين.

الجدول (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لمجالات أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم

(8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين الحسابات

التسلسل	الترتيب	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	تقدير مدى الأثر
1	2	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين	3.50	0.56	70.0	مرتفع
2	1	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة	3.48	0.45	69.6	متوسط
3	3	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة	3.46	0.53	69.2	متوسط
4	4	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين	3.35	0.52	67.0	متوسط
		الدرجة الكلية لمجالات أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين	3.66	0.42	73.2	مرتفع

يشير الجدول (7) إلى أن أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات)، قد أتى

بمتوسط (3.66) وانحراف معياري (0.42)، وهذا يدل على أثر مرتفع للتعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات).

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:

#### 1. النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد العينة في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين ، تُعزى لمتغير فئة المجيب.

ولفحص الفرضية، فقد استخدم الباحث اختبار "ت" لمجموعتين مستقلتين (Independent t-test) ونتائج الجدول (8) تبين ذلك.

الجدول (8)

نتائج اختبار "ت" لمجموعتين مستقلتين لفحص دلالة الفروق في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين ، تُعزى لمتغير فئة المجيب.

مستوى الدلالة	قيمة ت	مدقق حسابات (ن=62)		موظف ضريبية (ن=50)		المجال
		الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	
0.008*	2.685	0.45	3.59	0.44	3.36	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة
0.452	0.755	0.53	3.53	0.60	3.54	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين
0.849	0.191	0.55	3.47	0.51	3.45	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة
0.044*	2.038	0.47	3.44	0.57	3.24	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين
<b>0.067</b>	<b>1.850</b>	<b>0.41</b>	<b>3.72</b>	<b>0.41</b>	<b>3.58</b>	<b>الدرجة الكلية</b>

\* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )، ودرجات حرية (110).

يتضح من الجدول (8) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد العينة في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات) ، تُعزى لمتغير فئة المجيب، في مجالي التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين و التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة والدرجة الكلية، بينما توجد فروق بين متوسطات استجاباتهم في مجالي التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة

العامّة و التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين، ولصالح مدققي الحسابات.

هذا يعني قبول الفرضية الصفرية بأنه لا يوجد اثر للتعديل في مجال الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة والتعديل في مجال عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة من وجهة نظر المجيبين عن لاستبانة ، بينما تم رفض الفرضية الصفرية بأنه يوجد اثر للتعديل في مجال الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة والتعديل في عدد الشرائح الضريبية والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين من وجهة نظر مدققي الحسابات .

## 2. النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد العينة في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين ، تُعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ولفحص الفرضية، فقد استخدم الباحث تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (9) و(10) تبين ذلك.

### الجدول (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على

الخزينة العامة وكبار المكلفين ، تُعزى لمتغير المؤهل العلمي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المؤهل العلمي	المجال
0.37	3.49	18	دبلوم	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة
0.46	3.49	79	بكالوريوس	
0.53	3.46	15	ماجستير فأعلى	
0.49	3.26	18	دبلوم	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار
0.58	3.53	79	بكالوريوس	

0. 43	3. 62	15	ماجستير فأعلى	المكلفين
0. 55	3. 46	18	دبلوم	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة
0. 52	3. 45	79	بكالوريوس	
0. 58	3. 56	15	ماجستير فأعلى	
0. 41	3. 18	18	دبلوم	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين
0. 53	3. 38	79	بكالوريوس	
0. 60	3. 41	15	ماجستير فأعلى	
0. 33	3. 54	18	دبلوم	الدرجة الكلية
0. 43	3. 67	79	بكالوريوس	
0. 42	3. 72	15	ماجستير فأعلى	

الجدول (10)

نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة

2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين ، تُعزى لمتغير المؤهل العلمي

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
0. 969	0. 032	0. 007	2	0. 013	بين المجموعات	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة
		0. 209	109	22. 818	خلال المجموعات	
			111	22. 831	المجموع	
0. 123	2. 132	0. 652	2	1. 303	بين المجموعات	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين
		0. 306	109	33. 309	خلال المجموعات	
			111	34. 612	المجموع	
0. 755	0. 282	0. 080	2	0. 159	بين المجموعات	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها
		0. 282	109	30. 767	خلال المجموعات	

			111	30. 926	المجموع	على الخزينة العامة
0. 311	1. 180	0. 323	2	0. 647	بين المجموعات	التعديلات في عدد الشرائح
		0. 274	109	29. 858	خلال المجموعات	والنسب الضريبية وأثرها
			111	30. 505	المجموع	على كبار المكلفين
0. 409	0. 902	0. 157	2	0. 314	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0. 174	109	18. 980	خلال المجموعات	
			111	19. 294	المجموع	

\* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0. 05$ )

يتضح من الجدول (10) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0. 05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد العينة في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين ، تُعزى لمتغير المؤهل العلمي.

هذا يعني قبول الفرضية الصفرية بأنه لا يوجد اثر للمؤهل العلمي من وجهة نظر المجيبين عن لاستبانته للتعديلات في قانون ضريبة الدخل على الخزينة العامة وكبار المكلفين سواء في مجال التعديل في الإعفاءات الضريبية أو التعديل في مجال عدد الشرائح والنسب الضريبية .

#### النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0. 05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد العينة في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين تُعزى لمتغير الخبرة العملية.

ولفحص الفرضية، فقد استخدم الباحث تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (11) و(12) تبين ذلك.

الجدول (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على

الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات )، تُعزى لمتغير الخبرة

العملية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الخبرة العملية	المجال
0. 23	3. 80	13	أقل من 5 سنوات	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة
0. 45	3. 50	32	من 5-10 سنوات	
0. 22	3. 31	7	من 11-15 سنة	
0. 48	3. 43	60	أكثر من 15 سنة	
0. 46	3. 70	13	أقل من 5 سنوات	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين
0. 54	3. 57	32	من 5-10 سنوات	
0. 54	3. 37	7	من 11-15 سنة	
0. 59	3. 43	60	أكثر من 15 سنة	
0. 51	3. 56	13	أقل من 5 سنوات	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة
0. 50	3. 46	32	من 5-10 سنوات	
0. 62	3. 34	7	من 11-15 سنة	
0. 55	3. 46	60	أكثر من 15 سنة	
0. 43	3. 61	13	أقل من 5 سنوات	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين
0. 63	3. 35	32	من 5-10 سنوات	
0. 45	3. 29	7	من 11-15 سنة	

0. 48	3. 30	60	أكثر من 15 سنة	الدرجة الكلية
0. 35	3. 89	13	أقل من 5 سنوات	
0. 44	3. 68	32	من 5-10 سنوات	
0. 35	3. 53	7	من 11-15 سنة	
0. 41	3. 61	60	أكثر من 15 سنة	

### الجدول (12)

نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات)، تُعزى لمتغير

#### المؤهل العلمي

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
*0. 036	2. 952	0. 577	3	1. 730	بين المجموعات	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة
		0. 195	108	21. 101	خلال المجموعات	
			111	22. 831	المجموع	
0. 333	1. 149	0. 357	3	1. 070	بين المجموعات	التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين
		0. 311	108	33. 542	خلال المجموعات	
			111	34. 612	المجموع	
0. 850	0. 266	0. 076	3	227 .	بين المجموعات	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة
		0. 284	108	30. 700	خلال المجموعات	
			111	30. 926	المجموع	
0. 289	1. 268	0. 346	3	1. 038	بين المجموعات	التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها
		0. 273	108	29. 467	خلال المجموعات	

			111	30. 505	المجموع	على كبار المكلفين
0. 136	1. 886	0. 320	3	960 .	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0. 170	108	18. 333	خلال المجموعات	
			111	19. 294	المجموع	

يتضح من الجدول (12) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد العينة في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين (من وجهة نظر موظفي الضريبة ومدققي الحسابات)، تُعزى لمتغير الخبرة العملية في مجالات التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين، والتعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة، والتعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين، والدرجة الكلية، بينما توجد فروق بين متوسطات استجاباتهم في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة ولتعرف الفروق فقد استخدم الباحث اختبار شيفيه للمقارنة البعدية، والجدول (13) يبين ذلك.

### الجدول (13)

نتائج اختبار شيفيه للمقارنة بين متوسطات مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة

#### وفق متغير الخبرة العملية

الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	من 11-15 سنة	أكثر من 15 سنة
أقل من 5 سنوات		*302 .0	*496 .0	*374 .0
من 5-10 سنوات			194 .0	071 .0
من 11-15 سنة				122 .0-
أكثر من 15 سنة				

\* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

يشير الجدول (13) إلى وجود فروق دالة إحصائية في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة وفق متغير الخبرة العملية، بين:

- فنّتا الخبرة العملية (أقل من 5 سنوات)، و(من 5-10) سنوات، ولصالح (أقل من 5 سنوات).
- فنّتا الخبرة العملية (أقل من 5 سنوات)، و(من 11-15) سنة، ولصالح (أقل من 5 سنوات).
- فنّتا الخبرة العملية (أقل من 5 سنوات)، وأكثر من 15 سنة، ولصالح (أقل من 5 سنوات).

هذا يعني قبول الفرضية الصفرية بأنه لا يوجد اثر التعديل في مجال الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين والتعديل في مجال عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة والتعديل في مجال عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين تبعاً لمتغير المؤهل العلمي ، بينما تم رفض الفرضية الصفرية بأنه يوجد اثر للتعديل في مجال الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة لصالح صاحب الخبرة العملية الأقل من المجيبين عن الاستبانة

## النتائج والتوصيات

### النتائج:

على ضوء التحليل الإحصائي فقد تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- يوجد أثر متوسط للتعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة.
- يوجد أثر مرتفع للتعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين.
- يوجد أثر متوسط للتعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين في مجال التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة.
- يوجد أثر متوسط للتعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين في مجال التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد العينة في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين، تُعزى لمتغير فئة المجيب، في مجالي التعديلات في الإعفاءات الضريبية، وأثرها على كبار المكلفين والتعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة والدرجة الكلية، بينما توجد فروق بين متوسطات استجاباتهم في مجالي التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة و التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين، ولصالح مدققي الحسابات.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد العينة في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين تُعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد العينة في أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين، تُعزى لمتغير الخبرة العملية في مجالات التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين، والتعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة، والتعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين، والدرجة الكلية، بينما توجد فروق بين متوسطات استجاباتهم في مجال التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة، ولصالح أصحاب الخبرة العملية الأقل.

## التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة، فإن الباحث يوصي بما يلي:

- إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية لكي يكون أثرها مرتفعاً على الخزينة العامة.
- إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية والنسب والشرائح الضريبية عليها لكي يكون أثرها مرتفعاً على الخزينة العامة لكبار المكلفين.
- ضرورة أن تكون التعديلات الضريبية التي يقرها المشرع الضريبي تعمل على تحقيق العدالة الضريبية وأن تتلاءم مع الوضع الاقتصادي للمكلفين.
- على المشرع الضريبي ضرورة الأخذ بالبيانات الاحصائية والاقتصادية عند إقراره للتعديلات ومناقشة التعديلات مع أطراف العمل الضريبي.
- ضرورة ألا يمس أي تعديل على قانون ضريبة الدخل شرائح الطبقة المتوسطة في المجتمع وأصحاب الدخل المحدود.
- ضرورة أن يصب أي تعديل في خانة منع التهرب الضريبي ويجب التركيز على الجهات المتهربة ضريبياً.
- زيادة الحوافز الضريبية التي تشجع المكلفين على سداد الضريبة عند حدوث موعد استحقاقها وبالمقابل رفع الغرامات على المكلفين المتأخرين عند سداد الضريبة
- زيادة الحملات التوعوية التي تنشر الوعي لدى المكلفين بالتعديلات التي تطرأ على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

## قائمة المراجع والمصادر

- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 .
- قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 .
- الموسوعة العلمية الفلسطينية، القسم العام، المجلد الثالث.

### الكتب :

1. البديوي، منصور والبابلي، محمد (2006): في المحاسبة الضريبية الضريبة الموحدة على إيرادات القين المنقولة وعلى المرتبات وما في حكمها والضريبة على أرباح شركات الأموال، المكتب الجامعي الحديث للنشر، القاهرة، مصر.
2. الزبيدي، عبد الباسط (2004): التطورات المالية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار ومكتبه الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
3. البطريق، يونس أحمد (2007): المالية العامة - الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر.
4. الشرع، طال نور (2008): الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
5. جمال، لعمارة (2004): أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
6. الحاج، طارق (1998): المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
7. حجازي، المرسي السيد (2009): مبادئ الاقتصاد العام الموازنة العامة - الإيرادات العامة - القروض، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر.
8. حجازي، المرسي محمد (1998): النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.

9. خلف، فليح حسن (2007): **المالية العامة، الطبعة الأولى**، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
10. السلامين، ياسر غازي، والدقة، عبد الرحمن قاسم (2007): **المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين**، كافة الحقوق محفوظة للمؤلف، فلسطين.
11. شامية، زهير أحمد (1997): **المالية العامة**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
12. عبد المولى، السيد (1995): **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين**، دار النهضة للنشر العربية، القاهرة، مصر.
13. عثمان، سعيد عبد العزيز (2000): **النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
14. الاختيار، رفيق (1965): **الضريبة على الدخل اصول محاسبتها وتحقيقها الجزء الاول** الطبعة الثانية، المطبعة الجديدة، دمشق، سوريا.
15. علاونة، عاطف (2014): **نشأة المالية العامة الفلسطينية وتطورها**، دار الشروق للنشر والتوزيع، رام الله، فلسطين.
16. علاونة، عاطف كمال (1992): **شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة**، منشورات جامعة النجاح الوطنية، رام الله، فلسطين.
17. ياسين، فؤاد توفيق ودرويش، حمد عبد الله (1996): **المحاسبة الضريبية**، دار اليازوري العلمية للنشر، عمان، الأردن.

#### الأبحاث والرسائل العلمية:

1. خلف، جهاد صبحي محمد (2014): **ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 دراسة تحليلية نقدية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
2. الدبك، أحمد زياد أحمد (2003): **تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 25 لسنة 1964**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

3. دبك، أسامة زياد أحمد (2015): إشكاليات التنظيم الفني لوعاء الضريبة للقرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
4. أبو زعيتر، أحمد خميس عبد العزيز (2012): دور الإيرادات المحلية في تمويل الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
5. دقة، عبد الرحمن قاسم ابراهيم (2003): العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
6. مسيمي، دلال عيسى موسى (2006): السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
7. مصطفى، خالد شعبان أحمد (2016): عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقاً للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011م، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
8. ميالة، مؤيد جميل (2006): علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
9. الهزايمة، رفاعي (1983): الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن ودورها في السياسة الضريبية للدولة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
10. يدك، ابراهيم محمد علي (2006): العدالة الاجتماعية في قانوني ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 والأردني رقم (25) لسنة 1964 دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
11. داود، فادي عزام شتيوي (2015): مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
12. عمرو، بيان (2010): مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية وأثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء، رسالة ماجستير، جامعة الخليل، فلسطين.

13. دروبي، أحمد وجيه ناجي (2015): الاعتراضات الضريبية أسبابها وسبل معالجتها من وجهة نظر كل من مقدي ضريبة الدخل وكبار المكلفين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

14. عبد الغفور حسام (2008): العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

15. مصطفى، خالد شعبان أحمد (2016): عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقاً للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

#### المجلات والدوريات :

1. ابو الشكر، عبد الفتاح وآخرون (1991): التصنيع في الضفة الغربية، منشورات مركز التوثيق والمخطوطات، نابلس، فلسطين.

2. الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني (2006): ورشة عمل حول مستويات المعيشة في الأراضي الفلسطينية، رام الله، فلسطين.

3. الحاج، طارق (2003): أثر قانون ضريبة الدخل الأردني الجديد على تحصيل ضريبة الدخل في الأردن، بحث علمي منشور، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، الأردن.

4. خلاصة مشروع الموازنة العامة، السلطة الوطنية الفلسطينية (2011)، ديوان الرئاسة، رام الله، فلسطين.

5. ستيفنز، مارك (1991): الضرائب في الضفة الغربية المحتلة 1967-1989، مؤسسة الحق للنشر، رام الله، فلسطين.

6. عبد الكريم، نصر وآخرون (2015): *دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية*، مشروع تفعيل المشاركة المجتمعية في الرقابة على الموازنة العامة والإصلاح الضريبي، الطبعة الأولى، منشورات مفتاح، فلسطين.
7. قباجة، أحمد (2011): *النظام الضريبي الفلسطيني*، مركز بيسان للبحوث والإنماء، رام الله، فلسطين.
8. معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني - ماس - (2015): *تعديلات قانو ضريبة الدخل الأهداف والنتائج المتوقعة*، رام الله، فلسطين.
9. هلال، جميل وآخرون (2003): *في سبيل الصالح العام الإيرادات العامة والمخصصات الاجتماعية والحاجات الاجتماعية في فلسطين*، منتدى أبحاث السياسات الاجتماعية والاقتصادية في فلسطين، رام الله، فلسطين.
10. وزارة المالية (2014)، *قانون الموازنة العامة السنة المالية 2014*، الإدارة العامة للموازنة العامة، رام الله، فلسطين.

#### المواقع الإلكترونية :

1. الشنار، حازم (2012): *المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية* 2012/2/2، متاح على الرابط الإلكتروني: <http://www.miftah.org>
2. ابو القمبز، حسام عبد الرحيم (2011): *تاريخ الضرائب في فلسطين واستخداماتها* 2011/01/29، متاح على الرابط الإلكتروني: <http://paas.ps/ReadTopic.aspx?Id=2>

الملاحق

## ملحق (1)

### قائمة بأسماء محكمي اداة الدراسة

الاسم	التخصص	مكان العمل
الدكتور عاطف علاونة	الاقتصاد والمالية العامة	البنك الاسلامي العربي
الدكتور عبد الفتاح السرطاوي	محاسبة	كلية الخضوري
الدكتور سامح العطعوط	محاسبة	جامعة النجاح الوطنية
هاشم الدروبي	محاسبة ضرائب	وزارة المالية
الدكتور سهيل ميالة	محاسبة	جامعة القدس المفتوحة
راشد عواد	مستشار ضريبي	وزارة المالية

## الملحق (2)

الاستبانة



جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

السيدة/..... المحترمة .....

تحية طيبة وبعد،،

يقوم الباحث بدراسة ميدانية تهدف إلى التعرف إلى "أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين" وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية من جامعة النجاح الوطنية. ولتحقيق أغراض الدراسة، قام الباحث بإعداد استبانة معتمداً على ما جاء في أدبيات الأبحاث، والدراسات السابقة، لذا يُرجى التكرم بالإجابة عنها، علماً بأن البيانات هي لأغراض البحث العلمي، وستُعامل بموضوعية وأمانة وسرية تامة.

"شاكراً لكم حُسن تعاونكم"

الباحث

محمد علاونة

أولاً: البيانات الشخصية

الرجاء وضع إشارة (x) في المكان المناسب

1. فئة المجيب: موظف ضريبية (مأمور تقدير) ( ) مدقق حسابات (خارجي) ( )
2. المؤهل العلمي: دبلوم ( ) بكالوريوس ( ) ماجستير فأعلى ( )
3. الخبرة العلمية: أقل من 5 سنوات ( ) من 5-10 سنوات ( ) من 11-15 سنة ( ) أكثر من 15 سنة ( )

ثانياً: فقرات ادة الدراسة، الرجاء وضع اشارة (X) في المكان المناسب

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة	معارض بشدة
<b>المحور الاول: التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على الخزينة العامة</b>						
1.	الإعفاءات الضريبية تشجع المكلفين على سداد الضريبة عند استحقاقها وعليه تخفض نفقات الجباية.					
2.	تخفيض الإعفاءات الضريبية من حصيلة الإيرادات الضريبية.					
3.	تخفيض الإعفاءات الضريبية حالات التهرب الضريبي مما ينعكس إيجاباً على الخزينة العامة.					
4.	هناك مبالغة في الإعفاءات الضريبية مما يرهق الخزينة العامة.					
5.	تعمل الإعفاءات الضريبية على تشجيع الاستثمار ومن ثم زيادة الحصيلة الضريبية.					
6.	يسهل توعية المكلفين بالإعفاءات الضريبية عملية تحصيل الضريبة.					
7.	يشجع إعفاء كامل الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع الأوراق المالية من المحافظ الاستثمارية على زيادة الاستثمار ومن ثم زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية.					
<b>المحور الثاني: التعديلات في الإعفاءات الضريبية وأثرها على كبار المكلفين</b>						
8.	الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمكلفين					

					ملائمة لأصحاب الدخل العالية.
					9. الإعفاءات الضريبية عادلة تشمل كافة المكلفين.
					10. يعتبر التعديل في الإعفاءات الضريبية بديلا مناسباً عن التنازلات الثابتة للمكلفين.
					11. تشجع الإعفاءات الضريبية المكلفين على سداد الضريبة دون تأخير.
					12. تساهم الإعفاءات الضريبية في تخفيض العبء المالي عن المكلفين.
					13. تشجع الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمكلفين على تقديم إقراراتهم الضريبية بصورة صحيحة.
					14. تشجع الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمكلفين على تقديم إقراراتهم الضريبية في الموعد المحدد له وفق أحكام القانون.
<b>المحور الثالث: التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على الخزينة العامة.</b>					
					15. يعمل التعديل في الشرائح الضريبية على إخراج دخول ضمن الدخل الخاضعة للضريبة.
					16. يعمل التعديل في النسب الضريبية على إخراج دخول ضمن الدخل الخاضعة للضريبة.
					17. يقلل التعديل في الشرائح الضريبية من حصيلة الإيرادات الضريبية.

					18. يقلل التعديل في النسب الضريبية من حصيلة الإيرادات الضريبية.
					19. ينعكس تخفيض معدلات الضريبة سلبيا على الخزينة العامة مما يؤدي إلى انخفاض حصيلتها.
					20. تقليل عدد الشرائح الضريبية يرهق الخزينة العامة مما يقلل من حصيلتها.
					21. يزيد ثبات الضريبة على شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بحقوق امتياز من العوائد الضريبية.
					22. يحاول البعض التهرب من دفع الضريبة بحجة المغالاة في النسب الضريبية مما ينعكس سلبا على الإيرادات الضريبية.
<b>المحور الرابع: التعديلات في عدد الشرائح والنسب الضريبية وأثرها على كبار المكلفين.</b>					
					23. تعديل النسب الضريبية يحقق المساواة بين المكلفين.
					24. عدد الشرائح الضريبية الحالية تحقق المساواة بين المكلفين.
					25. يؤدي التعديل في عدد الشرائح الضريبية إلى إرباك المكلفين وبالتالي عدم قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم المالية.
					26. يؤدي التعديل في النسب الضريبية إلى إرباك المكلفين وبالتالي عدم قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم المالية.

					27. يؤدي التعديل في النسب الضريبية إلى زيادة حالات التهرب الضريبي.
					28. يؤدي التعديل في عدد الشرائح الضريبية إلى زيادة حالات التهرب الضريبي.
					29. يشجع تخفيض النسب الضريبية المكلفين على زيادة الاستثمار.
					30. يشجع تقليل الشرائح الضريبية المكلفين على زيادة الاستثمار.
					31. يعتبر التعديل في النسب الضريبية ملائماً لأصحاب الدخل المنخفضة.
					32. يعتبر التعديل في عدد الشرائح الضريبية ملائماً لأصحاب الدخل المنخفضة.

"شكراً لحسن تعاونكم"

# **The Impact of the amendment of the Palestinian Income Tax Law No. 8 , 2011 on the Treasury and the Tax payer**

**Prepared By**

**Mohammad Zahi Fahmy Alawneh**

**Supervised By**

**Professor.Dr.Tareq Al-Hajj**

## **Abstract**

The study aims to find out the effects of amendments to the Palestinian Income Tax Law No. (8) of 2011 on the public Treasury and senior taxpayers. In addition it shows the relationship between the amendments in the exemptions ,ratios and segments and their effect on the public treasury .Furthermore , To explain the relationship between the amendments in the exemptions , ratios and tax segments and their impact on the senior taxpayers.

To achieve the aim of the study, the researcher used descriptive analytical methods. This means reviewing all the literature which have the connection to this study and then develop a questionnaire which is based completely on the literature.

Where the questionnaire consisted of (32) paragraphs, divided into four parts is going to be distributed on the study sample. The sample consist Of the tax assessors in the Palestinian income tax departments and auditors. Finally, after collecting the data , it is going to be analyzed statistically by using the statistical package of social sciences (spss).

The results indicates that there is a Differential effect of the Palestinian law tax-amendments No(8)2011. It has a high impact on Senior taxpayers in the field of adjustments in tax exemptions .Furthermore, it has an Average effect Average on the Public treasury as well as senior tax payers in the field of adjustment and In tranches and tax ratios.

Accordingly, we recommend the following:

- 1- Review tax exemptions to get high effect on public treasury.
- 2- Review the tax exemptions, rates and tax segments in order to get high impact on public treasury and senior taxpayers.
- 3- Tax adjustments should take to its consideration the tax justice and the economic situation.
- 4- Take into consideration statistical and economical data. When making amendments and discussing amendments with the parties of the tax work.
- 5- No amendment to the Income Tax Law From the middle class segments of society and those with limited income.
- 6- Be conscious that no modifications should be added to Tax evasion prevention box alsofocus on tax evaders.
- 7- Increase tax incentives that encourages taxpayers In return Fines must be raised.
- 8- Increase awareness campaigns that affect the Palestinian income tax

**An-Najah National University  
Faculty of Graduate Studies**

**The Impact of the amendment of the Palestinian  
Income Tax Law No. 8 ,2011 on the Treasury and the  
Tax payer**

**Prepared By**

**Mohammad Zahi Fahmy Alawneh**

**Supervised By**

**Professor.Dr.Tareq Al-Hajj**

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillmen of  
The Requirements for the Degree of Master in  
Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, An-  
Najah National University, Nablus , Palestine.**

**2017**