

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

إعداد

نادره خليل يوسف قاروط

إشراف

أ.د طارق الحاج

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

2018

مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

إعداد

نادره خليل يوسف قاروط

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 27 / 12 / 2018م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

1- أ. د. طارق الحج / مشرفاً ورئيساً

.....

2 - د. رائد عريقات / ممتحناً خارجياً

.....

3 - د. محمد شراقة / ممتحناً داخلياً

.....

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى : " وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون " صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برويتك، فلك الحمد والشكر على هذه النعمة

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من رباني وكان عوناً لي في حياتي، إلى من علّمني العطاء بدون إنتظار، إلى من أحملُ

إسمه بكل إفتخار أبي الغالي خليل قاروط

إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني، إلى بسمه الحياة

وسر الوجود إلى من كان دُعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى وأعز الحبايب

أمي الحبيبة فريال أبو حبله

إلى من وقف بجانبني لإتمام مسيرتي التعليمية وكان سبباً في نجاحي وتحفيزي لإكمال هذه الدرجة

المشرفة زوجي العزيز محمد مصطفى قندس

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد، إلى شمعةٍ مضيئةٍ تنير ظلمة حياتي

إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها أبداً

إخوتي

مجدي قاروط، أنس قاروط، محمد قاروط

الشكر والتقدير

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.... ولا تطيب اللحظات إلا

بذكرك.... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.... ولا تطيب الجنة إلا برويتك

(الله جل جلاله)

الحمد لله في سري وفي علني الحمد لله في حزني وفي سعدي

الحمد لله عمّا كنت أعلمه الحمد لله عمّا غاب عن خلدي

الحمد لله من عمت فضائله وأنعم الله أعيت منطق العدد

فالحمد لله ثمّ الشكر يتبعه والحمد لله عن شكري وعن حمدي

فإذا كان الوفاء يقتضي أن يرد الفضل إلى أهله فإنني أتوجه بإسم آيات الشكر والعرفان إلى

مشرف رسالتي

أ. د. طارق الحاج

الذين غمر الدراسة بعظيم عنايته وكرم رعايته ولم ييخل بعلم ولا بجهد ولا بوقت فكان لواسع علمه

وسداد توجيهه الفضل الكبير في إخراج هذه الأطروحة بصورتها النهائية.

الإقرار

أنا الموقعة أدناه، مقدمة الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، بإستثناء ما تمت الإشارة إليه
حيثما ورد، وأن هذه الرسالة كاملة، أو أي جزء مناه لم يقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي
أو بحثي لدى أي 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:

إسم الطالب:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
ح	فهرس الجداول
ي	فهرس الملاحق
ك	الملخص
1	الفصل الأول: مشكلة الدراسة وخلفيتها
1	مقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	أهمية الدراسة
5	أهداف الدراسة
6	فرضيات الدراسة
6	متغيرات الدراسة
7	حدود الدراسة
8	مصطلحات الدراسة
9	الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة
9	مقدمة
9	مفهوم الضريبة
10	أهمية الضرائب في الاقتصاد الحديث
12	التطور التاريخي للضريبة في فلسطين
14	تطور الضريبة في فلسطين
18	مفهوم العدالة الضريبية
22	أنواع العدالة الضريبية
23	عمومية الضريبة والعدالة الضريبية
25	شخصية الضريبة والعدالة الضريبية
34	الازدواج الضريبي والعدالة الضريبية
35	التهرب الضريبي والعدالة الاجتماعية

37	محددات تحقيق العدالة الضريبية
41	النفقات الضريبية والعدالة الضريبية
45	الإعفاءات الضريبية والعدالة الضريبية
48	الدراسات السابقة
48	الدراسات العربية
54	الدراسات الأجنبية
59	التعقيب على الدراسات السابقة
61	الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات
61	مقدمة
61	منهجية الدراسة
61	مجتمع الدراسة
61	عينة الدراسة
62	أداة الدراسة
63	صدق الأداة
63	ثبات الأداة
64	إجراءات الدراسة
64	تصميم الدراسة
65	المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة
66	الفصل الرابع: نتائج الدراسة
66	مقدمة
66	نتائج تحليل أسئلة الدراسة
74	النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
86	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
86	النتائج
87	التوصيات
89	قائمة المصادر والمراجع
95	الملاحق
b	Abstract

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	توزيع عينة (مجتمع) الدراسة حسب متغيراتها الديموغرافية	62
2	معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها	63
3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال النسب (الشرائح الضريبي	67
4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال الإعفاءات الضريبية	68
5	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال التتريلات على الدخل	69
6	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال إجراءات تحصيل دين الضريبة	71
7	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات الدراسة ودرجتها الكلية	73
8	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير القطاع الاقتصادي	74
9	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في متوسط إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير القطاع الاقتصادي	75
10	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير سنوات العمل	77
11	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير سنوات العمل	78
12	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير رأس المال	80
13	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير رأس المال	81

14	نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات مجال النسب (الشرائح الضريبية)، وفق متغير رأس المال	82
15	نتائج اختبار ت لعينة واحدة لفحص دلالة الفروق في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مساهمة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011 في تحقيق العدالة الضريبية	83
16	نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون بين النسب (الشرائح الضريبية) والإعفاءات الضريبية والتتريلات على الدخل وإجراءات تحصيل دين الضريبة	84

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
95	المحكمين	1
96	الاستبانة	2

مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

إعداد

نادره خليل يوسف قاروط

إشراف

أ.د طارق الحاج

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني من وجهة نظر كبار مكلفين الضفة الغربية بحيث يتم مراعاة أوضاعهم وقدراتهم وعدم تحميلهم عبء ضريبي يفوق طاقتهم بالإضافة إلى مدى تحقيق النسب (الشرائح الضريبية)، الإعفاءات، التنازلات، تحصيل دين الضريبة للعدالة الضريبية، ومن ثم التعرف على مدى تمتع نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011، النسب (الشرائح)، الإعفاءات، التنازلات، إجراءات التحصيل بالعدالة الضريبية من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية، ومعرفة دور المتغيرات المستقلة والتابعة والمتغيرات الوسيطة في التأثير فيها.

ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد إستبانة لمعرفة مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وتمت الإجابة عليها من قبل كبار المكلفين وتوزيعها على جميع المحافظات في الضفة الغربية، وتم تطوير الإستبان والتأكد من صدقها، ومعامل ثباتها، ومن ثم اختيار عينة عشوائية طبقية ممثلة لعدد كبار المكلفين في الضفة الغربية بلغت (151) شركة؛ بنسبة (43%) من مجتمع الدراسة الذي بلغ عدده (344) شركة حسب إحصاءات وزارة المالية في عام 2018، وبعد ذلك تم تجميع الإستبان، ومن ثم تحليلها من خلال برنامج الرزم الإحصائي SPSS، في حين تم استخدام العديد من المعالجات الإحصائية في الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج وأهمها: الإعفاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 التي يتم اقتطاعها من دخول المكلفين تحقق العدالة الضريبية، والنسب الضريبية (الشرائح) والتتزيلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 تحقق العدالة الضريبية، تم تقديم عدة توصيات، ومنها: إجراء بعض التعديلات التي يتم من خلالها إعادة دراسة بنود القانون الضريبي بما يخص النسب الضريبية وإعادة صياغة النسب الضريبية التي تحقق العدالة الضريبية. مع تجنب الأخذ بالنسب الضريبية الثابتة والموحدة والضيقة المطبقة في فلسطين، لأنها تتحاز لذوي الدخل العالية على حساب المتوسطة والمحدودة والدنيا، وتحفيز الاستثمار واستقطاب استثمارات جديدة من خلال تشريع ضريبي متوازن، بحيث يمنح إعفاءات ضريبية سخية للمستثمرين، ويحقق مبدأ العدالة الضريبية عبر تصاعدية الضريبة.

الفصل الأول

مقدمة الدراسة وخلفيتها

المقدمة

يهدف القانون الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في الأهداف المالية والاقتصادية كتحقيق التنمية والتوازن المالي وإعادة توزيع الدخل، والأهداف الاجتماعية كتحقيق التضامن الاجتماعي وتقليل الفوارق بين طبقات المجتمع، إضافةً إلى الأهداف السياسية كتأكيد سيادة الدولة على أراضيها (يدك، 2006). فحتى تستطيع الضرائب تحقيق هذه الأهداف، لا بد من وجود قوانين و تشريعات ضريبية تمكن الضرائب من تحقيق أهدافها بحيث تتمتع بالعدالة الضريبية، أي أن تراعي القواعد الضريبية المتمثلة في العدالة واليقين والاقتصاد في النفقات والملائمة التي تخدم المكلف ولا تحمله عبء ضريبي كبير يفوق طاقته (دقة، 2003).

وتعتبر العدالة الضريبية مهمة لما لها من أثر إيجابي وفعال على الاستقرار النفسي للمكلفين وتعزيز الثقة بينهم وبين الدولة، لما تبديه الأخيرة من تفهم لقدرات المكلف وعدم تحميله فوق طاقته، مما يؤدي إلى دفع عجلة النمو الاقتصادي للأمام للحاق بالدول المتقدمة (عرباسي، 2008).

وتعتبر العدالة الضريبية التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين الأفراد، ومبدأ العدالة الضريبية من المبادئ التقليدية للضريبة الذي تقتصر آلية العمل فيه على إشباع الحاجات العامة بمعزل عن الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للدولة، ومؤخراً أخذت الدول بالتدخل بواسطة الضريبة بقصد التأثير في توزيع وإعادة الدخل القومي وتحقيق العدالة الاجتماعية (النجفي، 1982).

ويقتضي هذا المبدأ أن تكون هناك عدالة في فرض الضريبة على المكلفين، وعادة تتحقق هذه العدالة من خلال فرض الضريبة بنسب تصاعدية وحسب الدخل الذي يحصل عليه المكلف أي وفقاً للمقدرة التكلفة للمكلفين ، وهذا ما هو سائد في العصر الحديث وليس كما هو الحال سابقاً إذ كانت الضريبة نسبية أي أن الضريبة تفرض بنسبة واحدة مهما تغير وعاءها، يضاف إلى ذلك إن

فرض الضريبة بنسب تصاعدية لا يقتصر عند هذا الحد بل تؤخذ بنظر الاعتبار شخصية المكلف ومركزه المالي والأعباء الاجتماعية المتعلقة به تحقيقاً للعدالة (العبد، 2011).

وفي فلسطين تقتصر 10% من قيمة الإيرادات من خلال جباية الضرائب المباشرة، و90% تعتبر من إيرادات الضرائب غير المباشرة، مما يؤدي إلى إعادة النظر في مدى تحقق عدالة النظام الضريبي ككل، لأن الضرائب غير المباشرة تفرض على الجميع بنفس النسبة دون مراعاة لقدرات المكلفين (عبد الكريم وآخرون، 2015).

والقانون الضريبي في أي دولة ومنها فلسطين يفرض تطبيقاً لنظرية المنفعة أو نظرية سيادة الدولة والتضامن الاجتماعي، وقد أصبحت نظرية التضامن الاجتماعي هي الأساس القانوني لفرض الضرائب، وإذا كان النظام الضريبي يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف) سياسية، اجتماعية، مالية، اقتصادية (فإن هذه الأهداف لن تكون متشابهة في جميع الدول وهذا ما يبرر اختلاف النظام الضريبي من دولة لأخرى، وهذه الظروف تختلف وتتطور من وقت لآخر في نفس اقليم الدولة وهذا ما يدعم ضرورة المراجعة المستمرة لقواعد القانون لكي تكون ملائمة للظروف المحيطة وقادرة على تحقيق أهدافها المختلفة (يدك، 2006).

ويعاني النظام الضريبي من انفصال مزمّن بين آمال المواطنين في المساواة والعدالة الاجتماعية من ناحية، وبين الخطط الاقتصادية ولا سيما هيكلية النظام الضريبي من قبل الحكومة من ناحية أخرى. فهي جعلت أولويتها الأولى والأخيرة في سد عجز الموازنة العامة، وهو ما ترتب عليه التعامل مع الموازنة العامة، وإيلاء الأهمية في إعدادها للتأكيد أن العجز الكلي في الموازنة لا يتسع، أو أنه يتسع بشكل محدود. وهكذا، أضحى النظام الضريبي وسيلة الحكومة من أجل زيادة الموارد، وهي الوسيلة التي أساءت الحكومة استخدامها (مهنا، 2013).

وبعد النظام الضريبي من أهم محددات العدالة أو الظلم الاجتماعي والاقتصادي في أي دولة. فالإيرادات الضريبية تمثل النسبة الأكبر من إيرادات أي دولة، كما تمثل نسبة مرتفعة من الناتج المحلي الإجمالي. بالإضافة إلى ذلك، تمثل الإيرادات الضريبية الجزء الأكبر من خزانة الدولة والذي يموله المواطنون، وهكذا فهو يمثل العلاقة بين المواطن والدولة، والتي يستطيع المواطن من

خلالها محاسبة حكومته، وسؤالها عن كيفية إنفاق أمواله. لذا فالعدالة الضريبية هي أساس تحقيق العدالة الاجتماعية ووسيلة إعادة هيكلة الموازنة العامة، بما في ذلك إعادة ترتيب أولويات الإنفاق وإعادة النظر في سبل تمويل الخزنة العامة للدولة (عثمان، 2000).

وفي هذه الدراسة سيتم التعرف على مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية.

مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في التعرف على مدى تحقق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية، بحيث يتم مراعاة أوضاعهم وقدراتهم وعدم تحميلهم عبء ضريبي يفوق طاقتهم. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيسي التالي:

ما مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية؟

ويتفرع عن سؤال الدراسة الرئيس مجموعة من الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما مدى تحقيق النسب (الشرائح الضريبية) للعدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية ؟
2. ما مدى تحقيق الإعفاءات الضريبية للعدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية ؟
3. ما مدى تحقيق التتزيلات على الدخل للعدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية ؟
4. ما مدى تحقيق إجراءات تحصيل دين الضريبة للعدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية؟

أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من الناحيتين النظرية والتطبيقية، كما يأتي:

أولاً: الأهمية النظرية

1. أهمية موضوع الدراسة حيث تعتبر العدالة الضريبية من أهم مواضيع التي يجب بحثها حيث أن الضريبة تمثل الرافد الأساسي من روافد إيرادات الدولة. بالإضافة إلى أهمية وضرة تمتع نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بالعدالة الضريبية، حيث تكمن هذه العدالة في كون نسب الضريبة والتنزيلات والإعفاءات وإجراءات تحصيل الضريبة وغيرها تتمتع بالعدالة، بحيث تراعي كبار المكلفين ولا تشكل عبء كبير عليهم.

2. من المأمول أن تسهم هذه الدراسة في توجيه أنظار الباحثين لإجراء المزيد من الدراسات التطبيقية في هذا المجال الهام بما يشكل إضافة للأدب المالي التي تتناول العدالة الضريبية.

3. قلة توفر دراسات فلسطينية محلية - على حد علم الباحثة- تبحث في مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية، بالرغم من جهود بعض الدراسات المحلية التي تناولت العدالة الضريبية ولكن لم تتناول مدى توفرها في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011.

ثانياً: الأهمية التطبيقية

1. تستمد أهميتها من كونها تجرى على قطاع هام وحيوي في الاقتصاد الفلسطيني، ألا وهو قطاع كبار المكلفين في الضفة الغربية، لما يبذله هذا القطاع من جهود مؤثرة لتنمية المجتمع الفلسطيني في مختلف المجالات.

2. دراسة مواد القانون الضريبي حيث أن توفر المبادئ الخاصة بالعدالة الضريبية في نصوص القانون يجعلها أقل حدة ومقبولة أكثر لدى كبار المكلفين، بحيث لا يكون عبؤها كبير عليهم، فبالتالي تخفف من حالات تهريبهم من دفع الضريبة.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الهدف الرئيس المتمثل بمدى تمتع نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 بالعدالة الضريبية من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية.

ويتفرع عن هذا الهدف الرئيس مجموعة من الأهداف الفرعية والتي تتمثل في:

1. معرفة مدى تمتع النسب الضريبية بالعدالة في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011.

2. معرفة مدى تمتع الإعفاءات الضريبية بالعدالة في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية.

3. معرفة مدى تمتع التنزيلات على الدخل بالعدالة في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية.

4. معرفة مدى تمتع إجراءات تحصيل الضريبة بالعدالة في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية.

فرضيات الدراسة

تسعى الدراسة الحالية إلى فحص الفرضيات التالية:

1. الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير القطاع الاقتصادي.

2. الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير سنوات العمل.

3. الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير رأس المال.

الفرضية الرابعة: لا يساهم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011 في تحقيق العدالة الضريبية

الفرضية الخامسة: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين النسب (الشرائح الضريبية) والإعفاءات الضريبية والتزيلات على الدخل وإجراءات تحصيل. دين الضريبة.

متغيرات الدراسة

أولاً: السمات الديمغرافية

1-القطاع الاقتصادي:ويقسم إلى تجاري،صناعي،خدمي وحرفي

2- سنوات العمل:ويقسم إلى أقل من 5 سنوات،من 5 إلى 10 سنوات، من 10 إلى 15 سنة و أكثر من 15 سنة

3- رأس المال: ويقسم إلى أقل من 50000 شيقل، من 500001 إلى مليون، من مليون إلى 1.5 مليون وأكثر من 1.5 مليون

ثانياً: المتغيرات المستقلة

1. نسب ضريبة الدخل

2. الإعفاءات الضريبية

3. التزييلات على الدخل

4. إجراءات تحصيل الضريبة

حدود الدراسة

يوجد عدة حدود للدراسة تتمثل فيما يلي:

1- الحدود المكانية: تتضمن الدراسة محافظات الضفة الغربية (رام الله، الخليل، بيت لحم، أريحا، نابلس، طولكرم، قلقيلية، طوباس، جنين، سلفيت، الرام، العيزرية، ابو ديس).

2- الحدود الزمانية: الفترة الزمنية الواقعة ما بين عام 2018-2019.

3- الحدود البشرية: كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية

4- الحدود الموضوعية: قياس مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية.

مصطلحات الدراسة

1.ضريبة الدخل: وهي الضريبة التي تُفرض على كافة أنواع الدخل ومصادره والأشخاص الذين يحصلون عليه سواءً كانوا طبيعيين، أو معنويين بإستثناء ما تم إعفاؤه في قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(8) لعام 2011 وقد تكون شخصية تراعي ظروف المكلف أو عينية مثل دخل الشركات (السلامين، والدقة، 2014، ص44).

2-العدالة الضريبية:هو أن يتحمل كل مكلف نصيبه في عملية تمويل النفقات العامة من خلال ادائه للضرائب مما يصب في تخفيف حدة التفاوت بين الطبقات المختلفة في المجتمع وبالتالي يعمل على إعادة توزيع الدخل والثروات التي تقضي بدوها على التمايز بين فئات المجتمع وبذلك يمكننا أن نسلك الطريق إلى العدالة الضريبية (الزبيدي، 2015، ص21).

3.التحصيل الضريبي: هو عبارة عن مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من دمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبية المطبقة، ويعتبر إيراداً إستراتيجياً من موارد الميزانية السنوية كونه يساهم في رسم الموازنة العامة للدولة بصورة مباشرة (العيد، 2011، ص 156).

4- نسب ضريبة الدخل: هي نسب محددة في قانون ضريبة الدخل و مقسمة إلى عدة شرائح للدخل، بحيث كل شريحة لها نسبة معينة، وتزداد هذه النسبة بازدياد دخل المكلف الخاضع للضريبة وتقتطع من الدخل الصافي للمكلف.

5- الإعفاءات الضريبية: هو تنازل الدولة عن حقها في تحصيل الضريبة من دخل خاضع للضريبة بناء على القانون الضريبي.

6- التنازلات على الدخل: هي المبالغ التي يتم خصمها من دخل المكلف الإجمالي قبل إخضاعه للضريبة.

7-إجراءات تحصيل الضريبة: هي الإجراءات التي تتبعها الدولة في تحصيل الضريبة من المكلفين (الدقة، والسلامين، 2014).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

مقدمة

في هذا الفصل سيتم التعرف على مفهوم الضريبة ومن ثم التعرف على أهمية الضريبة في الاقتصاد الحديث وتطور الضريبة في فلسطين، كما سيتم عرض مفهوم العدالة الضريبية وأنواعها ومبادئها، ثم التعرف على مدى توفر العدالة الضريبية في نصوص القانون الضريبي بما يتعلق في الشرائح والنسب الضريبية والإعفاءات والتنازلات وإجراءات التحصيل الضريبي. ومن ثم سيتم عرض الدراسات السابقة العربية والأجنبية المتعلقة بالعدالة الضريبية.

مفهوم الضريبة

في الآونة الأخيرة، كثر الكلام في الصحف اليومية عن موضوع الضرائب، ومنها ضريبة الدخل على الأفراد، ضريبة الطرق،... الخ ولهذا رغبت بالتحدث عن الضرائب كإحدى أدوات السياسات المالية (تعتبر الممول الرئيس للإنفاق الحكومي) متناولاً أنواع الضرائب ومن يتحمل عبأها في نهاية المطاف.

ومن الأهمية بمكان تعريف مفهوم الضريبة (Taxation) وبيان خصائصها تمييزاً لها عن غيرها من الإيرادات العامة وخصوصاً الرسوم، حيث يختلف مفهومها من نظام اجتماعي إلى نظام اجتماعي آخر. ففي النظام الرأسمالي كما هو الحال في الدول النامية، تهدف الضريبة إلى إشباع الحاجة المالية للدولة، وتأمين حصيلة وافرة تستطيع الدولة من ورائها تنفيذ سياساتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (فوزي، 1988).

ومن هذا يمكننا أن نعرف الضريبة على أنها: اقتطاع نقدي، يدفعه الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون للدولة بصفة إجبارية نهائية، وهي تفرض لتحقيق الأهداف العامة للدولة. ومن خلال هذا التعريف يمكننا تحديد الخصائص الأساسية للضريبة على النحو التالي (قعدان، 1997):

1. الضريبة اقتطاع نقدي يؤديه المكلف بدفع مبلغ من المال، حيث يعتبر هذا الأسلوب أكثر عدالة للمواطن، وأكثر مردوداً للدولة، لأن جبايتها أسهل، ونفقاتها أقل وبالتالي عدم تعرضها للتلف أو لتغير القيمة مع سرعة التصرف بها من قبل الدولة.

2. الضريبة فريضة إلزامية ونهائية بحيث لا مجال للمناقشة، أو الاختيار. فعنصر الإكراه والإلزام من خصائصها الرئيسية، وهذا ما يميزها عن موارد الدولة الأخرى ودون النظر إلى فوائدها أو موضوع الخدمات والسلع التي تقدمها الدولة للمواطن.

أهمية الضرائب في الاقتصاد الحديث

تلعب الضرائب دوراً كبيراً في تشجيع الاستثمار في مجال معين أو التقليل منه في مجال آخر، فإذا ما رغبت الدولة بتشجيع وزيادة الإستثمار في مجالات معينة قامت بتخفيض نسبة الضرائب على تلك المجالات أو حتى الإعفاء منها، وبالتالي توجيه عملية الإستثمار نحو ذلك القطاع وهذا ينعكس إيجابياً على تحقيق التنمية في المجالات التي تراها الدولة مناسبة، مثل قطاع الزراعة أو الصناعة وغيرها، والعكس صحيح. وأن تفرض ضرائب للحد من الإستهلاك وتشجيع الإدخار خاصة في الدولة النامية وبالتالي توجيه تلك المدخرات إلى الاستثمار، وعن طريق الضرائب أيضاً يمكن للدولة أن تختار سياسة ضريبية حكيمة تشجع الإدخار والإستثمار في المجالات التي تخدم الإقتصاد (أبو ميالة، 2005).

ويعتبر آدم سميث من بين المفكرين الإقتصاديين الكلاسيكيين الذي إشتهر بكتابه ثروة الأمم، حيث حدد من خلاله القواعد الأساسية للضريبة، رغم أن الضريبة كان الغرض منها هو الإنفاق لتحقيق منافع عامة، إلا أن لها أهدافاً أخرى اجتماعية، واقتصادية، وسياسية كما يلي (جمام، 2010):

1. الأهداف الاجتماعية: وذلك من خلال تحقيق التكافل الإجتماعي من خلال إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفقراء، كما تعمل على تسجيل الأنشطة الإجتماعية من خلال تقديم إعفاءات ضريبية على الهيئات التي تقدم خدمات اجتماعية.

2. الأهداف الاقتصادية: ومن الأهداف الاقتصادية التي تستطيع الضريبة تحقيقها تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية في الإستثمار، وتشجيع الإستثمار في منتجات معينة، كما يمكنها من تحقيق الإستقرار الإقتصادي من خلال تخفيض الضرائب في فترات الكساد، ورفعها في فترات الراج.

3. الأهداف السياسية: كما في فرض الضرائب الجمركية التي تمكن من تنظيم العلاقات بين الدول وذلك من خلال تخفيضها بين بعض الدول وزيادتها بين البعض الآخر.

وترى الباحثة أن أهمية وظائف الضريبة في فلسطين كما ورد في دراسة (مهنا، 2013):

أ- تمويل النفقات العامة للدولة كالرواتب ومصاريف التشغيل والتطوير المختلفة.

ب- تحقيق الهدف الإجتماعي للضريبة، فهي أداة مهمة للتأثير على النشاط الاجتماعي، ومنها:

ت- إعادة توزيع الدخل والثروة، وتضييق الفجوة بين الفئات الاجتماعية المختلفة.

ث- المساعدة على تنفيذ السياسات المالية للدولة، كالتدخل في حالات الكساد والتضخم من خلال الضرائب.

وقد انتقد كينز فكرة اليد الخفية التي تستخدم لإحداث التوازن التلقائي، وهذا لحداية الدولة والنظرة غير التدخلية في النشاط الاقتصادي ويرى فيما يتعلق بالضريبة، أنه بإمكان الدولة أن تقلص من الميل الحدي للاستهلاك لبعض فئات المجتمع وذلك بفرض الضرائب على مداخيلهم وعليه تستطيع الدولة أن تؤثر على مستوى الطلب على الإستهلاك وذلك بإعادة توزيع الدخل من خلال السياسة الضريبية (دقة، 2003).

كما تستطيع الدولة فرض ضرائب تصاعدية على الدخل المرتفعة وفي نفس الوقت تقوم بإعفاء الدخل المنخفضة من الضريبة وبهذا الشكل يمكن أن يتزايد مستوى الاستهلاك وبالتالي الطلب الفعلي، كما يمكن عن طريق السياسة الضريبية لتشجيع المؤسسات على الإستثمار، وذلك بتقديم لها إمتيازات جبائية بإعفاءها من الضريبة على السلع المشتراة أو على السلع المباعة (عطية، 1981).

كما يرى الإقتصاديون المحدثون أن أزمة الكساد التضخمي تعود إلى ركود الإنتاجية وليس إلى التضخم، كما أن ركود الإنتاجية يساهم فيه بقسط كبير النظام الضريبي والذي تعمل فيه الضرائب المباشرة المرتفعة على تخفيض الادخار والاستثمار ومبادرات رفع الإنتاج، وعليه يؤكد الفكر الاقتصادي الحديث، على تخفيض الضرائب المباشرة على إيرادات رجال الأعمال لزيادة الادخار والاستثمار وزيادة عرض السلع، بالإضافة إلى ضغط الإنفاق العام الموجه للاستثمارات العمومية (مهنا، 2013).

وتلعب الضرائب دوراً هاماً في الحياة الاقتصادية للدولة وما ينتج عن ذلك من نتائج مؤثرة تؤهلها لأن تخلق سياسات منهجية تؤثر وتقود وتخطط في البيئة الاقتصادية وبما ينسجم مع الفلسفة الاقتصادية للدولة، فالضريبة لم تعد تهدف إلى الحصول على الأموال اللازمة لمقابلة النفقات التقليدية فقط، وإنما هي أداة هامة وفعالة بيد الدولة تستخدمها لتحقيق أهدافها، ويتم ذلك من خلال استخدام السياسة الضريبية والتي توضع من خلال القانون الضريبي (عثمان، 2000).

وترى الباحثة أن الضريبة في فلسطين تحقق الهدف الاقتصادي من خلال:

أ- منح حوافز استثمارية.

ب- التأثير على أنماط الاستهلاك والإنتاج والإدخار.

ت- حماية المنتج الوطني عن طريق رفع الرسوم الجمركية على السلع المستوردة.

التطور التاريخي للضريبة في فلسطين

تتعدد مرجعية القوانين المفروضة من قبل السلطة الوطنية الفلسطينية إلى قوانين وأوامر وتعليمات وأنظمة صدرت خلال الفترات التاريخية منذ فترة الانتداب البريطاني ومروراً في فترة الحكم العثماني حتى وقتنا الحاضر. ففي فترة الانتداب البريطاني صدرت الضرائب الغير مباشرة مثل الرسوم الجمركية وضريبة الإنتاج كما حددت في قانون الضريبة رقم 1927. وفرضت البلديات والمجالس القروية ضرائب محلية مثل ضرائب الحرف والمهن وضريبة النفايات وفرضت ضريبة الدخل ورأس المال في فلسطين قبل الحرب العالمية الثانية ثم نظمت في القانون رقم 13

عام (1947). وما بين عامي 1948 و1967 بقيت الضرائب المفروضة منذ الانتداب بدون تغيير، وقامت الحكومة الأردنية بإصدار قوانين ضرائب جديدة لتحل محل قوانين الانتداب، وهي تشبه بنسبة كبيرة الضرائب السائدة خلال فترة الانتداب مع بعض التعديلات (موسى، 2006).

وتعد الضرائب في فلسطين من الصق القضايا بحياة الإنسان سواء من حيث أدائه لها أو من انتفاعه بمواردها في إطار الخدمات العامة المقدمة من قبل الحكومة ونظراً لأهمية الضرائب في فلسطين فهي احد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الإنفاق على الخدمات لتحقيق الرفاهية وتقدم المجتمع (بن سنوسي، ومسعودة، 2015).

وعلى الرغم من أن النظام الضريبي في فلسطين ما هو إلا ترجمة عملية للسياسة الضريبية، حيث أن النظام الضريبي يصلح لتحقيق أهداف سياسة ضريبية معينة في المجتمع الفلسطيني، ولكي يتم تصميم نظام ضريبي فلسطيني أمثل لا بد من أن يولد من المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وأن ينمو ويتطور مواكباً ما يلحق هذه المحددات من تغيير وتطور، ومن هنا نجد تبايناً في النظم الضريبية في فلسطين في لحظة معينة، وتبايناً في النظم الضريبية في الدول المجاورة على مدار الزمن (دراز وحجازي، 1990).

وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 لوحظ وجود حاجة ماسة وضرورية إلى إعادة النظر في حزمة القوانين والتشريعات الضريبية السائدة في فلسطين؛ بهدف صياغتها من جديد أو تعديلها بما يتوافق مع خصوصية المكلف الفلسطيني خاصة وأن قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 يشوبه الكثير من العيوب (نشوان، 2017).

وترى الباحثة أن التقدم الاجتماعي الذي أثر بشكل واضح على الهيكل الاقتصادي الفلسطيني أحدث تعديلات هائلة في الضريبة إذ تطور وأصبح يتماشى مع السياسة الضريبية المسيطرة من طرف السلطة الفلسطينية على نحو يهيئ لها ظروف إستقطاع ضريبي ملائم متعدد الأسس ومنسجم في نظام ضريبي فلسطيني مرن.

تطور الضريبة في فلسطين

في الحالة الفلسطينية، فإن ضريبة الدخل تشكّل نسبة لا تزيد على 10% من الإيرادات الضريبية، أما النسبة الكبرى الباقية فتأتي من الأنواع المختلفة للضرائب غير المباشرة، وهذا الإختلال في الهيكل الضريبي بحد ذاته يستوجب البحث عما قد يحمله من مدلولات سلبية على عدالة النظام الضريبي برمته؛ لأن الضرائب غير المباشرة وخصوصاً ضريبة القيمة المضافة التي تفرض على الإستهلاك النهائي للسلع والخدمات دون تمييز بين غني أو فقير، ودون تمييز بين السلع والخدمات الكمالية والأساسية. وعليه فهي بذلك تتجاهل مبدأ العدالة الإقتصادية والإجتماعية بين فئات المجتمع المختلفة.

كما أن الضرائب المباشرة التي تجبها الحكومة الفلسطينية على قلتها تأتي في جلها من دخول الأفراد (الأجور والرواتب، والخصم من المصدر)، بينما حصة ضريبة دخل الشركات منخفضة بكل المقاييس، إما بسبب تمتع عدد كبير من الشركات الكبرى بإعفاء ضريبي لسنوات طويلة وفقاً لقانون تشجيع الإستثمار أو بسبب محدودية تصاعدية معدلات الضريبة على الدخل المرتفعة. وهذه السمات تثير تساؤلات مشروعة حول عدالة النظام الضريبي الفلسطيني بشكل عام وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني النافذ بشكل خاص (عبد الكريم وآخرون، 2015).

وقد تطور فرض الضرائب في فلسطين وكان التطور التاريخي لها كما يلي:

1. عهد الإنتداب البريطاني (1919-1948) (قباجة، 2011):

فرضت الضريبة في فلسطين بصورة رسمية في عهد الإنتداب البريطاني، وصدر أول قانون لضريبة الدخل في فلسطين رقم 23 لعام 1941. وكان قبلها ضرائب متعددة مبعثرة، وصدر هذا القانون لزيادة إيرادات الإدارة البريطانية في مواجهة نفقات الحرب وكان نسبتها (5%-30%) على دخل المكلفين الطبيعيين، و 15% على دخل المكلفين الاعتباريين.

وعُدل القانون السابق بقانون جديد عمل على رفع نسبة الضريبة، يحمل الرقم 13 لعام 1947، وأصبحت النسبة الضريبة بين (5-50) % على دخل المكلفين الطبيعيين، و25% على دخل المكلفين الإعتباريين.

2. عهد الإدارة المصرية على قطاع غزة، والإدارة الأردنية على الضفة (1948-1967) (شبيطة، 2006):

أ. بقي القانون البريطاني رقم 23 لعام 1941، مطبقاً في غزة.

ب. تم توحيد القانون الضريبي بين الضفتين الشرقية والغربية، بقانون رقم 50 لعام 1951، وعدل بعد ذلك بالقانون رقم 12 لعام 1954، ثم عدل بقانون رقم 25 لعام 1964.

1. عهد الإحتلال الإسرائيلي (1967-1994):

أ. في سنة 1976 فرضت ضريبة القيمة المضافة لأول مرة، وقبل الإحتلال ولكن بدأ بتنفيذها عملياً سنة 1979.

ب. بقي الوضع على حاله في الضفة الغربية وقطاع غزة، ألا وهو عهد الإدارة المصرية على قطاع غزة، والإدارة الأردنية على الضفة (1948-1967).

ت. تم إصدار أوامر عسكرية إسرائيلية، عدلت نسبة الضريبة على الدخل فأصبحت (8-48) % على دخل المكلفين الطبيعيين، و37.5% على دخل المكلفين الإعتباريين في غزة، و38.5% في الضفة.

3. عهد السلطة الفلسطينية (1994-2013) (مهنا، 2013):

- أ. في عام 1994 انتقلت صلاحيات الضريبة من الإحتلال للسلطة الفلسطينية بما يتعلق بضريبة الدخل، حيث قامت السلطة بإصدار عدة تعديلات لتخفيض الشرائح الضريبية حتى عام 2004.
- ب. في عام 2004 صدر أول قانون لضريبة الدخل الفلسطينية يحمل الرقم 17 لعام 2004، علماً أن هذا القانون جاء بعد ولادة متعثرة، بدء به عام 1997، وبقي قانون ضريبة القيمة المضافة كما هو وفق الأوامر العسكرية الإسرائيلية، بإختلاف النسبة فقط.
- ت. في عام 2007 تم تعديل القانون السابق لعام 2004، ليبدأ سريانه في 2008/1/1، وأصبحت نسبة ضريبة الدخل المعدلة (5-15)% على دخل المكلفين الطبيعيين، و 15% على دخل المكلفين الاعتباريين.
- ث. عام 2011 تم تعديل القانون السابق بإصدار القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 الخاص بضريبة الدخل، من قبل رئيس السلطة الفلسطينية. ومن ملامح القانون الجديد أنه عدل في الشرائح الضريبية.
- وفيما يلي أبرز الفروق لتطور القانون الضريبي في فلسطين:

الفترة	الإنتداب البريطاني (1948-1919)	عهد الإدارة المصرية على قطاع غزة، (1948- (1967	الإدارة الأردنية على الضفة (1948- (1967	عهد الاحتلال الإسرائيلي (1994-1967)	عهد السلطة الفلسطينية (2013-1994)
القانون	أول قانون لضريبة الدخل رقم 23 لعام 1941.	بقي القانون البريطاني رقم 23 لعام 1941	قانون رقم 50 لعام 1951	بقانون رقم 25 لعام 1964	أول قانون لضريبة الدخل الفلسطينية يحمل الرقم 17 لعام 2004
النسب	(5%-30%) على دخل المكلفين الطبيعيين، 15% على دخل المكلفين الاعتباريين	(8-48) % على دخل المكلفين الطبيعيين، و 37.5% على دخل المكلفين الاعتباريين	(8-48) % على دخل المكلفين الطبيعيين، و 38.5% على دخل المكلفين الاعتباريين	(8-48) % على دخل المكلفين الطبيعيين، و 38.5% على دخل المكلفين الاعتباريين	(8-48) % على دخل المكلفين الطبيعيين، و 15% على دخل المكلفين الاعتباريين
التعديلات	القانون رقم 13 لعام 1947	القانون رقم 12 لعام 1954	بقانون رقم 25 لعام 1964	في سنة 1976 فرضت ضريبة القيمة المضافة لأول مرة، وقبل الاحتلال	في عام 2007 تم تعديل القانون السابق لعام 2004
النسب المعدلة	(5-50)% على دخل المكلفين الطبيعيين، 25% على دخل المكلفين الاعتباريين	(8-48) % على دخل المكلفين الطبيعيين، و 37.5% على دخل المكلفين الاعتباريين	(8-48) % على دخل المكلفين الطبيعيين، و 38.5% على دخل المكلفين الاعتباريين	بدأ بتنفيذ قانون ضريبة القيمة المضافة عملياً سنة 1979	نسبة ضريبة الدخل المعدلة (5-15)% على دخل المكلفين الطبيعيين، و 15% على دخل المكلفين الإعتباريين

وترى الباحثة أن مرجعية القوانين المفروضة في السلطة الوطنية الفلسطينية تتعدد إلى قوانين وأوامر وتعليمات وأنظمة صدرت خلال الفترات التاريخية منذ فترة الانتداب البريطاني حتى الوقت الحاضر.

مفهوم العدالة الضريبية

الضريبة مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الأشخاص العامة المحلية المكلفين دفعها بصفة جبرية ونهائية وبدون مقابل لتمكينها من تحقيق منافع عامة ولتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المحددة من قبلها ويتضمن هذا التعريف الخصائص التالية (عباس، 2015):

أولاً: **الضريبة تأدية نقدية**: تشكل الضريبة مبلغاً من النقود يؤديه المكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً إلى الدولة وفي العصور القديمة كانت الضريبة تدفع على شكل خدمات أو محاصيل كالخضوع لأعمال السخرة أو دفع المواطن عشر محصوله الزراعي، ولا شك أن نظام الضرائب العينية ليس من مصلحة الدولة في هذا العصر نظراً إلى ارتفاع تكاليف هذه الطريقة من حيث جمع السلع وتخزينها ونقلها وإحتمال إصابتها بالتلف كما أنها غير ملائمة لتغطية النفقات العامة التي هي بدورها مبالغ نقدية عدا عن عدم عدالتها لأنها تفرض إقتطاع نسبة معينة من المحصول دون مراعاة الظروف الشخصية لكل فرد.

ثانياً: **الضريبة تفرض على الأشخاص بصورة جبرية**: تفرض الدولة الضريبة على الأشخاص بما لها من حق السيادة وتلزمهم بدفعها وفي حال امتنعوا عن ذلك لجأت إلى وسائل الإكراه لتحويلها جبراً عنهم كحجز الأموال وبيعها بالمزاد العلني. وتتميز الضريبة بصفة الجبر، وهذه الصفة تميزها عن البدلات التي يدفعها الأشخاص لقاء حصولهم على خدمات من الدولة كرسوم الهاتف والكهرباء كما تتميز الضريبة بهذه الصفة عن القرض العام حيث يدفع المقبولون على الاكتتاب به بإختيارهم وليس جبراً عنهم

ثالثاً: تؤدي الضريبة دون أي مقابل: ليس هناك أي إرتباط مباشر بين ما يستفيد منه المكلف من إستتاب الأمن وبقية الفوائد التي تؤمنها الدولة للمواطنين وبين الضريبة، فالضريبة لا تستلزم أيه خدمه مقابلة مباشرة من قبل الدولة.

رابعاً: للضريبة صفة نهائية: أي أنه لا يمكن لمن دفع الضريبة إسترداد المال المدفوع بأي شكل من الأشكال وذلك بخلاف من يدفع قرضاً للدولة فهو يسترده مع الفوائد بحسب المدة

خامساً: حصيلتها تحقق النفع العام: الضريبة أداة لتحصيل الواردات العامة لتغطية النفقات وتحقيق النفع العام وتحقيق بذلك الأهداف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية للدولة مثلاً قيام الدولة برفع الضرائب الجمركية على السلع الصناعية لحماية الصناعة الوطنية

سادساً: تفرض وفقاً لقدرة المكلفين: تطرح الضريبة على كل شخص وفقاً لمقدرته المالية فالضريبة طريقه لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقاً لقدرتهم وهذا ما نادى به ودعاه بقاعدة العدالة أي أن يسهم كل من أعضاء المجتمع بتحمل الأعباء في الدولة تبعاً لمقدرته المالية. ويعني هذا المبدأ ضرورة مراعات تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة عند فرض الضرائب على المواطنين بحيث توزع عليهم توزيعاً عادلاً وذلك حسب قدرة كل منهم والتي تقاس بالنظر إلى الدخل الذي يحصل عليه كل مكلف مع ضرورة إعفاء أصحاب المداخل المتدنية من الضريبة والتمييز بين المكلفين حسب أوضاعهم العائلية فيكون إعفاء رب العائلة أكبر من إعفاء المكلف الأعزب.

وقد وردت عدة تعاريف تضمنت إتجاهات مختلفة كل حسب توجهاته في إيجاد تعريف يراه مناسباً للعدالة الضريبية وعلى الرغم من إختلافهم في ذلك لكنهم يتفقون على أن يتحمل كل مكلف نصيبه في تمويل النفقات العامة الضرائب على تخفيف حدة التفاوت الإجتماعية وتعمل على إعادة توزيع الدخل والثروات بحيث تقضي نوعاً ما على التمايز والتفاوت بين طبقات المجتمع وفئاته (الخطيب، 1992).

فالعدالة في أبسط معانيها مفهوم فلسفي وأخلاقي يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية، بينما تمثل العدالة الضريبية أحد الأهداف التي تلاقي قبولا عاما في جميع المجتمعات وإن علم الاقتصاد لا يستطيع أن يقدم مساعدة حقيقية في تحديد هذا المفهوم (صبري، 2003).

فهناك إتجاهين لتفسير مدلول العدالة الضريبية، أولها هو تفسير ضيق يقتصر على تناول الجانب المالي للضريبة، بحيث تتطوي العدالة الضريبية على المساواة في التضحية، أو التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين المواطنين. أما الإتجاه الثاني فهو يتناول جميع جوانب الضريبة من بدايتها لغاية استخدام حصيلاتها (خلف، 2008).

ولكن إن مدلول العدالة ليس مدلولاً مطلقاً يسهل تحديد معالمه، وقد أدى الصراع إلى الإعتقاد؛ بأن الضرائب الإنتاجية المرتفعة ليست هي الضرائب العادلة، وأن الضرائب العادلة ليست هي الضرائب الإنتاجية المرتفعة، وقياساً على ذلك إعتبرت الضرائب غير المباشرة على المعاملات أو الاستهلاك، هي أبعد الضرائب عن تحقيق العدالة، وذلك لتعذر صبغها بالطابع الشخصي، على العكس من الضرائب المباشرة.

ومن أهم المبادئ التي تقوم عليها قاعدة العدالة الضريبية (الحاج، 2011):

1- أن يتم فرض الضريبة؛ وإلغائها وزيادتها، والإعفاء منها وتنفيذها، بمقتضى قانون يصدر عن السلطة التشريعية.

2- تطبيق مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي.

3- أن يتم فرض الضريبة على جميع الأشخاص القادرين.

4- تطبيق نظام الضريبة التصاعدية.

فقاعدة العدالة الضريبية هي أن تكون الضريبة عامة تشمل جميع سكان الدولة: المواطنين والأجانب المقيمين كما تقتضي عمومية الضريبة أن تشمل جميع أموال المكلفين من دخول و ثروات مع الأخذ بعين الاعتبار المركز المالي للمكلف ووضع العائلة وقد لاقت نظرية العدالة اختلافاً في وجهات النظر بين الفقهاء انقسموا بين اتجاهات عدة (نشوان، 2017):

1- **العدالة في الضريبة:** ترمى هذه القاعدة إلى أن تتساوى الضريبة عند من تتساوى مقدرتهم التكلفية مما يحقق الإنصاف أمام الضريبة ويسمى أيضاً المساواة الأفقية.

2- **العدالة بواسطة الضريبة:** واجب الضريبة تقليص التفاوت الاجتماعي بين المداخيل والثروات بفضل تصاعديتها مما يجعلها تحقق الإنصاف العمودي أو تقريب الطبقات الاجتماعية من بعضها وتمنع الثورات الاجتماعية

3- **المساواة الحسابية:** تقوم على أساس مراعاة التناسب الدقيق بين رقم المكلف وقيمة ما يتحمله من عبء ضريبي مما يستوجب فرض ضرائب نسبية وهذا ما يؤدي إلى فرض ضريبة أكبر على صاحب الدخل الأكبر.

4- **المساواة الشخصية:** تراعي هذه القاعدة الظروف الشخصية والعائلية للمكلف مما يستوجب الأخذ بعين الاعتبار النفقات الفردية والأعباء الأسرية من خلال إعفاء الحد الأدنى للأجور من الضريبة على الدخل والتزيلات الضريبية بحسب حجم الأسرة.

وترى الباحثة أن العدالة الضريبية تتمثل في النظر إلى الأفراد عند دفع الضريبة كل حسب قدرته وحصته فيها على أن تحدد الضرائب على الأفراد بشكل عادل ومنصف ، ويكون ذلك بفرضها على عموم المجتمع، فالعمومية تعني وجوب فرضها على كافة الأشخاص وكافة الدخول، ولا يمنع ذلك من وجود بعض الاستثناءات لأشخاص معينين أو دخول معينة .يمكن تطبيق العدالة في الضرائب من خلال فرض ضرائب تصاعدية أو تنازلية على الدخل الحدي للمكلف.

أنواع العدالة الضريبية

إن عملية إدراج أنواع العدالة الضريبية يجب أن يندرج على أساس المعاملة للأفراد فتختص كل نوعية حسب معاملتها باسم معين حيث نجد أن التقسيم قد أدرج حول نوعين اثنين ندرجهما فيما يلي (خلف، 2008):

1. العدالة الأفقية: أن معاملة الأفراد ذوي الظروف الإقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة تسمى بالعدالة الأفقية حيث يقومون بتسديد ضرائب متماثلة ويرى البعض إن هذه القاعدة تسمى في تحديد العلاقة بين سعر الضريبة وموضوع الضريبة فذو القدرة الواحدة يسددون مبالغ متساوية في شكل ضريبة ويسمى بمبدأ المساواة أمام الضرائب.

2. العدالة الرأسية: أن معاملة الأفراد ذوي الظروف الإقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة تسمى بالعدالة الرأسية لكن الحكم على التماثل بين الأفراد يجب أن يكون وفقاً للمعيار المجدد وقد سرى ولفترة من الزمن مبدأي المنفعة والقدرة على الدفع لتحقيق العدالة الضريبية حيث يجب على كل من ينتفع من الخدمات الحكومية أن يدفع الضرائب وإذا تساوت المنفعة التي تعود من الحكومة على فردين فيجب أن يعاملا معاملة ضريبية واحدة أما بالنسبة لمبدأ القدرة على الدفع فإن القياس فيه على دليل التماثل بين شخصين من وجهة نظر الضريبة وهذا يصب في تحقيق العدالة الإجتماعية ونحن نذهب مع هذا النوع لغرض تحقيق العدالة الضريبية كون الأمر عند المعالجة يتخذ شكل الضريبة التصاعدية حيث كلما زادت الدخول والأموال زادت الضريبة وإختلف الأمر بين شخص وآخر.

وترى الباحثة أن العدالة الضريبية المطبقة في نصوص القانون الضريبي الفلسطيني من أهم مبادئ النظام الفعال والتي يسعى المشرع الضريبي إلى تحقيقها عند صياغة القانون الضريبي والمقصود من عدالة النظام الضريبي هو أن تتحقق العدالة الضريبية في توزيع الأعباء بين مكلفي كل الضرائب وبين بعضهم البعض.

عمومية الضريبة والعدالة الضريبية

هذه القاعدة تعني وجوب اشتراك كل شخص في الدولة، سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً في دفع الضرائب، وبهذا المفهوم لقاعدة العدالة تكون تكريساً لمبدأ المساواة، الذي تكفله الدساتير في الغالب. لكن هذه القاعدة لا تقتصر على هذا الحيز أو النطاق في مفهومها فقط، بل قد تمتد إلى بعد آخر، لذا تكون أبرز مظاهر قاعدة العدالة الضريبية هي (العلي، 2003):

1. عمومية الضريبة:

وهي نوعان: العمومية الشخصية والعمومية المادية

وتعني العمومية الشخصية؛ فرض الدولة الضريبة على الأشخاص الخاضعين لسيادتها من المواطنين والأجانب، الذين يقيمون بإقليمها جميعهم على حد سواء، وتحقق هذه العمومية العدالة الضريبية الأفقية، إذ يجب فرض الضريبة، مثلاً، على المواطن من دون الأجنبي، وإلا لكان الأخير في مركز قانوني متميز، ولكن هذا لا يمنع المشرع الضريبي من تقرير إعفاءات، خاصة وإستثنائية، لأسباب إجتماعية أو عائلية، كإعفاء الحد الأدنى من الدخل تأميناً للمعيشة أو الإعفاء لأسباب سياسية كما في إعفاء السلكين السياسي، والقنصلي، من الضرائب المترتبة على رواتبهم ومخصصاتهم التي يستلمونها، وذلك مراعاة للاتفاقيات والأعراف الدولية، والمعاملة بالمثل بين الدول، وغير ذلك من الإعفاءات.

أما العمومية المادية؛ فمؤداها خضوع الأموال، أو الدخل الموجودة، أو المتحققة في إقليم الدولة كافة للضرائب، ولكن هذا لا يمنع المشرع من تقرير إعفاءات لبعض الدخل من الضريبة رغبة في تحقيق أهداف إقتصادية أو إجتماعية، كما في بعض الإعفاءات الخاصة بقوانين تشجيع الإستثمار على النحو الذي سنعرضه لاحقاً.

2. مراعاة المقدرة المالية لكل مكلف (مهنا، 2013):

وتعني بأن الضرائب يجب أن لا تفرض على الأشخاص جميعهم بالمقدار نفسه، وذلك بسبب إختلاف دخول الأشخاص بدرجات كبيرة، وأن على كل شخص أن يدفع المبلغ الذي يتناسب مع

حجم دخله، الذي يحصل عليه مع الأخذ بالحسبان ظروفه الشخصية، والعائلية، وهو ما يعرف بشخصية الضريبة.

وترى الباحثة أن فرض الضريبة، بهذا المظهر، يحقق العدالة العمودية ، كونها ستزداد مبالغها، وتتصاعد بزيادة دخل المكلف وتصاعده ، وسيكون مبلغ الضريبة المستحق متلائماً مع المقدرة على الدفع واختلاف الشرائح الضريبية التي يقع ضمنها المكلف ، وعلى وفق حالتهم المادية.

وإذا كان للضريبة هدف جبائي يتمثل بحصول الدولة، من خلال الضريبة، على إيرادات سيادية لتمويل قنوات الإنفاق العام، لكن هذا الهدف قد يبدو بحاجة إلى أن يكون متسقاً مع قاعدة العدالة الضريبية، مما يدعو إلى التساؤل عن آلية الموازنة بين ذلك الهدف، وتلك القاعدة، فقد حاول الفقه المالي دمج أساس فرض الضريبة مع قاعدة العدالة حين بين أن نظرية التضامن الاجتماعي تقرر مظهراً أساسياً من قواعد العدالة الضريبية هو: تناسب حجم الضريبة التي يدفعها المكلف مع قدرته التكاليفية، لا أن تكون مساهمته الجبائية متوقفة، في مقدارها، على مقدار انتفاعه من الخدمات العامة (بدوي، 2005).

مما تقدم ترى الباحثة أن فرض الضرائب في فلسطين يحقق عمومية الضريبة، إذا كان هدفه النهائي هو الحصول على تيارات نقدية لتمويل أوجه الصرف العام، فإن ذلك لا يولي النظر عن البناء الضريبي، وفق قواعد فرض الضريبة، ومقصدها القريب بإسهام المخاطبين بها بتحمل الأعباء العامة لتلبية متطلبات إشباع الحاجات العامة، وهو مظهر من مظاهر التضامن الاجتماعي، بوصفه من أهم الأسس التي قيلت في فرض الضرائب، فضلاً عن كون البناء الضريبي، على وفق قواعده، يقضي أن تكون الضريبة متكأه على قاعدة العدالة بوصفها من بين تلك القواعد.

شخصية الضريبة والعدالة الضريبية

إن الضريبة تفرض على شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكليفية، وهذا ما ناد به آدم سميث من خلال قاعدة العدالة أي أن يساهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية على الدفع (موسى، 2006).

فشخصية الضريبة هي تلك الضرائب التي تأخذ شخصية المكلف ومركزه المالي وحالته الاجتماعية في الاعتبار عند ربط الضريبة (تراعي ظروف المكلف)، مثل إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وتخفيض عبء الضريبة بسبب الأعباء العائلية، ومراعاة أعباء الديون (الزبيدي، 2015).

وتظهر شخصية الضريبة في القانون الضريبي الفلسطيني من خلال فرض ضريبة على دخل المكلف مع مراعاة ظروفه وأحواله ومركزه الشخصي. وحتى تكون الضريبة شخصية يجب أن تراعي الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف، وتعتبر نسبة من دخل المكلف واللازمة لسداد نفقات الشخص الأساسية كالمأكل والملبس والمشرب (بشر، 2006).

وكذلك حتى تكون الضريبة المفروضة في فلسطين شخصية، يجب عليها أن تأخذ بعين الاعتبار أوضاع المكلف العائلية كالزواج ووجود أولاد وبناء أو شراء بيت واستخدام وسائل النقل، وهذا ما ورد في القوانين الضريبية في فلسطين، حيث أن هذه الأعباء يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند فرض ضريبة على المكلف (بدك، 2006).

وترى الباحثة أن الضرائب الشخصية في فلسطين أكثر عدالة، واستجابة لظروف الممول الشخصية، إلا أن نجاحها يتطلب إدارة مالية، تتمتع بالكفاءة الفنية؛ اللازمة لحصر الدخل، وتضييق فرص التهرب من أداء الضريبة، وتجدر الدول المتخلفة نفسها عاجزة عن حصر الأنشطة الخاضعة للضريبة، كما تجد صعوبة بالغة في مراقبة إقرارات الممولين مراقبة دقيقة.

ويهدف المشرع الفلسطيني من الإعفاءات الاجتماعية إلى (سليم، 2005):

1. ضمان الحد الأدنى للعيش الكريم للمكلف الفلسطيني:

وترى الباحثة أن فرض الضريبة مع الأخذ بعين الاعتبار مراعاة المقدرة المالية للمكلف في بنود القانون الضريبي الفلسطيني، بهذا المظهر، يحقق العدالة العمودية، كونها ستزداد مبالغها، وتتصاعد بزيادة دخل المكلف وتصاعده، وسيكون مبلغ الضريبة المستحق متلائماً مع المقدرة على الدفع واختلاف الشرائح الضريبية التي يقع ضمنها المكلف، وعلى وفق حالتهم المادية.

وإذا كان للضريبة هدف جبائي يتمثل بحصول الدولة، من خلال الضريبة، على إيرادات سيادية لتمويل قنوات الإنفاق العام، لكن هذا الهدف قد يبدو بحاجة إلى أن يكون متسقاً مع قاعدة العدالة الضريبية، مما يدعو إلى التساؤل عن آلية الموازنة بين ذلك الهدف، وتلك القاعدة، فقد حاول الفقه المالي دمج أساس فرض الضريبة مع قاعدة العدالة حين بين أن نظرية التضامن الاجتماعي تقرر مظهراً أساسياً من قواعد العدالة الضريبية هو: تناسب حجم الضريبة التي يدفعها المكلف مع قدرته التكاليفية، لا أن تكون مساهمته الجبائية متوقفة، في مقدارها، على مقدار انتفاعه من الخدمات العامة.

مما تقدم ترى الباحثة أن فرض الضرائب في فلسطين، إذا كان هدفه النهائي هو الحصول على تيارات نقدية لتمويل أوجه الصرف العام، فإن ذلك لا يولي النظر عن البناء الضريبي، وفق قواعد فرض الضريبة، ومقصدها القريب بإسهام المخاطبين بها بتحمل الأعباء العامة لتلبية متطلبات إشباع الحاجات العامة، وهو مظهر من مظاهر التضامن الاجتماعي، بوصفه من أهم الأسس التي قبلت في فرض الضرائب، فضلاً عن كون البناء الضريبي، على وفق قواعده، يقضي أن تكون الضريبة متكأه على قاعدة العدالة بوصفها من بين تلك القواعد.

ومن خلال منح الإعفاءات المقررة في القانون الضريبي والتنزيلات من الدخل الخاضع للضريبة كما ورد في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الواردة في القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015)، وما ورد في المادة (12) أيضاً.

2. إعفاء الهيئات الاجتماعية التي لا تستهدف الربح ومجال عملها مقصور على النفع العام وليس المصالح الشخصية لأعضائها ورد في المادة (11) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الواردة في القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015) كالتبرع للجمعيات الخيرية.

3. تشجيع الممولين على المساهمة في خدمة المجتمع ودعم الهيئات الخيرية والإنسانية، كما ورد في المادة (11) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الواردة في القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015) كالتبرع للجان الزكاة.

ثانياً: التنزيلات الضريبية

ورد في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الواردة في القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015)، في المادة (8) و(9) و(10) بخصوص التنزيلات (القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته):

للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تُنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استُحقت كلياً وحسراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها:

أ. مصروفات البيع والنقل والتسويق والتوزيع.

ب. المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات.

ج. المرابحة وفوائد القروض.

د. ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور وضريبة القيمة المضافة المدفوعة على أرباح المصارف والشركات المالية والمؤسسات المالية.

هـ. الرواتب والأجور المدفوعة.

و. مصاريف التأسيس، وبدل الخلو والمفتاحية والشهرة المدفوعة شريطة توزيعها على خمس سنوات بالتساوي من تاريخ دفعها.

ز. مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة وفق التشريعات النافذة.

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

ط. المبالغ التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) لأي صندوق موافق عليه من الوزير كصندوق الادخار والتوفير والضمان والتأمين الصحي.

ي. نفقات التدريب الفعلية للموظفين والمستخدمين بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الصافي السنوي.

ك. النفقات الفعلية للبحث والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشاركة مع المؤسسات العلمية بهدف التطوير بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي، أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً.

ل. النفقات الفعلية لتبني المواصفات والمعايير الفلسطينية والتطبيق الأمثل لإدارة المؤسسات بما يشمل تطوير الأنظمة المحاسبية الالكترونية وتبني معايير المحاسبة الدولية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً.

م. النفقات الفعلية للاستطلاع والبحث عن أسواق أو آفاق جديد لتصدير وترويج المنتجات الفلسطينية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً.

ن. فروقات العملة المدنية.

س. النسبة المحددة من كلفة الأصول كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والأبنية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف حالياً أو مالياً لقاء استهلاكها خلال الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل وفقاً لنظام يصدر بموجب أحكام هذا القرار بقانون.

ع. نفقات الضيافة بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل الإجمالي أو (150000 شيكل) سنوياً أيهما أقل للشخص الطبيعي والمعنوي باستثناء الشركات المساهمة العامة حيث يتم قبول هذه النفقة لها بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل الإجمالي أو (300000 شيكل) أيهما أقل سنوياً.

ف. الديون المعدومة، وفقاً لتعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير وبالتنسيق مع سلطة النقد والجهات ذات العلاقة.

ص. الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات والمعدات أو بعض أجزائها المستخدمة في العمل، ويتم حساب هذه الخسارة على أساس تكلفة الماكينات والآلات أو المعدات أو بعض أجزائها مطروحاً منها ما حصل عليه المكلف من ثمنها وما سبق تنزيله عن استهلاكها.

ق. حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج فلسطين ونسبة لا تتجاوز (2%) سنوياً من مجموع دخل الفروع في فلسطين الخاضع للضريبة.

ر. مخصص الأخطار السارية والإدعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين وفق تعليمات تصدر عن الوزير بناء على تنسيب من المدير.

ش. مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة، وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير.

2. تستبعد المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي من الضريبة بموجب تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير.

يلاحظ من هذه المواد القانونية أن من أهم بنود العدالة الضريبية احتساب الضريبة على الدخل الصافي بعد خصم التكاليف والمصاريف الواردة في بنود القانون الضريبي، وليس احتساب الضريبة على الدخل الإجمالي قبل خصم التكاليف الخاصة بعمل المكلف حيث أن عدم خصم التكاليف يثقل كاهل المكلف ويضعف قدرته التكلفية على دفع الضريبة.

ففي المادة رقم (10) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الواردة في القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015)، تبين أن:

1. 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.

2. 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.

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

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

وترى الباحثة أن خصم التكاليف الخاصة بعمل المكلف قبل احتساب الضريبة يزيد من عدالة النظام الضريبي في فرض الضريبة حيث يتم مراعاة ظروف المكلف وأحواله.

ثالثاً: الأعباء العائلية

من المعلوم أن الأشخاص الطبيعيين يشكلون الخلايا الأساسية في المجتمع، يقوم على كواهلهم تحقيق أهداف المجتمع وغاياته، وهم الأولى بالرعاية الاجتماعية على الدوام، ومن هذا المنطلق منحهم المشرع الضريبي العديد من الإعفاءات الضريبية لمساعدتهم على تحقيق المستوى اللائق من الحياة الكريمة ضمن إطار الفلسفة الاجتماعية الاقتصادية السائدة في المجتمع، ذلك إن عدم تقرير مثل هذه الإعفاءات قد يؤدي إلى خضوع جميع الأفراد فقيرهم وغنيهم إلى العبء الضريبي الواحد الأمر الذي يخل بالعدالة الاجتماعية إلى حد بعيد ومعلوم أن عبء الضريبة يكون أخف

وقعاً على الشخص العازب الذي لا ترهقه التكاليف العائلية المتزايدة التي يبرز تحت نيرها الشخص المسؤول عن أسرة كبيرة (البدوي وآخرين، 2014).

ولذا كان لا بد إن يخصم جزء من الدخل الخاضع للضريبة لمواجهة هذه الأعباء العائلية المتزايدة، وغالباً ما تهدف الأنظمة الضريبية المعاصرة من اتخاذ هذا الموقف إلى تحقيق هدف اجتماعي ترمي إليه كالعامل على تشجيع الزواج وزيادة النسل أو العكس.

وإن إعفاء الأعباء العائلية لها دور كبير في مساعدة المكلف وزيادة قدرته التكليفية وقدرته على دفع مبالغ الضريبة المحدد عليه، حيث أن إعفاء المكلف لدراسة أثنين من أبنائه لها دور واضح في زيادة العدالة الضريبية ولها أثر اجتماعي كبير في زيادة قدرته على الدفع. فزيادة الأعباء العائلية تقلل من قدرة المكلف على الدفع، ويلاحظ أن القرار بقانون الخاص بضريبة الدخل قد أخذ بعين الاعتبار الإعفاءات العائلية، كما ورد في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الواردة في القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015)، فقد ورد في المادة (12): للتوصل لمقدار الدخل الخاضع للضريبة بمنح الشخص الطبيعي المقيم الإعفاءات الآتية:

هـ. إعفاء شراء أو بناء بيت سكن بقيمة (30000 شيكل) لمرة واحدة فقط، أو إعفاء من مبلغ الفوائد الفعلية المدفوعة على قرض بنكي أو مؤسسة إقراض أو إسكان انفق على شراء أو بناء مسكن وبحد أقصى (4000 شيكل) سنوياً، على أن لا تزيد عن (10 سنوات) كحد أعلى، شريطة تقديم المستندات المعززة لذلك.

و. إعفاء جامعي بمبلغ (6000 شيكل) سنوياً لقاء الإنفاق على دراسته أو دراسة زوجه أو أي من أولاده في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى الثانوية العامة باستثناء من حصل على منحة أو بعثة وبحد أقصى طالبين في كل سنة.

وترى الباحثة أن الهدف الذي سعى لتحقيقه المشرع الفلسطيني من الإعفاءات الشخصية والعائلية هو "عدم المساس بالمبالغ الضرورية للحاجات المعيشية اللائقة للمكلف، وحيث أن المكلف الذي يتجاوز دخله هذا الحد يتبقى له بعد دفع الضريبة مبلغ كاف يزيد عن حاجته الضرورية، فإن

الأمر يستدعي إعادة النظر في هذا الإعفاء وقصره على أصحاب دخل معين بحيث لو تجاوز الدخل.

رابعاً: التصاعد الضريبي والنسب الضريبية

الضرائب التصاعدية هي الضريبة التي يتغير سعرها بتغير قيمة وعائها أي يزداد سعرها بزيادة المادة الخاضعة لها، ومن مزايا هذه الضريبة تحقيق مبدأ العدالة الضريبية بقدر أكبر من الضريبة النسبية لأن كل مكلف يدفع القدر الملائم لدخله على العكس في الضريبة النسبية، كما أنها تراعي الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية، أي أن في تطبيق مبدأ تصاعد الضريبة سيقبل من حدة الطبقات الموجودة في المجتمع ويعاب عليها أنها تقلل من درجة تكوين رأس مال المكلف بالقدر الموجود في الضريبة النسبية (العورتاني، 2006).

وهناك طريقتين في تطبيق الضريبة التصاعدية تتمثلان في (سليم، 2006):

(1) التصاعد الإجمالي بالطبقات: يتم تقسيم المادة الخاضعة للضريبة سواء كانت دخل أو رأس مال إلى عدة طبقات تبدأ الأولى من الصفر حتى حد معين، ثم تبدأ الطبقة الثانية من هذا الحد إلى حد آخر وهكذا.

(2) التصاعد بالشرائح: يتم تقسيم المادة الخاضعة للضريبة سواء كانت دخل أو رأس مال إلى عدة شرائح سواء متساوية أو غير متساوية وتفرض الضريبة على كل شريحة.

وترى الباحثة أن الضريبة التصاعدية تعبير عن شخصية الضريبة بتوزيع العبء الضريبي مع ما يتمشى والمقدرة التكليفية للضريبة، لذلك تعمل على إعادة توزيع الدخل، أي تعتبر أداة من أدوات إحداث التوازن الاجتماعي، بالإضافة لدورها الفعال في توجيه الاستثمارات نحو النشاطات بما يخدم الاقتصاد الوطني، وتحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة .

ويقصد بالضرائب النسبية تلك الضرائب التي تفرض على الدخل أو الثروة بنسبة معينة أو بسعر محدد ويكون هذا السعر ثابتاً لا يتغير بتغير قيمة ما تفرض عليه، ويعرفها الدكتور عاطف صدقي "الضرائب النسبية هي التي يكون سعرها ثابتاً رغم تغير المادة الخاضعة لها".

إذ تتميز هذه الضريبة بالسهولة وعدم التعقد في تطبيقها، لكنها تبقى بعيدة عن مبدأ العدالة خاصة في الدول النامية التي تتميز بالتفاوت الكبير بين دخول أفرادها فأصحاب الدخل الضعيفة هم أكثر المتضررين من هذه الضريبة، إذ أن العبء النسبي للضريبة يكون أكبر بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأقل ويكون أقل بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأكبر (حمد الله، 2005).

وقد ورد في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الواردة في القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015)، في المادة (16) بند (1): تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب النسب والشرائح الآتية:

أ. من (1) حتى (75.000) شيكل بنسبة (5 %).

ب. من (75.001) حتى (150000) شيكل بنسبة (10 %).

ج. ما زاد عن ذلك بنسبة (15%).

ويعيب على هذا الأسلوب المتصاعد حسب الطبقات عدم عدالته نسبيا باعتبار أنه كلما ازداد الدخل بدينار واحد ينتقل مباشرة للطبقة الأخرى التي يخضع دخلها لمعدل مرتفع يكلفه تكاليف أكبر من الأولى (المغربي، 2004).

فالتصاعد الضريبي كما حددته القوانين الضريبية في فلسطين يحقق العدالة الاجتماعية، حيث يتم نقل الأموال من أصحاب الدخل المرتفعة لتحقيق التوازن مع ذوي الدخل المحدودة، ولكن ذلك لا يتبع في الأنظمة الحديثة كما نلاحظ، حيث يتم أخذ الضرائب وإنفاقها في مشاريع مختلفة وربما لا يستفيد منها ذوو الدخل المحدودة، ولو تم توزيع الفائض على أصحاب الدخل المنخفضة لاعتبر ذلك إحدى الركائز الجيدة في النظام الضريبي؛ أي أن الضرائب التصاعدية وحدها لا تستطيع تحسين الأوضاع المطلوبة (الشوابكة، 2005).

وترى الباحثة أن الضريبة النسبية والتصاعدية الواردة في القانون الضريبي الفلسطيني يتم فيه فرض نفس النسبة المئوية للضريبة من دافعي الضرائب، بغض النظر عن دخلهم، كما تطبق الضريبة النسبية نفس معدل الضريبة نفسه على دافعي الضرائب ذو الدخل المنخفض والمتوسط

والمرتفع، كما تتعارض الضريبة النسبية مع الضريبة التصاعدية حيث يدفع دافعي الضرائب ذو الدخل المرتفع معدل ضريبي أعلى من دافعي الضرائب ذو الدخل المنخفض، ويطلق على الضريبة النسبية أيضاً الضريبة الثابتة.

الازدواج الضريبي والعدالة الضريبية

يمكن تعريف الازدواج الضريبي بأنه فرض ضريبة من نفس النوع على نفس المال لأكثر من مرة في المدة نفسها. وحتى تتحقق هذه الظاهرة لا بد أن يكون نفس الشخص هو الذي يتحمل العبء الضريبي لأكثر من مرة و لنفس المدة وعلى نفس المال وتشابه نوعية وطبيعة الضرائب المفروضة (عطوي، 2003).

وينتج عن الازدواج الضريبي بعض الآثار السلبية التي تضر بمصلحة النواحي الاجتماعية والاقتصادية والمالية كما يأتي (الشرع، 2014):

1. من الناحية الاجتماعية: يتحمل المكلف أكبر من طاقته مما يمس بالعدالة الضريبية.
2. من الناحية الاقتصادية: يؤدي إلى تشويه وعرقلة النشاط الاقتصادي وعرقلة انتقال رؤوس الأموال والأيدي العاملة والمبادلات التجارية والعلاقات الاقتصادية الدولية مما يضر بمصلحة الدولة.
3. من الناحية المالية: إن فرض ضريبتين أو أكثر من ذات النوع على الوعاء نفسه يؤدي إلى تكرار إجراءات تحقق تحصيل الضريبة. مما يدفع بالعديد من المكلفين بتهريب رؤوس أموالهم والتهرب من الضريبة، ومن ثم حرمان الدولة من حصيلتها، حيث أن الازدواج الضريبي سواء أكان داخلياً أم دولياً مقصوداً أم غير مقصود ينتج عنه آثار مهمة يجب تجنبها.

وترى الباحثة أنه بالنسبة للازدواج الضريبي الداخلي يعد عائقاً للاستثمارات التي تخضع للإيرادات المحققة عنها لأكثر من ضريبة، وبالنسبة للازدواج الضريبي الدولي، فإنه يعرقل حركة التجارة وحرية انتقال رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، حيث ينشأ الازدواج الضريبي بالنسبة

لبعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير دولة الموطن ، نتيجة خضوعها في نفس الوقت لكل من ضريبة دولة الموطن وضريبة دولة المصدر .

التهرب الضريبي والعدالة الاجتماعية

التهرب الضريبي هو مجموعة الأفعال التي يرتكبها المكلف وتكون مخالفة للقانون ليتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه للدولة ويعاقبه عليها القانون. ولكن يصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في التهرب من دفع الضريبة لأنها عادة ما تتم في الخفاء، كالإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو تقدير قيمتها بأقل من ثمنها الحقيقي لتخفيض الضريبة المفروضة عليها (مالك، 2017).

والتهرب الضريبي في أبسط تعريفاته التي وضعها خبراء الاقتصاد والمالية، تلك الحيل والمخالفات التي يرتكبها المكلف أمثال "لارج بيتر وتيوجور روسير" ويتم بواسطتها تجنب سداد كل أو جزء من الضريبة الواقعة عليه بموجب القوانين النافذة، وهو الشيء الذي يلتقي مع التخلص من دفع الضرائب في كونها وسائل ووسائط يتم بواسطتها التوصل من أداء الضريبة (مسيف، 2017).

وهناك عدة أسباب التي تدفع المكلف للتهرب من دفع الضريبة، كالأسباب الأخلاقية مثل ضعف الوعي الضريبي، الأسباب الاقتصادية حيث تزداد حالات التهرب الضريبي خلال الأزمات الاقتصادية عندما تقل موارد الأفراد ويزداد سعر الضرائب، الأسباب السياسية مثل عدم شعور الأفراد بالمرءود الاقتصادي والاجتماعي للضرائب المدفوعة، والأسباب الفنية مثل تعقد النظام الضريبي وعدم وضوحه (الزبيدي، 2015).

وكل هذا يؤدي إلى عدم توزيع العبء المالي بشكل عادل حيث أن المتهربون يحصلون على مبالغ كبيرة، بينما باقي الأفراد هم من يتحملون عبء الضريبة لوحدهم، كذلك تقليل حصيلة الدولة الضريبية لذلك تعمل على فرض المزيد من الضرائب والتي تكون ثقيلة على أصحاب الدخل المحدود (الدحلة، 2017).

وتستنتج الباحثة بأن الآثار المترتبة للتهرب الضريبي:

1. عدم التزام المكلف بدفع الضريبة رغم وجود القانون، وانخفاض حصيلته الإيرادات الضريبية.
2. تعتبر خرقاً لأحد القواعد الضريبية وهي قاعدة العدالة مما يؤدي إلى عدم المساواة في توزيع الأعباء العامة بين المكلفين بدفع الضرائب لتغطية النفقات العامة للدولة.

وترى الباحثة أنه لم تعد ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة مالية فقط، ولكنها أصبحت قضية ذات أبعاد اجتماعية، خاصة إذا علمنا أن العدل في مجال التحصيل يستند على ركيزة أساسية وهي المساواة أمام تحصيل الضريبة بين الملزمين، لكن نصوص التشريع القانوني مهما بلغت دقتها وعدالتها يبقى نجاحها رهينا بمدى وكيفية تطبيقها.

وفي هذا الإطار فإن الحديث عن العدالة الاجتماعية في ظل التهرب يبقى أمراً صعب المنال، خاصة في ظل مساهمة هذه الظاهرة في تكريس الفوارق الاجتماعية من خلال تقليص فرص الشغل وانتشار البطالة. فزيادة الضرائب لا تؤدي إلا إلى التهرب والتهرب بدوره لا يؤدي إلا إلى زيادة، وهو وضع مربك لا يمكن التعايش والتعاطي معه وتفقّد الضرائب، بالتالي مهمتها كأداة لتظافر مع الأدوات الأخرى التي تستعمل في توجيه النشاط الاقتصادي للدولة الذي يحتاج دائماً لأعين ساهرة، ترمم ما يتصدع منه وتقبل ما يتعثر وهو معرض لمثل هذه التصدعات والاهتزازات مثله مثل أي اقتصاد لارتباطه باقتصاديات الدول الأخرى والتكتلات الاقتصادية في العالم (جمام، 2010).

ويؤدي التهرب إلى تركيز الثروة في يد فئة محددة ومن شأن ذلك أن يسهم في زيادة الإنفاق الاستهلاكي وتشجيع عملية ازدهار سوق السلع الأجنبية المستوردة في مقابل ركود السلع المحلية التي ستفقّد أسواقها نتيجة المنافسة، التي لا تكون في صالحها في الأغلب وقد تستعمل الضرائب في رسم السياسة الديموغرافية وتنظيم النسل بزيادة أو بالحد من الإنجاب إلا في حدود مسموح به والتهرب الضريبي يعرقل سير هذه السياسة التي يترتب عن تعطل سيرها مشكلات وأزمات اقتصادية واجتماعية لا حصر لها.

وترى الباحثة أن التهرب بما يحدثه من خلل في سير العملية الاقتصادية يدفع الدول إلى زيادة أسعار الضريبة، أو النسب المقطوعة أو فرض ضرائب إضافية تثقل كاهل دافع الضريبة لتعويض الفاقد والمتسرب إلى قنوات أخرى، فتكون السياسة المالية في هذه الحالة، كمن يدور في حلقة مفرغة.

محددات تحقيق العدالة الضريبية

أصبحت الضرائب على الدخل تشكل أهمية بالغة في مختلف الدول المتقدمة والنامية على حد سواء؛ وذلك لاعتبارات كثيرة، أهمها، أن الضريبة على الدخل تعتبر ضريبة ثابتة ومتكررة إضافة إلى كون الدخل يعتبر المعيار الأفضل للتعبير عن المقدرة التكاليفية للأفراد، أو بعبارة أخرى تعتبر الضريبة على الدخل المعيار الأفضل للتعبير عن مقدرة الأفراد على الدفع. ومن الاعتبارات الأخرى التي تجعل الضريبة على الدخل تشكل أهمية بالغة غزارة حصيلتها، مما يدفع الدول إلى الاعتماد عليها في تمويل نفقاتها العامة، إضافة إلى الاعتبارات الأخرى الاقتصادية والاجتماعية، مما يتطلب منا البحث عن نوع ضريبة الدخل، وصفتها الأكثر ملاءمة على الرغم من أهمية ضريبة الدخل فإن مفهوم الدخل يختلف من دولة لأخرى ومن وقت لآخر، تبعاً لتفاعل عوامل عدة، منها ما يرجع إلى اعتبارات اقتصادية، ومنها ما يرجع إلى اعتبارات اجتماعية، أو مالية، أو فنية، وهذا ما يفسر لنا الأسباب الرئيسية للتعديلات الكثيرة التي قد تصيب القوانين الضريبية؛ ولذلك لا يلجأ المشرع الضريبي بوجه عام إلى تضمين القانون نفسه تعريفاً للدخل؛ نظراً لما يفرضه هذا التعريف من قيود والتزامات على المشرع نفسه، قد لا يقوى على تحمل تبعاتها (عرياسي، 2008).

وإن دين الضريبة دين ممتاز، ومحمول لا مطلوب، وواجب الأداء رغم المنازعة في صحته، وكونه دين ممتاز، يجعله يتقدم على سائر الديون الأخرى، والدائنين الآخرين مما يوفر للإدارة الضريبية حق تحصيل الدين الضريبي بشكل كامل، ولا يخضع كباقي الديون عند التنفيذ، وبما أن المقاصة هي جزء لقاعدة المساومة بين الدائنين، خاصة في حالة الإفلاس، أو التصفية من الضرائب فإن ما يسري على الضرائب يسري عليها لكن دين ضريبة المقاصة يحتل أهمية خاصة

لتأثيره وخطورته على مجموع الإيرادات الضريبية ويتحقق دين ضريبة المقاصة عند عقد الصفقة بين مشغل فلسطيني ومشغل من الجانب الإسرائيلي (حميض، 2006).

وتعد الضرائب المحلية من أهم إيرادات الدولة في العصر الحديث، ولا تقتصر أهميتها على ما تدره من أموال على الخزنة العامة، بل إن لها تأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وقد ازدادت الإيرادات الضريبية عبر السنوات المختلفة وخاصة ما بعد عام (2006) ويعزى هذا التحسن إلى عدة عوامل، من أهمها ما يلي:

أ- التحسن الذي طرأ في مصداقية النظام المالي الفلسطيني من جراء التسديد في مديونية السلطة للقطاع الخاص ودفع الرديات الضريبية دونما تأخير، الأمر الذي جعل من الممكن التشدد في مطالبة الممولين بتسديد التزاماتهم الضريبية على نحو منتظم .

ب- إنهاء بعض الإشكالات التي انتابت العلاقة المالية بين السلطة الوطنية وعدد من كبار الممولين في القطاع المصرفي وقطاعي التأمين والاتصالات.

ج- اتخاذ إجراءات عملية وحاسمة لمكافحة التهرب الضريبي، كان من أهمها تلك التي بدأ تنفيذها في النصف الثاني من هذا العام في مجال إعادة تنظيم العمل في قطاع المحروقات من أجل وضع حد لما اعترى هذا القطاع من غش وتهريب لسنين عديدة.

وانخفاض الإيرادات الضريبية قبل عام (2006) تبعاً لعدة أسباب وهي:

أولاً: انخفاض مستوى دخل غالبية السكان عن حد الإعفاء المقرر بالنسبة لضرائب الدخل، مما يؤدي ذلك إلى نطاق سريان هذه الضرائب على فئة قليلة من السكان.

ثانياً: عدم توافر الأجهزة الضريبية والتنظيمية المرتفعة الكفاية اللازمة لتطبيق أحكام قوانين الضرائب المباشرة وغير المباشرة سواء من خلال حصر الممولين وتقدير الضرائب المستحقة عليهم وتحصيلها.

ثالثاً: انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى الممولين في فلسطين، وذلك نظراً لعدم تقبلهم في فرض إجراءات إدارية وتنظيمية على قدر كبير من التعقيد، أو لعدم تقديرهم الكامل لأهمية الإنفاق العام.

رابعاً: ترسبات الاحتلال الإسرائيلي ونظرة المواطن العدائية للضرائب من حيث جبايتها وتحصيلها وإنفاقها، التي خلقت للمواطن النفور بالالتزام الضريبي، ووراثه السلطة الوطنية الفلسطينية للكادر الفني الذي كان يعمل في إدارة الإيرادات العامة في الأراضي الفلسطينية فيها يعرف بالإدارة المدنية الإسرائيلية، ولم يكونوا يتمتعون بالمؤهلات الفنية اللازمة.

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

ويوجد نظريتان للإيرادات الضريبية وهما:

أولاً: نظرية المصدر

ويعرف الإيراد طبقاً لهذه النظرية بأنه الثروة الجديدة أو المال الذي يحصل عليه المكلف بصورة دورية منتظمة خلال مدة معينة من مصدر قابل للبقاء، ويستطيع صاحبه التصرف فيه دون المساس بذلك المصدر. وتتلخص خصائص الإيراد بما يلي (سلفيتي، 2004):

- أ- عنصر الدورية أو الانتظام: يعني أن الشخص يحصل على الإيراد بصفة دورية كل فترة معينة.
- ب- عنصر المدة: وقد اتفق على أن تكون المدة سنة مالية وفقاً للعرف المحاسبي.

ث- وجود مصدر منتج للإيراد: ومن المعلوم أنه لن يكون هناك إيراد إذا لم يوجد مصدر ينتج هذا الإيراد.

ث- عنصر ثبات مصدر الإيراد: قد يكون الإيراد أو الدخل ناتجاً من رأس المال أو من تظافر رأس المال والعمل معاً، وحتى يستمر وجود إيراد لأبد من بقاء المصدر المنتج له ويقصد بثبات المصدر الثبات النسبي.

ج- وجود عنصر المنافع والخدمات وقابليتها للتقدير بالنقود، ويمكن القول بتحقيق دخل لأبد من وجود خدمات ومنافع يحصل عليها المكلف، ويمكن تقييمها بالنقود. ويمكن أن تكون نقدية كالرواتب والأجور، وقد تكون عينية، كالسكن حيث يقدر أن صاحب السكن يحصل على إيراد سنوي يساوي القيمة الإيجارية للسكن. وتستبعد نظرية المصدر الدخول العرضية مما يؤدي إلى تضيق فكرة الدخل.

ثانياً: نظرية الإثراء

وفقاً لهذه النظرية يعرف الدخل "بأنه عبارة عن الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة المكلف، أو في قدرته الاقتصادية بين فترتين ماليتين محددين، أيًا كان مصدر هذه الزيادة وبصرف النظر عما إذا كانت هذه الزيادة من طبيعة دورية متجددة أو من طبيعة غير دورية وغير متجددة، وسواء كانت هذه الزيادة ناتجة عن طريق الاستغلال العادي أو عن طريق بيع مصدر الدخل أو زيادة قيمته" (الهالي، 2004).

وترى الباحثة أن المشرع الفلسطيني للقانون الضريبي لم يأخذ بشكل مطلق ما ورد في نظريتي المصدر والإثراء، بل أخذ منها ما يتناسب مع تحقيق العدالة الضريبية وتحقيق كل من هدف المكلف والإدارة الضريبية من الالتزام الضريبي.

النفقات الضريبية والعدالة الضريبية

النفقات الضريبية هي النفقات التي تكلف بها المكلف أثناء عمله لتحقيق الهدف من العملية الانتاجية وعلى سبيل الاعتراف بهذه المصاريف ضريبياً تخصم من الدخل الإجمالي (التاليه، 2004).

وإن النفقات المسموح بتنزيلها من الدخل وفقاً لما ورد في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الواردة في القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015)، في المادة (8) و(9) و(10) بخصوص التنزيلات (القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته):

والتي بينت أنه للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تنزل المصاريف والنفقات التي تكبدها ذلك الشخص كلياً وحسراً في سبيل إنتاج الدخل خلال السنة السابقة لسنة التقدير بما فيها:

1. **مصرفات البيع والنقل والتسويق والتوزيع:** وهي من المصروفات النقدية التي تتحملها المنشأة بعد تمام عملية الإنتاج والتصنيع ولا تعتبر بأى حال من الأحوال من تكاليف الإنتاج انما تعتبر نفقات ايرادية خاصة بعملية بيع وتوزيع وتسويق المنتج ويتم تحميلها على قائمة الدخل حتى يمكن التوصل إلى نتيجة نشاط المنشأة من ربح أو خسارة خلال الفترة المالية ومن أمثلتها: مصاريف نقل البضاعة المباعه ومصاريف الدعاية والاعلان وإيجارات المعارض ومرتببات موظفي البيع والتوزيع والتسويق ومصاريف التعبئة والتغليف.

2. **المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات:** هي تلك المصروفات التي لا تخص قسم المبيعات أو الإنتاج ولا تخدم تلك الأنشطة إنما تخدم العملية الإدارية للمنشآت. أي أن هذه المصروفات تقوم على خدمة العملية الإدارية بالمنشآت ولا تتطرق لخدمة أنشطة الشركة مثل نشاط التسويق والبيع أو نشاط الإنتاج.

3. **المرابحة وفوائد القروض:** الفائدة هي المبلغ المطلوب دفعه (مُعبراً عنه كنسبة مئوية من أصل الدين) من قبل المُقترض للقارض من أجل استخدام أصول معينة. الأصول المُقترضة يمكن أن تشمل النقود، أو السلع الاستهلاكية، أو الأصول الكبيرة، مثل سيارة أو بناء، والمرابحة أن يشتري لك السلعة ثم يبيعها وبهذا يوصف البنك الاسلامي أنه بائع وانت مشتر، وهذا يرتب عليه التزامات البائع فهو يضمن التسليم وسلامة السلعة والتلف.

4. **ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور وضريبة القيمة المضافة المدفوعة على أرباح المصارف والشركات المالية والمؤسسات المالية:** اعتبر القرار بقانون أن ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور للمؤسسات المالية نفقات واجبة الخصم وتنزل من الوعاء الضريبي.

5. **الرواتب والأجور المدفوعة:** سمح القرار بقانون بتتزيل الرواتب والأجور من الدخل لأنها من التكاليف الواجب خصمها من الربح، حيث لا تنزل هذه الرواتب والأجور ما لم تقتطع ضريبتها وتورد للدائرة الضريبية.

6. **مصاريف التأسيس، وبدل الخلو والمفتاحية والشهرة المدفوعة شريطة توزيعها على خمس سنوات بالتساوي من تاريخ دفعها:** وهي نفقة ايرادية مؤجلة وبالتالي يمكن رسملتها كبد من بنود الاصول الغير ملموسة والقيام بتخفيضها دوريا علي مدي عدة سنوات (3-5 سنين) في صورة مصروف يخصم من الايرادات.

7. **مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة وفق التشريعات النافذة:** إن مكافأة نهاية الخدمة قُدرت للعمال المرتبطين بموجب عقود عمل وخاضعين لأحكام قانون العمل، وبالتالي فلا يستفيد منها العمال المرتبطون بعقود تقع على العمل ولكنها غير خاضعة لأحكام قانون العمل، مثل العقود الخاضعة لأحكام القانون المدني كعقد المقاولة مثلاً ، فالمقاول الذي يعمل لدى شركة كبرى لإنجاز أو بناء عمارات، أو منتجات أخرى فإنه لا يستحق مكافأة نهاية خدمة بعد انتهاء عقد المقاولة مع هذه الشركة، وبغض النظر عن الفترة التي أمضاها في هذه المقاولة.

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

9. المبالغ التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) لأي صندوق موافق عليه من الوزير كصندوق الادخار والتوفير والضمان والتأمين الصحي.

10. النفقات الفعلية للبحث والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشاركة مع المؤسسات العلمية بهدف التطوير بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي، أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً، ونفقات التدريب الفعلية للموظفين والمستخدمين بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الصافي السنوي.

12. النفقات الفعلية لتبني المواصفات والمعايير الفلسطينية والتطبيق الأمثل لإدارة المؤسسات بما يشمل تطوير الأنظمة المحاسبية الالكترونية وتبني معايير المحاسبة الدولية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً.

13. النسبة المحددة من كلفة الأصول كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والأبنية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف حالاً أو مალأ لقاء استهلاكها خلال الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل وفقاً لنظام يصدر بموجب أحكام هذا القرار بقانون.

16. نفقات الضيافة بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل الإجمالي أو (150000 شيكل) سنوياً أيهما أقل للشخص الطبيعي والمعنوي باستثناء الشركات المساهمة العامة حيث يتم قبول هذه النفقة لها بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل الإجمالي أو (300000 شيكل) أيهما أقل سنوياً.

17. الديون المدومة، وفقاً لتعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير وبالتنسيق مع سلطة النقد والجهات ذات العلاقة: وهي ديون تم التأكد من عدم تحصيلها في بداية السنة المالية أو خلال هذه السنة حتى نهايتها وتم إعدامها في نهاية هذه السنة المالية لهذا تظهر في الحسابات الختامية في حساب الأرباح والخسائر جانب المصروفات: ويشترط في هذه النفقات أن يكون هذا

الدين معدوماً وناشئاً عن نشاط الشركة لنشاطها الاعتيادي وأن يتحقق خلال السنة السابقة لتقديره مباشرة، أو صدور حكم قضائي، أو إفلاس المدين أو إعساره، أو وفاته دون وجود تركه تكفي للتنفيذ عليها أو تقادم الدين، أو عدم قدرة المدين تسديد ديونه رغم مطالبته بها وإثبات عدم وجود أموال لديه بمرور مدة ثلاث سنوات على هذا الدين.

18. الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات والمعدات أو بعض أجزائها المستخدمة في العمل، ويتم حساب هذه الخسارة على أساس تكلفة الماكينات والآلات أو المعدات أو بعض أجزائها مطروحاً منها ما حصل عليه المكلّف من ثمنها وما سبق تنزيله عن استهلاكها.

19. حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج فلسطين وبنسبة لا تتجاوز (2%) سنوياً من مجموع دخل الفروع في فلسطين الخاضع للضريبة.

20. مخصص الأخطار السارية والإدعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين وفق تعليمات تصدر عن الوزير بناء على تنسيب من المدير.

21. مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة، وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير: تقبل ضريبياً مخصصات التسهيلات الائتمانية غير العاملة التي يكونها البنك وفقاً للتعليمات الصادرة عن سلطة النقد على النحو التالي:

أ. مخصصات التسهيلات الائتمانية المشكوك في تحصيلها.

ب. مخصصات التسهيلات الائتمانية الرديئة أو الهالكة.

وترى الباحثة أن العدالة الضريبية تسمح بتتزيل النفقات والمصاريف التي تكبدها المكلّف في سبيل إنتاج الدخل، وتتحقق العدالة عندما تكون هذه النفقات حقيقية في سبيل الإنتاج وليست مصروفات رأسمالية، وأن لا يكون مبالغ فيها، وتكون قد حدثت وأنفقت في السنة المالية المحددة.

وقد حقق القرار بقانون العدالة الضريبية للمكلف عندما سمح له بتتزيل هذه النفقات من الوعاء الضريبي، إلا أنه هناك بعض التتزيلات غير ملائمة مثل معدلات النفاذ الطبيعي لأنه لا يوجد مدة محددة لاحتساب معدل النفاذ للمحاجر والمناجم مما يؤدي إلى التهرب الضريبي.

الإعفاءات الضريبية والعدالة الضريبية

نص المشرع الضريبي في المادة السابعة من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الواردة في القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015)، على عدة إعفاءات لأغراض اقتصادية وسياسية واجتماعية، وكذلك في المادة الثانية عشرة منه على الإعفاءات الشخصية والعائلية:

أولاً: الإعفاءات الاقتصادية

لقد قصد المشرع الفلسطيني من سن الإعفاءات الاقتصادية جذب رؤوس الأموال واستثمارها في فلسطين، وذلك تشجيعاً منه لبعض المجالات أو الأنشطة الاقتصادية سواء الصناعية منها أو التجارية أو الزراعية، مع العلم أن الأصل في دخل المكلف أن يخضع جميعه إلى الضريبة.

وورد في المادة السابعة من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الواردة في القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015):

يعفى من الضريبة المفروضة بموجب أحكام هذا القرار بقانون الدخل الآتية:

1. دخل الهيئات المحلية والمؤسسات العامة من أي عمل لا يستهدف الربح، ودخل الأوقاف، وصناديق الأيتام المنشأة: دخل أية جمعية تعاون بالقدر الذي يكون ذلك الدخل مستمداً من التعامل مع الأعضاء بما في ذلك المبالغ التي تعيدها الجمعية إلى أعضائها بمثابة حصص سنوية لقاء معاملاتهم مع تلك الجمعية. ويجوز لوزير المالية أن يعفي من ضريبة الدخل الذي تجنيه أية جمعية تعاونية من التعامل مع أشخاص ليسوا من أعضائها إذا رأى أن ذلك الإعفاء يتفق والمصلحة العامة.

فدخل الجمعيات الخيرية والشركات غير الربحية والنقابات والاتحادات المهنية الجمعيات التعاونية ولجان الزكاة والصناديق الخيرية المرخصة شريطة:

أ. أن يكون الدخل من عمل لا يستهدف الربح.

ب. أن لا يكون الدخل ناتجاً عن أعمال تجارية أو استثمارية ذات طبيعة تؤثر على القدرة التنافسية للقطاع الخاص.

ج. الالتزام بتقديم نسخة من الحسابات الختامية سنوياً مصادق عليها من المدقق القانوني.

2. أي مبلغ مدفوع كتعويض بسبب الإصابة أو الوفاة وفقاً للتشريعات السارية.

3. مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهر عن كل سنة، والراتب التقاعدي.

4. الدخل المتحقق لأي صندوق موافق عليه من قبل الوزير كصناديق التقاعد والتوفير والضمان والتأمين الصحي شريطة أن يقتصر الإعفاء على دخل الصندوق من مساهمات كل من المستخدمين (بفتح الدال) والمستخدمين (بكسر الدال): لذلك حتى يتم إعفاء دخل أي صندوق تقاعد أو صندوق ادخار أو أي صندوق آخر مماثل له، لا بد من أخذ الموافقة المسبقة من وزير المالية بتنسيب من مدير ضريبة الدخل، وإن مبررات الإعفاء تعود إلى أن هذه الصناديق باستثمار أموالها وتحقيق الربح تعود بالنفع على المساهمين في هذه الصناديق، كما أن وفورات هذه الصناديق بدلا من أن تبقى ساكنة، فإن من المصلحة العامة أن تساهم في النشاط الاقتصادي والتنمية وتحقيق التقدم في البلد، كما أن الإعفاء قد يجذب إليها رؤوس الأموال التي من الممكن أن تعتمد عليها الدولة في دفع عجلة النمو إلى الأمام.

ثانياً: الإعفاءات السياسية

من أسباب الإعفاءات الضريبية هي الأسباب السياسية كما ذكرها المشرع الفلسطيني في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الواردة في القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015) في المادة السابعة:

1. الدخل من الوظيفة المدفوع لأعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي غير الفلسطينيين الممثلين للدول الأخرى في فلسطين شريطة المعاملة بالمثل: فقد أبقى المشرع الضريبي من خلال القانون الرواتب والمخصصات التي تدفع للممثلين السياسيين من سفراء وقناصل وكافة الموظفين الأجانب العاملين في السلك الدبلوماسي من ضريبة الدخل وذلك بشروط وهي:

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

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

ثالثاً: الإعفاء لتحقيق العدالة الضريبية

من أجل ضمان عدم دفع الضريبة على الدخل لأكثر من مرة، وعدم تحقق الازدواج الضريبي سواء كان هذا الازدواج دولياً أو محلياً كان ولا بد للمشرع الفلسطيني من أخذها في عين الاعتبار ومثال ذلك:

اعفاء ما نسبته (25%) من أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات ولا يُرد للأرباح أي مبالغ من النفقات مقابل إعفاء هذه النسبة من الأرباح. من المعلوم أن الشركات المساهمة تخضع لضريبة مقطوعة بنسبة (25%) من صافي الدخل الذي تجنيه، وإن الشركة المساهمة تقوم لدى دفعها الأرباح بخصم الدخل من هذه الأرباح.

رابعاً: الإعفاءات الاجتماعية

خلافاً لمبدأ شمول الضريبة يعمد المشرع الضريبي في كثير من الحالات إلى إعفاء عدد من الدخول والمؤسسات من الضريبة وذلك لاعتبارات اجتماعية أو إنسانية تنطلق من الطبيعة التضامنية للدولة الحديثة. فالمؤسسات الدينية والخيرية والتعاونية والصحية والرياضية مثلاً تعفى غالباً من الضريبة على الدخل تشجيعاً لهذه المؤسسات التي تقدم خدماتها العامة لفئات غير قليلة من المواطنين المحتاجين لهذه الخدمات، الأمر الذي يخفف عن كاهل الدولة التضامنية الملزمة أصلاً بمثل هذه الخدمات.

الدراسات السابقة

يوجد العديد من الدراسات العربية والأجنبية وهي كما يلي:

أ. الدراسات العربية

1. دراسة (عبد الكريم وآخرون، 2015) بعنوان "دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية":

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل نظام ضريبة الدخل في فلسطين من منظور العدالة الاجتماعية والاقتصادية ومعايير الشفافية الدولية، تقييم المشاركة الجماعية في صياغة التشريعات الضريبية، كشف القضايا الخلافية في القانون وتحديد العبء الضريبي والفئات المتأثرة به، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة واستخدم الباحثون إجراء مقابلات ولقاءات تشاورية وورشات عمل لجمع المعلومات اللازمة، وتم استخدام المنهج الوصفي كمراجعة تشريعات ضريبة الدخل والدراسات ذات الصلة.

وكان من أهم النتائج التي توصل إليها الباحثون: أنه لم ينجح قانون ضريبة الدخل في تحقيق التوازن بين الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية، وزيادة عدد الشرائح يعمل على تحقيق العدالة الاقتصادية والاجتماعية، واستمرار سيطرة الضرائب غير المباشرة على الإيرادات

الضريبية يقلل من تحقيق العدالة الاجتماعية. ومن أهم التوصيات التي أوصى بها الباحثون: إعادة النظر في الشرائح الضريبية، وتوزيع العبء الضريبي بشكل أفضل لتحقيق العدالة الاجتماعية.

2. دراسة (العدي، 2015) بعنوان " أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية) ":

هدفَ البحث إلى دراسة أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي، من خلال تحديد مفهوم النظام الضريبي، وعرض كلٍّ من أهداف النظام الضريبي ومحدداته، إضافة إلى تحديد تأثير هذه التعقيدات على العدالة الضريبية كهدف للنظام الضريبي، كما درس هذا البحث طبيعة التهرب الضريبي وماهيته، والدوافع التي تدفع المكلفين إلى القيام بالتهرب من دفع الضريبة، وأهم الوسائل التي يجب أن تتبعها الدولة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي تحقيقاً للعدالة الضريبية، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام أداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة الدراسة، حيث درس ميدانياً مجتمع واقع بيئة الأعمال في سورية من خلال اختيار عينة من مراقبي الدخل بلغ عددهم (104) مراقبين، كممثلين عن الدوائر المالية في الجمهورية العربية السورية، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات والتوصل إلى النتائج.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق مبدأ البساطة في النظام الضريبي والتخفيض من تعقيد النظام الضريبي يخفض من التهرب الضريبي ويحقق العدالة الضريبية، كما توصلت أيضاً إلى عدة توصيات أهمها ضرورة إعادة النظر في النظام الضريبي الحالي، بحيث يصبح النظام الضريبي أكثر بساطة وأكثر فهماً وأكثر عدالة بالنسبة إلى المكلف الضريبي.

3. دراسة (عليما، 2012)، بعنوان " التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه ":

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم أسباب وأشكال التهرب الضريبي والعوامل التي تساعد في التقليل والحد منه وصولاً إلى تحقيق العدالة الضريبية، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث الإستبانة أداة لجمع المعلومات، وأجريت الدراسة على مجتمع مدققي الضريبة في العاصمة عمان

حيث بلغ حجم عينة الدراسة (283) مدققاً، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات والتوصل إلى النتائج.

وخلصت الدراسة بأن الأسباب الشخصية والتشريعية والإدارية والاقتصادية والاجتماعية مرتبة حسب الأهمية تلعب دوراً بارزاً في التهرب الضريبي وكل منهما يؤثر على الآخر وخاصة غياب الشعور بالعدالة الضريبية، كما أن وضع حوافز تشجيعية وتحقيق العدالة بين المكلفين تقلل من التهرب الضريبي، وأوصت الدراسة بضرورة وضع إستراتيجية لإصلاح النظام الضريبي من خلال نشر الوعي الضريبي ومسك دفاتر محاسبية صحيحة ووضع تشريع يضمن العدالة والمساواة بين المكلفين.

4. دراسة (حمد، 2009)، بعنوان "الربط الضريبي وأثره علي عدالة النظام الضريبي بالسودان":

تناول البحث بالدراسة والتحليل أثر الربط الضريبي علي عدالة النظام الضريبي بالسودان، وقد تمثلت مشكلة البحث في أن الإدارة الضريبية تسعى إلى تحصيل الضرائب من الممولين بغرض تحقيق الربط الضريبي المحدد مسبقاً من قبل الدولة، وتقوم بإتباع إجراءات مختلفة لتقدير وجباية هذه الضرائب وذلك بهدف الوفاء بالتزاماتها تجاه الدولة، وقد لا تتناسب هذه الإجراءات مع المقدرة التكلفة للممولين ومقدرتهم المالية على الدفع. ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام الاستبيان كأداة لتنفيذ الدراسة، وأجريت الدراسة على مجتمع الدوائر الضريبية في السودان وبلغ عدد عينة الدراسة (200) موظف وموظفة، وقد تم إتباع المنهج الاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي لحل المشكلة وتحليل البيانات والتوصل إلى النتائج.

وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: إن فرض الضريبة بصورة تقديرية قد يؤدي إلى استهلاك رأس مال الممول مما يعيق تحقيق العدالة الضريبية، وإن إتباع أساليب مراجعة مناسبة لأنشطة الممولين تؤدي إلي تقدير الضريبة بصورة عادلة، كما خلصت الدراسة إلى عدة توصيات منها: يجب أن يتم تقدير الضريبة وتحصيلها من الممولين بصورة عادلة، والعمل علي توزيع الربط الضريبي بين إدارات ومكاتب الضرائب بصورة علمية حتى يساهم ذلك في تحديد العبء الضريبي وتحصيله من الممول بعدالة.

5. دراسة (عرباسي، 2008)، بعنوان "العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية":

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع العدالة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر أرباب الصناعة الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية، ومدى رضاهم عن السياسات الضريبية المطبقة، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المقابلات الشخصية كأداة للدراسة، حيث تم جمع البيانات والمعلومات من بعض المسؤولين في الشركات وبلغ عددهم (20) مسؤولاً، فضلاً عن تصميم استبانة تضمنت الجوانب الرئيسية لمحتوى البحث. واختار الباحث الشركات الصناعية الفلسطينية مجتمعة لهذه الدراسة، كما اختار الباحث الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في شمال الضفة الغربية عينة لهذه الدراسة، واختير من هؤلاء عينة مقدارها (120) شركة صناعية، موزعة عشوائياً في المحافظات الآتية: نابلس، وقلقيلية، وطولكرم، وجنين. واستخدم المنهج الوصفي والتحليلي لتحليل البيانات والتوصل إلى النتائج.

حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك رضا مقبولاً من أرباب الصناعة الفلسطينية للعدالة الضريبية في فلسطين من ناحية معدلات الضريبة والإعفاءات الضريبية التي ينص عليها قانون الضريبة الفلسطيني، وكذلك الأمر فيما يتعلق بالتعريفات على الدخل التي أقرها القانون الفلسطيني.

ما أهم التوصيات التي خلص إليها الباحث فهي ضرورة تكثيف الاتصال بين الدوائر الضريبية وأرباب الصناعات الفلسطينية للتعرف إلى آرائهم؛ بما يعزز أواصر الصلة بين العاملين في القطاع الصناعي والدوائر الضريبية الفلسطينية.

6. دراسة (يدك، 2006) بعنوان "العدالة الاجتماعية في قانوني ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 والأردني رقم (25) لسنة 1964 (دراسة مقارنة)":

بحثت هذه الدراسة العدالة الاجتماعية في قانوني ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 والأردني رقم (25) لسنة 1964، دراسة مقارنة، من حيث التشريع والمعدلات والشرائح

الضريبية والاعفاءات الشخصية والعائلية، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي المقارن والذي يعتمد على جمع المعلومات من مصادرها المختلفة وإخضاعها للدراسة وصولاً إلى النتائج.

وقد قام الباحث بدراسة الأدبيات الخاصة بالدراسة ومن مصادرها المختلفة والتي تتمثل بالدراسات والأبحاث المنشورة وغير المنشورة، وكذلك الاطلاع على المعلومات ذات العلاقة عبر الانترنت والمكتبات العامة، كذلك مراكز البحوث والحصول على البيانات الإحصائية اللازمة من الوزارات ذات العلاقة وإجراء الدراسة المناسبة لها. وتم تطبيق حالات عملية من أجل التوضيح والمقارنة وصولاً إلى النتائج المتوخاة.

لقد أظهرت الدراسة مجموعة من النتائج والاستنتاجات، أهمها عدم وجود عدالة اجتماعية مطلقة، حيث أن الشرائح والنسب الضريبية والاعفاءات الشخصية والعائلية نجحت بتحقيق العدالة الاجتماعية الأفقية وأخفقت بتحقيق العدالة الرأسية.

ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة إعادة النظر بنسب الشرائح الضريبية للقانون الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 وخاصة الشريحة الأولى وذلك لخضوع 90-95% من الأشخاص الطبيعيين لهذه الشريحة.

7. دراسة (سليم، 2005)، بعنوان "أثر الإعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين الشخصية والعائلية":

هدف هذا البحث إلى معرفة أثر الإعفاءات الضريبية الشخصية والعائلية على حجم الأسرة في فلسطين من وجهة نظر المكلفين، مع بيان ما إذا كان للخصائص الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين من أثر على آرائهم اتجاه الإعفاءات الضريبية. ولتحقيق أهداف هذا البحث تم تطوير استبانة والتأكد من صدقها ومعامل ثباتها وتوزيعها على عينة عشوائية من المكلفين من الأفراد والموظفين الذين يشكلون مجتمع الدراسة، وتم استرجاع (249) استبانة مثلت عينة الدراسة، ومعالجتها باستخدام المنهج الوصفي التحليلي.

وأظهرت نتائج الدراسة ونتائج الاختبارات الإحصائية أنه يوجد أثر للإعفاءات الضريبية الشخصية والعائلية التي يمنحها قانون ضريبة الدخل على حجم الأسرة في فلسطين، كما يوجد علاقة بين آراء المكلفين حول أثر الإعفاءات الضريبية الشخصية والعائلية على حجم الأسرة وخصائصهم الاقتصادية والاجتماعية وهي الجنس والحالة الاجتماعية وعدد أفراد الأسرة والمستوى العلمي وطبيعة وقطاع العمل والدخل الشهري وطبيعة السكن.

وقد تمت الإشارة إلى بعض التوصيات أهمها أن على المشرع الفلسطيني أن يأخذ بعين الاعتبار أثر الإعفاءات الضريبية الشخصية والعائلية على سياسة الإنجاب والنسل في فلسطين خاصة بعد ظهور نتائج هذا البحث.

8. دراسة (المغربي، 2004) بعنوان "تحديد معدلات ضريبة الدخل في فلسطين و آثارها الاقتصادية":

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الآثار الاقتصادية لمعدلات ضريبة الدخل الفلسطينية من وجهة نظر المكلفين وما هي المؤشرات الاقتصادية التي تعمل على تحديد معدلات ضريبة الدخل، بالإضافة إلى معرفة كيفية تحديد المعدل الضريبي، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم الباحث الاستبانة لجمع المعلومات اللازمة، وتكون مجتمع الدراسة من قسمين الأول المكلفين بدفع الضريبة من رأس المال أو رأس المال والعمل معاً، والثاني: المكلفين الذين دخلهم من العمل، واختيرت عينة بلغت (3470) من القسم الأول، و(3407) من القسم الثاني. وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات ولفحص الفرضيات تحقيق الأهداف المذكورة سابقاً.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث: لا يوجد تأثير لمعدلات ضريبة الدخل المقطوعة من الموظفين العامين، يوجد أثر لمعدلات ضريبة الدخل على المؤسسات الاقتصادية ويزداد أثر المعدلات الضريبية على المكلف كلما زاد رقم الشريحة التي ينتمي إليها. كما وأوصى الباحث بعدة توصيات، أهمها: استخدام السياسات الضريبية في تشجيع المشاريع الصغيرة وجذب الاستثمار، واتباع السياسات الضريبية الداعمة، والتركيز على التصاعد الحقيقي وليس الاسمي.

9. دراسة (دقة، 2003) بعنوان " العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني":

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العدالة الضريبية التي تسعى فلسطين لتحقيقها من خلال التشريعات الضريبية ومعرفة أثرها على الاستقرار النفسي للمكلفين وتعزيز الثقة بينهم وبين الدولة، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي وعلى نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لتحقيق الأهداف المذكورة سابقاً، ومن أهم النتائج التي توصل إليها: أن العمومية الضريبية سواء شخصية أو مادية تتعارض مع إعفاءات الضريبة على بعض الأموال حسب المصلحة العامة أو المعاملة بالمثل، وأن النظام الضريبي في الدولة التضامنية المعاصرة يقوم على التوافق بين مبدأ الوفرة المالية والعدالة الضريبية وهذا التناقض بين المبدأين ينتج عن مبدأ الشخصية الضريبية، ومن أهم التوصيات التي أوصى بها الباحث: توضيح النصوص القانونية بشكل أكثر حتى لا يحدث أي غموض وضياح حق الخزنة، وضع نص قانوني يخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة، إخضاع دخل الزراعة المروية والبيوت البلاستيكية والثروة الحيوانية للضريبة.

الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Adebimpe O Umoren، ferry barineka, 2017) بعنوان "

Visualize tax equity and tax compliance with personal income in "Rivers State

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف اثر الإنصاف الضريبي المفروض على المكلفين لدفع الضرائب في الامتثال الضريبي للدخل الشخصي للمكلفين، وكان الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو إقامة العلاقة بين مفهوم العدالة الضريبية وعدالة ضريبة الدخل الشخصي في ولاية ريفرز، وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة، وشمل مجتمع الدراسة عدداً من المكلفين في ولاية ريفرز وبلغ عدد عينة الدراسة (200) مكلف. واستخدم المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات والتوصل إلى النتائج.

وكانت أهم النتائج بأن العدالة في التوزيع، والنزاهة الإجرائية، والإنصاف الانتقائي، وإدراك النزاهة الضريبية، لهما تأثير إيجابي على ضريبة الدخل الشخصي الامتثال في ولاية ريفرز. فمن المستحسن أن تكون هناك زيادة في توفير السلع والخدمات الاجتماعية لتحفيز مستوى الامتثال لضريبة الدخل الشخصي، وأخيرا أوصت الدراسة بأن موظفو الضرائب يطبقون الحد الأدنى من العقوبة على المتخلفين عن الضرائب .

2. دراسة (Davies, 2015) بعنوان " Visualize tax equity and compliance with personal income tax":

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر الإنصاف الضريبي في الامتثال لضريبة الدخل الشخصي وشملت الدراسة التعرف على كيفية تحقيق الإنصاف الضريبي التي تساهم في توزيع الضرائب بين المواطنين بأسلوبٍ عادل، من خلال الاعتماد على مجموعةٍ من الاستراتيجيات المالية التي تُنظَّم الطرق المُتبعة في تطبيق النظام الضريبي، واستخدم المنهج الوصفي من خلال دراسة القانون الضريبي والتشريعات والأنظمة المطبقة في الدوائر الضريبية، ومن أهم نتائج الدراسة التي توصلت إليها الدراسة ضرورة اعتماد المنهج المقنع في تحسين سلوك الامتثال لضريبة الدخل والحد من عمليات التهرب الضريبي الموجهة للمكلفين من قبل ضريبة الدخل، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة بأن استخدام العقوبات تساهم في التحقق من عدم امتثال دافعي الضريبة على دفع الضريبة، واستخدام أسلوب الإقناع يساعد على الحد من التهرب الضريبي من خلال التوعية بمفهوم الإنصاف الضريبي.

3. دراسة (Gardner, 2013) بعنوان " Personal Income Tax Reform, Improving Tax Justice in the District of Columbia":

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على كيفية فرض الضريبة بشكل عادل بين فئات الشعب المختلفة حسب كل من الدخل الشخصي الذي يتقاضاه المكلف من خلال اتخاذ سياسات عادلة ومنصفة لتحقيق الهدف الأساسي من الدراسة وهو إصلاح ضريبة الدخل الشخصي في مقاطعة كولومبيا بهدف تحقيق العدالة العامة لنظام الضرائب في العاصمة، واستخدم المنهج الوصفي من خلال

دراسة بنود القانون الضريبي الكولومبي، وكانت الدراسة مهمة إلى حد كبير بالأثر التراجعي للمبيعات والمكوس والضرائب العقارية في المدينة، ومن أهم النتائج التي ركزت عليها هذه الدراسة وجود ضريبة دخل للدولة متمثلة في أداة فعالة لتعويض أي انحدار داخل هذه الدولة وتحقيق العدل والإنصاف بين دافعي الضريبة، ومن أهم التوصيات التي أشارت إليها الدراسة اتخاذ سياسات التي من شأنها ان تزيد معدلات الضرائب الفعلية لدافعي الضرائب ذوي الدخل الأعلى لتكون أكثر انسجاما مع تلك التي يدفعها جيرانهم الأقل ثراء.

4.دراسة (Picur& Riahi, 2006) بعنوان "the Impact of Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance"

هدفت الدراسة إلى فحص مدي تأثير البيروقراطية والفساد على الالتزام الضريبي الطوعي في الدول النامية وتمكنت أهمية الدراسة في انتشار البيروقراطية والفساد في الدول النامية وتأثير هذه المشكلة على رغبة دافع الضرائب في سداد الضريبة طوعا. وتمثلت مشكلة الدراسة في معرفة واقع الربط والتأثير للبيروقراطية والفساد على الالتزام الضريبي الطوعي، وتم استخدام الاستبيان، وتم اعتماد مجتمع الدراسة والمتمثل ب(30) دولة متقدمة، وعمل دراسة تجريبية على (30) دولة متقدمة كعينة للدراسة. واستخدم المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات والتوصل إلى النتائج.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها: أن مستوى الالتزام الضريبي الطوعي يتأثر سلبا عندما يكون مستوي البيروقراطية عاليا، ويتأثر هذا الالتزام إيجاباً عندما يكون هناك رقابة ومكافحة للفساد. وأوصت الدراسة بضرورة العمل على تطوير الوعي الضريبي لدى المواطنين لينأى بهم عن الفساد والبيروقراطية ويساعد على تحسين مستوى الالتزام الضريبي الطوعي.

5. دراسة (Hanousek and Palda, 2004) بعنوان "Quality of Government :

Services and the Civic Duty to pay Taxes in the Czech and Slovak Republics, and other Transition Countries"

تناولت هذه الدراسة نوعية الخدمات التي تقدمها الحكومة للمواطنين ورغبة المواطنين في التهرب من دفع الضريبة لشعورهم بعدم العدالة الضريبية، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وشمل مجتمع الدراسة المواطنين في تشيك وسلوفاكيا. وشملت هذه الدراسة (1089) تشيكي و(501) سلوفاكي. استخدم المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات وفحص الفرضيات والوصول إلى النتائج.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج عدة، أهمها، يتهرب المواطنون من دفع الضريبة إذا اعتقدوا أنهم لا يحصلون على خدمات حكومية ممتازة. كما أن تقديم خدمات عامة جيدة يشجع المواطنين على الالتزام أكثر بدفع ما عليهم من ضرائب لأنهم يشعرون بالعدالة الضريبية.

وقد خرجت الدراسة بعدة توصيات أهمها: ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية في التعامل مع المكلفين والعمل على زيادة الثقة بين المكلفين ودائرة ضريبة الدخل، مما يساعد على زيادة التزام المكلفين بدفع ما عليهم من ضريبة دخل.

6. دراسة (Omar, 2001) بعنوان " Tax Legislation and its Effect on "

Corporate Financial Reporting : A Comparative Analysis Between US and India

هدفت الدراسة إلى تقييم تأثير التشريع الضريبي على الإيرادات الضريبية وتحديد كيفية استجابة الشركات المساهمة لهذا التشريع باعتبار أنه يرتبط ضمناً بالقوائم المالية. وتم الاعتماد على الاستبانة للحصول على المعلومات اللازمة، وتكمن أهمية الدراسة في تقييم تأثير التشريع الضريبي على الإيرادات الضريبة باعتبارها المصدر الأساس للتمويل الذاتي الحكومي. وتكون مجتمع الدراسة العاملين في الشركات الأمريكية والشركات الهندية، وتكونت الدراسة من عینتين

بلغت (300) من العاملين في الشركات العاملة في أمريكا و(300) من العاملين في الشركات الهندية، واستخدم المنهج التحليلي الوصفي لفحص وتحليل البيانات والتوصل إلى النتائج.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي كانت تسدد ضريبة الدخل بمعدلات منخفضة قبل التشريع الجديد أصبحت تسدد مبالغ ضريبة أكبر بعد هذا التشريع، أما الشركات الكبيرة فقد كانت الزيادة التي سددتها بعد التشريع الجديد أقل من الشركات الصغيرة وأن التشريع الضريبي الجديد قد زاد من العدالة الأفقية بين دافعي الضرائب في الهند. وأوصت الدراسة بضرورة عمل دراسات حول السلوك الضريبي وإعداد القوائم المالية في كل من الهند وأمريكا للشركات.

7. دراسة (Moser and Evans, 1995) بعنوان "The Effects of Horizontal and

Exchange Inequity on Tax Reporting Decisions"

هدفت الدراسة إلى التعرف على العدالة الأفقية وأثرها على معدلات الضريبة، وتقوم هذه الدراسة على فرضية في ظل عدم العدالة الأفقية سيقدم دافع الضريبة في إقراره الضريبي دخل أقل أو أكثر عندما يتم زيادة أو تخفيض معدل الضريبة مع بقاء الخدمات العامة المقدمة للمواطنين ثابتة، ولتحقيق هدف الدراسة تم عمل دراسة مقارنة للقوانين الضريبية البريطانية. واستخدم المنهج الوصفي الاستقرائي لتحليل البيانات والوصول إلى النتائج.

ومن أهم نتائج الدراسة أن دافعي الضريبة يعلنون عن دخل أكثر عند شعورهم بالعدالة الأفقية، كما أنه لا يوجد تأثير لعدم وجود عدالة تبادلية على إفصاح المكلف عن دخله في الإقرار الضريبي لشعور المكلف بأن هذا الأمر عام على جميع المواطنين، ومن أهم توصيات الدراسة يجب تبسيط النظام الضريبي، وتنمية الوعي الضريبي وتقوية الثقة المتبادلة بين المكلفين ودائرة الضريبة.

التعقيب على الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة في معظمها العدالة الضريبية من عدة منطلقات وزوايا من خلال دراسة نصوص القانون الضريبي، حيث ركزت بعض الدراسات على العدالة الاجتماعية والاقتصادية ومنها دراسة (عبد الكريم وآخرون، 2015) ودراسة (يدك، 2006) ودراسة (سليم، 2005)، ومنها ما تناول أنواع محددة من العدالة الضريبية وهي العدالة الأفقية والعمودية كدراسة (Moser and Evans, 1995). ومنها ما تناول جميع أنواع العدالة الضريبية وزواياها ومنها دراسة (حمد، 2009) ودراسة (عرياسي، 2008) ودراسة (دقة، 2003) ودراسة (ferry Adebimpe O Umoren barineka, 2017) ودراسة (Davies, 2015). بينما تناولت بعض الدراسات العدالة الضريبية بطريقة غير مباشرة في طياتها حيث تناولت التهرب الضريبي واعتبرته أبرز أسباب غياب العدالة الضريبية كدراسة (العدي، 2015) ودراسة (عليقات، 2012) دراسة (Picur& Riahi, 2006).

وقد تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في أنها تناولت في إطارها النظري مفهوم العدالة الضريبية وأنواعها كما اعتمدت العديد من الدراسات السابقة على المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب الاستبيان كدراسة (العدي، 2015) ودراسة (عليقات، 2012) ودراسة (حمد، 2009) ودراسة (عرياسي، 2008).

وقد اختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في الأداة المستخدمة في بعضها حيث اعتمدت على المنهج الاستقرائي من خلال دراسة بنود القانون وتفسير العدالة الضريبية ووجودها من خلال هذه البنود القانونية التي يتضمنها القانون الضريبي ومنها دراسة (عبد الكريم وآخرون، 2015) ودراسة (يدك، 2006) ودراسة (دقة، 2003) ودراسة (Gardner, 2013).

كما اختلفت الدراسات السابقة عن الدراسة الحالية باختلاف البيئة التي أجريت فيها فمنها ما أجري في سورية كدراسة (العدي، 2015) ومما ما أجرى في الأردن كدراسة (عليقات، 2012) ومنها في السودان كدراسة (حمد، 2009)، حيث اعتبرت البيئة الفلسطينية بيئة لها خصوصيتها

الاقتصادية والاجتماعية والسياسية كما برز في دراسة (عرباسي، 2008) ودراسة (دقة، 2003) ودراسة (عبد الكريم وآخرون، 2015) ودراسة (يدك، 2006) ودراسة (سليم، 2005).

وقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها كانت من وجهة نظر كبار المكلفين وهذا ما يميزها عن الدراسات السابقة أن كبار المكلفين هم العمود الفقري للاقتصاد الفلسطيني ومصدر الجباية والتشغل وأنها تناولت مدى تحقيق العدالة الضريبية في بنود القرارات بقانون بخصوص الضريبة على الدخل والقوانين الضريبية المتوالية التعديلات. وستكون هذه الدراسة من الدراسات القليلة على حد علم الباحثة التي أجريت وتناولت هذا الموضوع.

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 تصميم الدراسة والطرق الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات.

منهج الدراسة

اتبعت الباحثة المنهج الوصفي منهجاً للدراسة، وذلك لملاءمته لطبيعتها، إذ يعمل المنهج الوصفي على تحديد الظاهرة والتعبير عنها كما وكيفاً، ودراسة المتغيرات ذات الصلة فيها.

مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع كبار مكلفين الضفة الغربية، وقد بلغ عددهم (344). وفق إحصاءات وزارة المالية لسنة 2018.

عينة الدراسة

قامت الباحثة باختيار عينة طبقية عشوائية من مجتمع الدراسة، وبلغ عدد أفرادها (151)، أي ما نسبته (43%) من 344 شركة، والجدول (1) يبين توزيع عينة الدراسة تبعاً للسمات الديموغرافية.

الجدول (1): توزيع عينة (مجتمع) الدراسة حسب سماتها الديموغرافية

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
القطاع الاقتصادي	تجاري	81	53.6
	صناعي	35	23.2
	خدمي	35	23.2
سنوات العمل	أقل من 10 سنوات	11	7.3
	من 10-15 سنة	38	25.2
	أكثر من 15 سنة	102	67.5
رأس المال	أقل من مليون	19	12.6
	مليون-1.5 مليون	55	36.4
	أكثر من 1.5 مليون	77	51.0
المجموع		151	100.0

أداة الدراسة

استخدمت الباحثة الاستبانة أداة لدراساتها، وفيما يأتي وصف لأداة الدراسة:

تضمنت الاستبانة (4) مجالات، وتمثلت في:

- النسب (الشرائح الضريبية).

- الإعفاءات الضريبية.

- التتزيلات على الدخل.

- إجراءات تحصيل دين الضريبة.

وقد قامت بتصميمها وتطويرها كأداة لجمع المعلومات، من خلال مراجعة الأدب النظري المتعلق بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني ومراجعة الأبحاث والدراسات والكتب التي بحثت في ضريبة الدخل وقد تكونت أداة الدراسة من جزأين:

الجزء الأول: ويشمل المعلومات الأولية عن كبار المكلفين (المتغيرات الوسيطة).

الجزء الثاني: واشتمل على (27) فقرة، موزعة على (4) مجالات، يتم الاستجابة عن هذه الفقرات من خلال ميزان ليكرت الخماسي، يبدأ بموافق بشدة أو يُعطى (5) درجات، ثم موافق ويُعطى (4) درجات، ثم محايد ويُعطى (3) درجات، ثم أعارض ويُعطى درجتين، وينتهي بأعارض بشدة ويُعطى درجة واحدة فقط.

صدق الأداة

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين المختصين في **الاقتصاد وعلم الضريبة**، وبلغ عددهم (5) 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 **بتعديل بعض الفقرات من الإستبانة** ولقد تم الأخذ برأي الأغلبية (أي 75% من الأعضاء المحكمين) في عملية التحكيم، وبذلك يكون قد تحقق صدق للإستبانة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية (ملحق 2).

ثبات الاستبانة

لقد تم استخراج معامل ثبات الاستبانة، 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	النسب (الشرائح الضريبية)	4	0.79
2	الإعفاءات الضريبية	6	0.78
3	التنزيلات على الدخل	10	0.80
4	إجراءات تحصيل دين الضريبة	7	0.82
الثبات الكلي		27	0.85

يتضح من الجدول رقم (2) أن معاملات الثبات لمجالات الإستمبانة ودرجتها الكلية تراوحت بين (0.79 - 0.85)، وهو معاملات ثبات عالية وتفي بأغراض البحث العلمي.

إجراءات الدراسة

لقد تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
- تحديد أفراد عينة الدراسة.
- قامت الباحثة بتوزيع الاستبانة على عينة الدراسة، واسترجاعها جميعها.
- إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائيا باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
- استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها، واقتراح التوصيات المناسبة.

تصميم الدراسة

تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية:

- أ- المتغيرات الديموغرافية:
 - القطاع الاقتصادي: وله ثلاثة مستويات: (تجاري، صناعي، خدمي)
 - سنوات العمل: وله ثلاثة مستويات: (أقل من 10 سنوات، من 10-15 سنة، أكثر من 15 سنة)
 - رأس المال: وله ثلاثة مستويات: (أقل من مليون، مليون-1.5 مليون، أكثر من 1.5 مليون)

ب- المتغيرات المستقلة:

-النسب الضريبية(الشرائح)

-الإعفاءات الضريبية

-النتزيلات على الدخل

-إجراءات تحصيل الضريبة

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 لمجالات الاستبانة وفقراتها.

2. معادلة كرونباخ - ألفا (Alpha-Cronbach)، لحساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة.

3. تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لفحص فرضيات الدراسة.

4. اختبار شيفيه للمقارنة البعدية Scheffe Post Hoc Test.

5. اختبار (ت) لعينة واحدة One Sample t test.

6. اختبار معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

مقدمة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، ولتحقيق هدف الدراسة، فقد أعدت الباحثة استبانة، وقامت بتوزيع الاستبانة على كبار مكلفين الضفة الغربية ويتناول هذا الفصل عرضاً لنتائج الدراسة وفقاً لترتيب أسئلتها وفرضياتها

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

أ. النتائج المتعلقة بالسؤال الأول للدراسة: ما مدى تحقيق النسب (الشرائح الضريبية) للعدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية؟

وللإجابة عن السؤال الأول، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات المجال الأول النسب (الشرائح الضريبية)، واعتمدت الباحثة في هذه الدراسة المقياس الآتي لتقدير مدى التحقيق:

(4.21 فأكثر) = عالية جداً

(4.20-3.41) = عالية

(3.40-2.61) = متوسط

(2.60-1.81) = منخفض

(أقل من 1.81) = منخفض جداً.

ويستند المقياس على توزيع الفرق بين أعلى استجابة (5) وأدنى استجابة (1) إلى خمس فئات متساوية، ويبين الجدول (3) هذه النتائج.

الجدول (3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال النسب (الشرائح الضريبية)

الترتيب	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مدى التحقيق
1	طريقة توزيع الدخل على الشرائح تعد سبباً لعدم دفع الضريبة	3.49	0.86	عالٍ
2	الشرائح الضريبية المعمول بها تحقق نوع من العدالة الضريبية	3.34	0.90	متوسط
3	نسبة الضريبة المفروضة على كل شريحة تحقق نوع من العدالة الضريبية	3.16	0.86	متوسط
4	تعتبر الدخل موزعة بشكل عادل على الشرائح	3.06	0.93	متوسط
الدرجة الكلية لمجال النسب (الشرائح الضريبية)				
		3.26	0.60	متوسط

يتضح من الجدول (3) أن مدى تحقيق النسب (الشرائح الضريبية) للعدالة الضريبية، قد أتى بمتوسط (3.26) وانحراف معياري (0.60)، وهذا يدل على أن النسب (الشرائح الضريبية) قد حققت العدالة الضريبية بشكل متوسط.

حيث أن كبار المكلفين يشعرون بعدالة القانون الضريبي وأن النسب الضريبية المفروضة على دخولهم مناسبة لهم ولأوضاعهم وظروف معيشتهم وبالتالي ترفع درجة رضاهم بشكل متوسط، كما أن نسبة الضريبة المفروضة على كل شريحة تحقق نوع من العدالة الضريبية، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عبد الكريم وآخرون، 2015) ودراسة (عرياسي، 2008)، ودراسة (دقة، 2003) حيث تتوفر العدالة الضريبية في فلسطين من ناحية معدلات الضريبة والنسب والشرائح الضريبية التي ينص عليها قانون الضريبة الفلسطيني.

ب. النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني للدراسة: ما مدى تحقيق الإعفاءات الضريبية للعدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية ؟

يشير الجدول (4) إلى النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني للدراسة:

الجدول (4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال الإعفاءات الضريبية

النتسلسل	الترتيب	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مدى التحقيق
1	4	اعفاء شراء أو بناء سكن لأول مرة من الضريبة يحقق نوع من العدالة الضريبية	3.97	0.58	عالٍ
2	5	اعفاء الفوائد المدفوعة على قرض لبناء أو شراء بيت لأول مرة من الضريبة يحقق نوع من العدالة	3.87	0.65	عالٍ
3	3	اعفاء المبالغ المدفوعة للمساهمة في الصناديق التي يحددها القانون من الضرائب يحقق نوع من العدالة الضريبية	3.77	0.59	عالٍ
4	1	مبلغ اعفاء الإقامة يحقق نوع من العدالة الضريبية	3.66	0.73	عالٍ
5	6	مبلغ الإعفاء الجامعي لشخصين كحد أقصى يحقق نوع من العدالة الضريبية	3.64	0.79	عالٍ
6	2	اعفاء مبلغ المواصلات للقطاع العام و10% للقطاع الخاص من الضرائب يحقق نوع من العدالة الضريبية	3.54	0.71	عالٍ
الدرجة الكلية لمجال الإعفاءات الضريبية			3.74	0.39	عالٍ

يتضح من الجدول (4) أن مدى تحقيق الإعفاءات الضريبية للعدالة الضريبية، قد أتى بمتوسط (3.74) وبانحراف معياري (0.39)، وهذا يدل على أنّ الإعفاءات الضريبية تحقق العدالة الضريبية بشكل عالٍ أو مرتفع.

حيث أنه كلما كانت الإعفاءات الضريبية التي يحصل عليها كبار المكلفون أكثر ومناسبة لهم ولأوضاعهم يشعرون بمدى عدالة القانون الضريبي وترتفع درجة رضاهم فكلما زادت الإعفاءات قل الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي قلت قيمة الضريبة المستحقة. واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عرباسي، 2008) ودراسة (يدك، 2006) ودراسة (سليم، 2005)، ودراسة (دقة، 2003) والتي بينت أن الإعفاءات الشخصية والعائلية نجحت بتحقيق العدالة الاجتماعية الأفقية وأخفقت بتحقيق العدالة الرأسية.

ج. النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث للدراسة: ما مدى تحقيق التنزيلات على الدخل للعدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية ؟

يشير الجدول (5) إلى النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث للدراسة:

الجدول (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال التنزيلات على الدخل.

الترتيب	التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مدى التحقيق
10	1	تنزيل خسارة استبدال الآلات ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها و الفوائد المترتبة عليها يحقق نوع من العدالة الضريبية.	4.19	0.62	عالٍ
4	2	تنزيل مكافأة نهاية الخدمة وتعويضات إصابة العمل والوفاء من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوع من العدالة الضريبية.	4.14	0.58	عالٍ

3	2	4.08	0.45	عالي	تتزيل فوائد القروض والرواتب والأجور ومكافأة نهاية الخدمة المدفوعة من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوع من العدالة الضريبية.
4	1	4.07	0.38	عالي	تتزيل المصروفات الإدارية والتسويقية والقانونية والتوزيعية من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوع من العدالة الضريبية.
5	3	3.88	0.62	عالي	تتزيل مصاريف التأسيس وبدل الخلو بشرط توزيعها على 5 سنوات بالتساوي من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوع من العدالة الضريبية.
6	5	3.85	0.72	عالي	تتزيل نفقات تدريب الموظفين بما لا يزيد عن 2% من الدخل الصافي السنوي يحقق نوع من العدالة الضريبية.
7	6	3.79	0.56	عالي	تتزيل الديون المدومة حسب تعليمات تصدر عن الوزير يحقق نوع من العدالة الضريبية.
8	7	3.73	0.58	عالي	تتزيل نفقات البحث و التطوير و تبني المواصفات و المعايير الفلسطينية و البحث عن أسواق جديدة بما لا يزيد عن 2% من الدخل الإجمالي أو 500,000 شيكل (أيهما أقل سنوياً) يحقق نوع من العدالة الضريبية.
9	9	3.54	0.54	عالي	تتزيل حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي خارج فلسطين بما لا يزيد عن 2% سنوياً من مجموع دخول الفروع يحقق نوع من العدالة الضريبية.
10	8	3.48	0.80	عالي	تتزيل نفقات الضيافة بما لا يزيد عن 1% من الدخل الإجمالي أو 150,000 شيكل (أيهما أقل سنوياً) للشخص الطبيعي و المعنوي و بما لا يزيد عن 1% من الدخل الإجمالي أو 300,000 شيكل (أيهما أقل سنوياً) لشركات المساهمة العامة يحقق نوع من العدالة الضريبية.
الدرجة الكلية لمجال التتزيلات على الدخل					عالي
					3.87
					0.31

يتضح من الجدول (5) أن مدى تحقيق التنزيلات على الدخل للعدالة الضريبية، قد أتى بمتوسط (3.87) وبانحراف معياري (0.31)، وهذا يدل على أنّ التنزيلات على الدخل تحقق العدالة الضريبية بشكلٍ عالٍ أو مرتفع.

حيث أنه من وجهة نظر كبار المكلفين فإن النفقات والمصاريف التي يتم تنزيلها من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة لا يؤثر على الشعور بعدالة القانون الضريبي ودرجة رضاهم، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عرياسي، 2008) ودراسة (يدك، 2006) ودراسة (سليم، 2005)، ودراسة (دقة، 2003) والتي بينت أن هناك رضا مقبولاً من للعدالة الضريبية من ناحية معدلات الضريبة والتنزيلات الضريبية التي ينص عليها قانون الضريبة.

د. النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع للدراسة: ما مدى تحقيق إجراءات تحصيل دين الضريبة للعدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية ؟

يشير الجدول (6) إلى النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع للدراسة:

الجدول (6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال إجراءات تحصيل دين الضريبة

الترتيب	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مدى التحقيق
1	الحصول على خصم 4% عند تقديم الإقرار الضريبي للدوائر الضريبية خلال الشهر الأول من الفترة الضريبية و خصم 2% في الشهر الثاني و الثالث يحقق نوع من العدالة الضريبية	3.91	0.85	عالٍ
2	فرض عقوبة الحبس لمدة تتراوح بين شهر و سنة أو غرامة بين 1000 و 10,000 شيكل لكل من تهرب أو حرض أو ساعد على التهرب الضريبي يحقق نوع من العدالة الضريبية	3.72	0.91	عالٍ

3	4	قيام المحكمة بمنع الممتنعين عن سداد الضريبة و الغرامات المستحقة عليهم من السفر أو التصرف بأموالهم قبل السداد يحقق نوع من العدالة الضريبية	3.64	1.04	عالٍ
4	3	تعتبر مدة 30 يوم لدفع الضريبة و الغرامة المستحقة بعد ارسال انذار للمتأخرين تحقق نوع من العدالة الضريبية	3.58	82.	عالٍ
5	1	فرض غرامة 2% على المتأخرين بدفع الضريبة يحقق نوع من العدالة الضريبية	3.30	1.01	متوسط
6	2	الحجز على أموال المتأخرين بدفع الضريبة و الغرامة المستحقة عليهم يحقق نوع من العدالة الضريبية	2.84	1.02	متوسط
7	7	فرض غرامة 3% عن كل شهر تأخير عن تقديم الإقرار الضريبي يحقق نوع من العدالة الضريبية	2.72	1.03	متوسط
الدرجة الكلية لمجال إجراءات تحصيل دين الضريبة			3.38	0.59	متوسط

يتضح من الجدول (6) أن مدى تحقيق إجراءات تحصيل دين الضريبة للعدالة الضريبية، قد أتى بمتوسط (3.38) وبانحراف معياري (0.59)، وهذا يدل على أنّ إجراءات تحصيل دين الضريبة تحقق العدالة الضريبية بشكل متوسط. حيث أنه كلما كانت الإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية لتحصيل الضريبة من المكلفين سهلة وبسيطة وغير معقدة ولا تحتاج إلى الكثير من المصاريف وتتم في الوقت المناسب للمكلفين كلما انخفض شعورهم بعبء الضريبة المفروضة عليهم وارتفعت درجة رضاهم وزادت عدالة القانون الضريبي، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عرياسي، 2008) ودراسة (يدك، 2006) ودراسة (سليم، 2005)، ودراسة (دقة، 2003) ودراسة ferry (2017) (Adebimpe O Umoren، barineka، والتي بينت أن هناك اجراءات تحصيل الضريبة تحقق العدالة الضريبية.

هـ. النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيسي: ما مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من وجهة نظر كبار المكلفين في محافظات الضفة الغربية؟

يُشير الجدول رقم (7) إلى النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيسي للدراسة، ويُلخص نتائج مجالات الدراسة ويشير إلى مدى تحقيق نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني للعدالة الضريبية

الجدول (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات الدراسة ودرجتها الكلية

الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة الكلية لمدى تحقيق نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني للعدالة الضريبية
1	3.87	0.31	التنزيلات على الدخل
2	3.74	0.39	الإعفاءات الضريبية
3	3.38	0.59	إجراءات تحصيل دين الضريبة
4	3.26	0.60	النسب (الشرائح الضريبية)
	3.63	0.24	الدرجة الكلية لمدى تحقيق نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني للعدالة الضريبية

يتضح من الجدول (7) أن مدى تحقيق نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني للعدالة الضريبية، قد أتى بمتوسط (3.63) وبانحراف معياري (0.24)، وهذا يدل على أن نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تحقق العدالة الضريبية بشكل عالٍ أو مرتفع. حيث أنه تبين أن هناك رضا مرتفع من قبل كبار المكلفين على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 وأنه يحقق العدالة الضريبية، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عرباسي، 2008) ودراسة (يدك، 2006) ودراسة (سليم، 2005)، ودراسة (دقة، 2003) ودراسة (ferry barineka, 2017) ودراسة (Adebimpe O Umoren) والتي بينت أن القانون الضريبي يحقق العديد من بنود العدالة الضريبية.

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

1- النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، تعزى لمتغير القطاع الاقتصادي.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تبعا لمتغير القطاع الاقتصادي، ومن ثم استخدم تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) للتعرف على دلالة الفروق في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، تعزى لمتغير القطاع الاقتصادي، والجدولان (8) و(9) يبينان ذلك:

جدول (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير القطاع الاقتصادي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	القطاع الاقتصادي	المجال
0.54	3.22	81	تجاري	النسب (الشرائح الضريبية)
0.55	3.19	35	صناعي	
0.73	3.44	35	خدمي	
0.36	3.72	81	تجاري	الاعفاءات الضريبية
0.41	3.66	35	صناعي	
0.40	3.88	35	خدمي	
0.24	3.87	81	تجاري	التنزيلات على الدخل
0.38	3.91	35	صناعي	
0.39	3.85	35	خدمي	
0.50	3.39	81	تجاري	إجراءات تحصيل دين الضريبة
0.64	3.36	35	صناعي	
0.72	3.40	35	خدمي	
0.18	3.61	81	تجاري	الدرجة الكلية
0.28	3.61	35	صناعي	
0.31	3.68	35	خدمي	

جدول (9): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في متوسط إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير القطاع الاقتصادي

المجال	مصدر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط الانحراف	ف"ق" المحسوبة	مستوى الدلالة
النسب (الشرائح الضريبية)	بين المجموعات	1.409	2	0.704	2.004	0.138
	داخل المجموعات	52.009	148	0.351		
	المجموع	53.417	150			
الاعفاءات الضريبية	بين المجموعات	0.901	2	0.451	3.074	0.053
	داخل المجموعات	21.693	148	0.147		
	المجموع	22.594	150			
التنزيلات على الدخل	بين المجموعات	0.084	2	0.042	0.432	0.650
	داخل المجموعات	14.350	148	0.097		
	المجموع	14.434	150			
إجراءات تحصيل دين الضريبة	بين المجموعات	0.024	2	0.012	0.035	0.966
	داخل المجموعات	51.779	148	0.350		
	المجموع	51.803	150			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.117	2	0.059	0.997	0.371
	داخل المجموعات	8.702	148	0.059		
	المجموع	8.819	150			

*دال إحصائيا عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$

يتضح من الجدول (9) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، تعزى لمتغير القطاع الاقتصادي.

مستوى الدلالة أكثر من 0.05 لذلك يتم قبول الفرضية الصفرية الأولى ورفض الفرضية البديلة أي بمعنى أن لا يوجد فروق من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل تعزى لمتغير القطاع الاقتصادي في متوسط إجابات المبحوثين، حيث تراعي قوانين وتشريعات ضريبة الدخل الفلسطينية، خصوصية المكلف الفلسطيني من كافة جوانبه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عبد الكريم وآخرون، 2015) ودراسة (عرياسي، 2008)، ودراسة (دقة، 2003) والتي أكدت على احتواء القانون الضريبي على البنود التي تحقق العدالة من حيث الإعفاءات والتنازلات والشرائح الضريبية.

2- النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، تعزى لمتغير سنوات العمل.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تبعا لمتغير سنوات العمل، ومن ثم استخدم تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) للتعرف على دلالة الفروق في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، تعزى لمتغير سنوات العمل والجدولان (10) و(11) يبينان ذلك:

جدول (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير سنوات العمل

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	سنوات العمل	المجال
0.71	3.27	11	أقل من 10 سنوات	النسب (الضريبية) (الشرائح)
0.51	3.36	38	من 10-15 سنة	
0.62	3.23	102	أكثر من 15 سنة	
0.34	3.62	11	أقل من 10 سنوات	الاعفاءات الضريبية
0.33	3.72	38	من 10-15 سنة	
0.41	3.76	102	أكثر من 15 سنة	
0.43	3.85	11	أقل من 10 سنوات	التزيلات على الدخل
0.29	3.86	38	من 10-15 سنة	
0.31	3.88	102	أكثر من 15 سنة	
1.08	3.26	11	أقل من 10 سنوات	إجراءات تحصيل دين الضريبة
0.67	3.45	38	من 10-15 سنة	
0.48	3.37	102	أكثر من 15 سنة	
0.40	3.56	11	أقل من 10 سنوات	الدرجة الكلية
0.25	3.65	38	من 10-15 سنة	
0.22	3.63	102	أكثر من 15 سنة	

جدول (11): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير سنوات العمل.

المجال	مصدر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط الانحراف	ف" المحسوبة"	مستوى الدلالة
النسب (الشرائح الضريبية)	بين المجموعات	0.468	2	0.234	0.654	0.522
	داخل المجموعات	52.949	148	0.358		
	المجموع	53.417	150			
الاعفاءات الضريبية	بين المجموعات	0.225	2	0.113	0.746	0.476
	داخل المجموعات	22.368	148	0.151		
	المجموع	22.594	150			
التنزيلات على الدخل	بين المجموعات	0.031	2	0.016	0.160	0.852
	داخل المجموعات	14.403	148	0.097		
	المجموع	14.434	150			
إجراءات تحصيل دين الضريبة	بين المجموعات	0.333	2	0.166	0.478	0.621
	داخل المجموعات	51.471	148	0.348		
	المجموع	51.803	150			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.064	2	0.032	0.537	0.585
	داخل المجموعات	8.755	148	0.059		
	المجموع	8.819	150			

*دال إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$

يتضح من الجدول (11) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، تعزى لمتغير سنوات العمل.

مستوى الدلالة أكثر من 0.05 لذلك يتم قبول الفرضية الصفرية الأولى ورفض الفرضية البديلة أي بمعنى أن لا يوجد فروق من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل تعزى لمتغير سنوات العمل في متوسط إجابات المبحوثين، حيث يرى أفراد العينة أنه يتم فرض الضريبة بنسب تصاعدية وحسب الدخل الذي يحصل عليه المكلف أي وفقاً للمقدرة التكلفة للمكلفين، وهذا ما هو سائد وليس كما هو الحال سابقاً إذ كانت الضريبة نسبية أي أن الضريبة تفرض بنسبة واحدة مهما تغير وعاءها، يضاف إلى ذلك إن فرض الضريبة بنسب تصاعدية لا يقتصر عند هذا الحد بل تؤخذ بنظر الاعتبار شخصية المكلف ومركزه المالي والأعباء الاجتماعية المتعلقة به تحقيقاً للعدالة، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عرباسي، 2008) ودراسة (يدك، 2006) ودراسة (سليم، 2005)، ودراسة (دقة، 2003) ودراسة (ferry barineka, 2017) ودراسة (Adebimpe O Umoren) والتي بينت أن القانون الضريبي يحقق العديد من بنود العدالة الضريبية.

3- النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، تعزى لمتغير رأس المال.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تبعا لمتغير رأس المال، ومن ثم استخدم تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) للتعرف على دلالة الفروق في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، تعزى لمتغير رأس المال والجدولان (12) و(13) يبينان ذلك:

جدول (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير رأس المال.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	رأس المال	المجال
0.67	3.43	19	أقل من مليون	النسب (الشرائح الضريبية)
0.62	3.44	55	مليون-1.5 مليون	
0.52	3.09	77	أكثر من 1.5 مليون	
0.45	3.71	19	أقل من مليون	الاعفاءات الضريبية
0.37	3.73	55	مليون-1.5 مليون	
0.39	3.76	77	أكثر من 1.5 مليون	
0.30	3.80	19	أقل من مليون	التنزيلات على الدخل
0.25	3.87	55	مليون-1.5 مليون	
0.35	3.90	77	أكثر من 1.5 مليون	
0.83	3.29	19	أقل من مليون	إجراءات تحصيل دين الضريبة
0.53	3.40	55	مليون-1.5 مليون	
0.57	3.39	77	أكثر من 1.5 مليون	
0.35	3.59	19	أقل من مليون	الدرجة الكلية
0.23	3.65	55	مليون-1.5 مليون	
0.22	3.62	77	أكثر من 1.5 مليون	

جدول (13): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعزى لمتغير رأس المال

المجال	مصدر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط الانحراف	"ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
النسب (الشرائح الضريبية)	بين المجموعات	4.578	2	2.289	6.936	*0.001
	داخل المجموعات	48.839	148	0.330		
	المجموع	53.417	150			
الاعفاءات الضريبية	بين المجموعات	0.055	2	0.027	0.180	0.835
	داخل المجموعات	22.539	148	0.152		
	المجموع	22.594	150			
التنزيلات على الدخل	بين المجموعات	0.150	2	0.075	0.778	0.461
	داخل المجموعات	14.284	148	0.097		
	المجموع	14.434	150			
إجراءات تحصيل دين الضريبة	بين المجموعات	0.182	2	0.091	0.261	0.770
	داخل المجموعات	51.621	148	349.		
	المجموع	51.803	150			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.062	2	0.031	0.526	0.592
	داخل المجموعات	8.757	148	0.059		
	المجموع	8.819	150			

*دال إحصائي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من الجدول (13) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، تعزى لمتغير رأس المال.

مستوى الدلالة أكثر من 0.05 لذلك يتم قبول الفرضية الصفرية الأولى ورفض الفرضية البديلة أي بمعنى أن لا يوجد فروق من حيث مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل تعزى لمتغير رأس المال في متوسط إجابات المبحوثين.

ما عدا مجال النسب (الشرائح الضريبية) حيث تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بمعنى أنه يوجد فروق في مجال النسب والشرائح الضريبية، ولتعرف مصدر الفروق في مجال النسب (الشرائح الضريبية)، فقد استخدمت الباحثة اختبار شيفيه للمقارنة البعدية Scheffe Post Hoc Test، والجدول (14) يبين نتائج المقارنة.

جدول (14): نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات مجال النسب (الشرائح الضريبية)، وفق متغير رأس المال.

رأس المال	المتوسط	أقل من مليون	مليون-1.5 مليون	أكثر من 1.5 مليون
أقل من مليون	3.43		0.007-	0.343
مليون-1.5 مليون	3.44			*0.350
أكثر من 1.5 مليون	3.09			

*دال إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

يشير الجدول (14) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسطات إجابات المبحوثين في مجال النسب (الشرائح الضريبية) بين فئتي (مليون-1.5 مليون)، و(أكثر من 1.5 مليون)، ولصالح (مليون-1.5 مليون).

ويفسر ذلك بأن زيادة عدد الشرائح يؤدي إلى تحسين مستوى العدالة الاقتصادية والاجتماعية وتوزيع أفضل للدخل بني فئات المجتمع في المقابل، فإن العدد الأكبر للشرائح يؤدي إلى تكلفة أعلى، ويتطلب موارد بشرية أكبر لعملية التحصيل. والعدد الحالي للشرائح يعتبر غير مناسب

لتحقيق الأهداف الاجتماعية. واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عرياسي، 2008) ودراسة (يدك، 2006) ودراسة (سليم، 2005)، ودراسة (دقة، 2003) ودراسة (ferry barineka, 2017) ودراسة (Adebimpe O Umoren، والتي بينت أن القانون الضريبي يحقق العديد من بنود العدالة الضريبية.

4- النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة: لا يساهم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011 في تحقيق العدالة الضريبية.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخدام اختبار (ت) لعينة واحدة One Sample t test للتعرف على دلالة الفروق في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مساهمة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011 في تحقيق العدالة الضريبية مقارنة بالقيمة (3)، والجدول (15) يبين ذلك:

الجدول (15): نتائج اختبار ت لعينة واحدة لفحص دلالة الفروق في متوسطات إجابات المبحوثين من حيث مساهمة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011 في تحقيق العدالة الضريبية

التسلسل	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى الدلالة
1	النسب (الشرائح الضريبية)	3.26	0.60	5.387	*0.0001
2	الإعفاءات الضريبية	3.74	0.39	23.484	*0.0001
3	التنزيلات على الدخل	3.87	0.31	34.603	*0.0001
4	إجراءات تحصيل دين الضريبة	3.38	0.59	8.032	*0.0001
الدرجة الكلية		3.63	0.24	31.670	*0.0001

*دال إحصائياً عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

يشير الجدول (15) إلى رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، أي أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011 يساهم في تحقيق العدالة الضريبية، ويفسر ذلك بأنه تم تحسين وتفعيل كافة جوانب القانون الضريبي الفلسطيني، بحيث يراعي خصوصية المكلف الفلسطيني من كافة جوانبه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، كما تم إيجاد حماية كافية في التشريعات والقوانين تتعلق بضريبة الدخل تساهم في حماية السلع الوطنية والتغلب على التضارب في التشريعات والقرارات المتعلقة بضريبة الدخل (الازدواج الضريبي). واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عرياسي، 2008) ودراسة (يدك، 2006) ودراسة (سليم، 2005)، ودراسة (دقة، 2003) والتي بينت أن هناك رضا مقبولاً من للعدالة الضريبية من ناحية معدلات الضريبة والتنزيلات الضريبية التي ينص عليها قانون الضريبة.

5- النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين النسب (الشرائح الضريبية) والإعفاءات الضريبية والتنزيلات على الدخل وإجراءات تحصيل.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون بين النسب (الشرائح الضريبية) والإعفاءات الضريبية والتنزيلات على الدخل وإجراءات تحصيل دين الضريبة، والجدول (16) يبين ذلك:

الجدول (16): نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون بين النسب (الشرائح الضريبية) والإعفاءات الضريبية والتنزيلات على الدخل وإجراءات تحصيل دين الضريبة

المجال	النسب (الشرائح الضريبية)	الإعفاءات الضريبية	التنزيلات على الدخل	إجراءات تحصيل دين الضريبة
النسب (الشرائح الضريبية)		0.121	0.050	0.084
الإعفاءات الضريبية			*0.222	0.050-
التنزيلات على الدخل				0.032-
إجراءات تحصيل دين الضريبة				

*دال إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

يشير الجدول (16) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإعفاءات الضريبية والتنازلات على الدخل. ويفسر ذلك بأن أسلوب الشرائح الضريبية في الأراضي الفلسطينية يقسم الأشخاص الطبيعيين إلى فئات حسب الدخل السنوي للشخص الطبيعي المقيم، وتستوفي الضريبة على الدخل الخاضعة للضريبة. واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عرباسي، 2008) ودراسة (يدك، 2006) ودراسة (سليم، 2005)، ودراسة (دقة، 2003) والتي بينت أن هناك رضا مقبولاً من للعدالة الضريبية من ناحية معدلات الضريبة والتنازلات الضريبية التي ينص عليها قانون الضريبة.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

النتائج

في ضوء التحليل التي قامت به الباحثة في الفصل السابق فإنه تم التوصل إلى عدة نتائج يمكن تلخيصها:

1- النسب الضريبية (الشرائح) في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 من تحقق العدالة الضريبية حيث تم زيادة عدد الشرائح الضريبية لتصبح خمساً بإضافة شريحتين جديدتين وهما 22.5% و 30% على الدخل المرتفعة بدل ثلاث شرائح.

2- الإعفاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 التي يتم اقتطاعها من دخول المكلفين تحقق العدالة الضريبية حيث تم رفع قيمة الإعفاء السنوي من 30000 شيكل إلى 36000 شيكل، وحذف النسبة الضريبية 20% عن الأفراد والشركات، بحيث أصبحت 15% على الأفراد والشركات العادية، مقابل فرض ضريبة بنسبة 20% على الشركات الاحتكارية وصاحبة الامتياز فقط.

3- التتريلات على الدخل (النفقات والمصاريف) التي أنفقت أو استحققت كلياً في سبيل إنتاج الدخل، حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 تحقق العدالة الضريبية. حيث أن القانون بدأ أكثر تحيزاً للفئات الأكثر ثراء في المجتمع (الشركات وكبار المكلفين) ويتمثل هذا التحيز في إعطاء إعفاءات وتتريلات كثيرة (خصم للمصاريف للشركات)، تصل في مجموعها إلى 11% من أرباح تلك الشركات.

4- تساهم الإجراءات المتبعة من قبل الدوائر الضريبية عند تحصيل الضريبة المستحقة من المكلفين حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 في تحقيقها للعدالة الضريبية على رضا كبار المكلفين.

5- أن الشرائح والإعفاءات الضريبية والتتزيلات على الدخل وإجراءات تحصيل دين الضريبة في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 تحقق العدالة الضريبية.

6- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، تعزى لمتغير القطاع الاقتصادي.

7- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، تعزى لمتغير سنوات العمل

8- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، تعزى لمتغير رأس المال.

9- يساهم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011 في تحقيق العدالة الضريبية.

التوصيات

بناء على النتائج سابقة الذكر، تم تقديم عدة توصيات، منها:

1- إجراء بعض التعديلات التي يتم من خلالها إعادة دراسة بنود القانون الضريبي بما يخص النسب الضريبية وإعادة صياغة النسب الضريبية التي تحقق العدالة الضريبية. مع تجنب الأخذ بالنسب الضريبية الثابتة والموحدة والضيقة المطبقة في فلسطين، لأنها تتحاز لذوي الدخل العالية على حساب المتوسطة والمحدودة والدنيا.

2- تحفيز الاستثمار واستقطاب استثمارات جديدة من خلال تشريع ضريبي متوازن، بحيث يمنح إعفاءات ضريبية سخية للمستثمرين، ويحقق مبدأ العدالة الضريبية عبر تصاعدية الضريبة.

3- على المشرع الضريبي أن يأخذ بعين الاعتبار التمايز بين ظروف المكلفين من حيث حاجاتهم للتعليم والرعاية الصحية عند إقرار التشريعات الضريبية كي يحقق العدالة الضريبية.

4- ضرورة إتباع الدوائر الضريبية إجراءات سهلة وبسيطة عند تحصيل الضريبة بالإضافة إلى تحصيلها بالوقت الذي يلائم كبار المكلفين (عند تحقيق الربح أو تحقيق الدخل).

5- زيادة عدد الشرائح الضريبية، بحيث تتفاوت النسب الضريبية وفقاً للدخل كي تحقق العدالة من صياغتها، كي يعمل على توزيع العبء الضريبي وفقاً للقدرات المالية والقدرة على التحمل بالإضافة إلى الوصول إلى دخول بعض المشاريع مثل تجارة العقارات والصفقات الرأسمالية.

6- استبعاد النسب الثابتة على المكلفين، وتحديدًا في الشريحة الثالثة، لكونها تحابي أصحاب الدخل العالية والشركات الكبيرة والاحتكارية والقابضة، وضرورة الاستعاضة عنها بالضرائب التصاعدية المطبقة في العديد من الدول، فهي أكثر عدالة.

7- يجب عدم المساواة في فرض الضريبة بني الدخل المتأتي من الأنشطة الزراعية ذات القيمة المضافة العالية للأسر والاقتصاد الكلي، وذلك المتأتي من أنشطة اقتصادية ذات قيمة مضافة منخفضة مثل صفقات الأراضي وعمليات المتاجرة والمضاربة في أسواق المال.

8- يجب عدم الانصياع أو الالتفات لاعتراض أصحاب الدخل العالية عن رفضهم لمبدأ الضرائب التصاعدية على دخولهم وأرباحهم فالضرائب التصاعدية تلعب دوراً دوراً ملموساً في إعادة توزيع الدخل بين الأفراد من خلال فرضها معدلات ضريبية أعلى على أصحاب الدخل المرتفعة جداً.

9- العمل على ربط المعدلات والنسب الضريبية بالمستوى العام للأسعار كي يحقق العدالة الضريبية.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني.

ثانياً: الكتب

أ- البدوي، عبد الجليل وآخرون، (2014)، حالة الأنظمة الضريبية في مصر، تونس، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت، لبنان.

ب- بدوي، محمد عباس (2005) المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر.

ت- الحاج، طارق (2011)، ملخص مادة قضايا ضريبية معاصرة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ث- حوسو، محمد محمود، (2006) دور التشريع الضريبي في تنفيذ أهداف السياسة المالية الفلسطينية، منشورات مكتب حوسو لتدقيق الحسابات، طولكرم، فلسطين.

ج- الخطيب، خالد (1992)، التهرب الضريبي، مطبوعات الجامعة الاردنية، عمان، الأردن.

ح- خلف، فليج، (2008)، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، عمان.

خ- الدحلة، سمر (2017) التحديات والإشكاليات في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي، ضريبة الدخل، منشورات وزارة المالية، رام الله، فلسطين.

د- دراز، حامد عبد المجيد، وحجازي، محمد (1990) النظم الضريبية، مؤسسات شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر.

ذ- عباس، نصر الله (2015) النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، عمان، الأردن.

ر- عثمان، سعيد عبد العزيز، (2000) النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، الدار الجامعية، بيروت، لبنان.

ز- عطوي، فوزي، (2003) المالية العامة- النظم الضريبية وموازنة الدولة- ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان.

س- عطية، جميل ناصيف، (1981) موسوعة ضريبة الدخل: شرح قانون ضريبة الدخل وقضاياها، مؤسسة دار الآفاق الجديدة، عمان، الأردن.

ش- العلي، عادل، (2003)، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للطباعة والنشر، عمان، الأردن.

ص- العيد، صالح، (2011)، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

ض- فوزي، عبد المنعم، (1988) المالية العامة والسياسة المالية، مؤسسة دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.

ط- قباجة، احمد، (2011) النظام الضريبي الفلسطيني، مركز بيسان للبحوث والإنماء، رام الله، فلسطين.

ط- قعدان، عبد الله، (1997) المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ظ- مسيف، جميل (2017) النظام الضريبي الفلسطيني وثقافة التهريب، ورقة عمل، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، رام الله، فلسطين.

ع- النجفي، حسن (1982) معجم المصطلحات الاقتصادية والقانونية، دار أوسط للنشر، بغداد، العراق.

ثالثاً: الرسائل الجامعية

غ- أبو ميالة، مؤيد، (2006)، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ف- بشر، رفيق (2006) دراسة مقارنة أثر الإعفاءات العائلية والشخصية في تحقيق العدالة الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 والأردني رقم 25 لسنة 1964 ، بحث غير منشورة، جامعة القدس، القدس، فلسطين.

ق- بن سنوسي، ليلي، ومسعودة، جديدة، (2013)، الضرائب وأثارها على التنمية الاقتصادية دراسة حالة بمفتشية الضرائب بالبويرة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المركز الجامعي، البويرة، الجزائر.

ك- التايه، هشام (2004)، النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ل- جمام، محمود (2010)، النظام الضريبي آثاره على التنمية الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، الجزائر.

م- حمد الله، مؤيد (2005) دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ن- حمد، حسين، (2005)، الربط الضريبي وأثره علي عدالة النظام الضريبي بالسودان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان.

هـ- حميض، حنين، (2006)، تأثير المقاصة على الإيرادات الضريبية في فلسطين من (1995 - 2005)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

و- دقة، عبد الرحمن، (2003)، العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ي- سلفيتي، عبد الرحمن، (2004)، تأثير ضريبة الدخل في تمويل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

أ- سليم، إياد، (2005)، أثر الإعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين "الشخصية والعائلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ب- شبيطة، هاني، (2006) حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ت- 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، أوكسفام نوفب، رام الله، فلسطين.

ث- عرباسي، زياد، (2008)، عدالة الضريبة من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ج- مالك، أحمد، (2017)، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القادسية، بغداد، العراق.

ح- المغربي، أسامة، (2004)، "تحديد معدلات ضريبة الدخل في فلسطين وآثارها الاقتصادية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

خ- ملحم، سامر (2006) أثر الضريبة على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين 1994 - 2005م، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

د- مهنا، محمد (2013)، إشكالية تفسير القوانين الضريبية في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ذ- موسى، عمرو، (2006)، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ر- الهاللي، علي هادي، (2004) تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، العراق.

ز- يدك، إبراهيم، (2006)، "العدالة الاجتماعية في قانوني ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 والأردني رقم 25 لسنة 1964 (دراسة مقارنة)"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

رابعاً: المجالات والدوريات

س- الشوابكة، سالم، (2005)، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (21)، العدد الثاني، دمشق، سوريا.

ش- العدي، إبراهيم (2015)، أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (31)، العدد (1)، دمشق، سوريا.

ص- عليمات، خالد (2012)، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة المنارة، المجلد (9)، العدد (2)، عمان، الأردن.

ض- نشوان، اسكندر، (2017) *إستراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبة الدخل بدولة فلسطين دراسة تحليلية*، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية)، المجلد (21)، العدد (1)، غزة، فلسطين.

خامساً: المراجع الأجنبية

- A-Hoanousek, Jan, and Palda, Filip. (2004). **Quality of Government and other Transition Countries.** Services and the Civic Duty To pay Taxes
- B-Moser, Donald V. and Evans, John, H. (1995). **The effects of horizontal and exchange in equity on tax reporting decisions.** In The acscounting Reviw, Vol, 70, No .4, 619-634.
- C-Omer , Thomas C. Minimum,(2001) *Tax Legislation and its Effect on Corporate Financial Reporting : A Comparative Analysis Between US and India : A discussion* , International Journal of Accounting , Vol.36, issue 4, pp., 451-457
- D-Picur, Ronald D. ; Riahi – Belkaoui, Ahmed,(2006) **the Impact of Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance.** The Review of Accounting and Finance, US, Vol. 5.

الملاحق

الملحق (1)

المحكمين

إسم المحكم	مكان العمل
أ. د سليمان عبادي	محاضر في الجامعة العربية الأمريكية - جنين
د. سهير الشوملي	محاضر في جامعة فلسطين التقنية - طولكرم
د. مفيد الظاهر	محاضر في جامعة النجاح الوطنية - نابلس
د. محمد شراقة	محاضر في جامعة النجاح الوطنية - نابلس
هشام تايه	مدير دائرة ضريبة الدخل - نابلس

ملحق (2)

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

تقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية حول موضوع " مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني " وذلك للحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية في جامعة النجاح الوطنية ، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بإعداد إستبيان معتمدة به على الأدبيات والدراسات السابقة، لذا يرجى التكرم بتعبئة الإستبيان المرفق حيث أن صحة نتائج الإستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك ، علماً بأن المعلومات الواردة فيها لن تستخدم إلا لأهداف البحث العلمي البحث.

شاكراً لكم حسن التعاون

الباحثة

نادرة قاروط

الجزء الأول: البيانات الديموغرافية :

يُرجى وضع إشارة (x) أمام الاجابة التي تنطبق عليها الحالة:

1- القطاع الإقتصادي: ☐ تجاري ☐ صناعي ☐ خدمي ☐ حرفي

2- سنوات العمل: ☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 - 10 سنوات ☐ من 10 - 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

3- رأس المال: ☐ أقل من 50000 شيقل ☐ من 500001 - مليون ☐ من مليون - 1.5 مليون

☐ أكثر من 1.5 مليون

يرجى الإجابة على الأسئلة التالية بوضع إشارة (x) في مربع الإجابة التي ترونها مناسبة

المجال الأول : النسب (الشرائح الضريبية)						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	الشرائح الضريبية المعمول بها تحقق نوع من العدالة الضريبية					
2	تعتبر الدخل موزعة بشكل عادل على الشرائح					
3	نسبة الضريبة المفروضة على كل شريحة تحقق نوع من العدالة الضريبية					
4	طريقة توزيع الدخل على الشرائح تعد سبباً لعدم دفع الضريبة					
المجال الثاني: الإعفاءات الضريبية						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد (لا أعلم)	أعارض	أعارض بشدة
1	مبلغ إعفاء الإقامة يحقق نوع من العدالة الضريبية					
2	إعفاء مبلغ المواصلات للقطاع العام و 10% للقطاع الخاص من الضرائب يحقق نوع من العدالة الضريبية					
3	إعفاء المبالغ المدفوعة للمساهمة في الصناديق التي يحددها القانون من الضرائب يحقق نوع من العدالة الضريبية					
4	إعفاء شراء أو بناء سكن لأول مرة من الضريبة يحقق نوع من العدالة الضريبية					
5	إعفاء القوائد المدفوعة على قرض لبناء أو شراء بيت لأول مرة من الضريبة يحقق نوع من العدالة					
6	مبلغ الإعفاء الجامعي لشخصين كحد أقصى يحقق نوع من العدالة الضريبية					
المجال الثالث: التنازلات على الدخل						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد (لا أعلم)	أعارض	أعارض بشدة
1	تنزيل المصروفات الإدارية و التسويقية و القانونية و التوزيعية من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوع من العدالة الضريبية					

					2	تنزيل فوائد القروض و الرواتب و الأجور و مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوع من العدالة الضريبية
					3	تنزيل مصاريف التأسيس و بدل الخلو بشرط توزيعها على 5 سنوات بالتساوي من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوع من العدالة الضريبية
					4	تنزيل مكافأة نهاية الخدمة و تعويضات إصابة العمل و الوفاة من الدخل الخاضع للضريبة يحقق نوع من العدالة الضريبية
					5	تنزيل نفقات تدريب الموظفين بما لا يزيد عن 2% من الدخل الصافي السنوي يحقق نوع من العدالة الضريبية
					6	تنزيل الديون المعدومة حسب تعليمات تصدر عن الوزير يحقق نوع من العدالة الضريبية
					7	تنزيل نفقات البحث و التطوير و تبني المواصفات و المعايير الفلسطينية و البحث عن أسواق جديدة بما لا يزيد عن 2% من الدخل الإجمالي أو 500,000 شيكل (أيهما أقل سنوياً) يحقق نوع من العدالة الضريبية
					8	تنزيل نفقات الضيافة بما لا يزيد عن 1% من الدخل الإجمالي أو 150,000 شيكل (أيهما أقل سنوياً) للشخص الطبيعي و المعنوي و بما لا يزيد عن 1% من الدخل الإجمالي أو 300,000 شيكل (أيهما أقل سنوياً) لشركات المساهمة العامة يحقق نوع من العدالة الضريبية
					9	تنزيل حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي خارج فلسطين بما لا يزيد عن 2% سنوياً من مجموع دخول الفروع يحقق نوع من العدالة الضريبية
					10	تنزيل خسارة استبدال الآلات ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها و الفوائد المترتبة عليها يحقق نوع من العدالة الضريبية

المجال الرابع: إجراءات تحصيل دين الضريبة

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد (لا أعلم)	أعارض بشدة	أعارض
1	فرض غرامة 2% على المتأخرين بدفع الضريبة يحقق نوع من العدالة الضريبية					
2	الحجز على أموال المتأخرين بدفع الضريبة و الغرامة المستحقة عليهم يحقق نوع من العدالة الضريبية					
3	تعتبر مدة 30 يوم لدفع الضريبة و الغرامة المستحقة بعد ارسال اذار للمتأخرين تحقق نوع من العدالة الضريبية					
4	قيام المحكمة بمنع الممتنعين عن سداد الضريبة و الغرامات المستحقة عليهم من السفر أو التصرف بأموالهم قبل السداد يحقق نوع من العدالة الضريبية					
5	فرض عقوبة الحبس لمدة تتراوح بين شهر و سنة أو غرامة بين 1000 و 10,000 شيكل لكل من تهرب أو حرض أو ساعد على التهرب الضريبي يحقق نوع من العدالة الضريبية					
6	الحصول على خصم 4% عند تقديم الإقرار الضريبي للدوائر الضريبية خلال الشهر الأول من الفترة الضريبية و خصم 2% في الشهر الثاني و الثالث يحقق نوع من العدالة الضريبية					
7	فرض غرامة 3% عن كل شهر تأخير عن تقديم الإقرار الضريبي يحقق نوع من العدالة الضريبية					

An-Najah National University

Faculty of Graduate Studies

**The extent of achieving tax justice in the provisions of
the Palestinian Income Tax Law**

By

Nadera Khalil Yousef Qarout

Supervisor

Prof . Tariq Alhaj

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

2018

The extent of achieving tax justice in the provisions of the Palestinian

Income Tax Law

By

Nadera Khalil yousef Qarout

Supervisor

Prof. Tariq alhaj

Abstract

This study aims at identifying the extent to which tax justice is achieved in the provisions of the Palestinian Income Tax Law from the point of view of senior West Bank taxpayers, so that their situation and abilities are taken into account and not burdened with a tax burden that exceeds their capacity. Tax debt for tax justice

And the extent to which the provisions of the Palestinian Income Tax Law No. (8) for the year 2011, the percentages (allowances), exemptions ,Discounts, tax collection procedures from the point of view of senior taxpayers in the West Bank governorates, and the role of independent and dependent variables and the intermediate variables in influencing them.

In order to achieve the objectives of the study, the researcher used the analytical descriptive method. A questionnaire was prepared to determine the extent of achieving the tax justice in the Palestinian income tax law and was answered by senior taxpayers and distributed to all the governorates in the West Bank. The questionnaire was developed and verified, hus, a random sampling of the number of senior taxpayers in the West Bank was

selected (151) companies, 43%) of the study population, which amounted to (344) companies according to statistics of the Ministry of Finance in 2018, and then collected the questionnaire, and then analyzed through the statistical packages SPSS, while the use of many statistical treatments in the study.

The study has reached several results, the most important of which are tax exemptions in the Palestinian Income Tax Law No. (8) of 2011, which are deducted from the entry of taxpayers, tax rates (tranches) and deductions in the Palestinian Income Tax Law No. (8) Tax

Several recommendations have been made, including: making some adjustments through which the provisions of the tax law can be re-examined with respect to tax rates and redrafting tax rates that achieve tax justice. While avoiding the adoption of fixed, uniform and narrow tax rates applied in Palestine, because they favor the high incomes at the expense of medium, low and low, and stimulate investment and attract new investments through balanced tax legislation, granting generous tax exemptions to investors and achieving the principle of tax justice through the tax escalation.

