

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

فعالية ضريبة الدخل الفلسطيني في تحقيق الهدف المالي، الإقتصادي، والإجتماعي ما بين 2005-2016

إعداد
بيان رباح علي حزمة

إشراف
د. حسن فلاح

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

2018م

فعالية ضريبة الدخل الفلسطيني في تحقيق الهدف المالي، الإقتصادي، والإجتماعي ما بين 2005-2016

إعداد

بيان رباح علي حزمة

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2018/12/30م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

..... 1. د. حسن فلاح / مشرفاً رئيسياً

..... 2. د. عبد الملك الريماوي / ممتحناً خارجياً

..... 3. د. محمد شراقة / ممتحناً داخلياً

الإهداء

إلى كل من قال ويقول وسيقول :

لا إله إلا الله محمد رسول الله

أهدي هذا الجهد المتواضع

الشُّكْرُ والتَّقدير

أشكر الله تعالى الذي أنعم عليّ بنعمة العقل وديك الإسلام القائل في محكم التنزيل "وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عِلْمٌ" سورة يوسف آية 76 صدق الله العظيم.

عن أبي هريرة رضي الله عنه قال صلى الله عليه وسلم: ((مَنْ لَا يَشْكُرُ النَّاسَ، لَا يَشْكُرُ اللَّهَ)).

واحتراماً وتقديراً مني أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان لك من قدّم لي الدعم لإتمام مسيرتي العلمية، وأخص بالذكر الدكتور الفاضل: حسّك فلاح سفاريني صاحب الفضل في توجيهي لإنهاء رسالة الماجستير بكل أمانة ومصداقية علمية، فجزاه الله كل خير وجعله في ميزان حسناته.

كما وأتقدم بجزيل الشكر والإمتنان الى مصدر القوة والدعم الدائم لي أهلي، وأخص بالذكر والداي الغاليين تقف الكلمات والعبارات عاجزة عن شكرهما وتقديرهما.

أخيراً أسأل الله لي ولجميع خلقه التوفيق والرضا.

بيان حزمة

الإقرار

أنا الموقّعة أدناه، مقدّمة الرسالة التي تحمل العنوان:

فعالية ضريبة الدخل الفلسطيني في تحقيق الهدف المالي، الإقتصادي، والإجتماعي ما بين 2005-2016

أقرّ بأنّ ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنّما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمّت الإشارة إليه حيثما ورد، وأنّ هذه الرسالة كاملة، أو أيّ جزء منها، لم يقدّم من قبل لنيل أيّ درجة علميّة، أو لقب علمي، أو بحث لدى أيّ مؤسسة تعليميّة أو بحثيّة أخرى.

Declaration

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

Student's name:

اسم الطالبة:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ل	فهرس الأشكال
ن	الملخص
1	مقدمة الدراسة
2	هيكلية الدراسة
4	مشكلة الدراسة
4	اسئلة الدراسة
5	فرضيات الدراسة
5	متغيرات الدراسة
6	نموذج الدراسة
6	أهداف الدراسة
6	حدود الدراسة
7	محددات الدراسة
7	منهجية الدراسة
7	أهمية الدراسة
8	الدرسات السابقة
15	التعليق على الدراسات السابقة
17	الفصل الأول: أهداف ضربية الدخل
18	ماهية ضربية الدخل
20	قواعد فرض ضربية الدخل
26	أهداف ضربية الدخل
27	المبحث الأول: الهدف المالي

الصفحة	الموضوع
28	الفرع الأول: دور إيرادات ضريبة الدخل في الإيرادات العامة
29	الفرع الثاني: نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة.
29	الفرع الثالث: الجهد الضريبي (معدلات التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل)
32	المبحث الثاني: الهدف الاقتصادي
33	الفرع الأول: مواجهة التضخم والانكماش
36	الفرع الثاني: الضغط الضريبي
38	الفرع الثالث: مرونة الحصيلة الضريبية (مرونة ضريبة الدخل)
41	المبحث الثالث: الهدف الاجتماعي
43	الفرع الأول: الضغط الضريبي الفردي
44	الفرع الثاني: النسب والشرائح الضريبية
50	الفرع الثالث: الإعفاءات الضريبية
57	الفصل الثاني: فعالية ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق أهدافها
58	فعالية الضريبة
62	المبحث الأول: الهدف المالي
62	الفرع الأول: مردودية إيرادات ضريبة الدخل على الإيرادات العامة
63	أولاً: مردودية إجمالي الإيرادات الضريبية على الإيرادات العامة
64	ثانياً: مردودية إيرادات الضرائب المباشرة على الإيرادات العامة
65	ثالثاً: مردودية إيرادات ضريبة الدخل على الإيرادات العامة
69	الفرع الثاني: نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة.
69	أولاً نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة
70	ثانياً نسبة تغطية إيرادات الضرائب المباشرة للنفقات العامة
71	ثالثاً نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة
75	الفرع الثالث: الجهد الضريبي (معدلات التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل)
76	أولاً: معدل التنفيذ للإيرادات الضريبية
77	ثانياً: معدل التنفيذ للإيرادات الضريبية المباشرة
78	ثالثاً: معدل التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل
82	المبحث الثاني: الهدف الاقتصادي

الصفحة	الموضوع
82	الفرع الأول: معدلات التضخم والانكماش وطبيعة العلاقة مع معدلات نمو إيرادات ضريبة الدخل والانفاق الحكومي
89	الفرع الثاني: الضغط الضريبي
89	أولاً: الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية
92	ثانياً: الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية المباشرة
93	ثالثاً: الضغط الضريبي من ضريبة الدخل
95	الفرع الثالث: المرونة الضريبية
96	أولاً: المرونة الضريبية لدى حصيللة الإيرادات الضريبية
97	ثانياً: المرونة الضريبية لدى إيرادات ضريبة الدخل
100	المبحث الثالث: الهدف الاجتماعي
100	الفرع الأول: الضغط الضريبي الفردي
101	الضغط الضريبي الفردي الناتج من الإيرادات الضريبية
103	الضغط الضريبي الفردي الناتج من ضريبة الدخل
104	الفرع الثاني: قياس مؤشر الشرائح المتصاعدة المطبق في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني
111	الفرع الثالث: قياس دور الإعفاءات الضريبية والشرائح وتوزيع الدخل الخاضع للضريبة في تحديد العبء الضريبي.
129	نتائج وتوصيات الدراسة
132	قائمة المصادر والمراجع
b	Abstract

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (1)	التعديلات التي طرأت على شرائح ونسب ضريبة الدخل للمكلف الطبيعي منذ عام 2004 حتى عام 2015	48
جدول (2)	التعديلات التي طرأت على شرائح ونسب ضريبة الدخل للمكلف المعنوي منذ عام 2004 حتى عام 2015	49
جدول (3)	مردودية اجمالي الإيرادات الضريبية على الإيرادات العامة.	63
جدول (4)	مردودية إيرادات الضرائب المباشرة على الإيرادات العامة.	64
جدول (5)	مردودية إيرادات ضريبة الدخل على الإيرادات العامة	65
جدول (6)	مردودية إيرادات ضريبة المقاصة على الإيرادات العامة.	67
جدول (7)	نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة	69
جدول (8)	نسبة تغطية إيرادات الضرائب المباشرة للنفقات العامة.	70
جدول (9)	نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة.	71
جدول (10)	نسبة تغطية إيرادات ضريبة المقاصة على النفقات العامة.	73
جدول (11)	نسبة نمو إيرادات ضريبة الدخل وإيرادات المقاصة تزامنا مع نسبة نمو الإيرادات العامة ونسبة نمو النفقات العامة على مدى سنوات الدراسة.	74
جدول (12)	معدل التنفيذ للإيرادات الضريبية	76
جدول (13)	معدل التنفيذ للإيرادات الضريبية المباشرة.	77
جدول (14)	معدل التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل.	78
جدول (15)	العجز في الميزانية.	80
جدول (16)	معدلات التضخم والانكماش وطبيعة العلاقة مع معدلات نمو إيرادات ضريبة الدخل والانفاق الحكومي	83
جدول (17)	فترات التعديل لقانون ضريبة الدخل وطبيعة العلاقة مع حالات التضخم والانكماش.	88
جدول (18)	الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية.	89
جدول (19)	مساهمة ضريبة المقاصة في الناتج المحلي الإجمالي	91
جدول (20)	مساهمة ضريبة الدخل في الناتج المحلي الإجمالي.	91

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (21)	الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية المباشرة	92
جدول (22)	الضغط الضريبي من ضريبة الدخل	94
جدول (23)	المرونة الضريبية لدى حصيللة الإيرادات الضريبية.	96
جدول (24)	المرونة الضريبية لدى إيرادات ضريبة الدخل.	98
جدول (25)	الضغط الضريبي الفردي من إجمالي الإيرادات الضريبية الفلسطينية.	101
جدول (26)	الضغط الضريبي الفردي من ضريبة الدخل.	103
جدول (27)	التعديلات التي جرت على قانون ضريبة الدخل بما يتعلق بالشخص الطبيعي.	106
جدول (28)	حجم ونسبة مساهمة المكلفين (طبيعي، معنوي) في إيرادات ضريبة الدخل خلال الفترة 2010-2016	109
جدول (29)	إليه احتساب ضريبة الدخل وفقاً لقانون عام 2004 مقارنة مع العبء الضريبي وتطوره تبعاً للزيادة في الدخل	112
جدول (30)	إليه احتساب ضريبة الدخل وفقاً لتعديل عام 2008 مقارنة مع العبء الضريبي وتطوره تبعاً للزيادة في الدخل	114
جدول (31)	إليه احتساب ضريبة الدخل وفقاً لتعديل عام 2011 مقارنة مع العبء الضريبي وتطوره تبعاً للزيادة في الدخل	116
جدول (32)	إليه احتساب ضريبة الدخل وفقاً لقرار مجلس الوزراء عام 2012 مقارنة مع العبء الضريبي وتطوره تبعاً للزيادة في الدخل	118
جدول (33)	إليه احتساب ضريبة الدخل وفقاً لتعديل عام 2015 مقارنة مع العبء الضريبي وتطوره تبعاً للزيادة في الدخل	120
جدول (34)	قانون عام 2004 (حالة عدم دمج دخل الزوج والزوجة)	123
جدول (35)	قانون عام 2004 (حالة دمج دخل الزوج والزوجة)	124
جدول (36)	قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 (حالة عدم دمج دخل الزوج والزوجة)	125
جدول (37)	قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 (حالة دمج دخل الزوج والزوجة)	126

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (38)	قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل (حالة عدم دمج دخل الزوج والزوجة)	127
جدول (39)	قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل (حالة دمج دخل الزوج والزوجة)	127

فهرس الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
شكل (1)	مردودية إيرادات ضريبة الدخل على الإيرادات العامة	66
شكل (2)	مردودية إيرادات ضريبة المقاصة على الإيرادات العامة	68
شكل (3)	نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة	72
شكل (4)	نسبة تغطية إيرادات ضريبة المقاصة على النفقات العامة	74
شكل (5)	نسبة نمو إيرادات ضريبة الدخل وإيرادات المقاصة تزامناً مع نسبة نمو الإيرادات العامة ونسبة نمو النفقات العامة على مدى سنوات الدراسة	75
شكل (6)	معدل التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل	79
شكل (7)	العجز في الميزانية	80
شكل (8)	معدلات التضخم والانكماش وطبيعة العلاقة مع معدلات نمو إيرادات ضريبة الدخل والانفاق الحكومي	87
شكل (9)	الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية	90
شكل (10)	الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية المباشرة	93
شكل (11)	الضغط الضريبي من ضريبة الدخل	94
شكل (12)	المرونة الضريبية لدى حصيللة الإيرادات الضريبية	97
شكل (13)	المرونة الضريبية لدى إيرادات ضريبة الدخل	98
شكل (14)	الضغط الضريبي الفردي من إجمالي الإيرادات الضريبية الفلسطينية	102
شكل (15)	الضغط الضريبي الفردي من ضريبة الدخل	104
شكل (16)	متوسط مساهمة كل من المكلف الطبيعي والمعنوي في إيرادات ضريبة الدخل	110
شكل (17)	اتجاه العلاقة بين نمو الدخل ونمو العبء الضريبي وفقاً لتعديل عام 2004	113
شكل (18)	اتجاه العلاقة بين نمو الدخل ونمو العبء الضريبي وفقاً لتعديل عام 2008	115
شكل (19)	اتجاه العلاقة بين نمو الدخل ونمو العبء الضريبي وفقاً لتعديل عام 2011	117

الرقم	الشكل	الصفحة
شكل (20)	اتجاه العلاقة بين نمو الدخل ونمو العبء الضريبي وفقاً لقرار مجلس الوزراء عام 2012.	119
شكل (21)	اتجاه العلاقة بين نمو الدخل ونمو العبء الضريبي وفقاً لتعديل عام 2015	121

فعالية ضريبة الدخل الفلسطيني في تحقيق الهدف المالي،

الإقتصادي، والإجتماعي ما بين 2005-2016

إعداد

بيان رباح علي حزمة

إشراف

د. حسن فلاح

الملخص

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى فعالية ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق الهدف المالي، الإقتصادي، والإجتماعي ما بين 2005-2016، الفترة الزمنية التي تمثل كافة التعديلات التي أحدثها المشرع الضريبي على قانون ضريبة الدخل منذ بداية تنفيذه، وذلك للحكم على مدى نسبة نجاح التعديلات المستمرة عليه ومدى قدرة الجانب الفلسطيني الإعتماد الفعلي على ضريبة الدخل كمصدر تمويلي انتاجي يوصلها الى مراكز اقتصادية مميزة بعدالتها الاجتماعية ويغنيه عن المصادر الأخرى والضرائب غير المباشرة التي تتقل كاهل المجتمع بمستوياته المختلفة، بالإعتماد على مراجعة الأدبيات والدراسات ذات الصلة بالموضوع وتحليل البيانات الاحصائية والمالية المنشور لدى سطة النقد، ووزارة المالية، حيث تناولت الدراسة أهداف ضريبة الدخل وفعاليتها في تحقيقها.

فأوضحت الدراسة ضريبة الدخل وقواعد فرضها، الهدف المالي وفعاليتها وذلك بتحليل مساهمة إيرادات ضريبة الدخل في كل من الإيرادات والنفقات العامة، وتحقيق الجهد الضريبي، وفعالية الهدف الإقتصادي عند الأخذ بعين الاعتبار طبيعة اتجاه العلاقة ما بين كل من التضخم او الانكماش من جانب ومعدلات نمو ضريبة الدخل والانفاق الحكومي من جانب آخر، معدل الضغط الضريبي الناتج عن ضريبة الدخل، ومرونتها اتجاه اي تغيير اقتصادي، وفعالية الهدف الإجتماعي بتحديد الضغط الضريبي الفردي الناتج عن ضريبة الدخل ونظام الشرائح، الاعفاءات الضريبية ودورها بتقليل العبء الضريبي على اختلاف توزيع الدخول والظروف.

و بناءً عليه توصلت الدراسة الى أن التعديلات الضريبية المستمرة تمت بشكل سطحي عن غير دراسة مما افقد ضريبة الدخل التوصل لنوع من التوازن في تحقيق أهدافها، وقلة قدرة الحكومة الاعتماد بشكل اساسي على ضريبة الدخل كمصدر للايراد حيث بلغ متوسط المساهمة لها في الايرادات العامة 5.5% مقارنة بالمقاصة 60.59% والحال مشابه عند النفقات العامة التي تساهم بها ضريبة الدخل 4% مقابل 45.16% عند المقاصة، عدم تمكن ايرادات ضريبة الدخل من تحقيق الجهد الضريبي، ضعف فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الإستقرار والحفاظ على طبيعة العلاقة المطلوبة في التضخم والانكماش بتناسب مع الانفاق الحكومي، الإنخفاض في الضغط الضريبي دون الحد المثالي، وضعف مرونة ضريبة الدخل في الإستجابة لأي تغيرات اقتصادية، ارتفاع العبء الضريبي الفردي الواقع على المكلفين الملتزمين بأداء الضريبة، والافتقار للعدالة الرأسية والأفقية في نظام الشرائح المتصاعدة، وفشل الاعفاءات الضريبية في تقليل العبء الضريبي وذلك لطبيعة العلاقة العكسية بين النمو في الدخل والعبء الضريبي، إهمال المشرع الضريبي الانتاجية وعوامل ذات تأثير لفرضه نسبه ثابتة على كافة القطاعات الاقتصادية باستثناء الاتصالات.

و أوصت الدراسة بضرورة توسيع قاعدة التكليف الضريبي وادخال أوعية جديدة واخضاع المكلف المعنوي للضرائب المتصاعدة، والاستعانة بأصحاب الخبرة الاقتصادية عند وضع السياسات، وتفعيل الرقابة لدى الدوائر الضريبية، والعمل على وصول الضغط الضريبي الى الحد المثالي حتى تساهم ضريبة الدخل اقتصاديا بشكل فعال، ورفع مرونة ضريبة الدخل لتواجه التقلبات الاقتصادية، وزيادة عدد الشرائح الضريبية وتقليل سقف كل منها، ومنح اعفاءات ضريبية تراعي المكلف وتقلل العبء الضريبي، واخضاع القطاعات الاقتصادية المختلفة لنظام الشرائح المتصاعدة مع مراعاة التوزيع الجغرافي للقطاعات والمشاريع ومدى مساهمتها في الحد من البطالة.

مقدمة الدراسة

للضرائب دور كبير في تيسير جزء من شؤون الدولة المالية، والإقتصادية وما تعكسه من اثار اجتماعية على المكلف، فهي أحد أهم مصادر الإيرادات المالية التي تمكن الدولة من القيام بتغطية نفقاتها والإلتزام بتقديم خدماتها للمجتمع، والتوجه به نحو المشاريع الإستثمارية، مما يساعد في تحسين اقتصاد البلاد، لذلك تسعى الدول لوضع تشريعات ضريبية فعالة قادرة على تحقيق الأهداف الضريبية بشكل متوازن سواء في الدول المتقدمة او النامية، وهذا ما ينطبق على الوضع الفلسطيني حيث تعتبر الضرائب أحد أهم المصادر التي تساهم في تشكيل الإيرادات العامة وجزء منها الضرائب المباشرة الشاملة لضريبة الدخل.

و نظراً لما يتمتع به الجانب الفلسطيني من قدرة على التحكم بصياغة التشريعات الضريبية المباشرة وفي مقدمتها ضريبة الدخل فيسهل تحقيق أهداف ضريبة الدخل بشكل فعال خاصة بعد صدور اول قانون فلسطيني وهو قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 وبدأ تنفيذه 2005/1/1، وتم تعديله بشكل جوهري بموجب قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008، ولكن التردد المستمر في تشريعات المجال الضريبي نتج عنه تعديل جديد والذي أطلق عليه قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل وفي عام 2012 تم تقديم مقترح من قبل مجلس الوزراء بغرض تعديل عدد الشرائح وبقي مجمداً، ثم صدر تعديل آخر وهو قرار بقانون رقم 4 لسنة 2014، وصدر التعديل الأخير عرف بتعديل رقم 5 لسنة 2015، وهكذا تمكن المشرع الفلسطيني من صياغة التشريعات الضريبية بما يناسب الوضع الفلسطيني، إلا أن ضريبة الدخل تشكل نسبة ضئيلة من الإيرادات الضريبية المحلية لا تزيد عن 6%، وما تبقى يتم تحصيله من الضرائب غير المباشرة الخاضعة لتحكم الجانب الإسرائيلي مما يدل على عدم عدالة الهيكل الضريبي في فلسطين لأن الضرائب غير المباشرة خاصة ضريبة القيمة المضافة تفرض على الاستهلاك الأخير للسلع والخدمات دون الأخذ بعين الاعتبار مستويات الفقر والغنى للمكلفين او التمييز بين الكماليات والأساسيات فيما يتعلق بالسلع والخدمات، وتتكون النسبة الضئيلة لضريبة الدخل من دخول الأفراد متمثلة بالأجور والرواتب التي يتم خصمها من المنبع، أما التحصيل من

الشركات منخفض جداً لحصولها على إعفاءات ضريبية لأعوام كثيرة ومحدودية التصاعدية في معدلات الضريبة على الأجر المرتفعة¹، فما مدى فعالية ضريبة الدخل في تحقيق أهدافها بطريقة متوازنة تغنيها تدريجياً من الإعتماد على الضرائب الأخرى.

واستناداً على ما سبق تم التركيز في هذه الدراسة على قياس فعالية تحقيق أهداف ضريبة الدخل باستخدام مؤشرات محددة ترتبط بكل منها على حدة، الهدف المالي من خلال الأخذ بتطور نمو إيرادات ضريبة الدخل ومساهمتها في حصيلة الدولة، وتغطية نفقاتها، وتحقيق الجهد الضريبي، الهدف الإقتصادي وذلك بمراعاة طبيعة العلاقة بين معدلات نمو ضريبة الدخل والإنفاق الحكومي من جهة ومعدلات التضخم والإنكماش من جهة أخرى، معدلات الضغط الضريبي، ومرونة ضريبة الدخل في مواجهة التغيرات الإقتصادية، وأخيراً قياس فعالية تحقيق الهدف الإجتماعي بالإعتماد على معدلات الضغط الضريبي الفردي، مؤشر الشرائح المتصاعدة، دور الإعفاءات الضريبية والشرائح وتوزيع الدخل الخاضع للضريبة في تحديد العبء الضريبي على فئات الدخل المتباينة، وذلك من خلال الربط بين جانب ضريبة الدخل وكل مؤشر من المؤشرات سابقة الذكر في تحقيق الهدف الذي ترتبط به للحكم على مدى فعاليتها.

هيكلية الدراسة

تم تناول هذه الدراسة في ثلاثة فصول على النحو التالي:

الفصل التمهيدي

و يشمل هذا الفصل مقدمة عن الموضوع، مشكلة الدراسة، أسئلة الدراسة، فرضيات الدراسة، متغيرات الدراسة، أهمية الدراسة، حدود الدراسة، أهداف الدراسة، وأهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، والتعليق عليها.

الفصل الأول: أهداف ضريبة الدخل

¹ عبد الكريم، نصر و، سعيد، نادر، وابوهنطش، ابراهيم (2015). دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الإقتصادية والإجتماعية. (ط 1). فلسطين: منشورات مفتاح، ص 7-24.

و تناولت فيه الباحثة مفهوم ضريبة الدخل وقواعد فرض ضريبة الدخل تمهيداً للبحث في أهداف ضريبة الدخل بعد مراجعة الأدبيات المتعلقة بالدراسة، بتقسيم الفصل الى ثلاثة مباحث رئيسية يحتوي كل منها على ثلاثة أفرع.

المبحث الاول: الهدف المالي يحتوي على الفرع الاول دور إيرادات ضريبة الدخل في الإيرادات العامة، الفرع الثاني نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة، الفرع الثالث الجهد الضريبي (معدلات التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل)

المبحث الثاني: الهدف الاقتصادي يحتوي على الفرع الاول مواجهة التضخم والانكماش، الفرع الثاني الضغط الضريبي، الفرع الثالث المرونة الضريبية.

المبحث الثالث: الهدف الاجتماعي يحتوي على الفرع الاول الضغط الضريبي الفردي، الفرع الثاني نظام الشرائح المتصاعدة المطبق في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، الفرع الثالث الاعفاءات الضريبية.

الفصل الثاني: فعالية تحقيق أهداف ضريبة الدخل

تناول هذا الفصل فعالية تحقيق الأهداف لضريبة الدخل وذلك من خلال تحليل البيانات الإحصائية المتعلقة بأهداف ضريبة الدخل في شكل تفصيلي لكل مؤشر.

المبحث الاول: فعالية تحقيق الهدف المالي، تم فيه تحليل البيانات الإحصائية للمؤشرات المرتبطة بالهدف المالي متمثلة بالفرع الاول مردودية إيرادات ضريبة الدخل على الإيرادات العامة، الفرع الثاني نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة، الفرع الثالث الجهد الضريبي (معدلات التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل)

المبحث الثاني: فعالية تحقيق الهدف الاقتصادي تم فيه تحليل البيانات الإحصائية للمؤشرات المرتبطة بالهدف الاقتصادي متمثلة بالفرع الاول معدلات التضخم والانكماش وطبيعة العلاقة

مع معدلات نمو إيرادات ضريبة الدخل والانفاق الحكومي، الفرع الثاني الضغط الضريبي، و
الفرع الثالث المرونة الضريبية

المبحث الثالث: فعالية تحقيق الهدف الاجتماعي تم فيه تحليل البيانات الإحصائية المرتبطة
بالفرع الأول الضغط الضريبي الفردي، الفرع الثاني قياس مؤشر الشرائح المتصاعدة المطبق
في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، والفرع الثالث قياس دور الإعفاءات الضريبية والشرائح
وتوزيع الدخل الخاضع للضريبة في تحديد العبء الضريبي.

نتائج وتوصيات الدراسة.

مشكلة الدراسة

بعد مرور أربع عشرة سنة على دخول قانون ضريبة الدخل الفلسطيني حيز التنفيذ
وتزامناً مع التعديلات المستمرة على بعض بنوده من قبل المشرع الضريبي لمواكبة الحاجات
المالية والإقتصادية ومراعاة الظروف الإجتماعية للمكلفين، فقد خضع للتعديل المتكرر خلال تلك
المدة، وتعديل الضرائب المباشرة ومنها ضريبة الدخل بيد الجانب الفلسطيني بشرط اعلام
الطرف الاخر وبدون موافقته أي الارتباط مع الجانب الإسرائيلي لا يعرقله كما هو الحال في
ضريبة القيمة المضافة على سبيل المثال، مما يسهل على ضريبة الدخل الموازنة قدر الإمكان
بين أهدافها للوصول الى الفعالية، وبرغم من ذلك تتسم حصيلة ضريبة الدخل بالإنخفاض فلا
تتجاوز 6% من الإيرادات العامة¹، ومن هنا تتبع مشكلة الدراسة في السؤال التالي "ما مدى
فعالية ضريبة الدخل الفلسطيني في تحقيق الأهداف المالية والإقتصادية والإجتماعية المرجوة
منها ؟"

أسئلة الدراسة

السؤال الأول: ما مدى فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الهدف المالي؟

¹ عبد الكريم، نصر و، سعيد، نادر، وابوهنطش، ابراهيم: دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الإقتصادية والإجتماعية. ص 24.

السؤال الثاني: ما مدى فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الهدف الإقتصادي؟

السؤال الثالث: ما مدى فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الهدف الإجتماعي؟

فرضيات الدراسة

اولاً: فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الهدف المالي قليلة.

تم فحص الفرضية اعتماداً على ثلاثة مؤشرات وهي دور إيرادات ضريبة الدخل في الإيرادات العامة، ونسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة، والجهد الضريبي.

ثانياً: فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الهدف الإقتصادي ضعيفة.

تم فحص الفرضية اعتماداً على ثلاثة مؤشرات وهي معدلات التضخم والانكماش وطبيعة العلاقة مع معدلات نمو إيرادات ضريبة الدخل والانفاق الحكومي، وقياس الضغط الضريبي، والمرونة الضريبية.

ثالثاً: فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الهدف الإجتماعي متدنية.

تم فحص الفرضية اعتماداً على ثلاثة مؤشرات وهي معدلات الضغط الضريبي الفردي، والنظام الشرائح المتصاعدة، وقياس دور الإعفاءات الضريبية والشرائح وتوزيع الدخل الخاضع للضريبة في تحديد العبء الضريبي.

متغيرات الدراسة

المتغير التابع: فعالية ضريبة الدخل في تحقيق أهدافها.

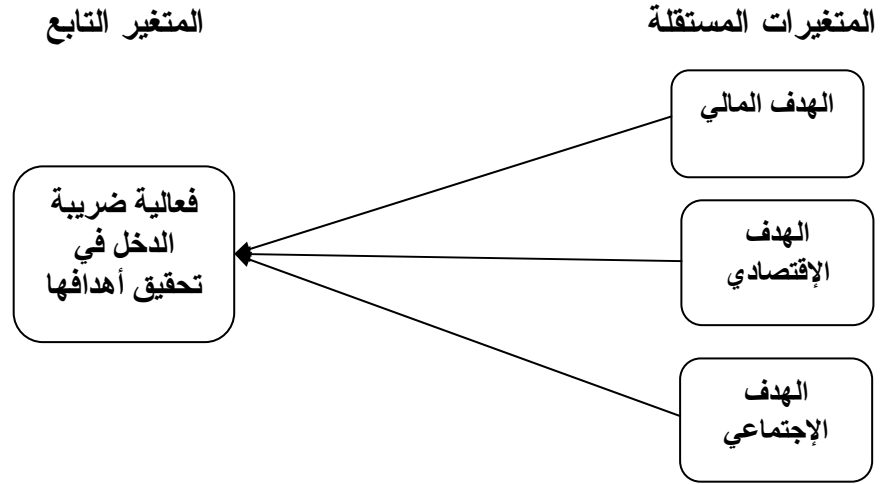
المتغيرات المستقلة:

اولاً: الهدف المالي.

ثانياً: الهدف الإقتصادي.

ثالثاً: الهدف الاجتماعي.

نموذج الدراسة



أهداف الدراسة

- 1- التعرف على جدوى التعديلات المستمرة على ضريبة الدخل وإيهما الأكثر فعالية.
- 2- التعرف على فعالية ضريبة الدخل في زيادة حصيلة الدولة المالية.
- 3- التعرف على فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الاستقرار الاقتصادي.
- 4- التعرف على فعالية ضريبة الدخل في تحقيق العدالة الاجتماعية للمكلفين تزامناً مع تحقيق المنفعة.

حدود الدراسة

- حدود مكانية:** اقتصرَت الدراسة على ضريبة الدخل المطبقة في فلسطين.
- حدود زمانية:** اقتصرَت الدراسة على ضريبة الدخل خلال الفترة الزمنية ما بين 2005-2016.
- حدود موضوعية:** اقتصرَت الدراسة على نوع محدد من الضرائب ممثلاً في ضريبة الدخل.

محددات الدراسة

- 1- اختلاف البيانات الإحصائية ذات الصلة بالموضوع ما بين وزارة المالية، سلطة النقد.
- 2- قلة التعاون من قبل دائرة الدخل بتزويدنا في البيانات المالية المنشورة ضمن ميزانية عام 2005، 2006، 2007 رغم التنسيق المسبق معهم والحصول على كتاب تسهيل مهمة لأغراض البحث العلمي فقط من قبل كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح.

منهجية الدراسة

تم الإعتماد في هذه الدراسة على مراجعة الأدبيات والدراسات ذات الصلة بالموضوع، وتحليل محتوى للبيانات الإحصائية ذات الصلة المنشورة لدى وزارة المالية وسلطة النقد، بالإضافة الى استخدام الأمثلة التوضيحية، وذلك لجمع المعلومات والإجابة عن أسئلة الدراسة.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة بأنها الدراسة الاولى التقييمية حسب معرفة الباحثة التي تتناول موضوع فعالية ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق الأهداف الثالثة مجتمعة باستخدام مؤشرات محددة وباستخدام لغة الأرقام ، وتقديم صورة متكاملة لواقع ضريبة الدخل الفلسطينية منذ بداية تطبيق القانون الفلسطيني الخاص في ضريبة الدخل حتى عام 2016، وبذلك يتم التركيز على التعديل لبنود ضريبة الدخل الأكثر جدوى من غيره في تحقيق ما يرنوا اليه المشرع الضريبي، وتأثير قابليتها للتعديل بحرية ودون تدخل الجانب الإسرائيلي كما ذكر في السابق مما يتوجب بأن تكون أكثر مساهمة في إيرادات الدولة مقارنة بغيرها من الضرائب وعلى عكس ما هي عليه حالياً، والبحث في طرق زيادة فعاليتها، وتحسين مساهمتها، وتوسيع القاعدة الضريبية ليتمكن الجانب الفلسطيني التخلص من الإعتماد على غيرها من الضرائب مثل ضريبة القيمة المضافة التي تقع تحت سيطرة الإحتلال الذي يهدف لتعزيز التبعية المالية له، والتركيز على جوانب القصور في ضريبة الدخل لتحسين دورها في تمويل الانفاق الحكومي لصالح المواطنين وتقديم الخدمات لهم

وتقليل الفجوة بين طبقات المجتمع، فالعدالة الإجتماعية تؤدي الى تحسين مستويات المعيشة وتحقيق الرفاه الإجتماعي.

الدراسات السابقة

الدراسة الاولى: "هدفت دراسة الشمري وحبيب بعنوان تقويم فاعلية الهيكل الضريبي العراقي للمدة 1980-2010 الى تسليط الضوء على قدرة الإصلاحات الضريبية لتحسين الهيكل الضريبي في العراق، وذلك من خلال استخدام معايير الأداء الضريبي حيث تناولت الدراسة خصائص الهيكل الضريبي في العراق في المبحث الاول، ومن ثم تقويم فاعلية الهيكل الضريبي في العراق خلال المدة 1980-2010 في المبحث الثاني او ضحت خصائص الاقتصاد العراقي، جدوى الاصلاح الضريبي، احتساب الطاقة الضريبية العبء الضريبي، الميل الحدي للضريبة، المرونة للضرائب في العراق وبالتالي توصلت الدراسة الى انخفاض الطاقة الضريبية والعبء الضريبي دون المستويات المطلوبة وضعف مرونة الهيكل الضريبي وبناءً عليه اوصت الدراسة ضرورة التوجه نحو الاصلاح الضريبي لمواكبة التغيرات الاقتصادية"¹

الدراسة الثانية: "هدفت دراسة عبد الحميد بعنوان فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة في الجزائر خلال الفترة 2001-2012 للتعرف على مدى مساهمة هذه السياسة في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة والأهداف المنشودة منها بالاعتماد على المنهج الوصفي حيث توصلت الدراسة الى فعالية السياسة الضريبية في تمويل أعباء الدولة العامة، بالمقابل تسببت طبيعة الإعفاءات المقدمة للمكلفين الى تقليل إيرادات الخزينة العمومية، ولم تحقق السياسة الضريبية الجدوى في مجال الإستثمار، وعدم عدالتها في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين بالإضافة الى الكثير من المشاكل الداخلية والخارجية التي يواجهها النظام الضريبي، بناءً عليه اوصت الدراسة الى توجه نحو منهجية الأخذ من المصدر بشكل أكبر وذلك لتقليل من

¹ الشمري، مايح، حبيب، باقي، تقويم فاعلية الهيكل الضريبي العراقي للمدة 1980-2010، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة الكوفة، العراق، ع (4)، مج 16، 2014، تاريخ استلام البحث 2-4-2013، تاريخ قبول النشر 29-4-2013

معدلات التهرب الضريبي، وإيجاد اوعية ضريبية جديدة بطريقة مدروسة، وتحسين مناخ الإستثمار الأجنبي والمحلي، وتحسين التواصل بين الإدارة الضريبية والإدارات الأخرى في البلاد، وزيادة التركيز على العقوبات وتفعيل تطبيقها، وتقليل إجراءات تحصيل الضرائب، الاستمرار في الإصلاح الضريبي ضمن المعايير الدولية¹.

الدراسة الثالثة: "هدفت دراسة الرضيع بعنوان الآثار الاقتصادية والاجتماعية للضرائب في الأراضي الفلسطينية (حالة نقدية لقطاع غزة) الى التعرف على الابعاد الاقتصادية عند فرض الضرائب متمثلة بمستويات البطالة، الإنتاج، والتركيز على واقع الضريبة الفلسطينية ودورها المالي في ظل العجز المستمر في الموازنة، والتعرف على الشرائح الاجتماعية المتضررة ضريبيا، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي بوصف الظاهرة وتحليلها بلغة الأرقام الرسمية، فاوضحت الدراسة مفاهيم ضريبة الدخل، طبيعة الضرائب في كل من البلدان النامية والمتقدمة، وبالتالي توصلت الدراسة الى وجود افراط مستمر لدى الجهات الفلسطينية في النفقات العامة، وسوء توزيع الدخل في فلسطين، وسوء استغلال المنح الخارجية، والافتقار لادوات المالية والنقدية لعلاج مشاكل سوق العمل، وبناءً عليه اوصت الدراسة اعادة النظر بالسياسة الضريبية، وضرورة مراعاة مبدأ العدالة الاجتماعية، والإهتمام بالقطاع الزراعي والصناعي، وبناء اقتصاد منتج يقوم على العدالة الاجتماعية، والأخذ بعين الاعتبار الحاجات الصحية والتعليمية وكافة الخدمات الاجتماعية، والعمل على توجيه الدخل الضريبي نحو الإستثمار"²

الدراسة الرابعة: "هدفت دراسة الطيب بعنوان أثر الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل والأرباح) على الناتج المحلي الإجمالي التعرف على مدى إمكانية الزيادة التحصيلية في ضريبة الدخل والأرباح لتصل الى نحو 10% من الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي، التعرف على الطريقة المثالية للقضاء على العجز في الموازنة، وذلك بالاعتماد على تحليل مكونات التباين ودالة

¹ عبد الحميد، عفيف (2014)، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة في الجزائر خلال الفترة 2001-2012، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، الجزائر.

² الرضيع، حسن عطا، الآثار الاقتصادية والاجتماعية للضرائب في الأراضي الفلسطينية (حالة نقدية لقطاع غزة)، دنيا الوطن، تاريخ النشر 17-12-2014،

<https://www.alwatanvoice.com/arabic/news/2014/12/17/634926.html>

الاستجابة لردة الفعل على اعتبار ضريبة الدخل والارباح المتغيرات المستقلة والنتائج المحلي الإجمالي المتغير التابع، وأوضحت الدراسة مفهوم الضريبة والمبادئ الأساسية التي يقوم عليها فرض الضرائب، خصائص الضرائب في البلدان النامية والإصلاح الضريبي في الأردن، كما تناولت الدراسة تطور حصيللة ضريبة الدخل والأرباح في الأردن منذ 1996-2010، نسب العجز والفائض في ميزانية الدولة ومعدل نمو ضريبة الدخل والارباح ونسبة مساهمة كل من قطاع الشركات والأفراد، وحالة رفع نسبة ضريبة الدخل والارباح من الناتج المحلي الإجمالي الى نسبة 5% و 7.5% و 10% ومدى التأثير على النفقات والإيرادات الإجمالية في هذه الحالة، توصلت الدراسة الى ان ضريبة الدخل والارباح تتمكن من التأثير الإيجابي على الناتج المحلي الإجمالي في حال الوصول الى النسب المفترضة، وبناءً عليه أوصت الدراسة بضرورة العمل على تعزيز وسائل الوصل الفعلي لهذه النسب ¹ "

الدراسة الخامسة: "هدفت دراسة جون بعنوان **تحصيل وجمع الضرائب أثناء الأزمات الاقتصادية والتحديات والخيارات السياسية**، لمعرفة أثر الإنكماش الإقتصادي على الالتزام غير الإجباري للمكلفين اتجاه الإدارة الضريبية، حيث تطرقت الدراسة الى أثر الأزمة الاقتصادية على الإدارة الضريبية، وطرق زيادة الالتزام في دفع الضرائب وذلك من خلال توسيع قاعدة دافعي الضرائب، وتعديل التشريعات بما يناسب الوضع الإقتصادي ويؤثر إيجابياً على الالتزام الطوعي، واعداد الإستراتيجيات للإدارة الضريبية التي تساهم زيادة الالتزام الطوعي، فتوصلت الدراسة أن الأزمات والتحديات الاقتصادية تسبب قلة الإيرادات الضريبية الناتجة عن عدم الإمتثال الطوعي من قبل دافعي الضريبة وبناءً عليه أوصت الدراسة بضرورة اتباع طرق زيادة الالتزام في دفع الضرائب من خلال الأساليب التي سبق ذكرها ²."

¹ الطيب، سعود موسى، **أثر الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل والأرباح) على الناتج المحلي الإجمالي**، مجلة العلوم الإدارية، كلية ادارة الاعمال، جامعة مؤتة الكرك، الاردن، ع.(2)، مج 40، 2013، تاريخ استلام البحث 10-2-2012، تاريخ النشر 1-10-2012، ص 173-190.

² Jon, Brondolo (2009). **Collecting Taxes during An Economic Crisis: Challenges And Policy Option.**

الدراسة السادسة: "هدفت دراسة علي بعنوان الضغط الضريبي وأثره على النمو الإقتصادي دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1994-2004 لمعرفة مستويات الضغط الضريبي في الجزائر وانعكاسه على النمو الاقتصادي المتحقق وذلك بالإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تناولت موضوع كل من الضريبة والضغط الضريبي بالإضافة للإصلاحات التي حدثت على بنية النظام الضريبي في الجزائر وبناءً عليه توصلت الدراسة الى ان الضغط الضريبي يختلف من دولة الى اخرى كما ان الإصلاح الضريبي لم يحقق أهدافه في تحسين الجباية العامة وبالتالي اوصت الدراسة الى ضرورة العمل على توسيع قاعدة الوعاء الضريبي بعيداً عن المصادر البترولية، نشر الوعي الضريبي بين المكلفين، تدريب القادر الوظيفي العامل في مصلحة الضرائب، تشديد العقوبات على غير الملتزمين ضريبيين"¹.

الدراسة السابعة: "هدفت دراسة جاكب بعنوان أثر الفساد على التحصيلات الضريبية في الشرق الاوسط الى التعرف على اسباب الفساد وأثره على إيرادات الضريبة حيث تطرقت الدراسة الى الفساد في إدارة العائدات، وعوامل الفساد المتعلقة في النظام الضريبي والإدارة الضريبية المتمثلة بثقافة وسلوكيات المجتمع والمعدلات الضريبية العالية، وعدم فعالية العقوبات لغير الملتزمين ضريبياً، والإجراءات الإدارية المعقدة، وانخفاض رواتب موظفي الإدارة الضريبية، ومقارنة نظام الضرائب في دول الشرق الاوسط، توصلت الدراسة ان درجة التأثير بالفساد تختلف من ضريبة الى اخرى حيث ترتفع درجة التأثير في الضرائب التي يكون فيها الإحتكاك بين دافع الضريبة والإدارة أكثر من غيرها مثل ضريبة الدخل، وبناءً عليه اوصت الدراسة بضرورة تحقيق العدالة الضريبية وتفعيل العقوبات من أجل زيادات الإيرادات الضريبية"².

الدراسة الثامنة: "هدفت دراسة درغام بعنوان تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة في دولة فلسطين للفترة من 1996-2003، اظهرت المشاكل التي تعترض موظفي

¹ علي، عزوز (2007). الضغط الضريبي وأثره على النمو الإقتصادي دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1994-2004، رسالة ماجستير، جامعة "حسيبة بن بوعلي" الشلف، الجزائر.

² Jacop,Patrick (2007). Effect Of Corruption On Tax In Middel East

دائرة ضريبة الدخل والمواطنين وتوضيح اختلاف اداء الموظفين في الدائرة وذلك لإرتباط الأداء بتحصيل الإيرادات لتسيير عمل وزارات الدولة حيث اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باستخدام الاستمارة وتكون مجتمع الدراسة من المديرين ونوابهم ورؤساء الأقسام والموظفين العاديين العاملين في دائرة ضريبة الدخل في غزة متمثلين 133 موظف وتم اختيار عينة عشوائية تتمثل 96 موظف حيث اوضحت الدراسة مفاهيم ضريبة الدخل وخصائصها، ضريبة الدخل في فلسطين، طرق تقدير ضريبة الدخل وتناولت طرق قياس اداء ضريبة الدخل وخرجت الدراسة بوجود تحسن ايجابي على أداء دائرة ضريبة الدخل، وجود معوقات إقتصادية وإدارية وإجتماعية تقلل من الاستغلال الكامل لطاقة الدائرة، تعدد الضرائب يؤثر سلباً على تكاليف التحصيل الضريبي واوصت الدراسة بالعمل على رفع مستوى اداء موظفي دائرة ضريبة الدخل في غزة¹.

الدراسة التاسعة: "هدفت دراسة يدك بعنوان العدالة الإجتماعية في قانوني ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 والأردني رقم 25 لسنة 1964 دراسة مقارنة للتعرف أهم الفروقات بين القانونين بما يتعلق في معدلات وشرائح ضريبة والاعفاءات ومدى ملائمتها لظروف المكلفين وتحقيقها للعدالة، حيث تم توضيح كلا القانونين وتطبيق حالات عملية وتطبيقية ضمنهما وبناءً عليه توصلت الدراسة الى تمكن الجانب الأردني تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال التمييز في معدلات الضرائب المفروضة على القطاعات الإقتصادية المختلفة ومراعاة المكلفين ذوي الدخل المحدود بالإضافة الى منح الإعفاءات العائلية والشخصية بشكل واسع للمكلف الطبيعي اما في ما يتعلق بالجانب الفلسطيني تبين ان ضريبة الدخل لم تفرض نسب ضريبية مختلفة على القطاعات الإقتصادية ولم تتوسع في منح الإعفاءات الشخصية العائلية بالإضافة الى ان اعتماد عملة الدولار في فلسطين يسبب خلل في إيرادات ضريبة الدخل بسبب فرق صرف السعر، وبالتالي اوصت الدراسة بضرورة اعادة النظر في النسب الضريبية

¹ درغام، ماهر، *تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة في دولة فلسطين للفترة من 1996-2003*، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، ع.(28)، مج 84، 2006، تاريخ التسليم 23-1-2006، تاريخ قبول النشر 16-5-2006، ص 171-200.

المعتمدة لدى القانون الفلسطيني، الأخذ بعين الاعتبار الظروف الإجتماعية والعائلية وغيرها للمكلف وذلك وصولاً الى نوع من العدالة واعتماد عملة الشيك في فلسطين كونها عملة التداول فيها ومراعاة المشرع الضريبي الظروف الاقتصادية والاجتماعية عند فرض القوانين لتكون أكثر عدلاً¹.

الدراسة العاشرة: "هدفت دراسة سليم بعنوان أثر الإعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين "الشخصية والعائلية " الى التعرف على ما ينمح المكلف من إعفاءات شخصية وعائلية ضمن قانون رقم 25 لسنة 1964 الأردني وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني الصادر عام 2004، وأثرها من وجهة نظر المكلفين بالإضافة لمدى تأثير خصائص المكلفين الاجتماعية والاقتصادية على رأيهم، مدى تشجيع المشرع الضريبي على الإنجاب، اعتماداً على الدراسات السابقة والقوانين ذات العلاقة بالإضافة الى استخدام استبانة وتكون مجتمع الدراسة من المكلفين الفلسطينيين بدفع الضرائب سواء في القطاع العام او في القطاع الخاص او الأفراد حيث تشكلت العينة من (280) مكلف من مجتمع الدراسة وتم اختيارهم بالطريقة العشوائية من مكلفي مدن رام الله ونابلس وجنين وطولكرم وقلقيلية فقط وذلك لعدم التمكن من الوصول الى باقي المدن فتم توزيع الاستبانة على (280) مكلفاً استرجع منها (249) لتمثيل عينة الدراسة، وبناء عليه توصلت الدراسة الى وجود أثر لهذه الإعفاءات على حجم الأسرة وتشجيع المشرع الضريبي على سياسة الإنجاب، وبالتالي اوصت الدراسة الى ضرورة الأخذ بعين الاعتبار ثقافة السكان نحو الإنجاب عند وضع الإعفاءات ليتم العمل ضمنها، معالجة التهرب الضريبي، منح المكلف غير المقيم إعفاءات تماثل ما يحصل عليه المقيم، وذلك لتشجيع الإقامة في فلسطين، زيادة الاهتمام بكبار السن ومنحهم اعفاء شيخوخة².

¹ يدك، ابراهيم، (2006). العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 والاردني رقم (25) لسنة 1964 (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

² إياد، سليم، (2005). أثر الإعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين "الشخصية والعائلية"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

الدراسة الحادية عشر: "هدفت دراسة الغزناوي بعنوان تحليل وتقييم الإعفاءات الضريبية والاتجاهات لزيادة فعاليتها، الى تقييم سياسة الإعفاءات الضريبية التي قررها المشرع الضريبي المصري في ظل القانون 157 لسنة 1981 والمعدل بالقانون 187 لسنة 1993، لمعرفة مدى جدوى الإعفاءات في تحقيق الأهداف المنشودة واقتراح معايير لترشيد الإعفاءات الخاصة بالنشاط التجاري والصناعي وشركات الأموال دون غيرها والوصول الى اقصى فعالية ممكنة دون التطرق الى باقي الاعفاءات الضريبية، وذلك بالاعتماد على المنهج الاستنباطي بتناول القوانين والتعليمات والكتب المتعلقة بالموضوع، وبناءً عليه توصلت الدراسة الى عدم استقرار سياسة الاعفاءات الضريبية لكثرة إصدار القوانين وتدخل أصحاب النفوذ في وضع الإعفاءات لذلك اوصت الدراسة بضرورة العمل ضمن المعايير التي تساهم في زيادة فعالية الإعفاءات الضريبية متمثلة في الموضوعية، القابلية للقياس، المساهمة في زيادة حجم الأصول الرأسمالية، الإستقرار، القابلية للتعديل عند الضرورة¹."

الدراسة الثانية عشر: "هدفت دراسة لويس وفيتيك بعنوان تقييم فعالية وكفاءة التحصيل الضريبي في جمهورية التشيك الوسطى، لتقييم النظام الضريبي الذي هو جزء من المالية العامة للدولة ويعكس وضعيتها كما أن التقييم يساعد في اتخاذ القرارات الضريبية في منطقة التشيك الوسطى والمحيط بها، بالإضافة الى معرفة أهم الصعوبات التي تواجه تقييم النظام الضريبي حيث يعاني من نقص البيانات الخاصة بكل مستوى من الإدارة وكل نوع من الضريبة على حدا مما يجعل عملية القياس للتكاليف الضريبة الخاصة صعبة، فتم التطرق الى هيكليّة الإيرادات الضريبية في جمهورية التشيك، الاصلاح الضريبي للجمهورية عام 1993، فعالية تحصيل الضرائب والتكاليف الإدارية للضرائب والتكاليف الإدارية للحكومة المركزية للضرائب في التشيك توصلت الدراسة الى صعوبة مقارنة التكاليف الإدارية للضرائب في الدول النامية مع الدول المتقدمة وذلك لقلّة البيانات المتوفرة، فعالية تحصيل الضرائب لكل من ضريبة القيمة المضافة والدخل والممتلكات قليلة وذلك لان تكلفة التحصيل أعلى من الإيراد²."

¹ الغزناوي، عادل التابعي، تحليل وتقييم الإعفاءات الضريبية والاتجاهات لزيادة فعاليتها، المؤتمر الضريبي الثامن " اصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية "، مج 2، 2003، مصر، ص 1-36.

²Loes and vitek,(2001). Evaluation Of The Effectivness Of The Tax Collection-The Case Of The Csech Central And Local Governments.

التعليق على الدراسات السابقة

تناولت الدراسة الاولى تقييم الفاعلية للهيكل الضريبي في العراق باستخدام بعض معايير الأداء الضريبي منها العبء الضريبي والمرونة الضريبية والتي تم استخدامها في هذه الدراسة ضمن مؤشرات قياس فعالية الهدف الإقتصادي، كما أن دراسة الشمري وحبيب تناولت الهيكل الضريبي كافة بينما اقتصرت هذه الدراسة على ضريبة الدخل الفلسطينية فقط دون غيرها، واهتمت الدراسة الثانية مدى فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة في الجزائر.

وركزت الدراسة الثالثة على الابعاد الاقتصادية والاجتماعية لكافة الضرائب في قطاع غزة وقدرتها على مواجهة مشاكل سوق العمل والعجز المالي، من خلال وصف الظاهرة بلغة الارقام الرسمية، كما تم العمل به في هذه الدراسة حيث تم قياس جميع المؤشرات التقييمية فيها من خلال الإعتماد على لغة الأرقام الرسمية وتحليل المحتوى، كذلك الأمر في الدراسة الرابعة التي تناولت اثر ضريبة الدخل والارباح في الناتج المحلي الاجمالي في الاردن باستخدام لغة الارقام هو جزء من المؤشرات التي تم دراستها ضمن هذه الدراسة.

وجاءت الدراسة الخامسة لدراسة أثر الأزمات الاقتصادية على تحصيل الضريبة من خلال تناول مدى الالتزام الضريبي لدى المكلفين، دون التطرق الى دراسة طبيعة العلاقة المطلوبة من الضرائب في مواجهة الانكماش والتضخم كما تم البحث في الدراسة الحالية، وفيما يتعلق بالدراسة السادسة فقد بحثت في موضع الضغط الضريبي فقط وأثره على نمو إقتصاد الجزائر، وأهتمت الدراسة السابعة في موضوع الفساد وأثره على حصيلة الضريبة في الشرق الاوسط.

إهتمت الدراسة الثامنة بتقييم الأداء الوظيفي لدى دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة وفحص عنصر الكفاءة لدى موظفي الدائرة والتركيز على دور العنصر البشري في تحسين الأداء والإيرادات الضريبية، دون التطرق لعنصر الفاعلية لدى ضريبة الدخل الذي تم تقييمه.

وقامت الدراسة التاسعة بالمقارنة ما بين الأردن وفلسطين فيما يخص العدالة الإجتماعية لدى قانون ضريبة الدخل، وفي الدراسة العاشرة اهتم الباحث بالجانب الإجتماعي للضرائب وأثر الإعفاءات على حجم الأسرة لدى المكلف الطبيعي الفلسطيني، أما الدراسة الحادية عشر تناولت الاعفاءات الضريبية للشخص المعنوي ووضع معايير لزيادة فعاليتها في تحسين الوضع الاستثماري المصري.

وتناولت الدراسة الثانية عشر فعالية وكفاءة التحصيل الضريبي في جمهورية التشيك من خلال التركيز على أهمية توفر البيانات المالية والاحصائية للتسهيل عملية التقييم والمقارنة.

وفي هذه الدراسة تم التركيز على قانون ضريبة الدخل في فلسطين منذ دخوله حيز التنفيذ عام 2005 حتى عام 2016 وفعاليتها في تحقيق أهدافه المالية، الإقتصادية والإجتماعية بشكل متوازن، وذلك لقدرة المشرع الضريبي على وضع التشريعات الخاصة في ضريبة الدخل دون تدخل الجانب الإسرائيلي، وخضوع قانون ضريبة الدخل للتعديل بشكل مستمر وبرغم من ذلك تتسم إيرادات ضريبة الدخل بقلة حصيلاتها مقارنة بضرائب الأخرى، فجاءت هذه الدراسة للبحث بشكل متكامل للأهداف الثلاثة من خلال عدة مؤشرات تخص كل هدف على حدا مالم يتم استخدامه في الدراسات المذكورة متمثلة في حجم مردودية ضريبة الدخل في إيرادات الدولة العامة، مساهمتها في تسيير نفقات الدولة، قدرة ضريبة الدخل على تحقيق الجهد الضريبي لقياس الهدف المالي، دراسة طبيعة العلاقة والاتجاه ما بين معدلات نمو ضريبة الدخل والانفاق الحكومي من جهة ومعدلات التضخم والإنكماش من جهة أخرى، الضغط الضريبي الناتج عن ضريبة الدخل، مدى مرونة ضريبة الدخل في الإستجابة للاوضاع الإقتصادية الخاصة في البلاد لتقييم الهدف الإقتصادي، فحص معدلات الضغط الضريبي الفردي، مدى فعالية نظام الشرائح المتصاعدة في تحقيق العدالة والإنصاف بين المكلفين سواء الطبيعي او المعنوي بالاعتماد على نسبة مساهمتهم في إيرادات ضريبة الدخل الاجمالية، دراسة مقدرة الإعفاءات الممنوحة للمكلف في مراعاة اوضاعهم وظروفهم الإجتماعية، والتركيز على الفئة الأكثر تحملاً للعبء الضريبي، لتقييم الهدف الاجتماعي مما يساعد في الوقف على ثغرات قانون ضريبة الدخل ومعرفة أفضل التعديلات التي تمت عليه وأيها أكثر تلائماً مع الوضع الفلسطيني.

الفصل الاول

أهداف ضريبة الدخل

الفصل الاول

أهداف ضريبة الدخل

تم في هذا الفصل تناول أهداف ضريبة الدخل المالية، والإقتصادية، والإجتماعية وذلك بعد التطرق لمفهوم ضريبة الدخل والقواعد الأساسية التي يتم الإستناد اليها لتحديد طبيعة هذه الأهداف، حيث تم تقسيم الفصل على النحو التالي:

المبحث الاول: الهدف المالي يحتوي على الفرع الاول دور إيرادات ضريبة الدخل في الإيرادات العامة، الفرع الثاني نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة، الفرع الثالث الجهد الضريبي (معدلات التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل)

المبحث الثاني: الهدف الاقتصادي يحتوي على الفرع الاول مواجهة التضخم والانكماش، الفرع الثاني الضغط الضريبي، و الفرع الثالث المرونة الضريبية.

المبحث الثالث: الهدف الاجتماعي يحتوي على الفرع الاول الضغط الضريبي الفردي، والفرع الثاني نظام الشرائح المتصاعدة المطبق في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، والفرع الثالث الاعفاءات الضريبية.

ما هية ضريبة الدخل

تعتبر الضرائب ومنها ضريبة الدخل من أهم الموارد المالية للدولة في العصر الحديث، فتأثيرها لا يقتصر على الخزينة العامة وإنما لها تأثير على الجوانب الإقتصادية والإجتماعية للدولة، تستغلها لتسيير شؤون البلاد بما يتلائم مع سياساتها وواجباتها اتجاه المجتمع، لذلك تم التطرق الى مفهوم الضريبة وضريبة الدخل بشكل خاص.

و " الضريبة: فريضة مالية نقدية تفرضها الدولة جبراً على الأشخاص بدون مقابل بهدف تمويل النفقات العامة والوصول الى الأهداف المطلوبة من فلسفتها السياسية وذلك لما للدولة من سلطة بحكم القانون"¹

¹ الجحشي، عبد الباسط (2008) الإعفاءات من ضريبة الدخل دراسة مقارنة، (ط1)، العراق، دار حامد للطباعة والنشر،

فضريبة الدخل "عبارة عن مبلغ نقدي تقومة الدولة بفرضه على الدخل الخاضع للضريبة بموجب القانون على المكلف ليساهم في بناء مؤسسات الدولة وتغطية نفقات الدولة والتزامتها"¹

وحسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فإن "ضريبة الدخل تفرض على الدخل المتحقق في فلسطين دون شرط الإقامة للشخص سواء معنوي أو طبيعي وذلك من أي عمل أو مهنة أو حرفة وأي دخل خاضع ما لم يرد عليه إعفاء حسب القانون النافذ أي أنها مرتبطة في مكان تحقق النشاط الخاضع للضريبة، ولا يمنح الشخص غير المقيم الإعفاءات الضريبية ولا يشمل نظام الضرائب المتصاعدة.

ويعتبر الشخص الطبيعي مقيم في فلسطين في الحالات التالية:

- 1- المواطن الفلسطيني المقيم في فلسطين مدة لا تقل عن 120 يوماً متتالية أو متقطعة.
 - 2- الفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية، داخل فلسطين أو خارجها.
 - 3- والشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي أقام في فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (183) يوماً سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة².
- و أما الشخص المعنوي يعتبر مقيم في فلسطين في الحالات التالية

- 1- إذا كان مسجلاً في فلسطين
- 2- كان له فيها مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على العمل فيها مثل الشركات فهي تفرض وتجبى من الشركات المساهمة الخصوصية والعامة بعد استبعاد جميع المصاريف

¹ دليل المكلف في ضريبة الدخل ص 13. <http://www.pmf.ps/documents/10180/247200/%D8%AF%D9%84%D9%8A%D9%84%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%83%D9%84%D9%81.pdf>

² الوقائع الفلسطينية ، ع.5-24-10-2011، <http://www.qanon.ps/news.php?action=view&id=1619>

التي صرفت للحصول على الدخل مع الأخذ بعين الاعتبار اعباء الدخل والإعفاءات والتتزيلات¹

وهي ضريبة شخصية تفرض على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين بصفاتهم وأسمائهم، وتمنح الإعفاءات بمراعاة اوضاعهم الشخصية، ويتم تجميع كافة مصادر الدخل المتحققة للفرد المكلف في كشف واحد ويتم محاسبته عليها بصفة شخصية، كما انها ضريبة سنوية تفرض على المكلف في نهاية كل سنة ميلادية او في وقت إقفال المكلف حساباته بشرط موافقة الجهات المعنية على ذلك مسبقاً².

قواعد فرض ضريبة الدخل

عند قيام الدولة ببناء النظام الضريبي وفرض الضرائب يتوجب عليها الالتزام في النصوص الدستورية التي تحدد قواعد فرض الضريبة حيث "تعتبر القواعد الضريبية المرجعية الأساسية لفرض الضرائب وتحديد كافة الأسس التي تضمن الوصول الى أهداف الضرائب بمختلف أنواعها، فتتمثل هذه الأسس في وعاء ضريبة ومعدلاتها، المكلفين بالضريبة، شروط ومواعيد تحصيل الضريبة، بالإضافة الى الإعفاءات والكثير من الجوانب الرئيسية التي تكفل تحقيق الدولة لأهداف الضريبة، لذلك تحرص الدولة من جانبها على الالتزام بتلك القواعد والأسس الضريبية عند فرض الضرائب حتى لا يتم التعسف من قبلها في استغلال صلاحيتها وحققها بفرض الضرائب على المكلفين.

أولاً: قاعدة العدالة والمساواة

"تنص العديد من الدساتير ومنها الدستور الاردني على وجوب التساوي والعدل عند فرض الضرائب كما ورد في الفصل الثامن مادة (111) لا تفرض الضريبة او الرسم الا بقانون ويجب ان تفرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية

¹ الوقائع الفلسطينية، ع.5- ص 17-18.

² السلامين، ياسر، والدقة، عبد الرحمن (2014). المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين. (ط 4). فلسطين: المكتبة الأكاديمية ص 21-22.

وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الاداء وحاجة الدولة الى المال¹ أي أن يساهم الأشخاص المتشابهون في الظروف الإجتماعية في تحمل الأعباء الضريبية حسب ما يتحقق لهم من ثروة ودخل، فيتحمل الشخص مقدار الضريبة بما يتلائم مع قدرته دون شرط التساوي مع مقدار الضرائب التي تحصل من قبل باقي الأشخاص² لتحقيق العدالة الرأسية التي تفرض اختلاف المعالجة الضريبية عند تفاوت الدخل مما يرفع مساهمة الاغنياء في النفقات العامة والعدالة الأفقية التي تتطلب توحيد المعالجة الضريبية لأصحاب الدخل والظروف المتشابهة، مع الأخذ بعين الاعتبار العمومية الشخصية للضريبة المتمثلة بفرض الضرائب على كل مكلف تابع للدولة سواء كان مقيم أو أجنبي.

ونظراً لوجود أسباب إجتماعية على إختلاف أنواعها يحق للمشرع الخروج ضمن المعقول عن هذا المبدأ، فيتم على سبيل المثال إعفاء الحد الأدنى من الدخل لضمان تحقيق الحياة الكريمة، وبشكل عام فإن العمومية المالية تكفل خضوع جميع الإيرادات المتواجدة في الدولة باستثناء ما تم إعفاؤه لتحقيق أهداف معينة سواء إقتصادية أو إجتماعية، بالإضافة الى ضرورة الأخذ بعين الاعتبار ايضاً المقدرة المالية لكل مكلف حتى تتحقق الشخصية الضريبة فلا بد أن تكون هذه المشاركة من قبل المكلف متلائمة مع ما تحقق له من دخل ومع ظروفه الشخصية والعائلية³

"ويتم ذلك عند اتباع الضريبة التصاعدية الي تراعي فروقات الدخل بين المكلفين على عكس الضريبة النسبية التي تفرض نسبة واحدة على كافة المكلفين استناداً الى المساواة في المعاملات الضريبية"⁴ وينتج عن ذلك القاء العبء بشكل أكبر على المكلفين ذوي الدخل

¹ الدستور الاردني عام 1952 https://www.constituteproject.org/constitution/Jordan_2011.pdf?lang=ar الفصل الثامن، المادة 111، ص 20.

² الصرفندي، طارق، وأبوشماله، فرج (2014): حقوق الإنسان وحرياته الأساسية، (ط2)، عملن، الاردن، دار الخليج للصحافة والنشر، ص 40.

³ موسى عمرو (2006). ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين. ص 21-22

⁴ بريشي، عبد الكريم (2014)، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988-2011) رسالة دكتوراة، جامعة ابوبكر بلقايد-تلمسان، الجزائر. ص 58.

المحدود لان هذه النسبة الموحدة مقارنة بدخلهم القليل تؤدي الى ضعف قدرتهم على ممارسة حياتهم بكافة مجالاتها الاخرى، فما كان من الفكر الحديث الا ان توجه نحو الضريبة التصاعدية تزامنا مع الاستناد الى الاعفاءات حتى يتم تحقيق العدالة عند فرض الضرائب وتقليل الفجوة الضريبية ما بين الاغنياء والفقراء قدر الإمكان¹ الذي يعتبر من أهم الأساسيات والمرتكزات لتحقيق الهدف الاجتماعي للضريبة وسيادة العدالة الأفقية والرأسية بين المكلفين².

ويمكن القول بصورة عامة أن ضريبة الدخل الفلسطيني تقوم على نظام الضرائب المتصاعدة، بالإضافة الى منح الإعفاءات الضريبية، ولكن الحديث يدور حول مدى قدرة هذه الشرائح والاعفاءات في تحقيق العدالة، وهل تمكنت هذه الإعفاءات من تحقيق المساواة والعدالة بين المكلفين تبعاً لظروفهم الشخصية والعائلية، الصحية، التعليمية وغيرها بفاعلية؟ وهل يمكن تقريب الفجوة بين الإغنياء والفقراء ضمن ثلاثة شرائح فقط؟ فعند إعادة النظر لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني منذ بداية تطبيقه عام 2005 م وما طرأ عليه من تعديلات على مر السنوات حتى عام 2016 م نلاحظ التزام المشرع الضريبي العدد القليل للشرائح والسقف المرتفع لكل شريحة.

أما في ما يتعلق بالإعفاءات فلم تأخذ بعين الاعتبار أهم النقاط في حياة المكلف لتصل لأدنى مستويات العدالة والتي تتمثل على سبيل المثال بإعفاء الحالة الصحية على وجه الخصوص هذا لا يعني أن باقي الإعفاءات تراعي ظروف المكلف بشكل متقن ومدرّوس، بالإضافة لقاعدة وفرة الحصيلة ويقصد بها أن تساهم الإيرادات الضريبية بشكل مستمر نسبياً في توفير الموارد المالية واستثمارها بآلية ملائمة للدولة حتى تتمكن من القيام بمهامها الاجتماعية والإقتصادية بأعلى جودة ممكنة وتحقيقاً لأفضل مستوى من العدالة والجزير بالذكر أن إيرادات ضريبة الدخل في الدول المتقدمة تتسم بالوفرة والسبب في ذلك يعود لإرتفاع معدل الدخل الفردي.

¹ عمارة، رانيا (2015): المالية العامة الإيرادات العامة، (ط1)، القاهرة، مصر، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ص 142.

² موسى عمرو (2006). ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص 22

والمشرع الضريبي الفلسطيني حدد الإستثناءات ولم يحدد الدخول الخاضعة للضريبة فالخضوع الضريبي هو الأساس والإعفاء يرد على سبيل الحصر فلا يجوز التوسع فيه لصالح كبار المكلفين والتضييق على الفئات المتدنية، فحسب المادة 3 من قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل" ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القرار بقانون تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة " ¹ وبالتالي فإن إدخال اوعية جديدة ضمن الاوعية الضريبة ذات القدرة العالية على زيادة الحصيلة الضريبة يكون بشكل سريع هذا ما يعكس قدرة المشرع على تحقيق ايراد ضريبي من خلال استحداث اوعية ضريبية جديدة تتجه نحو كبار المكلفين على نحو الخصوص الذي بدوره يزيد من القدرة على تحقيق الهدف المالي للضريبة وهو توفير الموارد المالية للدولة وزيادة الاعتماد على ضريبة الدخل بدل الضرائب الأخرى وهذا ما نفتقره في الواقع الفلسطيني رغم مرور فترة طويلة على العمل ضمن القانون الفلسطيني واجراء تعديلات متعددة عليه مما يؤكد أن التعديلات تتم باتجاه منعزل عن ما يدور في البيئة المحيطة.

ثانياً: قاعدة اليقين

التي "تتمثل بوضوح كافة الأحكام المتعلقة في النظام الضريبي، ومعرفة المكلف حقوقه وواجباته مما يترتب عليه قناعة المكلف بقيمة الضريبة التي تستحق عليه ضمن القوانين الضريبية المعمول بها بعيداً عن التحيز لجهة معينة دون غيرها، فيستدعي سهولة إجراءات احتساب وتحصيل الضرائب وضرورة مراعاة التعديل المناسب والمدرّوس للقوانين الضريبية تحقيقاً لقاعدة اليقين.

فقيام المشرع الضريبي الفلسطيني باجراء التعديلات المستمرة على ضريبة الدخل تتسبب بقلّة الفهم العميق في أموره الضريبية، وتدعوا لتردد كثير من أصحاب المشاريع من فكرة الإستثمار في المناطق الفلسطينية برغم من أن هذه التعديلات المستمرة تركزت على

¹ قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل ص 7.

شرائح الأفراد وإعفاءاتهم، ولكن هذا لا يمنع من تردهم والتحسب من قيام المشرع الضريبي بالتعديل في أي وقت ممكن مما يقلل من الاستثمارات الإضافية الممكنة لهم، كما ويقلل من التزام الضريبي لدى المكلف بحجه عدم الفهم لطبيعته التشريعات الضريبية المعمول بها والمنفذه فتزداد ظاهرة التهرب الضريبي بدل من العمل على تقليلها، وبالتالي يزداد العبء الضريبي على من يلتزم بدفع الضريبة وهم على الأغلب اصحاب الدخول المتدنية ومن يتم الاقتطاع من رواتبهم بشكل تلقائي التي تشكل نسبة مساهمتهم في إيرادات ضريبة الدخل أكثر من نصفها، وهذا ما يقلل من تحقيق الهدف الاجتماعي والاقتصادي أيضاً.

ثالثاً: قاعدة الملائمة

"المقصود بها ملائمة وانسجام مواعيد تحصيل الضريبة، والوعاء الضريبي، ومعدل الضريبة، واجراءات التحصيل الضريبي من جهة مع ظروف المكلف وتوقيت دخله من جهة أخرى حتى لا يشعر بنوع من العبء ولتتمكن الدولة من تحصيل إيراداتها في الوقت المناسب مما يمكنها استغلالها بطريقة مثمرة، لذلك تلجأ الدولة لأسلوب الخصم التشجيعي للمكلف لضمان عدم تأخره وتقليل نسب التهرب من أداء واجبه المالي تجاه دولته.

ولضمان ذلك أخذت التشريعات الضريبية بتقسيط المتراكم من الضرائب المستحقة، وفروقات الضرائب، وإعفاء المشاريع حديثة التأسيس من الخضوع للضريبة¹ حتى يتسنى لها النمو وزيادة حجم أعمالها لتحقيق أهدافها، وذلك مما يميز ضريبة الدخل حيث هناك إمكانية لتطبيق قاعدة الملائمة بسبب معرفة الإدارة الضريبة الأشخاص المكلفين بدفع الضريبة قانونياً بدون إمكانية النقل للعبء الضريبي لغير المكلف بها.

ومن هذا المنطلق سمح المشرع الضريبي للمكلف الفلسطيني الذي يقلل حساباته في مواعيد مختلفة عن نهاية السنة الميلادية أن يحتسب ضريبة الدخل على أساس السنة المالية بشرط موافقة المدير على ذلك سلفاً، حسب ما ورد في قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن

¹ قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، مادة (19)، ص 24.

ضريبة الدخل، كما وأن المكلف الذي يسلم إقراره الضريبي وما معه من مرفقات خلال الفترة المحددة يحصل على خصم تشجيعي عن رصيد الضريبة المستحقة وذلك سعياً في تحقيق قاعدة الملائمة التي تعمل للوصول الى الهدف المالي للضريبة.

رابعاً: قاعدة الإقتصاد في النفقات

"تتمثل في لجوء الدولة تحصيل الحصيلة الكبرى مقابل النفقة الصغرى، مما يتطلب من الدولة الابتعاد قدر المستطاع عن عوامل ومسببات الإسراف في تكاليف الجباية سواء في ما يتعلق بنفقات أعمال موظفي الضرائب أو في طرق التحصيل متمثلة على سبيل المثال بالقرطاسية وذلك لتحقيق الفوائد من الضرائب المستحقة للدولة"¹

"وهذا مما يستدعي ضرورة عدم إهمال تنظيم التحصيل الضريبي بمنهجية توازن بين مصلحة الدولة التي تتمثل في غزارة الإيرادات الضريبية ومرونتها لتزادات بزيادة التدخل وتحصيلها بأقل التكاليف، وتتمثل مصلحة المكلف بفرض الضريبة عليه دون التسبب في عبء ضريبي عليه، أو تحرمه من تحقيق إحتياجاته الأساسية، وإن تحصل منه في وقت مناسب، أما بالنسبة لمصلحة المجتمع فتتمثل بعدم تشكيل الضرائب لعوائق أمام تقدم البلد اقتصادياً واجتماعياً"²

فيتعين على الإدارة الضريبية أن تعيد النظر في اجراءتها بما يحقق الوفرة المالية، والابتعاد عن الإقتصاد المفرط في النفقات ليكون سبباً في تقليل الإيرادات الضريبية، وانخفاض جودة العمل التحصيلي، أو قلة الفعالية والكفاءة في العمل من قبل الدوائر الضريبية، بحيث قلة الترتيب والتنظيم الجيد للموظفين وتوزيعهم باوقات معينة سبباً في تقليص الحصيلة الضريبية وزيادة قدرة المكلف على التهرب من أداء الضريبة المترتبة عليه في موعد معين، فيصبح الفهم والتطبيق الخاطئ لهذه القاعدة من قبل الدوائر الضريبية عائق اساسي امام تحقيق هدف الضريبة.

¹ قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل. ص 23.

² القاضي، حسن (2014). الإدارة المالية العامة. (2014):الأكاديميون للنشر والتوزيع. ص 43

أهداف ضريبة الدخل

"الضرائب وعلى إختلاف أنواعها تعتبر أحد أهم المصادر التقليدية لإيرادات الدولة تجبئها من الهيئات والأفراد بنسب متباينة استناداً إلى القواعد الضريبية، فتقوم بفرض الضرائب بطريقة تتناسب مع سياساتها، وتحقيقاً لأغراض الضريبة فالهدف المالي معروف تاريخياً حتى بداية القرن السابق وتستغله الدولة لتغطية النفقات العامة للدولة، ولكن مع خروج الدولة من صفة الحيادية وتتدخلها في شؤون المجتمع لتلبية حاجاته المتزايدة استوجب أن يكون للضرائب أهداف إقتصادية وإجتماعية مترابطة مع بعضها البعض¹، ففعالية الضريبة تعرف بمدى قدرتها على تحقيق هذه الأهداف بطريقة متوازنة دون إحداث خلل في مصلحة كل من الدولة او المجتمع.

فالهدف المالي للضريبة يتمثل بتأمين الإيرادات المالية للخزينة العامة، وبعد تتطور دور الدولة تمثل الهدف الاقتصادي للضرائب باستخدامها كأداة لتوجيه وتنمية الاقتصاد ، أما بالنسبة للهدف الإجتماعي الذي تسعى الدولة لتحقيق الاستقرار الاجتماعي من خلال توظيف الإيرادات المالية بما يخدم طبقات المجتمع .

¹ ابو يونس، جمال (2003)، إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين من عام 1994-ولنهاية عام 2000، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.ص7.

المبحث الاول

الهدف المالي

"يعتبر الهدف المالي من الأهداف الرئيسية والتقليدية لفرض الضريبة، فمن واجب الحكومة تأمين إيرادات مالية لرفد خزينة الدولة وزيادت مصادر إيراداتها وذلك لتغطية النفقات العامة لها"¹ ولتحقيق وفرة الحصيلة يتطلب توسيع قاعدة التكاليف الضريبي بتنوع الاوعية الضريبة وشمولها لكافة الأشخاص الطبيعيين والأعتباريين مع الإقتصاد قدر المستطاع في التحصيل ليكون الإيراد الضريبي مرتفعاً²

وتعطي الحكومات الاولوية للهدف المالي لتمارس واجباتها في تقديم الخدمات لمواطنيها وكلما زاد مستوى الدخل للأفراد ارتفعت الحصيلة الضريبية من ضريبة الدخل³ وكلما ارتفعت قدرة الدولة على تحقيق إيراد عالٍ من ضريبة الدخل، وتحصيل الضريبة المخطط لها مسبقاً تمكنت الدولة من سداد نفقاتها بوقت أسرع وتحويل الفائض منها إن وجد إلى نشاطات إستثمارية وإنتاجية تحسن من الاوضاع الإقتصادية مستقبلاً وتدفع بها إلى التطور.

وتتميز فلسطين كغيرها من الدول النامية بانخفاض مستويات الدخل وتدني مساهمة ضريبة الدخل في الإيرادات العامة، مما يؤثر سلباً على تحسين الجوانب الإقتصادية للبلاد، وبرغم من مرور ما يزيد عن اثني عشرة عاماً على تطبيق قانون ضريبة الدخل مع حرية التعديل عليه بما يناسب الاوضاع الفلسطينية، إلا أن التعديل يتم على الاوعية الضريبية نفسها ولصالح كبار المكلفين.

ولمعرفة مستوى فعالية ضريبة الدخل الفلسطيني في زيادة حصيلتها تم الأخذ بعين الاعتبار تطور حصيلة إيرادات ضريبة الدخل مقابل لإيرادات الضريبة المحلية والإيرادات

¹ ابو يونس، جمال، إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين من عام 1994-ولنهاية عام 2000، ص19.

² صافي، هاشم (2015)، دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، الجمهورية السورية ص29.

³ ملحم، سامر (2006)، أثر ضريبة الدخل على القرار الإستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين

1994-2005، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.ص 20

العامة، مدى مساهمتها في تغطية النفقات العامة، ومستوى تنفيذها للمخطط لها مسبقاً، فهذه المؤشرات وبالإعتماد على البيانات الإحصائية تمكن من الحكم على مدى فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الهدف المالي.

الفرع الاول: دور إيرادات ضريبة الدخل في الإيرادات العامة

"تعاني الدول النامية بصورة عامة ومنها فلسطين من انخفاض إيرادات ضريبة الدخل بسبب انخفاض دخول الأفراد وقلة مقدرتهم التكاليفية، بالإضافة الى التركيز على قطاع معين دون غيره وتوحيد النسب الضريبية على معظم القطاعات دون الأخذ بعين الاعتبار الإنتاجية لكل قطاع إقتصادي بحد ذاته"¹

وبالتالي لا تساهم إيرادات ضريبة الدخل في رفق خزينة الدولة بشكل مماثل للضرائب الأخرى على إختلاف أنواعها، ففي الحالة الفلسطينية يعود ذلك أيضاً الى انخفاض النسب الضريبية المفروضة على القطاعات الإقتصادية ذات المردودية العالية مثل القطاع المصرفي الذي يفرض عليه نسبة 15% وقطاع الإتصالات نسبة 20% حسب ما ورد في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فهذه النسب تعتبر منخفضة إذا ما قورنت بحجم عملياتها المالية وأرباحها السنوية.

بالإضافة الى اعتماد المشرع الضريبي على ثلاثة شرائح في بناء نظام ضريبة الدخل المتصاعد والسقف المرتفع للشريحة الواحدة يزيد من الفجوة ما بين الأغنياء والفقراء بدل من العمل على تقليلها، وزيادة العبء الضريبي الواقع على ذوي الدخل المحدود مما يتسبب في تضحياتهم بجزء كبير من دخلهم لدفع التزامهم المالي المتمثل بالضريبة وبالتالي تنعدم قدرتهم على استغلال الفائض من دخلهم ان وجد في عمليات استثمارية ترفع وتحسن من مستوى دخولهم مستقبلاً، فإذا زاد معهم يتم استغلاله في مستلزمات حياتهم الضرورية، على عكس أصحاب الدخل المرتفعة فلا يشعرون بأي نوع من العبء الضريبي عند دفعهم لضريبة الدخل

¹ علي، عزوز(2014) اليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي الواقع والتحديات، اطروحة دكتوراة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، ص 25.

مما يؤدي الى شعور الفقراء بعدم العدالة والإنصاف في المعاملة الضريبية، ولجوئهم للتهرب الضريبي التي بلغت في فلسطين نسب عالية فهذه الأسباب مجتمعة تساهم في قلة فعالية مساهمة ضريبة الدخل في الإيرادات العامة الفلسطينية واستمرار لجوء الحكومة للاستدانة والاقتراض لتخفيض حجم عجزها المالي.

الفرع الثاني: نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة

"تمثل هذه النسبة مدى إمكانية لجوء الدولة لإيرادات ضريبة الدخل المتحققة واستخدامها في تغطية نفقاتها العامة بدلاً من اللجوء الى مصادر تمويلية أخرى فكلما زادت هذه النسبة ، اعتبرت دليل على فعالية ضريبة الدخل في المساهمة بتمويل نفقات الدولة وبالتالي تحقيق جزء من الهدف المالي، فالمساهمة العالية لإيرادات ضريبة الدخل في تسيير نفقات الدولة يفتح المجال أمام الدولة بتحسين جودة الخدمات التي تقدمها لمواطنيها وبسرعة أكبر، حيث تعكس هذه النسبة أيضاً مدى صحة التنبؤات والتعديلات التي تضعها الإدارة الضريبية، ودرجة فعالية التشريعات وقابليتها للتنفيذ¹."

بالإضافة الى المجالات التي تصرف بها، فكلما توجه الإنفاق نحو الجوانب الإستثمارية زاد من قدرة الدولة استغلال مردود تلك الإستثمارات مستقبلاً بشكل فعال وتقليل العجز في الميزانية، ومن الواقع الفعلي " في فلسطين يتضح أن الإنفاق على الرواتب والأجور يمثل أكثر من نصف نفقات الميزانية أما بالنسبة للمتبقى من الإيرادات يتم اسرافه على مصاريف أخرى لا تنعكس على المواطن مباشرةً من حيث الخدمات التي ينتظرها لقاء التزامه بدفع الضرائب المستحقة عليه"²

الفرع الثالث: الجهد الضريبي (معدلات التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل)

"يعكس معدل التنفيذ أو الإنجاز الفعالية المالية لإيرادات ضريبة الدخل في إنجاز دورها التمويلي، فكلما اقتربت الإيرادات المنفذة أو الفعلية من الإيرادات المقدرة تبين فعالية التحصيل

¹ علي، عزوز: آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي الواقع والتحديات، ص 31-36

² جابر، فراس، الرياحي، إياد (2014): دراسة مقارنة الأنظمة الضريبية في ست دول عربية، ط 1، لبنان، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية ومرصد السياسات الاجتماعية والإقتصادية. ص 16-24.

الضريبي، أو ما يطلق عليه الجهد الضريبي من خلال مقارنة حجم الضرائب الفعلي مع الحجم المقدّر.

وبالإعتماد على الدراسات التي قام بها مجموعة من خبراء البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ووضعهم مؤشرات دولية للمقارنة الضريبية في الدول النامية، تم اعتماد هذا المؤشر في معرفة حاصل قسمة الضرائب المتحققة على الضرائب المقدرة فإذا كانت أكبر من 1 صحيح فإنه يشير الى ارتفاع الجهد الضريبي للدولة وأن المشاكل المالية فيها تعود لعوامل أخرى بعيداً عن الضرائب وسياستها، وفي حال كانت أقل من 1 صحيح يتبين قلة الجهد الضريبي وضعف أداء الإدارة الضريبية وتسببها في الكثير من المشاكل المالية التي تواجه الدولة وتستوجب عمليات الإصلاح الضريبي، أما إذا تساوت هذه النتيجة مع 1 صحيح، فهذا يعني أن الجهد الضريبي في الدولة متوازن وتمثل الحالة المثالية للتحصيل الضريبي¹.

والقصور في تحقيق الإيرادات الضريبية المقدرة في فلسطين يعود لأسباب عديدة من أبرزها ارتفاع حجم التهرب الضريبي وضعف تطبيق العقوبات بصورة رادعة، حيث بلغت نسبة التهرب الضريبي في فلسطين 50% من قيمة الضريبة بشكل عام دون قصرها على ضريبة الدخل بحد ذاتها²، والأهم من ذلك أن التهرب يتم ممارسته من قبل الفئات والشرائح عالية الدخل متمثلة بالشركات والأغنياء وأصحاب المهن الحرة، وتقل عند ذوي الدخل المحدود بسبب خضوعهم لنظام الإقتطاعات والخصم من المنبع.

ووجود معوقات إقتصادية وإجتماعية تحد من استغلال الطاقة القصوى لأداء الدوائر الضريبية ولوجود عوائق تنظيمية وإدارية تواجه إدارة الموارد البشرية، بالإضافة الى ضعف الشفافية والمهنية في عمل الدوائر الضريبية، وضعف توزيع الأدوار بين موظفي دوائر ضريبة الدخل بطريقة موضوعية تراعي التخصصات والخبرة، وضعف الإستمرار في متابعة المكلفين،

¹ علي، عزوز(2007). الضغط الضريبي وأثره على النمو الإقتصادي دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1994-2004، رسالة ماجستير، جامعة "حسبية بن بو علي" الشلف، الجزائر ص 45-46.

² جابر، فراس، الرياحي، إياد (2014): دراسة مقارنة الأنظمة الضريبية في ست دول عربية، ط1، لبنان، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية ومرصد السياسات الإقتصادية والإقتصادية.ص 18.

وقلة استخدام التكنولوجيا والأساليب الحديثة في الجباية والتحصيل الضريبي، وقلة الوعي الضريبي من قبل المكلف بأهمية الإلتزام بدفع الضرائب¹

في الحال الفلسطينية يوجد العديد من العراقيل لاتمام عمل الادارة الضريبية منها ما يتعلق بالكادر والطاقم الوظيفي مثل قلة التدريب وانعدام التحفيز الوظيفي، بالاضافة الى قلة الوعي الضريبي لدى المكلفين مما يقلل من الايراد الضريبي .

¹ نشوان، اسكندر، /استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبة الدخل بدولة فلسطين دراسة تحليلية، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية)، ع.(1)، مج 21، 2017، ص 212-258 /ص 251.

المبحث الثاني

الهدف الإقتصادي

"تعتبر الضرائب أحد الأدوات المالية التي تلجأ لها الدولة لتوجيه سياساتها الإقتصادية، للتماشي مع متطلبات العصر الحديث، وما يرافقه من مشاكل فيجب على الدولة أن تتدخل لحلها متمثلة بالبطالة والفقر ذلك على سبيل المثال وليس الحصر، وضرورة العمل على تحسين الإدخار والاستثمار وتحفيز القطاعات الإقتصادية على إختلافها، إن تحقيق الهدف الإقتصادي للضريبة يساهم بشكل تلقائي بكمال الدور التمويلي لها وتقديم الخدمات الإجتماعية بصورة أفضل، والمساهمة في بناء البنية التحتية"¹.

"ويتحدد أثر ضريبة الدخل على الإدخار بالنتائج التي تسببها الضريبة على الدخل ومكوناته، فحسب التوزيع الكنزي الدخل يتوزع بين الاستهلاك والادخار، وفرضها يؤدي لتقليل الدخل المخصص لكل منهما، ويختلف تأثيرها على الادخار باختلاف فئات المدخرين ودوافعهم للإدخار ومعدلات الضريبة المفروضة، خاصة أن ضريبة الدخل ترتبط بردود افعال متباينة للأفراد اتجاه فرض الضريبة عليهم، عند فرض ضريبة بسعر ثابت يؤثر على مدخرات اصحاب الدخل المرتفع بشكل بسيط لان الاقتطاع قليل وبالتالي استهلاكهم لا يقل، ولا يتأثر على اصحاب الدخل المتدنية لان ادخارهم ضعيف وتخصص دخولهم للاستهلاك، وعند فرض نسب ضريبية متصاعدة يؤدي ذلك لاقتطاع قسم كبير من مدخرات اصحاب الدخل المرتفع للتناسب الطردي بين الدخل ومعدلات الضريبة المفروضة"².

وحل الأزمات التي تتعرض لها الدولة عن طريق الضرائب المباشرة، فمن خلال الإعفاءات الضريبية التي تمنح لقطاع الزراعة، او الصناعة، السياحة وغيرها يتم تشجيع هذه القطاعات على زيادة إنتاجيتها، كما أنها تتحكم في مستوى الدخل القومي ومعالجة حالة الركود الإقتصادي، فمثلاً لعلاج حالة الركود المتمثل بتراكم الإنتاج وقلة الشراء تلجأ الدولة لزيادة

¹ اليحيى، حسين، خريوش، حسين(1994).المالية العامة.(ط1). فلسطين: جامعة القدس المفتوحة، ص13.

² اسماعيل، ميثم (2014). المالية العامة مقايضات الكفاءة والعدالة مدخل النظرية الجزئية.(ط1). مصر: اليازوري، ص

القدرة الشرائية للمكفين ذوي الدخل المتدنية بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائها الاولى ورفع مقدار الإعفاء الضريبي والاعفاءات العائلية وذلك حتى تتمكن الدولة من المحافظة على الإقتصاد القومي في المستوى الطبيعي متلائماً مع اقتصاد البلد.

أما في فترة الإزدهار تقوم الدولة بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل لتخفيض القوة الشرائية وتقليل الضرائب على رأس المال، والإدخار لزيادة إنتاجية المشاريع، وبالإضافة الى العديد من المعالجات التي تلجأ لها الدولة للحفاظ على الإستقرار الإقتصادي¹

والجانب الفلسطيني يلجأ للضرائب بشكل عام وضريبة الدخل بشكل خاص لحل المشاكل الإقتصادية مثل القيام بمنح الإعفاءات الضريبي للقطاعات الإقتصادية لزيادة الدخل وتقليل البطالة وتحقيق جزء من الأهداف الإقتصادية لمعرفة مدى فعالية ضريبة الدخل في تحقيق ذلك تم الإعتماد على العديد من المؤشرات التي تتناول هذا الجانب، مثل طبيعة العلاقة ما بين نمو ضريبة الدخل والإنفاق الحكومي من جهة ومعدلات التضخم أو الإنكماش من جهة أخرى، الضغط الضريبي، مرونة الحصيلة الضريبية هذه المؤشرات تبين مدى تجاوب ضريبة الدخل للاوضاع الإقتصادية المتقلبة.

الفرع الاول: مواجهة التضخم والإنكماش

"نظراً لتطور مسؤولية الدولة وتداخل العلاقات الإقتصادية في البلاد، استدعى ذلك تدخل الدولة في النشاط الإقتصادي، لمواجهة المشاكل الإقتصادية وحلها مستخدمة في ذلك العديد من الأدوات بمنهج يحاكي وضعية المجتمع.

وأحد المشاكل الإقتصادية التي تواجه المجتمع ما يسمى " التضخم وهو عبارة عن الزيادة في كمية النقود المتداولة والمسببة لزيادة المستوى العام للأسعار"² وتلجأ الحكومة الى

¹ اسماعيل، ميث: المالية العامة مقايضات الكفاءة والعدالة مدخل النظرية الجزئية. ص 10-12.

² الجلال، أحمد (2006) دور السياسة النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية دراسة حالة الجمهورية اليمنية (1990-2003) رسالة ماجستير، جامعة الجزائر. ص 19

استخدام الضرائب كأداة لمواجهة وعلاج حالة التضخم إما عن طريق الضرائب غير المباشرة او عن طريق الضرائب المباشرة الشاملة لضريبة الدخل.

ويؤخذ بعين الاعتبار الاوضاع الإجتماعية، والإقتصادية، والمالية للدولة حتى لا يتولد عنها آثار سلبية، فالضرائب المباشرة تعمل على الإقتطاع المباشر للدخل الموجه للإستثمار دون أن تؤثر على المستوى العام للأسعار فتعتبر المناخ الأفضل لمواجهة التضخم مع تحقيق نوع من العدالة الضريبية، لأنها تراعي الظروف الشخصية للمكلف خاصة التصاعدية منها، بالإضافة الى أنها تكون موجهة الى المكلف بشكل قانوني بدون اللجوء الى نقل العبء الضريبي لمكلف آخر فعلي، وبالتالي تكون ذات قدرة على الحد من التضخم مما يساعد في التقليل من الإعتماد على الضرائب غير المباشرة التي تزيد من آثار التضخم.

ويمكن مواجهة التضخم باستخدام الضرائب المباشرة التي من ضمنها ضريبة الدخل¹ "عن طريق التوسع في فرض الضرائب على الدخل والإهتمام بمبدأ شخصية الضرائب، او التخفيف من حجم الاعفاءات او فرض ضريبة على فئات غير خاضعة للإستقطاعات سابقا للتقليل من حجم القوة الشرائية عند المكلف لمواجهة التضخم الذي يعكس وجود طلب لا يغطيه العرض في السوق فينتطلب اتصاف ضريبة الدخل بالمرونة لمواجهة تقلبات الاوضاع الإقتصادية.

ويجب مراعاة الدقة في التوقيت بين استحقاق الضريبة وأدائها حتى لا تتأثر الحصيلة بحالة التضخم بشكل كبير وتكون الحصيلة أقل مما هي عليه في الحقيقة، فالتضخم لا يتناول كافة الدخول بالدرجة والأثر ذاته، حيث تعاني الدخول الثابتة من انخفاض قيمتها الحقيقية بينما تأتي الأرباح العشوائية من أصحاب الدخول المتغيرة فتلك دخول متباينة حسب مصدرها وطبيعتها ومدة استمرارها وبالتالي تنعدم العدالة اذا ما تم المعاملة الضريبية لهما بطريقة واحدة يعيق قدرة

¹ دردوري، حسن، ولقيطي، الاخضر(2018). أساسيات المالية العامة، دار حميثرا للنشر والترجمة، ص34.

الضريبة على الحد من التضخم لأن المطلوب زيادة الضريبة على اصحاب الدخل الثابتة وتشجيع الانتاج"¹

وما يزيد من حالة التضخم هو تزايد اتجاه الدولة في الانفاق الحكومي نظرا لقيام الحكومة برفع الانفاق لتوفير السلع الضرورية للوطنين بأقل من سعرها الحقيقي والمساعدات النقدية التي يتم تخصيصها للعائلة الفقيرة وارتفاع الانفاق على الاجور والمرتبات تزامناً مع ندرة الموارد المالية للدولة مما يؤدي الى تفاقم العجز في الميزانية العامة وبالتالي تزايد التضخم مما يستدعي التوجه نحو تقليل الانفاق ليساعد في التوصل للاستقرار النسبي في مستويات الاسعار².

وتقوم الحكومة في حالة أخرى بتقليل الضرائب على الدخل والتوسع بمنح الاعفاءات الضريبية وتشجيع الاستثمار مما يفتح المجال تلقائياً الى زيادة الدخل المتاح لأفراد المجتمع فيزيد الإستهلاك والإستثمار لديهم نظراً لإقبالهم على شراء المنتجات مما يعني زيادة الطلب فيعطي مؤشراً بزيادة الإنتاج اي التوجه نحو الإستثمار ويحدث ذلك في حالة معاكسة للتضخم وهي حالة الانكماش التي تعني انخفاض متواصل في اسعار السلع والخدمات في كافة جوانب اقتصاد الدولة حيث يقل الطلب لكثير من الاسباب منها قلة القوة الشرائية عند المستهلك وايضا المنافسة العالية بين المنتجين"³

ويترتب على التضخم الزائد والانكماش آثار سلبية على الاقتصاد مما دفع صانعو السياسات منذ نهاية القرن العشرين الإبقاء على معدل ثابت للتضخم لأي اقتصاد ما بين 1.5%- - 2% سنوياً وإذا قل عن 0% فذلك يعكس حالة الإنكماش في الإقتصاد⁴

¹ عبد الكريم، محمد (1985)، التضخم المالي والسياسة الضريبية في مواجهة التضخم الإقتصادي دراسة تطبيقية على مصر، رسالة دكتوراة، جامعة القاهرة، ص 201-221.

² الجلال، أحمد (2006) دور السياسة النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية دراسة حالة الجمهورية اليمنية (1990-2003) رسالة ماجستير، جامعة الجزائر ص 68.

³ اليحيى، حسين، خريوش، حسين (1994). المالية العامة. (ط1). فلسطين: جامعة القدس المفتوحة، ص 220.

⁴ <https://www.federalreserve.gov/faqs/5D58E72F066A4DBDA80BBA659C55F774.htm>

الفرع الثاني: الضغط الضريبي

"والذي ينجم عن قيام الحكومة بفرض أكبر قدر من الضرائب بهدف الحصول على أكبر قدر من الإيرادات لخزينة الدولة ويسبب عامل ضغط على الاوعية الضريبية التي تخضع للضريبة وفي المقابل لا بد من الإلتزام بحدود العبء الضريبي للمجتمع الذي يتمثل في اقتطاع دخل جهة معنية نسبة الى جميع دخل هذه الجهة، وذلك سعياً لاستقرار الاوضاع الإقتصادية للأفراد، ولتكفل الدولة تحسين السياسات الضريبية ضمن اسس وقواعد إقتصادية صحيحة دون التسبب في ضرر للاقتصاد الوطني، فمؤشر الضغط الضريبي يتأثر بمعدلات الإنتاج، والإدخار، الإستثمار اي في جميع عناصر النشاط الإقتصادي"¹.

ويعتبر الضغط الضريبي من أهم المؤشرات الكمية التي تستخدم في تقييم النظام الضريبي واجزائه، حيث يعكس هذا المؤشر النسبة المئوية بين الإيرادات الضريبية المحصلة والنتاج المحلي الإجمالي، ومدى تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وكافة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية الناتجة عن عملية الإقتطاع الضريبي، فالأفضل اختيار الاوعية الضريبية المناسبة وتحديد المعدل الأمثل للضغط الضريبي الذي يسمح لمستوى الإنتاج الوطني أن يكون في أفضل مستوياته، وموازي ما بين الدولة والأفراد في توزيع الموارد المتاحة.

فعندما يكون أقل من المعدل الأمثل يتبين أن الإقتطاع الضريبي للأفراد في أقل مستوى مما يترتب عليه عدم الإشباع لبعض الحاجات العامة والاساسية التي تصب في مصلحة المواطن وذلك بسبب الانخفاض الحاد في دخول الافراد ووجود فجوات كبيرة بين فئات المجتمع، أما عندما يكون المعدل أعلى من المعدل الأمثل يعكس الزيادة في الإقتطاعات والإشباع المفرط للحاجات العامة الإضافية لصالح الدولة على حساب الافراد فيتسبب بالآثار السلبية على النشاط الإنتاجي والإستهلاكي للمكلف الطبيعي او المعنوي بسبب انخفاض القدرة الشرائية لديهم وبالتالي تخصيص المتاح منها للاستخدامات العمومية بدل من الانتاجية مما يؤدي تدريجيا لخسارة مؤسسات الدولة فعاليتها.

¹ عبدالكريم، محمد، التضخم المالي والسياسة الضريبية في مواجهة التضخم الإقتصادي دراسة تطبيقية على مصر، مرجع سابق، ص 35.

من الناحية المالية فيتمثل المعدل الضريبي الأمثل في المعدل الذي تكون فيه الحصيلة الضريبية في أعلى مستوى وذلك نتيجة لبعض التغيرات مثل فرض ضرائب جديدة، أو زيادة أسعار ضرائب قديمة يتسبب تلقائياً بزيادة معدل الضغط الضريبي فإذا كانت الزيادة في نفس الاتجاه في هذه الحالة يكون هناك إمكانية للمكلفين تحمل المزيد من الضرائب لأن الضغط الضريبي لم يصل إلى أقصى حد، أما إذا كانت العلاقة عكسية ما بين الحصيلة الضريبية ومعدل الضغط الضريبي فهذا يعني أن الضغط الضريبي تجاوز حده الأمثل.

"ولتقييم مدى مناسبة مستويات الضغط الضريبي في أي دولة يتم المقارنة ما بين الدولة محل البحث وبين دول أخرى مع مراعاة أوجه التشابه والأختلاف فيما بينهم، وتشير أحدث البيانات الإحصائية أن مستوى الضغط الضريبي في البلدان الصناعية يصل 38% مقابل 18% في البلدان النامية¹ وتعددت الآراء حول المعدل الأمثل للضغط الضريبي والفكرة المحورية في الموضوع أنه يمكن زيادة حجم الإقتطاع بحدود لا تسبب في تقليص حجم الإنتاج حسب ما يراه العالم الإقتصادي بارز الذي أكد أيضاً عدم إمكانية اللجوء الى الضرائب كأداة فعالة إذا لم يصل الضغط الضريبي لحد معين²، وهو ما أكد عليه الإقتصادي الاسترالي كولن كلارك الذي يعتبر أن معدل 25% هو معدل الضغط الضريبي الأمثل³.

ويحمل معدل الضغط الضريبي العديد من الدلالات فهو يعبر عن حجم الثقل الذي يتولد نتيجة الإقتطاع لدى المكلفين والاقتصاد بشكل كامل ويوضح منهجيه التوزيع للثروة المستخدمة في الاقتصاد بين الدولة والمكلفين دون ان يعبر عن القيود الضريبية التي تمارسها الادارة على المكلفين لانه يخصص طريقة توزيع الدخل وفجوات مستوى الدخل بين فئات المجتمع والسبب

¹ تانزي، فيتو، وزى، هاول.(2001). قضايا اقتصادية البلدان النامية والسياسة الضريبية، صندوق النقد الدولي، الولايات المتحدة الامريكية، واشنطن، ص3.

² علي، عزوز(2007). الضغط الضريبي وأثره على النمو الإقتصادي دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1994-2004، رسالة ماجستير، جامعة "حسيبة بن بوعلي" الشلف، الجزائر، ص 59-60.

³ مراد، ناصر، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة البليدة (ع 2)، 2004، ص 24-32 / ص 29.

الآخر ان المكلفين يخضعوا لانواع اخرى من الضرائب تختلف في نوعها ومعدلها فهو يمثل حجم التدخل الحكومي في الاقتصاد من خلال التمويل الضريبي.

هناك الكثير من الإقتطاعات التي تغير في مدلول معدل الضغط الضريبي والسبب في ذلك هو ضعف التنوع في هيكل الإيرادات الضريبية مثل الإفراط في التوجه نحو الضرائب غير المباشرة او غيرها حسب كل دولة وظروفها بالاضافة الى مساهمة مكون معين من مكونات الناتج المحلي الاجمالي بنسبة عالية جدا مما يتطلب قياس الضغط الضريبي خارج هذه الإقتطاعات لتجنب هذه التغيرات¹

نظراً لخصوصية الدراسة التي تقتصر على ضريبة الدخل في فلسطين تم التركيز على الضغط الضريبي الناتج من ضريبة الدخل الذي يبين ما تتحمله ضريبة الدخل من اقتطاع مقابل الناتج المحلي الإجمالي خارج مكونات محددة ومقارنته مع الضغط الضريبي الإجمالي بالاضافة الى حسابه بالنسبة الى الاقتطاعات التي تتمثل في الإيرادات العامة خارج المقاصة ذات المساهمة الكبيره في الناتج المحلي الاجمالي للحكم على مدى فعالية ضريبة الدخل.

الفرع الثالث: مرونة الحصيلة الضريبية

"ترتبط قدرة النظام الضريبي بالوصل الى اهدافه بالمرونة، بالاضافة معدل ضغط الضريبي مثالي حيث تعتبر مرونة الضرائب من ميزات النظام الضريبي الجيد الذي يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية، ويكون وليد زمانه وظروفه، لانه أحد الظواهر الاجتماعية التي تعكس التطور الاقتصادي والمالي في الدولة من خلال ديناميكيته في التعامل مع كافة التغيرات الاقتصادية على المدى الطويل، وللحكم على فعالية النظام الضريبي في الدول وعلى إختلاف مستوياتها الاقتصادية يتم الإعتماد مؤشرات عديدة، من أهمها المرونة الضريبية التي تساعد في

¹ حميد، عبد الله (2011). تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي. (ط 1)، المغرب، دار زهوان للنشر والتوزيع

جعله نظام ضريبي ديناميكي¹ و تساهم في تحديد نقاط القوة والضعف للقيام بخطوات وإجراءات هادفة لتحسين الإيرادات وخاصة إيرادات الضرائب المباشرة.

وتعكس المرونة الضريبية مدى استجابة الإيرادات الضريبية بشكل صحيح للتغيرات التي تحدث في بنية القاعدة الضريبية والنتاج المحلي الإجمالي، فالمرونة المرتفعة تفتح المجال للتنمية من خلال زيادة الإيرادات الضريبية والتقليل من اللجوء لإيرادات تزيد الثقل على المكلف أو يصعب عليه تقبلها مثل الاقتراض الخارجي، أما المرونة المنخفضة فإنها تجعل الإدارة الضريبية تبحث عن طرق لزيادة إيرادات الضريبة مثل رفع معدلات الضريبة، أو البحث عن أوعية جديدة، أو العمل على تحسين العمل الإداري الخاص بالضرائب، ولكل نوع من الضرائب مؤشر يتم الاعتماد عليه لقياس مرونة النظام الضريبي والضرائب المباشرة ومنها ضريبة الدخل يتم الربط بينها وبين التغير في الناتج المحلي الإجمالي، بدون النظر إلى معدلات الإستهلاك أو على قيمة الواردات على سبيل المثال²

وتحسب المرونة بمعادلة رياضية = التغير النسبي في الضرائب / التغير النسبي في الناتج المحلي الإجمالي فإذا كانت قيمة المرونة أكبر من 1 صحيح فإنه يعكس ذلك قدرة الضرائب في الإستجابة لأي تغير في الناتج المحلي الإجمالي بسهولة عالية، أما إذا كانت مساوية لـ 1 صحيح فهي الحالة المثالية للمرونة وفعالية الإستجابة، وإذا كانت أقل من 1 صحيح يبين صعوبة استجابة الضرائب لأي تغيرات تحدث على الناتج المحلي الإجمالي³

"وهناك العديد من العوامل التي تؤثر في مرونة الحصيلة الضريبية منها حساسية المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة لتطورات الدخل، التنظيم الفني للضريبة، طريقة فرض الضريبة،

¹ ناصر، مراد، بن عياد، سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، (ع 3)، 2013، ص 397-414/ ص 404 .

² حجاوي، توفيق، بلمقدم، مصطفى، بن عاتق، حنان، قياس المرونة الشاملة للنظام الجبائي الجزائري للفترة 1993-2014 باستخدام نموذج تصحيح الخطأ ECM، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، (ع 1)، 2015، ص 25-39/ ص 25-27.

³ بريشي، عبد الكريم (2014)، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988-2011) رسالة دكتوراة، جامعة ابوبكر بلقايد-تلمسان، الجزائر، ص 301.

والمرونة الضريبية لها دور مهم في تحديد فعالية وعمل الحكومة من أجل زيادة الحصيلة الضريبية بشكل محكم¹.

ولمعرفة فعالية ضريبة الدخل الفلسطينية بالإستجابة للتغيرات الإقتصادية بمرونة يجب التركيز على استجابة التغيرات في حصيلة ضريبة الدخل للاوضاع الإقتصادية المتقلبة للحكم ما اذا تمكنت من تحقيق المرونة والتجاوب السريع مع التغيرات في الناتج المحلي الاجمالي في ظل التعديلات المستمرة التي مر بها قانون ضريبة الدخل منذ بداية التنفيذ 2005 حتى عام 2016.

¹ صافي، هاشم (2015)، دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، الجمهورية السورية ص45-48.

المبحث الثالث

الهدف الإجتماعي

"نظراً لتطور مستلزمات وحاجات الإنسان لإشباع رغباته، وضرورة التزام الدولة بمواكبة مستلزمات الحياة الكريمة وتوفيرها لأفراد المجتمع، أصبح على الدولة واجباً محتملاً في توجيه أدواتها لتلبية هذه المتطلبات، وقيام الحكومة بصياغة التشريعات ومن ضمنها التشريعات الضريبية لتحقيق مصلحة الدولة والأفراد على حد سواء.

من جانب الدولة فإن مصلحتها تتحقق في تحصيل أكبر حصة ممكنة من الإيراد الضريبي لتمويل نفقاتها ومشاريعها العامة التي تخدم فئات المجتمع قليلة الدخل، أما الأفراد من جانبهم فتمثل مصلحتهم في التمتع بما تقدمه الدولة من خدمات مقابل التزامهم بدفع الضرائب دون تعسف الإدارة الضريبية في حقها بفرض الضريبة¹

وقد بدأ التوجه في استغلال الضرائب لتحقيق أهداف إجتماعية تزامناً مع مفهوم العدالة الضريبية التي تتمثل في مشاركة كل فرد من افراد المجتمع في تحمل المسؤوليات المالية تجاه الدولة بما يتناسب مع المقدرة التكاليفية والمنفعة الإجتماعية للفرد، والاهتمام بالظروف الشخصية للمكلفين لنتمكن من تحقيق العدالة ما دفع الى الاخذ بتصاعدية الضرائب واعادة توزيع الدخل لتقليل الفروقات بين طبقة الاغنياء والفقراء² حيث تبنى العدالة الاجتماعية على اساس التوزيع العادل للدخل القومي بين شرائح المجتمع ليقفل الفجوة بين الناس، و تؤدي الى تحقيق المساواة في فرص الحياة وزيادة مجال تطوير الامكانيات الذاتية للأفراد وتمكين الافراد من الحصول على متطلبات الحياة بشكل متساوي فيما يتعلق بالصحة والاسكان والتعليم والكثير من الخدمات³

¹ عبد القادر، مصطفى، الأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة اصلاح السياسة الضريبية في مصر، اصدارات المركز المصري للدراسات الاقتصادية. (ع 2). ص 5

² دقة، عبدالرحمن، (2003)، العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص18

³ ميالة، مؤيد، (2006)، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين ص43

ومن أجل الوصول الى العدالة الضريبية أوصي باتباع العديد من الاجراءات والتي تتمثل في تحسين الجهاز الضريبي بالالات الحديثة من الحواسيب والاجهزة الضرورية لتوفير الوقت والجهد وتحقيق كفاءة وفعالية عالية في مجال العمل وزيادة التركيز على كفاءة العاملين لدى دائرة الضريبة من حيث التأهيل والتدريب العملي، ولفت نظر المكلفين وتشجيعهم على تدوين نشاطاتهم ضمن دفاتر قانونية ليسهل هذا تنفيذ عمل الدوائر المالية والاهتمام بالظروف الاجتماعية للمكلفين والحد الأدنى الضروري لنفقاته المعيشية من أجل ان يساعد هذا في تحقيق العدالة، بالإضافة الى التنسيق بين الاجهزة المختلفة في الحكومة ليسهل عليهم معرفة المركز الحقيقي للمكلف وتقليل حالات التهرب الضريبي، والاهتمام بمعدل الضريبة بأن يكون ضمن الحد المعقول حتى لا يشعر المكلف بثقل الضريبة عليه، بالإضافة الى دراسة الاعفاءات الضريبية بشكل متقن للتأكد بأنها تذهب لمن يستحق هذه الاعفاءات، بالإضافة الى مبدأ شمولية الضريبة والذي يتمثل في ضرورة شمول جميع الدخل حتى لا يتبادر للمكلف ان هناك من يحصل على ايراد دون ان يدفع الضريبة¹

ولكل نوع من الضرائب دور في تحقيق الهدف الاجتماعي وتلعب ضريبة الدخل دور فعال في تحقيق العدالة الاجتماعية حيث تفرض على الأفراد والشركات بالإستناد نظرياً الى فرض ضرائب على أصحاب الدخل والأرباح المرتفعة لتقدم خدمات يستفيد منها الفقراء² وكذلك الأمر في فلسطين يتم اتخاذ العديد من الإجراءات الضريبية الهادفة الى تحقيق العدالة الضريبية بالاعتماد على نظام الشرائح المتصاعدة، ومنح الإعفاءات الضريبية ولمعرفة مدى فعالية ضريبة الدخل الفلسطيني في ذلك يجب التطرق الى حجم العبء الضريبي الواقع على الأفراد من دفع الضرائب بما يعرف بالضغط الضريبي الفردي، دراسة نظام الشرائح التصاعدية، وحجم العبء الضريبي الواقع على كل شريحة ضريبة وعلى اقسام الإقتطاعات حسب التشريع الضريبي الفلسطيني

¹ مركز الدراسات والبحوث التشريعية ورقة معلومات(1)، مفاهيم عامة حول الضريبة، مجلس النواب عمان 2014، ص17.

² عبد الكريم، نصر وسعيد، نادر، وابو هنطش، ابراهيم (2015): دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية. (ط 1). فلسطين: منشورات مفتاح، ص21.

الفرع الاول: الضغط الضريبي الفردي

"يعتبر مقياساً لما يتحمله الفرد من ضرائب من حيث المبلغ وأهميته معاً فهو عبارة عن مجموع الضرائب التي يتحملها الفرد منسوب الى دخله خلال فترة زمنية معينة، مع الأخذ بعين الاعتبار لما يلبي هذا المبلغ من اشباع لحاجات الفرد المتنوعة، والمقدرة التكاليفية المتمثلة بالدخل الصافي الخاضع للضريبة الذي يعكس مستوى المعيشة والمستوى العام للإنفاق، والمقدرة الإنفاقية للمكلف التي تبين قدرة المكلف على تحمل الضغط الضريبي الفردي والتصرف في دخله باتجاه الإستهلاك او الإستثمار.

وبالتالي يتوجب الإهتمام ايضاً بالضغط الضريبي النفسي الذي يتمثل برد الفعل الذي يسببه اقتطاع الضريبة في نفسية المكلف وتؤدي الى تغيير سلوكه الإقتصادي والذي يتغير من وقت الى آخر لنفس المكلف ويختلف من مكلف الى آخر أيضاً، كما ويتأثر بدرجة الوعي الضريبي للأفراد، والتنظيم الفني للضريبة، وسياسة الإنفاق، وحسن استغلال الأموال العامة، حتى تقوم الحكومة توفير الخدمات الصحية، التعليمية، والاجتماعية، والزراعية، والرفاه الإجتماعي وإقامة البنية التحتية وذلك بالتزامن مع التزام المواطن بأداء واجبه الضريبي تجاه الدولة فيجب على المواطن تمويل تكاليف هذه الخدمات حسب السياسات الضريبية التي تحقق العدالة الاجتماعية وتشعر المواطن بانه يؤدي مساهمة مالية وليس واجب قصري عليه¹

وحتى يتم التوصل بشكل دقيق لنسبة صحيحة تخص هذا المؤشر فتم الأخذ بعين الاعتبار الإيرادات الضريبية، والنتائج المحلي الاجمالي، وعدد السكان، نصيب ما يتحمله الفرد من ضرائب، نصيب ما يتحمله الفرد من الناتج المحلي الاجمالي، حيث يتم حساب الضغط الضريبي الفردي من خلال ايجاد نصيب ما يتحمله الفرد من ضرائب (الإيرادات الضريبية/عدد السكان) وقسمة الناتج على نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي (الناتج المحلي الاجمالي/عدد السكان)²

¹ مركز الدراسات والبحوث التشريعية ورقة معلومات (1)، مفاهيم عامة حول الضريبة، ص 37

² بوزيدة، حميد، *الضغط الضريبي في الجزائر*، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة بومرداس، (4)، 2004 / 281 -

وهناك العديد من الصعوبات في تقدير الضغط الضريبي الفردي منها صعوبات تقدير الإقتطاعات وخاصة الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالسلع على سبيل المثال، بالإضافة الى مساهمة ارادات المقاصة، عدم قدرة الإدارة الضريبية من الوصول الى جميع المكلفين المتهربين ضريبياً¹

ولخصوصة الدراسة التي تتناول فعالية ضريبة الدخل الفلسطينية تم التركيز على إقتطاع ضريبة الدخل دون غيرها وذلك لتجنب صعوبات تقدير المؤشر لان الدخل الفردي يبين مستوى المعيشة ومدى تأثير الإقتطاع على مجالات حياتهم.

الفرع الثاني: النسب والشرائح الضريبية

"للضرائب دور كبير في إعادة توزيع الدخل، حيث تعمل على تقليل الفرق في الدخل المتباينة، وإعادة توزيع الدخل يبين الفرق بين عدم المساواة في الدخل قبل الضريبة وعدم المساواة في الدخل بعد الضريبة لذلك تلجأ الحكومات للضرائب المتصاعدة"²

"فالغرض من فرض نسب وشرائح ضريبية متصاعدة هو تقييم دخول المكلفين كل منهم على حدا ثم توزيعهم وتصنيفهم ضمن شرائح وفئات متدرجة وتقرض الضريبة بنسب متفاوتة وبعلاقة طردية حيث تزداد هذه النسبة كلما زاد الدخل وانتقلنا من شريحة الى التالية وتعتبر هذه الطريقة الأكثر عدلاً"³

"و تسعى التشريعات الضريبية لتحقيق العدالة الإجتماعية ليتم معاملة الأشخاص الذين يواجهون ظروف إقتصادية مختلفة بمعاملة ضريبية مختلفة، وبالتالي يتحمل المكلف ذوي الدخل الأكبر العبء الضريبي بحجم أكبر من ذوي الدخل المتدني وذلك حتى لا تتركز الثروة في يد

¹ بوزيدة، حميد، الضغط الضريبي في الجزائر، مرجع سابق.ص80.

² Mitja Cok and Ivica Urban and Miroslav Verbič, February 2012, Income redistribution through taxes and social benefits:the case of Slovenia and Croatia, University of Ljubljana, Institute for Economic Research Ljubljana,Institute of Public FinanceZagreb,P1.

³ عمر، ذكار(2011)، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعيار 12 دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء (EPE ETRACOB SPA)، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 9.

فئة قليلة من المجتمع وهم مالكين لها في الأساس والحرص على إعادة توزيعها لتستفيد منها جميع فئات المجتمع، عن طريق اعتماد نظام الشرائح المتصاعدة الذي يقوم على أساس قاعدة العدالة فيتم فرض معدلات وشرائح تتلائم مع قدرة المكلف ومستوى الرفاه بعد دراسة العبء والطاقة الضريبية.

تتحقق فعالية الضرائب التصاعدية إذا تمكن المشرع من جمع إيرادات ضريبية بدون التركيز والضغط على الفئات الأولى من الشرائح، أو على قطاعات إقتصادية ضعيفة وبجاجة الى دعم، أو حصر الإدارة الضريبية عملها ضمن الفئات الإجتماعية المهمشة مثل العمال وموظفي القطاع العام والخاص التي يتم الخصم منها بشكل تلقائي¹

وقد فرض المشرع الفلسطيني على مدار السنوات السابقة ومنذ بداية تطبيقه نظام الشرائح المتصاعدة على المكلف الطبيعي وخضعت للعديد من التعديلات أخرها عام 2015، حيث تم تقليل عبء ضريبة الدخل بدرجة أعلى لصالح الفئات الأعلى دخلاً، مما أدى الى ضعف العدالة الضريبية وتوسيع الفجوة بين فئات المجتمع².

وتم التطرق الى تطور تشريعات ضريبة الدخل الفلسطينية للتمكن من الحكم على درجة فعالية الشرائح التصاعدية في تحقيق العدالة، حيث ورثت الحكومة الفلسطينية عند قيامها عام 1994 نظامين قانونيين وإداريين يتعلق بضريبة الدخل الاول قانون ضريبة الدخل الانتدائي رقم 13 لسنة 1947 في قطاع غزة، والثاني قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 في الضفة الغربية، بالإضافة الى الاوامر والتعليمات الصادرة عن الحاكم العسكري الإسرائيلي لسنة 1967، ونظراً للإختلاف الواسع ما بين التطبيق الفعلي والنص لهذه القوانين، وضعف عنصر الإستمرار والمواكبة فيها لمجريات وضعها الإقتصادية والإجتماعية، والمالية هذه الأسباب وغيرها أدت الى ضرورة صياغة قانون تشريعي ضريبي موحد يخص الواقع الفلسطيني، فشهد

¹ عمر، ذكار، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعياري 12 دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء (EPE ETRACOB SPA)، مرجع سابق. ص 11.

² عبد الرازق، عمر والعيسى، نضال (2016)، تقييم السياسات المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية، معهد أبحاث السياسات الإقتصادية الفلسطينية (ماس)، ص2.

عام 2004 سن اول قانون ضريبي فلسطيني موحد المعروف في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، الذي سرى تطبيقه ابتداءً من 2005/1/1، والتأخر في وضع قانون فلسطيني في انتشار قلة الوعي والإلتزام الضريبي لشريحة واسعة من المجتمع ممثلة بالشركات والأفراد بسبب اعتيادهم على تطبيق قوانين ضريبية في القوانين السابقة غير صالحة لتطبيق لوقتهم مما أدى بهم إلى التهرب الضريبي، والتقدم بالكثير من الاعتراضات من قبل المكلفين، بالإضافة الى انخفاض مستوى الإلتزام عند الشرائح الكبيرة في تسديد الضريبة المستحقة، وحدث الإنقسام الفلسطيني عام 2007، اجريت تغييرات جوهرية على القانون الضريبي بموجب قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 من ضمنها التعديل على المادة 14 التي تتعلق في الشرائح الضريبية للمكلفين فتم خفض هذه النسب عما سبقها، الذي كسب رضا قطاعات واسعة من الشركات والمؤسسات والأفراد وبرغم من ذلك استمر التردد وعدم الإستقرار في الوضع الضريبي، فتم تعديل آخر للقانون عام 2011 وهو قانون رقم 8 لسنة 2011 الذي تم فيه تعديل النسب والشرائح واعتماد عملة الشيكل بدل الدولار.

"ويستند القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وكافة التعديلات السابقة واللاحقة بشأن ضريبة الدخل في إصداره إلى المادة (43) من القانون الأساسي، ولا ينطبق عليه الشرط الدستوري الوارد في النص المذكور والخاص بوجود "ضرورة لا تحتل التأخير" لصحة عملية إصداره من الناحية الدستورية، لأنها تعني وجود خطر يهدد بانهيار كلي أو جزئي لمؤسسات السلطة ويستدعي تدخلاً استثنائياً من الرئيس من خلال القرار بقانون لمواجهة وهذا القرار بقانون وغيره، لا يشكل حاجة ماسة للاقتصاد الفلسطيني لا تحتل التأخير، خاصة أن إيرادات ضريبة الدخل لا تشكل أكثر من 6% من حجم الإيرادات المحلية، فمن الصعوبة التسليم بصحة هذا القرار بقانون من الناحية الدستورية في ظل عدم وجود فراغ قانوني أصلاً في التشريع الضريبي مع وجود قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 المقرر عن المجلس التشريعي صاحب الاختصاص الدستوري الأصيل في التشريع، وما قيل بشأن القرار بقانون لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل ينطبق على القرارات بقوانين التي صدرت سابقاً ولاحقاً واستبدلت قانون ضريبة الدخل لعام 2004.

وفي عام 2012 قدم مجلس الوزراء مقترحاً برفع عدد الشرائح الضريبية لتصبح خمس شرائح بدل من ثلاث بإضافة 22.5 % و 30% على الدخل المرتفع وتم الإحتجاج على مشروع القرار قبل نشره من قبل القطاع الخاص والأفراد بحجة أن هذا التعديل يزيد الأعباء المالية عليهم مع التراجع الإقتصادي وفي البلاد وبعد التماور ما بين الإدارة الضريبية وممثلو القطاع الخاص تم التوصل الى حل بما يخص الشريحتين الإضافيتين واستبدالهما بنسبة 20% على الشريحة الرابعة الجديدة والجدير بالذكر أنه تم تجميد العمل به، وكما ذكر سابقاً يمنح القرار بقانون في المادة (5/16) مجلس الوزراء بتنسيب من وزير المالية صلاحية تعديل الشرائح والنسب الضريبية كما ويمنح في المادة (2/12) مجلس الوزراء بتنسيب من وزير المالية أيضاً صلاحية تعديل الإعفاءات الضريبية كلياً أو جزئياً، وتلك الصلاحيات تشكل مخالفة دستورية مباشرة لأحكام المادة (88) من القانون الأساسي والتي تنص على أن " فرض الضرائب العامة والرسوم، وتعديلها وإلغاؤها، لا يكون إلا بقانون، ولا يُعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها إلا بقانون أي أن قرار مجلس الوزراء الصادر بتاريخ 2012/1/1 بتعديل الشرائح والنسب الضريبية والذي جرى تجميده مؤقتاً هو قرار غير دستوري، ويجب الانتباه إلى أنه لا يوجد أي نظام في العالم يمنح الحكومة تلك الصلاحية التشريعية غير الدستورية"¹

"كما وتم التعديل على القانون عام 2014 ولكن بقيت الشرائح والنسب التصاعدية كما هي، أما في عام 2015 تم اصدار تعديل رقم 5 لسنة 2015 الذي عدل فيه الشرائح لصالح المكلفين وإلغاء نسبة 20% واستبدالها بنسبة 15% للشركات والأفراد كأعلى حد²، ولهذه التعديلات بعيداً عن عدم دستوريته الكثير من المبررات والأسباب تتراوح ما بين الأسباب الإدارية والإجرائية ارتبطت بتطبيق القانون وأسباب اقتصادية واجتماعية لتحسين الإدخار وتشجيع الإستثمار والإقتصاد مما يزيد من الإيرادات الضريبية وتم التوجه في تعديل قانون

¹ http://www.alhaq.org/arabic/index.php?option=com_content&view=article&id=58%3A2012-07-09-02-16&catid=86%3A2012-05-09-07-29-49&Itemid=201

ضريبة الدخل الإثنتين، 20 شباط 2012 10:48 الكاتب: د. عصام عابدين

² عبد الكريم، نصر وسعيد، نادر، وأبو هنطش، إبراهيم (2015): دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية. (ط 1). فلسطين: منشورات مفتاح، ص 21-24

ضريبة الدخل بشكل أساسي على تقليل عدد الشرائح والمعدلات الضريبية ظناً من المشرع أنه يؤثر إيجابياً على الإقتصاد والإيرادات الضريبية وتقليل تكلفة ادارة وتطبيق القانون في المقابل يواجه هذا الرأي بالانتقاد والمعارضة من قبل الإقتصاديين الذين يرون أن تقليل الشرائح الضريبية وتخفيض سقفها يساعد في توزيع العبء الضريبي على طبقات الدخل المتفاوتة¹.

جدول (1): التعديلات التي طرأت على شرائح ونسب ضريبة الدخل للمكلف الطبيعي منذ عام 2004 حتى عام 2015.

النسبة الضريبية	الشريحة الضريبية	القانون
%8 %12 %16	1----\$ 10000 10001---\$16000 ما يزيد عن \$ 16000	قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 مادة 14 2 طبق مدة 3 سنوات.
%5 %10 %15	1----\$10000 10001---\$20000 ما يزيد عن \$20000	قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 مادة 11 3 طبق مدة 3 سنوات
%5 %10 %15	1----ILS 40000 40001---ILS80000 ما يزيد عن ILS 80000	قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل مادة 16 4 طبق مدة 3 سنوات
%5 %10 %15 20	1----ILS 40000 40001---ILS 80000 80001---ILS 125000 ما يزيد عن ILS 125000	قرار مجلس الوزراء رقم 1/13/1 لسنة 2012 لم يتم العمل بها.
	لم تعدل الشرائح	قرار بقانون رقم 4 لسنة 2014
%5 %10 %15	1----ILS75000 75001---ILS150000 ما يزيد عن ILS 150000	قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 مادة 4 5

¹ تعديلات قانون ضريبة الدخل الأهداف والنتائج المتوقعة، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية ماس، 2015، ص 2.

² قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 مادة 14 <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=14744>

³ قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 مادة 11 <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=15849>

⁴ قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل مادة 16 <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16266>

⁵ قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 مادة 4 <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16702>

جدول (2): التعديلات التي طرأت على شرائح ونسب ضريبة الدخل للمكلف المعنوي منذ عام 2004 حتى عام 2015

القانون	الشريحة الضريبية	النسبة الضريبية
قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 مادة 14	شخص معنوي مقيم شخص معنوي غير مقيم شركات التأمين على الحياة	15% 16% 5% من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة
قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 مادة 11	شخص معنوي شركات التأمين على الحياة	15% 10% من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة
قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل مادة 16	شخص معنوي شركات التأمين على الحياة	15% 5% من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة
قرار مجلس الوزراء رقم 1/13 لسنة 2012	شخص معنوي	20%
قرار بقانون رقم 4 لسنة 2014	لم تعدل	
قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 مادة 4	شخص معنوي شركات الاتصالات	15% 20%

يتبين من الجداول أعلاه التعديلات المتكررة لنسب وشرائح ضريبة الدخل سواء على الشخص المعنوي او الطبيعي سعياً من المشرع الضريبي تحقيق العدالة وتقليل العبء على الفئات الاولى وتحقيق مردود مالي للدولة، والمتأمل لهذه التعديلات يلاحظ قلة عدد الشرائح والسقف المرتفع لكل شريحة التي تسبب ضعف تحقيق العدالة الرأسية والأفقية وبالتالي عدم تحقق الغاية من النظام المتصاعد للضرائب، و انخفاض النسب المفروضة على المكلف المعنوي

برغم من ارتفاع ارباحه مما يستدعي تحليل ودراسة التعديل الأكثر فعالية في تحقيق العدالة مقارنة بغيره من التعديلات.

الفرع الثالث: الإعفاءات الضريبية

"عبارة عن سياسة تهدف الى إعفاء جميع او بعض الدخول المتحققة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين من الخضوع لجميع او بعض أنواع الأنشطة، فهو بمثابة تنازل الدولة عن حقها في الضرائب لدعم إنتاج قطاع معين، وزيادة معدل النمو الإقتصادي، التنمية الشاملة للدولة، ولتشجيع الإستثمار وخلق فرص العمل.

فالإعفاءات الضريبية تمثل خروج عن القاعدة العامة في التكاليف، حتى يتم دعم المشاريع المنتجة التي تعاني من بعض نقاط الضعف في بدايتها وبحاجة لدعم، او مشاريع لا يفضل المستثمرون التوجه لها لمخاطرها او سوء موقعها، وتؤدي الإعفاءات الضريبية التي تمنح عن غير دراسة ودراية الى زيادة العجز في الموازنة، ومشاكل تضخمية كما هو الحال في البلدان النامية¹

"بالإضافة الى ضرورة الأخذ بعين الاعتبار عند منح الإعفاءات الضريبية الظروف الشخصية والعائلية للمكلفين لتمكينهم من الإلتزام بواجبهم الضريبي واشباع حاجتهم المتعددة دون الشعور بعبء الضريبة عليهم واللجوء الى التهرب والتحايل على الإدارة الضريبية وبالتالي يقع تأثيرها المباشر على حجم الوعاء الضريبي وقيمة الحصيلة النهائية من الضريبة وذلك يتم لتحقيق أهداف معينة.

فأوصي بضرورة قيام الحكومة بالدراسة المحكمة للإعفاءات قبل منحها حتى لا تعطي نتائج عكسية مثل التسبب في عجز الموازنة العامة عن تغطية نفقاتها، وذلك على اعتبار أن الإعفاءات هي وسيلة لتحقيق أهداف الضريبية وليست هدف، وتتنوع أشكال الإعفاءات من حيث

¹ شلغوم، عميروش (2012). دور المناخ الاستثماري في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر الى الدول العربية. (ط1)، بيروت، لبنان، مكتبة حسن العصرية، ص 87-88.

المدة منها المؤقت ومنها الدائم، ومنها المشروط سواء من حيث الغرض اجتماعي، اقتصادي، سياسي، أو النطاق، أو من حيث النطاق مثل إعفاء إقليمي أو غير إقليمي، أو من حيث الحجم إعفاء كلي أو جزئي، أو من حيث تضمين التشريع فمنها ما هو ضمن التشريع ومنها ما هو خارج التشريع.

والإعفاءات وسيلة تستخدم في الدول كافة وبشكل خاص في الدول النامية¹ "وعندما تتحيز الإعفاءات لأصحاب الدخل المرتفعة يؤدي ذلك لقلّة عدالتها الرأسية، وقدرتها على تحقيق الرفاه الاجتماعي لذلك يجب أن تهتم الإعفاءات الضريبية بحجم الأسرة، واحتياجات كبار السن والأطفال دون سن الرشد بشكل خاص، بالإضافة إلى مراعاة طبيعته المنطقة التي تحقق فيها الدخل سواء كان في الريف أم في المدينة لتتمكن من تحقيق الهدف من وضعها"²

والمرجع الضريبي الفلسطيني منح المكلفين العديد من الإعفاءات وبشكل موسع سعياً منه بدعم الإقتصاد الفلسطيني والنهوض به مع اجراء العديد من التعديلات عليه خلال الفترة السابقة في سبيل تحقيق أهداف الضريبة، فقد إهتم المشرع الضريبي في حالة المكلف الشخصية والعائلية، العلاجية والتعليمية وغيرها من التفاصيل التي تعزز مبدأ العدالة عند فرض القانون الاول عام 2004، وسرعان ما تم الغاء العمل به واعتماد قانون ضريبة الدخل عام 2011 كلقانون اساسي الذي اجري عليه العديد من التعديلات ومنها ما يتعلق في الاعفاءات، مثل الغاء الإعفاء على أرباح بيع الاسهم قد تغير من 100% الذي عمل به عام 2004 الى 25% عام 2011 وفي عام 2014 تم اعادة الإعفاء بشكل كامل مرة اخرى، وأخذ نسبة 10% على الفوائد برامج التمويل والغاء الضريبة على الفوائد الودائع"³، وتصبح الضريبة المستحقة عليهم من

¹ الغزناوي، عادل، تحليل وتقييم الإعفاءات الضريبية واتجاهات لزيادة فعاليتها، المؤتمر الضريبي الثامن (اصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية) الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب (اسبفت)، 2003، مصر، مج.2 ص 1-36/ ص 8-13.

² Nanak C.Kakwani and Peter J.Lambert, 1999, MEASURING INCOME TAX DISCRIMINATION, the President and Fellows of Harvard College and the Massachusetts Institute of Technology, P30-31.

³ تعديلات قانون ضريبة الدخل الأهداف والنتائج المتوقعة، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني ماس، 2015. ص3.

الأوعية الضريبية الأخرى غير مماثلة لأرباحهم في الوقت ذاته يزداد العبء الضريبي على أصحاب الدخل المتدنية وتتعدى العدالة الرأسية بينهم وإيضاً تقل إيرادات الدولة من ضريبة الدخل بسبب الإعفاء الكامل.

وحتى لا يسبب فرض نسبة معينة على تلك الأرباح هروب المستثمرين في هذا القطاع أرى ضرورة اتباع منهج يحقق العدالة لكلا الطرفين وذلك بوضع حد أدنى لتحقيق الأرباح بالإضافة إلى شرائح تصاعديه لأرباح الأسهم ومنح الإعفاء الكامل للأرباح دون الحد الأدنى، وتوجيه المستثمرين إلى شراء أسهم والاستثمار في قطاعات معينة تعود بمنفعة إنتاجية على الاقتصاد مثل قطاع الصناعة والزراعة وغيرها وهكذا يتحقق هدف الإدارة الضريبية بتشجيع الاستثمار وتحريك الاقتصاد لتوفير الإيرادات للخزينة وفي المقابل يتحقق هدف المكلفين سواء الطبيعي أو المعنوي بتخفيض العبء الضريبي الواقع عليه نتيجة الاقتطاع بما يتناسب مع ما حققه من أرباح.

أما في ما يتعلق بالفوائد على الودائع والذي تم إلغاء الضريبة عليها فيتوضح ضعف العدالة حيث قيام المشرع بإلغائها بالكامل وهي مصدر وفير بالإيرادات وذلك لأن من يتجه للاستثمار بالودائع لدى المصارف وخاصة أصحاب الأسعار التفضيلية تتوفر لديهم القدرة على دفع نسبة من الضريبة دون التأثير على أرباحهم وتوجهاتهم الاقتصادية فالأفضل للمشرع كما ذكرت سابقاً الأخذ بعين الاعتبار اختلاف القطاعات الاقتصادية وتفاوتها، حجم المقدرة المالية لدى أصحاب رؤوس الأموال.

وتم منح المكلف الطبيعي المستثمر في قطاع الزراعة في البداية إعفاء ولم يخضع للضريبة " حسب قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 يعفى دخل الشخص الطبيعي من المزارعين حسب المعايير المحددة لهذا الإعفاء وفق لوائح وتعليمات تصدر لهذه الغاية"¹ وتم إلغاء الإعفاء في التعديلات اللاحقة رغم خصوصية القطاع الزراعي المتميز بالتقلب وعدم الثبات نظراً لتذبذب وقلة المياه الموفرة وتأثره بتقلبات الطقس بالإضافة إلى أن معظم العائلات

¹ قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 مادة 14 <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=14744>

المستثمرة فيه ميسورة الحال ولا تقارن ارباح قطاع الزراعة بارباح البنوك والاسهم على سبيل المثال هذا ما يؤكد ضعف العدالة الضريبية وارتفاع العبء الضريبي على اصحاب الدخل المتدنية فعلى المشرع الاهتمام ايضا بما يشغل هذا القطاع من الايادي العاملة من خلال منح قطاع الزراعة سواء للمكلف الطبيعي او المعنوي اعفاء كامل لتشجيع المستثمرين واصحاب رؤوس الاموال بالتوجه نحوه وتحسينه لتزيد مساهمته في اقتصاد البلاد ودعمه ضد استهدافه من قبل الاحتلال، وأن هناك نسبة من الاراضي الزراعية تمتلكها النساء وتشكل مصدر دخلهم المتواضع.

وهناك تعارض جانب الضريبة مع ما نص عليه قانون العمل حيث منح المشرع الضريبي اعفاءات نهاية الخدمة وتم عليها تعديل حسب القانون الاول عام 2004 تم اعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة¹ وتم التعديل حسب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل¹ مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بما لا يتجاوز شهر عن كل سنة، واخيرا تعديل قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015² اعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة للعاملين في الجامعات الفلسطينية بما لا يتجاوز شهرين عن كل سنة" وفي قانون العمل الفلسطيني يتم منح المفضول تعسفا من العمل راتب شهرين عن كل سنة عمل وهكذا 50% من التعويضات ستخضع للضريبة رغم أن أغلب العاملين من الطبقات المتوسطة والفقيرة وهذا ما يعزز الظلم وعدم العدالة الاجتماعية فالعامل والموظف يقدم الخدمة لمجتمعه حتى يتلقى الدعم من حكومته وليس العبء والاستغلال الضريبي.

ويتمثل الدعم للمكلف الطبيعي من خلال الاعفاءات الضريبية التي تلامس احتياجاتهم المالية، الاجتماعية، الصحية والعائلية ليشعر المكلف أنه محط إهتمام المشرع الضريبي وبالتالي يزداد التزامه بأداء واجبه المالي اتجاه الدولة الذي يتمثل بالالتزام بدفع المستحقات الضريبية ولكن عند مقارنه الاعفاءات الشخصية والعائلية في قانون ضريبة الدخل وتعديلاته يتبين أن

¹ قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل مادة 16
<http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16266>

² قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 مادة 4
<http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16702>

مراعاة أحوال المكلف تراجعت، فقد منح المشرع الضريبي ضمن " قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 إعفاء عائلي \$500 لكل من الوالدين والزوجة والأبناء المعالين من الدرجة الاولى والثانية، اعفاء المعالجة الطبية ما يدفعه المعيل عن نفسه او من يعيله بشرط ان لا يزيد عن قيمة الدخل الخاضع، إعفاء الإيجار للمقيم ومن يعيله بحد أقصى \$2000، ووضع سقف لهذه الاعفاءات يجب أن لا يزيد إجمالي الإعفاء السنوي عن 12000 دولار او اجمالي الدخل الخاضع للضريبة في أي سنة من السنوات أيهما أقل¹

ومن خلال الاعفاءات السابقة اهتمام المشرع الضريبي بالأحوال الشخصية والعائلية للمكلف وطبيعته الواقع الذي يعيش فيه المواطن ومتطلباته هناك دعم للمكلف المتزوج والذي يتكفل بإعالة عائلته وأهله ايضا فالمسؤوليات التي تقع على عاتقه تختلف عن ما هو عليه الحال للمكلف الاعزب الذي من الممكن أن يتكفل بإعالة اهله فقط دون وجود أعباء مالية واحتياجات تتعلق بالزوجه والاولاد وهنا تتوضح العدالة الأفقية بالقانون الضريبي فمن الممكن أن يحقق مكلفين صافي دخل متماثل ولكن تفاوت مسؤولياتهم تتطلب معالجة ضريبية مختلفة ما بينهما.

ولكن عند قيام المشرع الضريبي بوضع سقف محدد لتلك الاعفاءات قلل من امكانية الاستفادة الكاملة من الاعفاءات الشخصية والعائلية برغم من أهميتها في تحقيق العدالة الافقية، فهذا النوع من الاعفاءات لا بد من رفع سقفه لما يزيد عن \$12000 وضرورة وضع اسقف تتعلق باصحاب الدخل المرتفعة مثل وضع سقف لارباح بيع الاسهم وغيرها، ولكن عند قيام المشرع الضريبي بالغاء تلك الاعفاءات في التعديلات اللاحقة وقصرها على اعفاء اقامة من خلال رفع سقفه حيث نص " قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 مادة 14 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 اعفاء المكلف المقيم \$7200 ثم قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل اعفاء المكلف المقيم 30000 شيكل² واخيرا قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 اعفاء

¹ قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 مادة 14 <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=14744>

² قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل مادة 16

<http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16266>

المكلف المقيم 36000 شيكل¹. وهكذا تلاشت اي مراعاة للأحوال العائلية والشخصية وبالتالي لا يوجد اي نوع من العدالة الافقية في المعالجات الضريبية وذلك لتساوي العبء الضريبي على اصحاب الدخول المتشابهة بالرغم من اختلاف وتفاوت مسؤولياتهم كما هو الحال في المقارنة ما بين مكلف متزوج وآخر اعزب.

وقيام المشرع بمنح الأزواج الحق بدمج دخولهم الخاضعة للضريبة وذلك لتخفيض العبء الضريبي الواقع على العائلة الواحدة كما جاء في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 يجوز للزوجين أن يطلبوا دمج دخولهما واعتبارهما مكلف واحد ويتمتعوا بكافة الاعفاءات ماعدا اعفاء الاولاد والتعليم والمسكن والاعالة والمعالجة الطبية فتكون لاحدهما وعلى ان يتم دمج دخل الاولاد غير المتزوجين والذين لم يتموا الثامنة عشرة من العمر بدخل أحد الوالدين، وفي قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 مادة 14 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 يحصل الأزواج على جميع الإعفاءات لكل منهما بإستثناء شراء او بناء مسكن لأحدهما واخيرا جاء في قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل انه في حال تقدم الزوجين بطلب بدمج دخولهما على ان يتم اعتبارهم مكلف واحد ويحصل واحد منهم فقط على الاعفاء جامعي واعفاء بناء او شراء مسكن.

وتم البحث في نسبة العبء الضريبي الواقع على العائلة في حالة الدمج ومقارنتها في ما لو تمت المعالجة الضريبية عل اعتبار انهما مكلفين مستقلين لمعرفة اذا تحقق الهدف وهو تقليل العبء الضريبي على العائلة والوصول للعدالة الاجتماعية.

اما في ما يتعلق بالتعليم فقد أخذ المشرع الضريبي بعين الاعتبار أهميه الحياة العلمية وثقل تكاليفها على الكثير من العائلات الفلسطينية منذ بداية التشريع الضريبي منح في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 إعفاء التعليم الجامعي \$2500 لكل فرد معال بإستثناء الحصول على منحة نلاحظ أنه لا يوجد حد لعدد الطلاب وبذلك ينعكس مدى التشجيع على التعليم ومراعاة ثقل التعليم على العائلة الواحدة في حال تم تلقي التعليم الجامعي في الفترة نفسها،

¹ قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 مادة 4 <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16702>

وتم التعديل عليه في قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل 6000 شيكل للزوجة او ابناء بحد أقصى طالين باستثناء الحصول على منحة هنا توجه المشرع الى تحديد سقف الطلاب المنفعين حتى لا يثقل العبء على الدولة في تحمل تكاليف التعليم.

وحتى يتم الاستفادة الفعلية من اعفاء التعليم الجامعي وتحقيق مصلحة كل من الدولة والمجتمع تم دراسة الاعفاء من وجهة نظر اخرى مثل أن يتم منح اعفاء التعليم بسقف اعلى وبعدها اعلى للطلاب المتوجهين نحو التخصصات المهنية التي تنقص في سوق العمل وذلك طبعاً بعد اثبات كل ما سبق بالاوراق الرسمية والتنسيق ما بين وزارة العمل والتربية والتعليم العالي وبذلك تتحقق مصلحة الدولة بتقليل الاصراف على التعليم للخريجين اصحاب التخصصات المعتادة والمتكسدة دون فرص عمل وزيادة الفرصة للتخصصات المهنية التي يحتاجها سوق العمل وفي الوقت ذاته تشجع خريجها بالتوجه نحو الاستثمار بشكل منفرد مما يعود بالنفع ويحرك عجلة الاقتصاد في البلاد على المدى البعيد وبذلك يتحقق هدف اجتماعي واقتصادي ومالي معاً فالاعفاءات الضريبية على اختلافها مهمتها الاساسية تقليل العبء ومراعاة احوال المكلفين بطريقة لا تثقل العبء على الدولة، ويتحقق ذلك في حال تم وضع نصوص الاعفاءات الضريبية بشكل مدروس ومتقن من قبل اهل المعرفة التشريعية ودون سيطرة وتدخل اصحاب الدخول العالية والنفوذ المالية لتحقيق مصالحهم واهمال مصالح من هم احق بتلك الاعفاءات لنصل الى العدالة الاجتماعية.

ولكن الواقع الفلسطيني يعاني من هذه النقطة فاصحاب النفوذ وخاصة ممثلي القطاع الخاص لديهم القدر على التأثير والتدخل في ما يتم اصداره من اعفاءات وغيرها من الامور الضريبية، مما يؤدي الى استمرار العبء الضريبي الواقع على اصحاب الدخول المنخفضة رغم التعديلات المسمرة غير الجوهرية

الفصل الثاني

فعالية ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق أهدافه

الفصل الثاني

فعالية ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق أهدافه

تم في هذا الفصل تحليل فعالية الضريبة في تحقيق اهدافها، بالاعتماد على العديد من المؤشرات التي تتعلق في كل هدف، باستخدام التحليل للبيانات الإحصائية الصادرة عن وزارة المالية، وسلطة النقد.

المبحث الاول: فعالية تحقيق الهدف المالي، تحليل البيانات الإحصائية للمؤشرات المرتبطة بالهدف المالي الفرع الاول مردودية إيرادات ضريبة الدخل على الإيرادات العامة، الفرع الثاني نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة، الفرع الثالث الجهد الضريبي (معدلات التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل).

المبحث الثاني: فعالية تحقيق الهدف الاقتصادي، تحليل البيانات الإحصائية للمؤشرات المرتبطة بالهدف الإقتصادي متمثله بالفرع الاول معدلات التضخم والانكماش وطبيعة العلاقة مع معدلات نمو إيرادات ضريبة الدخل والانفاق الحكومي، الفرع الثاني الضغط الضريبي، الفرع الثالث المرونة الضريبية.

المبحث الثالث: فعالية تحقيق الهدف الاجتماعي، تحليل البيانات الإحصائية المرتبطة بالفرع الاول الضغط الضريبي الفردي، الفرع الثاني قياس مؤشر الشرائح المتصاعدة المطبق في قانون ضريبة الدخل، الفرع الثالث قياس دور الاعفاءات الضريبية والشرائح وتوزيع الدخل الخاضع للضريبة في تحديد العبء الضريبي.

نتائج وتوصيات الدراسة

فعالية الضريبة

"يطلق مصطلح النظام الضريبي الفعال على النظام الذي يسعى لتحقيق الأهداف المالية، والإقتصادية والإجتماعية بطريقة متوازنة، فقد تتعارض الأهداف الثالث عند تطبيقها الفعلي على

أرض الواقع، مثل أن يتعارض الهدف المالي للضرائب مع الهدف الإقتصادي في فترات الركود، أو التعارض مع منح إعفاءات معينة لتشجيع قطاعات اقتصادية، ومراعاة الظروف الاجتماعية والاقتصادية في البلاد فما هو صالح لبلد معينة وفترة زمنية معينة قد لا يصلح في بلد أخرى وفترة زمنية مختلفة.

وأن يتم تعديل النظام الضريبي بما يتناسب مع التطورات والأحداث الاقتصادية والاجتماعية في البلاد ومع التطور الذي شهدته الضرائب من دورها التمويلي الى الأدوار الأخرى الذي جعل من الضرائب أداة من أدوات الدولة المالية والاقتصادية ومن هنا تولد مفهوم الفعالية الضريبية أو ما يعرف بالضريبة المثلى التي تتصف بالعدالة والبساطة والمردودية وتطبق باقل التكاليف والاجراءات¹

فتمثل فعالية الضريبة بمدى قدرتها على تحقيق الأهداف متكاملة دون الحاق الضرر بمصلحة الدولة من خلال توفير التمويل لتغطية النفقات وتحسين الاقتصاد، أو مصلحة الأفراد بأن لا تشكل حاجز أمام استثمارته، ومدى قدرة الضرائب على توفير الاحتياجات المادية والبشرية ضمن التغيرات الاقتصادية والاجتماعية فتمكن الضريبة من تحقيق ذلك وتوفير الموارد المالية والبشرية الكفاءة تزيد فعاليتها.

والقدرة على توفير هذه الموارد قضية نسبية تتعلق بالأمور التنظيمية والبيئية لان هناك احتمالية كبيرة بوجود عنصر التقصير، وعدم الكفاءة والمهنية في العمل.

ومن المؤشرات الفنية التي يجب التقليل منها والتي تتعلق بفاعلية الضرائب بشكل عام وليس ضريبة الدخل خصوصاً مؤشر التركز بحيث يحصل جزء كبير من الإيرادات الضريبية من عدد قليل من الضرائب ليساهم في تقليل تكاليف الإدارة، وفي الواقع الفلسطيني يتمثل هذا المؤشر بتركيز الإيرادات الضريبية من إيرادات المقاصة التي لا تميز بين الأوضاع الاقتصادية والمقدرة التكاليفية للأفراد مما يؤدي الى ضعف العدالة بعكس الدول المتقدمة التي يقل اعتمادها

¹ صالح، محمد (2014) دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص 70-72.

على هذا النوع من الضرائب، والتمركز في الإيرادات الضريبية المباشرة بالاعتماد على ضريبة الدخل فقط وتلاشي دور ضريبة الأملاك، وارتفاع المعدلات الضريبية على الأفراد الطبيعيين وتخفيض المعدلات الضريبية ومنح الإعفاءات التشجيعية للفرد المعنوي مما يتولد ضعف المعاملة الضريبية العادلة وزيادة التوجه نحو التهرب الضريبي.

بالإضافة الى مؤشر تأخر الحصيلة الضريبية، ومؤشر التحديد اي اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل قليل من الضرائب ذات معدلات محددة مثل اعتماد النظام الضريبي الفلسطيني على ضريبة القيمة المضافة بشكل كبير، وهناك مؤشر تكلفة التحصيل المأخوذ من قاعدة الاقتصاد في التحصيل، ومؤشر الموضوعية المشتق من قاعدة اليقين بحيث تكون الضريبة للمكلف الواحد محددة وواضحة، ومؤشر التنفيذ الذي يتعلق بتنفيذ الاهداف المخطط لها مما يعكس المقدرة على التنبؤ والقابلية للتنفيذ ومعقولية التشريعات الضريبية في ضل الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

ومؤشر المساواة وعدم التمييز الذي يقضي بتطبيق قواعد الضريبة على جميع المكلفين ما نفتقده في الواقع الفلسطيني الذي يفرض الشرائح التصاعدية على سبيل المثال ولكن عن غير دراسة فإن عدد الشرائح قليل والسقف للشريحة الواحدة مرتفع جدا يشمل فئات غير متكافئة في المقدرة التكاليفية بالإضافة الى شمول الشريحة الاخيرة فئات الافراد الطبيعيين مع المعنويين ضمن معدل ضريبي واحد، مما يدل على ضعف الفعالية لدى ضريبة الدخل الفلسطينية.

والإعتماد على مؤشرات كمية للتوصل الى فعالية الضريبة في تحقيق كل هدف ومدى الترابط بينهم في الاستجابة للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية¹ فإن الفاعلية الضريبية لا يتم الحكم عليها بالنظر الى تزايد الإيراد فيها ونموه، فالأفضل أن تكون منسجمة مع الخطط والاستراتيجيات الاقتصادية ليتم ربط الوفرة المالية بالمؤشرات الاقتصادية وتأثير ذلك ايضا على العدالة ودرجات الرفاه في المجتمع.

¹ عبد الحميد، عفيف (2014)، فعالية السياسة الضريبة في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012، رسالة دكتوراة، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، ص 41.

وتبعا لخصوصية الوضع الفلسطيني وصعوبة تحكمه في الضرائب غير المباشرة، والفرصة المتاحة امام الادارة الضريبية في استغلال ضريبة الدخل لتجعلها اداة الفاعلية في تحقيق سياستها المالية وقدراتها على التعديل على القانون الضريبي، يجب أن تتمتع ضريبة الدخل بالفاعلية العالية بالموازنة بين الأهداف الثالث، هذا ما تم البحث فيه من خلال التركيز على مؤشرات تبين مدى الفاعلية لدى ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق اهدافها بشكل متوازن.

المبحث الاول

الهدف المالي

يعد رفد خزينة الدولة من خلال تحصيل الايرادات الضريبية من الاولويات التي تقوم عليها الأنظمة الضريبية، وضريبة الدخل جزء من هذه الضرائب التي تبلور هدفها الأساسي والتقليدي على التمويل للدولة، من أجل المساهمة في نفقات الحكومة، وتقديم الخدمات الإجتماعية، وتقليل العجز المالي مما يمكنها تلقائياً تحقيق الأهداف الإقتصادية.

تسعى الدولة الفلسطينية كغيرها من الدول النامية لتخلص من العجز المالي المستمر في موازنتها، والقضاء على المديونية الخارجية، من خلال وضع سياسات مالية تمكنها من تحقيق إيرادات مالية قادرة على سداد نفقاتها والتوجه تدريجياً نحو مشاريع استثمارية تساهم في نهضة الوضع المالي والإقتصادي، وتعتبر ضريبة الدخل من أهم تلك السياسات المالية لقدرة المشرع الضريبي صياغتها وتعديلها بما يناسب حاجات الدولة.

فتم تناول درجة مساهمة إيرادات ضريبة الدخل الفلسطينية في التمويل في ضل التعديلات المستمرة على القانون خلال 12 عام من اصداره، وكان من أهم دوافع هذه التعديلات تحقيق الوفرة المالية من إيرادات ضريبة الدخل وتحسينها للتقليل من اعتماد الميزانية على الإيرادات الأخرى مثل إيرادات المقاصة التي تهيمن على الإيرادات العامة، وعدم اللجوء للمديونية الخارجية تدريجياً

الفرع الاول: مردودية إيرادات ضريبة الدخل على الإيرادات العامة

من أهم المؤشرات التي تدل على فعالية ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق الهدف المالي، ويبين نسبة مساهمة إيرادات ضريبة الدخل في تمويل الموازنة، وللحكم على فعاليته تم مقارنته مع الضرائب الأخرى والتدرج بها من المردودية على الإيرادات العامة حتى الإيرادات الضريبية للوصول الى الفهم التام

أولاً: مردودية اجمالي الإيرادات الضريبية على الإيرادات العامة

جدول (3): مردودية اجمالي الإيرادات الضريبية على الإيرادات العامة. (المبالغ بالمليون شيكل)

السنة	البنء	اجمالي الإيرادات الضريبية	الإيرادات العامة	مردودية اجمالي الإيرادات الضريبية على الإيرادات العامة
2005		5062.5	9027	%56
2006		2542.5	7834.5	%32.40
2007 ¹		6232	12045.8	%51.70
2008		4934.3	6229.65	%79
2009		5478.3	6230.25	%87
2010		6412.4	7130.27	%89.90
2011		7057.2	7793.6	%90.50
2012		7940.5	8617	%92
2013		8260	8360.7	%98.70
2014		9479.8	9950.9	%95
2015		10307	11230.9	%91.70
2016		11321	13598.2	%83

المصدر: بيانات وزارة المالية² وسلطة النقد³ والنسب من استخراج الباحثة.

يمثل الجدول اعلاه مساهمة الايرادات الضريبية في تمويل الايرادات العامة للدولة، ويبلغ متوسط مردودية اجمالي الإيرادات الضريبية على الإيرادات العامة 78.9%، حيث تشكلت هذه النسبة بسبب ارتفاع إيرادات المقاصة.

¹ <http://www.pma.ps/Default.aspx?tabid=340&language=ar-EG>

² <http://www.pmo.ps/53>

³ http://www.pma.ps/Portals/1/Users/002/02/2/Publications/English/Annual%20Reports/PM%20Annual%20Reports/Annual_Report_2010_English.pdf ص5. (المبالغ بالمليون شيكل، وتم تحويل البيانات المالية المنشورة بعملة الدولار الى الشيكال حسب متوسط سعر الصرف لكل سنة بناءً على ما هو منشور في موقع سلطة النقد الفلسطيني

ثانياً: مردودية إيرادات الضرائب المباشرة على الإيرادات العامة.

جدول (4): مردودية إيرادات الضرائب المباشرة على الإيرادات العامة. (المبالغ بالمليون شيكل)

السنة	البند	اجمالي الإيرادات الضريبية المباشرة	الإيرادات العامة	مردودية اجمالي الإيرادات الضريبية المباشرة على الإيرادات العامة
2005		257.6	9027	2.85%
2006		271.65	7834.5	3.46%
2007		299.8	12045.8	2.48%
2008		301.35	6229.65	4.80%
2009		316.2	6230.25	5.07%
2010		556.1	7130.27	7.79%
2011		513.7	7793.6	6.59%
2012		678.2	8617	7.87%
2013		767.9	8360.7	9.18%
2014		744.8	9950.9	7.40%
2015		733	11230.9	6.50%
2016		704.3	13598.2	5%

المصدر: بيانات وزارة المالية¹ وسلطة النقد² لكافة مؤشرات الهدف المالي والنسب من استخراج الباحثة.

يجب التطرق الى اسهام الضرائب المباشرة في الايرادات العامة على اعتبار أن ضريبة الدخل جزء منها ويبلغ متوسط مردودية إيرادات الضرائب المباشرة على الإيرادات العامة 5.7% ، هذا ما يعكس اعتماد النظام الضريبي على الضرائب الاخرى في تمويل إيراداته، واستمرار انخفاض المقدرة التكليفية للمواطنين على مدار اثني عشر عام.

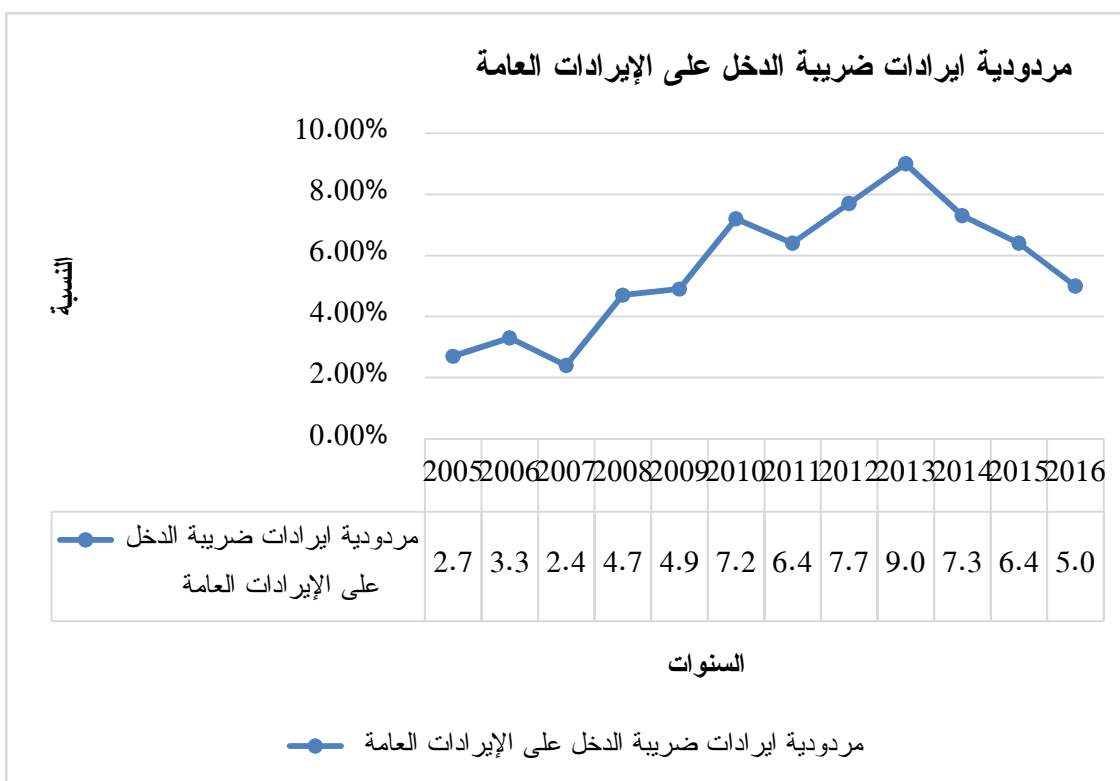
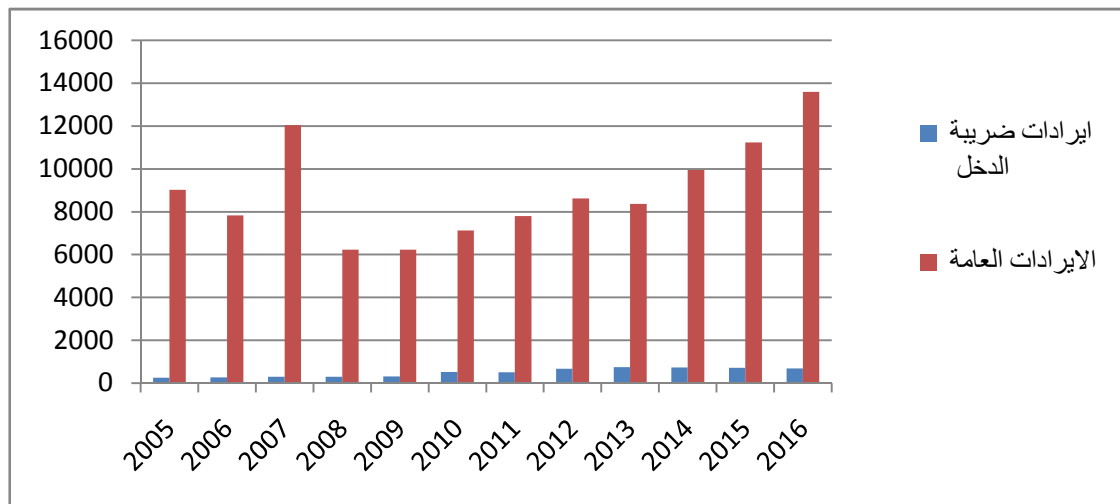
¹ <http://www.pmf.ps/53>

² http://www.pma.ps/Portals/1/Users/002/02/2/Publications/English/Annual%20Reports/PMAR%20Annual%20Reports/Annual_Report_2010_English.pdf وتم ص 5. (المبالغ بالمليون شيكل، وتحويل البيانات المالية المنشورة بعملة الدولار الى الشيكيل حسب متوسط سعر الصرف لكل سنة بناءً على ما هو منشور في موقع سلطة النقد الفلسطيني

ثالثاً: مردودية إيرادات ضريبة الدخل على الإيرادات العامة.

جدول (5): مردودية إيرادات ضريبة الدخل على الإيرادات العامة. (المبالغ بالمليون شيكلم)

السنة	البند	ايرادات ضريبة الدخل	الإيرادات العامة	مردودية إيرادات ضريبة الدخل على الإيرادات العامة
2005		247.7	9027	2.70%
2006		262.6	7834.5	3.30%
2007		293.5	12045.8	2.40%
2008		294	6229.65	4.70%
2009		309.6	6230.25	4.90%
2010		518.3	7130.27	7.20%
2011		503.9	7793.6	6.40%
2012		667.9	8617	7.70%
2013		754.1	8360.7	9%
2014		736	9950.9	7.30%
2015		724	11230.9	6.40%
2016		682.7	13598.2	5%



شكل (1): مردودية إيرادات ضريبة الدخل على الإيرادات العامة

و يمثل الجدول، والشكل اعلاه مردودية ضريبة الدخل على الإيرادات العامة، حيث يبلغ متوسط مردودية إيرادات ضريبة الدخل على الإيرادات العامة 5.5% على مدار اثني عشر عام، هذه النسبة المتدنية تعكس عدم نجاح التعديلات في تحسين المردودية المالية لضريبة الدخل، مما يدل على ضعف التوسع في القاعدة الضريبية والتركيز المستمر على الفئات الضعيفة اقتصاديا،

والتركيز على ضريبة الدخل في التحصيل ضمن الضرائب المباشرة فمساهمة ضريبة الأملاك بلغت فقط 0.02 مما ينعكس مؤشر التركيز الذي يعد أحد مؤشرات قلة فعالية الضرائب.

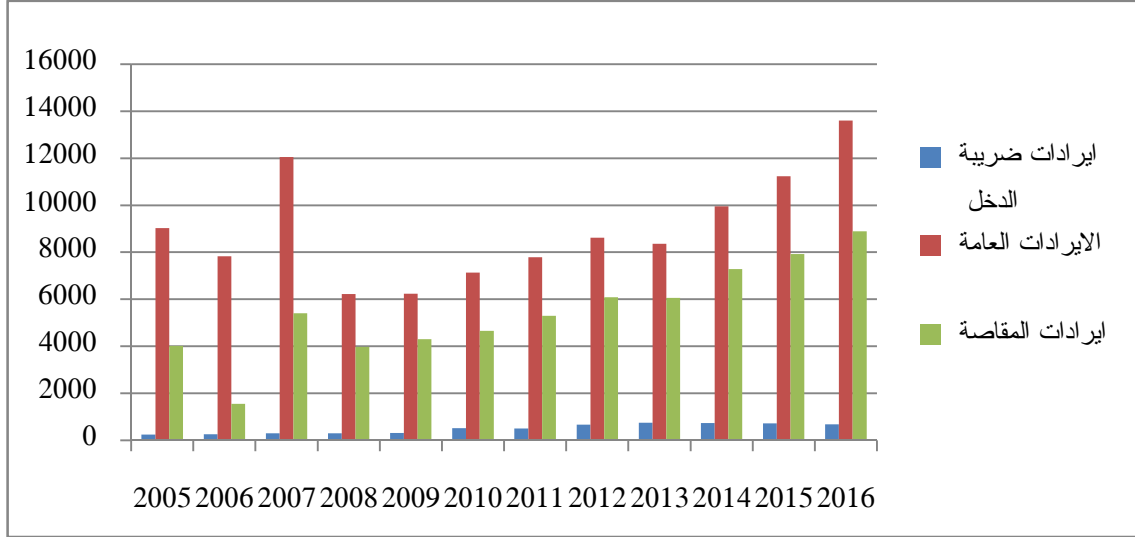
وبتبيين تماثل هذه المساهمة وثباتها على مدار السنوات وعدم تأثير التعديلات لقانون ضريبة الدخل على مساهمتها بشكل ايجابي، لانه لم يتم فرض اوعية ضريبية جديدة تعزز ايرادات الحصيلة الضريبية، والبقاء على العدد القليل للشرائح المتصاعدة ذات السقف المرتفع، بالإضافة لعدم العمل على توسيع القاعدة الضريبية.

وللحكم بشكل منطقي ومدرّوس على فعالية ضريبة الدخل ومردوديتها فيما إذا كانت جيدة أم لا، يجب المقارنة ما بينها وبين الضرائب الاخرى التي تساهم في تمويل الايرادات العامة في الدولة المتمثلة في ايرادات المقاصة وتشكل اعلى نسب المساهمة لمصادر تمويل ايرادات الدولة العامة، وتفرض بشكل متساوي على جميع المكلفين دون تمييز لحالتهم الاجتماعية والاقتصادية مما يعكس ضعف المساواة والعدالة في الوقت ذاته.

جدول (6): مردودية ايرادات ضريبة المقاصة على الإيرادات العامة.(المبالغ بالمليون شيكل)

السنة	البند	ايرادات المقاصة	الإيرادات العامة	مردود ايرادات ضريبة المقاصة على الإيرادات العامة
2005		4023	9027	44.56%
2006		1548	7834.5	19.75%
2007		5403.8	12045.8	44.86%
2008		3979.5	6229.65	63.87%
2009		4302.48	6230.25	69.05%
2010		4656.08	7130.27	65.30%
2011		5300.9	7793.6	68.01%
2012		6087.4	8617	70.06%
2013		6062.9	8360.7	72.51%
2014		7279.6	9950.9	73.15%
2015		7929.7	11230.9	70.60%
2016		8894	13598.2	65.40%

متوسط مردودية ايرادات ضريبة المقاصة على الإيرادات العامة 60.59%، ومقارنة بمتوسط مردودية ايرادات ضريبة الدخل على الايرادات العامة الذي يمثل ما نسبته 5.5% يتبين قلة الفاعلية لدى ضريبة الدخل في تمويل الايرادات العامة برغم من التعديلات المستمرة طوال سنوات الدراسة حيث نسبة المساهمة لم تزد عن 10% في اي من سنوات الدراسة.



شكل (2): مردودية ايرادات ضريبة المقاصة على الإيرادات العامة.

من خلال الشكل اعلاه نلاحظ المساهمة العالية لايرادات المقاصة في تمويل الايرادات ونمو حصيلتها بشكل مستمر، على عكس حصيلة ايرادات ضريبة الدخل حافظت على مستوى ثابت، فيتبين لنا استمرار انخفاض معدلات الدخل للمكلفين وفشل التعديلات المستمرة في تحسين المردودية المالية لضريبة الدخل.

"على الرغم من أن المشرع الضريبي الفلسطيني سعى في التعديلات عام 2011م الى زيادة الحصيلة الضريبة من خلال توسيع القاعدة الضريبية الا انه تم الاحتجاج ضد ذلك من قبل القطاع الخاص الذي يساهم بزيادة الايرادات بشكل مؤكد ومن قبل الافراد الطبيعيين اصحاب الدخل المرتفع، فلم يضمن ذلك التعديل تحسين الدور التمويلي لضريبة الدخل، وعلى العكس فتسبب باستمرارية انخفاض المردودية، وزيادة التهرب الضريبي لانه تم التركيز على اصحاب الدخل الثابتة والقليلة، وضعف القدرة على متابعة اصحاب المهن الحرة من قبل الدوائر الضريبية، وانخفاض نسبة الضريبة على الشركات ذات المردود المالي العالي، والدليل على

ضعف فعاليتها كان هناك توجه في الغائها لصالح ضريبة القيمة المضافة مما يزيد ضعف العدالة الضريبية ¹.

الفرع الثاني: نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة

يعتبر حصول الدولة على مصدر مالي يساهم في تغطية النفقات العامة لها أحد أهم عناصر الهدف المالي المنتظر من ضريبة الدخل وأي ضريبة أخرى، فكلما زادت نسبة هذه التغطية قلل ذلك من اعتماد الدولة على المصادر الأخرى لتغطية نفقاتها وبالتالي ينعكس جزء من فعالية الضريبة في تحقيق الهدف المالي، فلا بد من التطرق إلى نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل الفلسطينية للنفقات العامة ومقارنتها بغيرها من الضرائب للتوصل لفعاليتها في ذلك.

أولاً: نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة.

جدول (7): نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة. (المبالغ بالمليون شيكل)

البند السنة	اجمالي الإيرادات الضريبية	النفقات العامة	نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة
2005	5062.5	10264.5	%49.30
2006	2542.5	7681.5	%33
2007	6232	11795.7	%52.80
2008	4934.3	8534.79	%57.80
2009	5478.3	11387.5	%48
2010	6412.4	11373.78	%56
2011	7057.2	12058.3	%58
2012	7940.5	12640.2	%62
2013	8260	12655.2	%65
2014	9479.8	13998	%67.70
2015	10307	13751.1	%74.90
2016	11321	14383.9	%78.70

¹ قانون جديد لضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية 7 كانون الأول 2011، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية

الفلسطيني (ماس) ص 2

يتبين لنا قدرة الإيرادات الضريبية على تمويل النفقات العامة بشكل متوسط، والذي يعد من أهم أساسيات الهدف المالي للدولة ويبلغ متوسط نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة 58.6% وهو أقل من نسبة المساهمة في الإيرادات العامة، مما يدفع الجانب الفلسطيني إلى الاقتراض وبشكل مستمر.

ثانياً: نسبة تغطية إيرادات الضرائب المباشرة للنفقات العامة.

جدول (8): نسبة تغطية إيرادات الضرائب المباشرة للنفقات العامة. (المبالغ بالمليون شيكل)

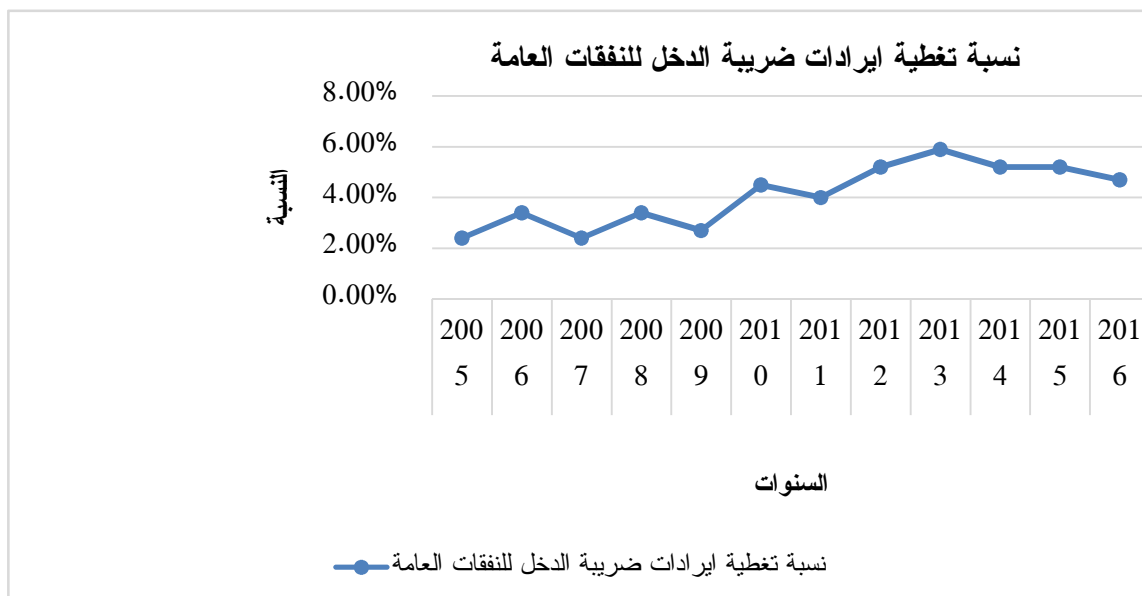
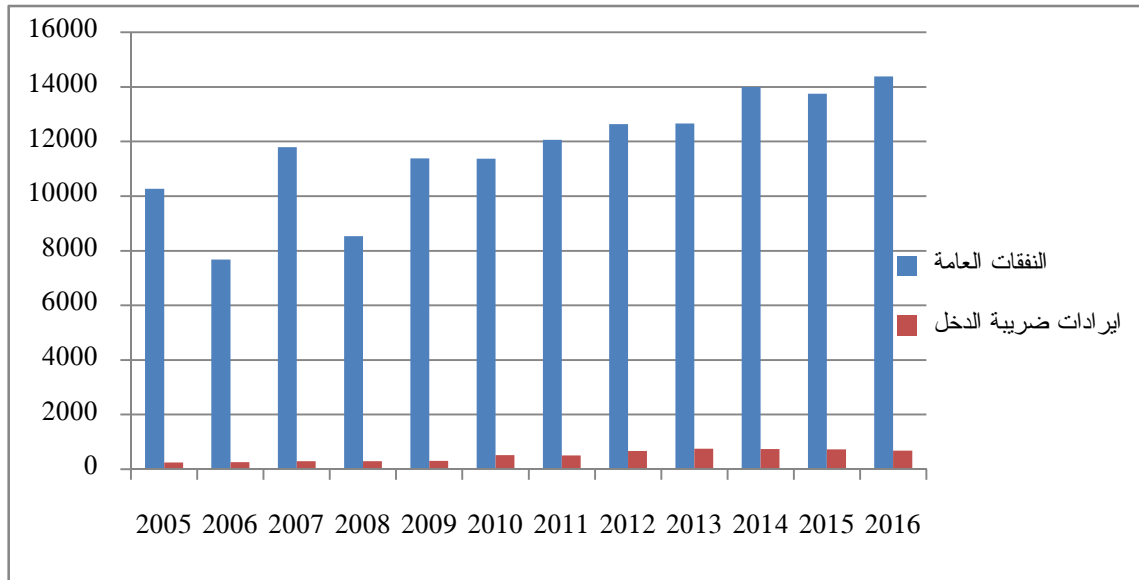
البند السنة	إيرادات الضرائب المباشرة	النفقات العامة	نسبة تغطية إيرادات الضرائب المباشرة للنفقات العامة
2005	257.6	10264.5	2.50%
2006	271.65	7681.5	3.50%
2007	299.8	11795.7	2.50%
2008	301.35	8534.79	3.50%
2009	316.2	11387.5	2.70%
2010	556.1	11373.78	4.80%
2011	513.7	12058.3	4.20%
2012	678.2	12640.2	5.30%
2013	767.9	12655.2	6%
2014	744.8	13998	5.30%
2015	733	13751.05	5.30%
2016	704.3	14383.85	4.80%

عند التركيز على الضرائب المباشرة فقد يتبين الانخفاض الحاد لها في المساهمة في تغطية النفقات العامة ويبلغ متوسط نسبة تغطية إيرادات الضرائب المباشرة للنفقات العامة 4.2% أي أن الحكومة الفلسطينية تعتمد كل الاعتماد على الضرائب الأخرى في تغطية نفقاتها والإيرادات.

ثالثاً: نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة.

جدول (9): نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة. (المبالغ بالمليون شكيل)

البند السنة	ايرادات ضريبة الدخل	النفقات العامة	نسبة تغطية ايرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة
2005	247.7	10264.5	%2.40
2006	262.6	7681.5	%3.40
2007	293.5	11795.7	%2.40
2008	294	8534.79	%3.40
2009	309.6	11387.5	%2.70
2010	518.3	11373.78	%4.50
2011	503.9	12058.3	%4
2012	667.9	12640.2	%5.20
2013	754.1	12655.2	%5.90
2014	736	13998	%5.20
2015	724	13751.05	%5.20
2016	682.7	14383.85	%4.70



شكل (3): نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة.

نظرا لتشكيل إيرادات ضريبة الدخل الجزء الأكبر من الضرائب المباشرة الشاملة لضريبة الاملاك ايضاً، ذات المردود الضئيل، فإنها تتقارب مع نسبة مساهمتها ويبلغ متوسط نسبة تغطية إيرادات ضريبة الدخل للنفقات العامة 4%.

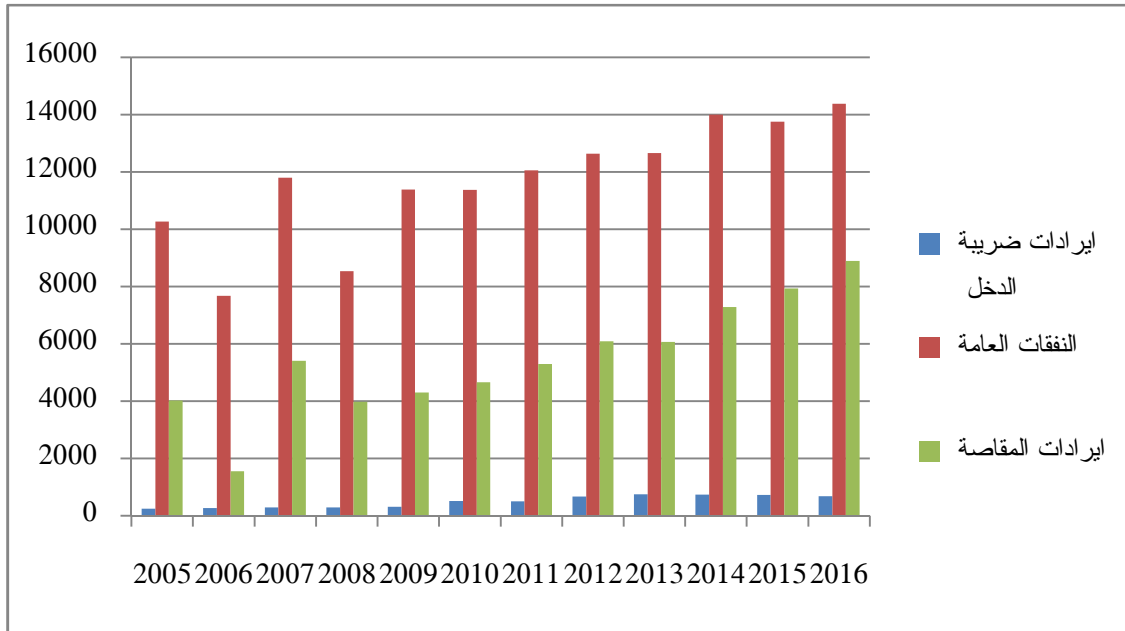
ومما سبق يتبين ضعف قدرة المشرع الضريبي في فلسطين على تحسين قدرة ضريبة الدخل في تغطية النفقات العامة للدولة المتزايدة بشكل مستمر، طوال سنوات الدراسة التي شهدت تعديلات مستمرة على قانون ضريبة الدخل سواء بمنح إعفاءات أو غيرها من التعديلات التي لم تنجح في تحقيق جزء من الهدف المالي، وتقليل الاعتماد على إيرادات المقاصة التي

يسيطر عليها الجانب الاسرائيلي مما يزيد من التبعية الاقتصادية والمالية له، فإذا تم التطرق لنسبة تغطية ايرادات المقاصة للنفقات العامة تتبين الفجوة ما بينهما.

جدول (10): نسبة تغطية ايرادات ضريبة المقاصة على النفقات العامة. (المبالغ بالمليون شيكل)

السنة	البند	ايرادات المقاصة	النفقات العامة	مردودية ايرادات ضريبة المقاصة على النفقات العامة
2005		4023	10264.5	%39.19
2006		1548	7681.5	%20.15
2007		5403.8	11795.7	%45.81
2008		3979.5	8534.79	%46.62
2009		4302.48	11387.5	%37.78
2010		4656.08	11373.78	%40.93
2011		5300.9	12058.3	%43.96
2012		6087.4	12640.2	%48.15
2013		6062.9	12655.2	%47.90
2014		7279.6	13998	%52
2015		7929.7	13751.05	%57.66
2016		8894	14383.85	%61.83

بلغ متوسط تغطية ايرادات ضريبة المقاصة للنفقات العامة 45.16% ومقارنة بما تشكله ايرادات ضريبة الدخل متمثل في 4% فقط من التغطية للنفقات العامة، أي أن الجانب الفلسطيني يعتمد بشكل كلي على ايرادات المقاصة في سداد نفقاته، ولم تساهم التعديلات على النسب والإعفاءات الضريبية لقانون ضريبة الدخل في اي تحسن يذكر على مدار سنوات الدراسة، فمساهمة ضريبة الدخل منخفضة بقدر لا يساهم في تقديم الخدمات الأساسية حتى للمجتمع.

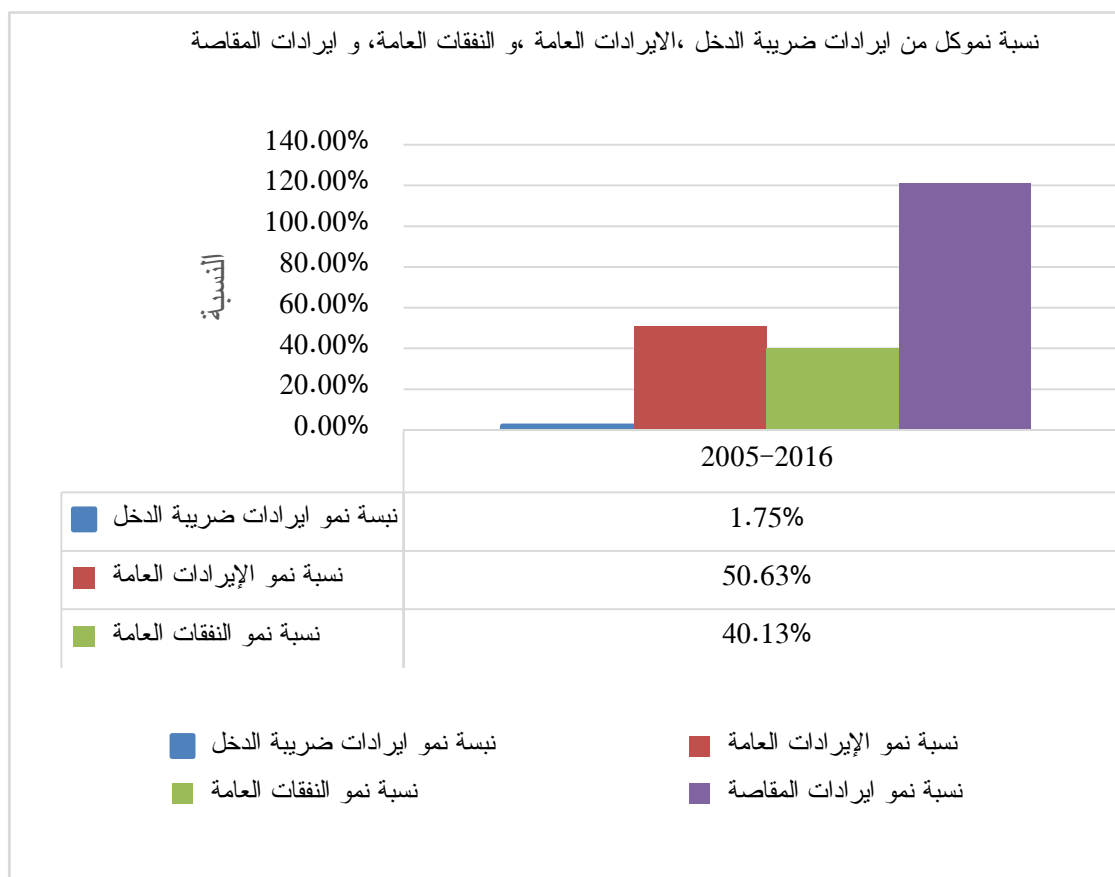


شكل (4): نسبة تغطية إيرادات ضريبة المقاصة على النفقات العامة.

الدخل في تغطية النفقات العامة، فنسبة 4% لضريبة الدخل نسبة ضئيلة جداً ذات تأثير ضعيف يمكن التخلي عنها في أي وقت واللجوء إلى أي مصدر آخر يزيد من العجز المالي، وبرغم من ذلك استمر اقتطاع ضريبة الدخل بمعدلات ثابتة تقريباً من المكلفين طوال سنوات الدراسة مما يتسبب بزيادة العبء عليهم تزامناً مع قلة الجدوى منه في ظل التعديلات المستمرة لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

جدول (11): نسبة نمو إيرادات ضريبة الدخل وإيرادات المقاصة تزامناً مع نسبة نمو الإيرادات العامة ونسبة نمو النفقات العامة على مدى سنوات الدراسة. (المبالغ بالمليون شيكل)

السنة	2005	2016	نسبة النمو
إيرادات ضريبة الدخل	247.7	682.7	1.75%
إيرادات المقاصة	4023	8894	121.07%
الإيرادات العامة	9027	13598.2	50.63%
النفقات العامة	10264.5	14383.85	40.13%



شكل (5): نسبة نمو إيرادات ضريبة الدخل وإيرادات المقاصة تزامنا مع نسبة نمو الإيرادات العامة ونسبة نمو النفقات العامة على مدى سنوات الدراسة.

يتبين ارتفاع نسبة نمو إيرادات المقاصة عن كل من نسبة نمو الإيرادات العامة، ونسبة نمو النفقات العامة، والانخفاض الحاد في نسبة نمو إيرادات ضريبة الدخل رغم حرية التعديلات عليها، مقارنة بتحكم الجانب الإسرائيلي في توريد إيرادات المقاصة مما يوضح التبعية المالية والإقتصادية لهم، وفشل إيرادات ضريبة الدخل في تشكيل مصدر تمويل مهم لكل من الإيرادات العامة والنفقات العامة.

الفرع الثالث: الجهد الضريبي (معدلات التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل)

من أهم المؤشرات الكمية التي يتم الأخذ بها لدراسة فعالية الضرائب في كافة الدراسات العلمية، حيث تبين قدرة الإدارة الضريبية على الالتزام بالتحصيل الضريبي لمواجهة العجز المالي، والقدرة على مجارة التغيرات المالية المحيطة.

اولاً: معدل التنفيذ للإيرادات الضريبية

جدول (12): معدل التنفيذ للإيرادات الضريبية (المبالغ بالمليون شيكل)

السنة	الإيرادات الفعلية	الإيرادات الضريبية المقدرة	الجهد الضريبي (معدلات التنفيذ)
2005	5062.5	5063.5	99.90%
2006	2542.5	2544.7	99%
2007	6232	6201	100.40%
2008	4934.3	4312	114%
2009	5478.3	5444.4	100.60%
2010	6412.4	6278.9	102%
2011	7057.2	7229	97%
2012	7940.5	7983	99%
2013	8260	8584.5	96%
2014	9479.8	8874	106%
2015	10307	9988	103%
2016	11321	10429.9	108%

متوسط الجهد الضريبي للإيرادات الضريبية 102% اي أن الإيرادات الضريبية العامة

تمكنت من تحقيق الإيرادات المقدرة منها، والسبب في ذلك يعود للإيرادات الضريبية غير

إيرادات ضريبة الدخل تتمثل في إيرادات المقاصة

ثانياً: معدل التنفيذ للإيرادات الضريبية المباشرة.

جدول (13): معدل التنفيذ للإيرادات الضريبية المباشرة. (المبالغ بالمليون شيكل)

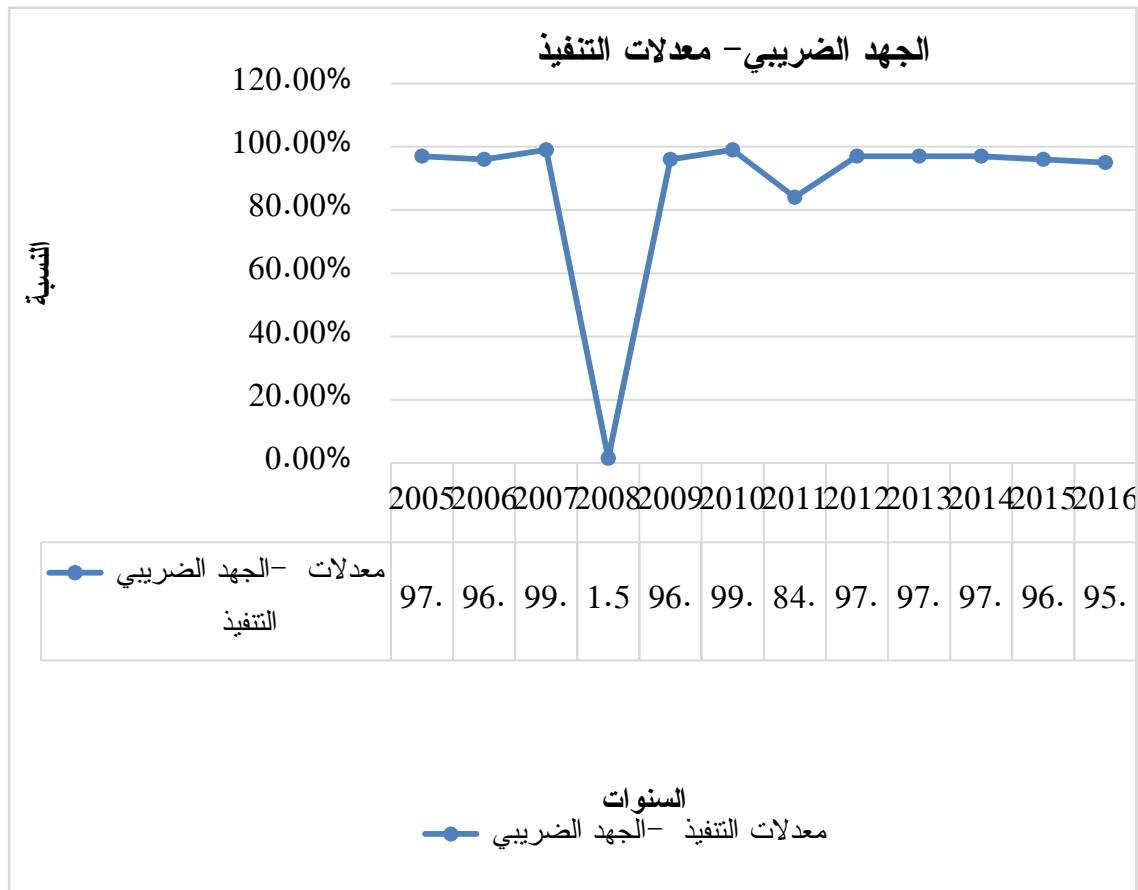
البند السنة	الإيرادات الضريبية المباشرة الفعلية	الإيرادات الضريبية المباشرة المقدرة	الجهد الضريبي (معدلات التنفيذ)
2005	257.6	260	%99
2006	271.65	280	%97
2007	299.8	300	%99.90
2008	301.35	196	%153
2009	316.2	332.28	%95
2010	556.1	564.25	%98
2011	513.7	608	%84
2012	678.2	699.9	%96
2013	767.9	781	%98
2014	744.8	767	%97
2015	733	761.25	%96
2016	704.3	684.5	%102

يبلغ متوسط الجهد الضريبي للإيرادات المباشرة 101% ويعود ذلك لتأثير إيرادات ضريبة الأملاك في بعض السنوات.

ثالثاً: معدل التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل.

جدول (14): معدل التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل.

البند السنة	ايرادات ضريبة الدخل الفعلية	ايرادات ضريبة الدخل المقدرة	الجهد الضريبي (معدلات التنفيذ)
2005	247.7	255	%97
2006	262.6	272.4	%96
2007	293.5	296	%99
2008	294	192.5	%152
2009	309.6	321.7	%96
2010	518.3	522	%99
2011	503.9	595.7	%84.50
2012	667.9	688.5	%97
2013	754.1	770	%97
2014	736	752	%97
2015	724	752.2	%96
2016	682.7	716.6	%95



شكل (6): معدل التنفيذ لإيرادات ضريبة الدخل.

تتمثل فعالية ضريبة الدخل الفلسطيني في تمكنها من تحقيق الضرائب المقدرة، الذي لم يتحقق خلال السنوات السابقة باستثناء عام 2008 وهذا يعكس عدم المقدرة على التنبؤ في المتغيرات المالية والاقتصادية وعلى مدار الاثنى عشر عام، فلا بد ان تتجاوز معدلات التنفيذ 100% حتى يتم الحكم عليها انها تتمتع بالفاعلية.

نلاحظ تقارب هذه النسب من 100% ولا يعني ذلك الفاعلية لانه لم يؤثر في تقليل العجز المالي في الميزانية فإذا تقاربت الحصيلة المقدرة من الفعلية، أي أن نسب مساهمتها في الإيراد والانفاق الحكومي فعال وقادر على تقليل العجز والتمويل الدائم للدولة، وبالمقابل هناك استمرار للعجز في الميزانية العامة الفلسطينية وعلى مدار الاثنى عشر عام باستثناء عامي 2006 و 2007 ويعود السبب في ذلك لاسباب لا تتعلق بالضرائب والدليل على أن معدل التنفيذ للعامين لم يتجاوز 100%، مما يعني أن ضريبة الدخل غير فعالة في تحقيق الجهد الضريبي.

وفي الوقت ذاته يتبين لنا العجز المستمر في الميزانية العامة للدولة فما جدوى الاقتراب من تحقيق الإيراد المخطط له اذا لم ينعكس ذلك على تحسين الوضع المالي في الدولة طوال سنوات الدراسة، وبالتالي يتبين قلة فعالية ضريبة الدخل في تحقيق معدلات التنفيذ والغاية منها.

جدول (15): العجز في الميزانية. (المبالغ بالمليون شيكل)

السنة	البند	الإيرادات العامة	النفقات العامة	العجز
2005		9027	10264.5	1237.5-
2006		7834.5	7681.5	158
2007		12045.8	11795.7	250.1
2008		6229.65	8534.79	2305.14-
2009		6230.25	11387.5	5157.25-
2010		7130.27	11373.78	4243.51-
2011		7793.6	12058.3	4264.7-
2012		8617	12640.2	4023.2-
2013		8360.7	12655.2	4294.5-
2014		9950.9	13998	4047.1-
2015		11230.9	13751.05	2520.15-
2016		13598.2	14383.85	785.6-



شكل (7): العجز في الميزانية.

مما سبق وبناء على المؤشرات التي تم الاعتماد عليها يتبين قلة فعالية ضريبة الدخل الفلسطيني في تحقيق الهدف المالي مقارنة بإيرادات المقاصة وبالتالي يتم قبول الفرضية الأولى إن فعالية ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق الهدف المالي قليلة.

المبحث الثاني

الهدف الإقتصادي

"من دوافع لجوء الدولة للضرائب ومنها ضريبة الدخل هو الحرص على تحسين الاوضاع الإقتصادية عن طريق تحفيز الإستثمار في بعض القطاعات وذلك بمنحهم إعفاءات ضريبية وتقليل معدلات الضريبة المفروضة عليها، كما ويتم اللجوء لضريبة الدخل لمواجهة الأزمات الإقتصادية¹ "، مما يستدعي أن تكون ضريبة الدخل فعالة وقادرة على مواجهة الاوضاع الإقتصادية المتقلبة في البلاد.

و فلسطين كغيرها من الدول تتعرض لاضواح وأزمات إقتصادية متقلبة، وتلجأ للسياسات المالية لمواجهة المشاكل الإقتصادية ومنها ضريبة الدخل، فما مدى فعالية ضريبة الدخل الفلسطيني في مواجهة تغيرات الإقتصاد، مع التعديلات المستمرة التي تمت على قانون ضريبة الدخل منذ بداية تنفيذه عام 2005 حتى عام 2016، وللحكم على فعاليتها تم الأخذ بمؤشرات تعكس الصورة العامة لضريبة الدخل والإقتصاد متمثلة في، معدلات التضخم والانكماش وطبيعة العلاقة مع معدلات نمو إيرادات ضريبة الدخل والإنفاق الحكومي، الضغط الضريبي، والمرونة الضريبية.

الفرع الاول: معدلات التضخم والانكماش وطبيعة العلاقة مع معدلات نمو إيرادات ضريبة الدخل والإنفاق الحكومي

تم التطرق في الجدول ادناه الى عرض معدلات التضخم والانكماش وطبيعة العلاقة مع معدلات نمو إيرادات ضريبة الدخل والإنفاق الحكومي، وذلك لمعرفة فعالية ضريبة الدخل في التعامل مع التقلبات التي تحدث على الإقتصاد ما بين عام 2005 الى 2016 سواء تضخم او انكماش، وتعتبر النسب ما بين 1.5%-2% هي النسب المثالية للتضخم وما دون 0% يعكس حالة الانكماش، وكما تم التوضيح سابقاً لعلاج التضخم يتم رفع ضريبة الدخل ↑ وتقليل الإنفاق

¹ باعلي، أمينة، وطبيبي، خديجة، (2015). دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي بالجزائر -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة-، رسالة ماجستير، جامعة ألكلي محند أو لحاج-البويرة، الجزائر. ص7.

الحكومي ↓، أما لعلاج الإنكماش يتم التخفيض من ضريبة الدخل ↓ ورفع الإنفاق الحكومي ↑، وحتى تتمكن من الحكم على مدى فعالية ضريبة الدخل الفلسطينية في مواجه التضخم لا بد من الأخذ بعين الاعتبار طبيعة العلاقة ما بين معدل التضخم وبين معدل نمو ضريبة الدخل والإنفاق العام وكذلك الأمر فيما يتعلق بالانكماش.

جدول (16): معدلات التضخم والانكماش وطبيعة العلاقة مع معدلات نمو إيرادات ضريبة الدخل والإنفاق الحكومي. (المبالغ بالمليون شيكل)

البند السنة	معدلات التضخم ¹	إيرادات ضريبة الدخل	نمو إيرادات ضريبة الدخل	الإنفاق الحكومي	نمو الإنفاق الحكومي
2005	4.11	247.7		10264.5	
2006	3.84	262.6	%6	7681.5	25.10-
2007	1.86	293.5	%11.70	11795.7	53.50%
2008	9.89	294	%1.70	8534.79	27.6-
2009	2.75	309.6	%5.30	11387.5	33.40%
2010	3.75	518.3	%67.40	11373.78	0.01-
2011	2.88	503.9	%2.70-	12058.3	6.01%
2012	2.78	667.9	%32.50	12640.2	4.82%
2013	1.72	754.1	%4.02	12655.2	0.01%
2014	1.73	736	%2-	13998	10.60%
2015	1.43	724	%1.60-	13751.05	1.70-
2016	0.22-	682.7	%5.70-	14383.85	4.60%

المصدر: بيانات وزارة المالية² وسلطة النقد³ يشمل جميع الفرع الأول والنسب من استخراج الباحثة.

¹ <http://www.pcbs.gov.ps/postar.aspx?lang=ar&ItemID=1832>

² <http://www.pmf.ps/53>

³ http://www.pma.ps/Portals/1/Users/002/02/2/Publications/English/Annual%20Reports/PMA%20Annual%20Reports/Annual_Report_2010_English.pdf وتم تحويل البيانات المالية المنشورة بعملة الدولار الى الشيكيل حسب متوسط سعر الصرف لكل سنة بناءً على ما هو منشور في موقع سلطة النقد الفلسطيني

من خلال البيانات السابقة يتضح لنا ضعف الوتيرة المطلوبة في كل سنة من سنوات الدراسة ففي عام 2006 وصل معدل التضخم الى 3.84 وبالتالي لا بد ان تكون معدل النمو لضرائب الدخل مرتفع تزامناً مع تخفيض الإنفاق الحكومي لعلاج التضخم وتقليل مستواه وذلك ما نلاحظه حيث ارتفعت نسبة نمو إيرادات ضريبة الدخل لتصل الى 6% وقل النمو في الإنفاق الحكومي الى -25.1% وبالتالي يمكن القول أن ضريبة الدخل تمكنت من التعامل الفعال مع حالة التضخم في السوق.

اما في عام 2007 انخفض معدل التضخم الى وضعه الطبيعي حسب الدراسات والادبيات وهي نسبة 1.86 التي تتراوح بين 1.5% و 2% ولكن نجد أن اتجاه ضريبة الدخل أخذ بالنمو بشكل أعلى من ما هو عليه وبدرجة اكبر فكان 11.7%، تزامناً مع زيادة نسبة النمو في الانفاق الحكومي بشكل ملحوظ ليصل الى 53.5% على عكس ما يجب أن تكون وهذا يوضح عدم قدرة ضريبة الدخل في الحفاظ على طبيعة العلاقة السليمة مع استقرار معدلات التضخم في السوق مما يقلل من فعاليتها.

واتصف عام 2008 بارتفاع نسب التضخم عن بقية سنوات الدراسة حيث بلغت نسبة التضخم 9.89% ورافقه انخفاض حاد في نسبة نمو إيرادات ضريبة الدخل عن العام السابق الذي وصل الى 1.7% بدل من أن يكون هناك ارتفاع كبير في هذه النسبة لمواجهة حالة التضخم وبالمقابل انخفض نمو الانفاق الحكومي في تلك السنة الى -27.6% ولكن بدون التناسب مع إيرادات ضريبة الدخل لمواجهة حالة التضخم مما يؤكد قلة الفاعلية لدى ضريبة الدخل في التعامل مع حالة التضخم والمتغيرات المالية والاقتصادية.

انخفضت نسبة التضخم عام 2009 عما كانت عليه لتصل الى 2.75% ورافقه ارتفاع في نسبة نمو الإيرادات الضريبية عما سبق لتصل الى 5.3% ولكن مع ارتفاع متزامن لنسب نمو الانفاق الحكومي الذي كان 33.4% في ذلك العام مما يعيق حالة المواجهة للتضخم.

ويمكننا القول أن ضريبة الدخل عام 2010 تمكنت من السيطرة على طبيعة العلاقة ما بين معدل التضخم الذي ارتفع ليصل الى 3.75% ورافقه في ذلك ارتفاع معدل نمو إيرادات

ضريبة الدخل بنسبة 67.4% عن العام السابق واتجهت نسبة نمو الانفاق الحكومي للانخفاض حتى نسبة -0.012%.

عام 2011 كانت نسبة التضخم 2.88 % اي انها اقل من الدرجة السابقة ورافقه انخفاض لنمو ايرادات ضريبة الدخل التي وصلت لمعدل -2.7% عما كانت عليه سابقا وارتفاع في نسبة نمو معدل الانفاق الحكومي 6.01% وبالتالي انعدمت فعالية ضريبة الدخل في قدرتها على التعامل مع هذه الحالة.

أما بالنسبة لعام 2012 فقد بلغت فيه نسبة التضخم 2.78 وقيمت بارتفاع ملحوظ في نسبة نمو ايرادات ضريبة الدخل بمعدل 32.5% وانخفاض في معدلات الانفاق الحكومي مقارنة بما كانت عليه في العام السابق مما يبين فعالية ضريبة الدخل لذلك العام في التعامل مع التضخم في السوق.

تمثل معدل التضخم عام 2013 ب 1.72 % وهو معدل طبيعي للتضخم حسب ما ورد في الدراسات والادبيات حيث يتراوح بين معدل 1.5% - 2% وبالتالي لا بد أن يكون هناك ارتفاع نسبي في معدلات ضريبة الدخل ولكن على ارض الواقع قلة نسبة النمو في ايرادات ضريبة الدخل بشكل كبير بدل من الارتفاع او المحافظة على معدل السنة السابقة على الاقل حيث بلغ في عام 2013 نسبة 4.02% وانخفاض في نسبة نمو الانفاق الحكومي بما يعادل 0.01 % عن العام السابق.

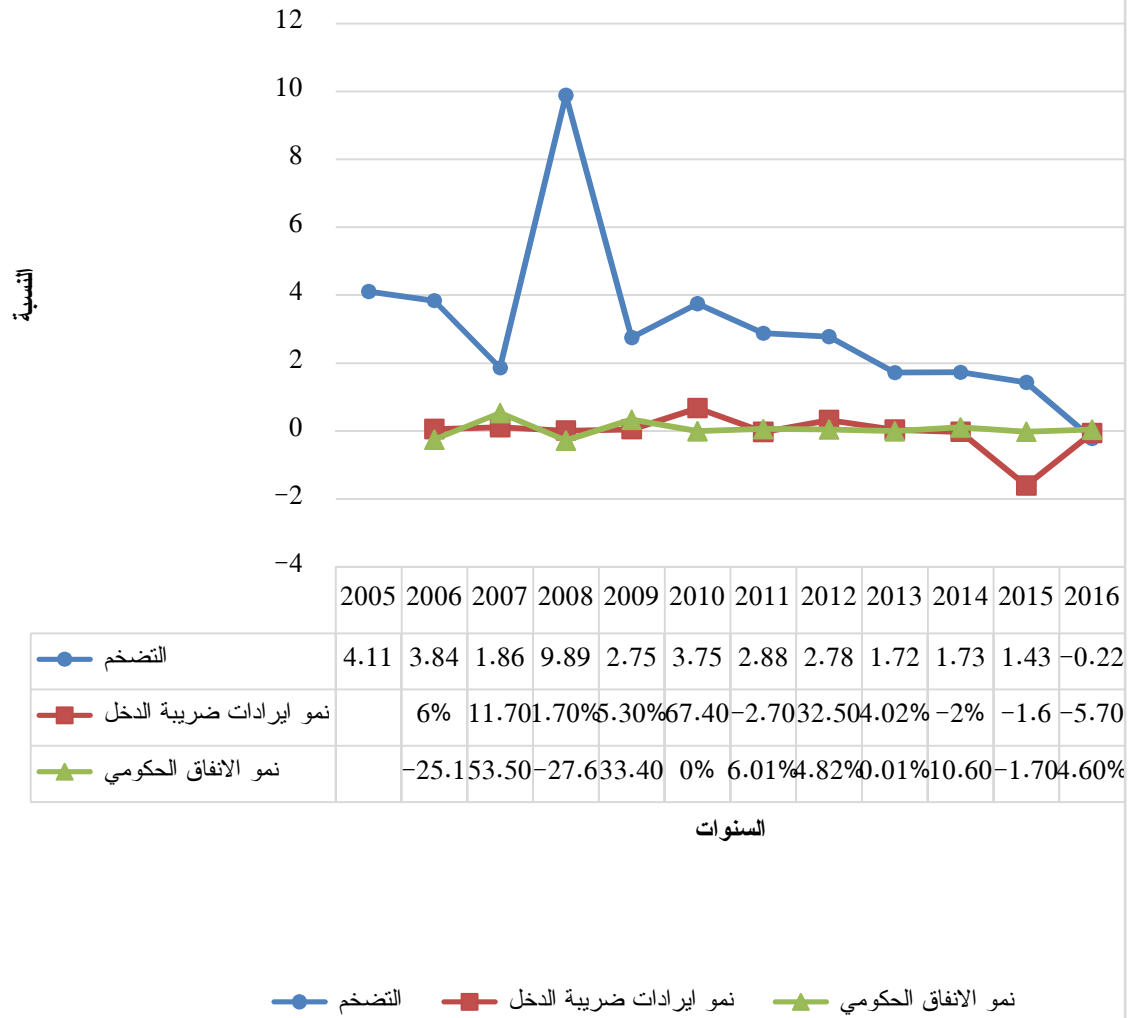
وكذلك الامر عام 2014 فقد استقرت معدلات التضخم ضمن المعدلات الطبيعية عالميا وتمثلت بمعدل 1.73 % ولكن ايرادات ضريبة الدخل انخفضت معدلات النمو فيها عن العام السابق ما يساوي -2% بدل من الارتفاع اي أن ايرادات ضريبة الدخل في تناقص بدل من الزيادة وفيما يتعلق بالانفاق الحكومي فقد ارتفع عن العام السابق بدل من الانخفاض للحفاظ على معدل التضخم الطبيعي في السوق حيث بلغ نسبة الارتفاع في الانفاق الحكومي في عام 2014، 10.6% عن العام السابق وبالتالي يمكن الجزم بعدم فعالية ضريبة الدخل في الحفاظ على المعدلات الطبيعية للتضخم او مواجهات المعدلات العالية منها.

عام 2015 كانت معدلات التضخم اقل من النسب الطبيعية ولكن لا تصنف ضمن معدلات الانكماش فقد انخفضت عن السابق لتصل الى 1.43% ورافقها انخفاض في كل من ايرادات ضريبة الدخل والانفاق الحكومي حيث بلغت الانخفاض في نسب النمو لايرادات ضريبة الدخل لتصل - 10.6% واما الانفاق الحكومي فكانت نسب النمو فيه عن العام السابق ما يقدر -1.7%.

اما في عام 2016 فقد تمثلت الحالة المعاكسة الانكماش بمعدل -0.22% وكان لطبيعة العلاقة ما بين هذه النسبة من جهة وبين معدل نمو ايرادات ضريبة الدخل والانفاق الحكومي من جهة اخرى وتيرة جيدة في علاج الانكماش حيث تم الانخفاض في معدلات النمو لايرادات ضريبة الدخل لغاية -5.7% عن العام السابق والارتفاع لمعدلات النمو في الانفاق الحكومي لتصل الى 4.6% عن العام السابق لها، وبالتالي تمكنت ضريبة الدخل من مواجهة الانكماش في الاقتصاد.

الشكل ادناه يوضح طبيعة العلاقة ما بين حالات التضخم والانكماش في السوق من جهة ومعدلات النمو لكل من ايرادات ضريبة الدخل والانفاق الحكومي من جهة اخرى.

معدلات التضخم و الانكماش و طبيعة علاقته بنمو ايرادات ضريبة الدخل و نمو الاتفاق الحكومي



شكل (8): معدلات التضخم والانكماش وطبيعة العلاقة مع معدلات نمو ايرادات ضريبة الدخل والاتفاق الحكومي

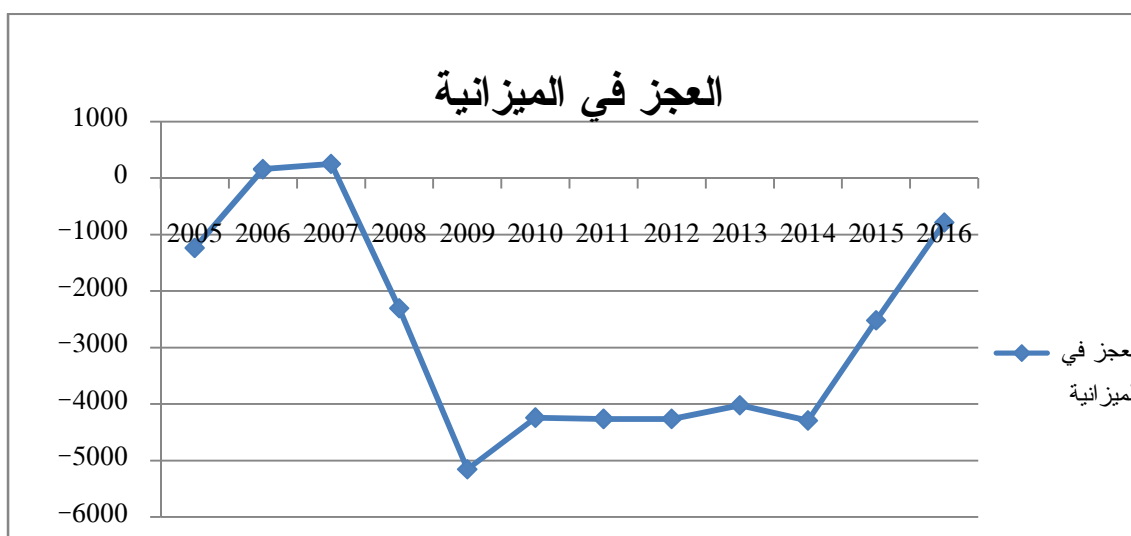
و لخصوصية الدراسة التي تتناول فعالية ضريبة الدخل والتعديلات التي جرت على قانون ضريبة الدخل منذ بداية تطبيقه عام 2005 حتى عام 2016، فتم الأخذ بمتوسط كل من هذه النسب خلال مجموع سنوات التعديل الواحد وذلك للتوصل بشكل مؤكد على التعديل الأكثر فعالية وقدرة على التعامل مع حالات التضخم او الانكماش من خلال الجدول ادناه.

جدول (17): فترات التعديل لقانون ضريبة الدخل وطبيعة العلاقة مع حالات التضخم والانكماش.

فترة التعديل	2007-2005	2010-2008	2014-2011	2016-2015
البنء				
متوسط التضخم/الانكماش	%3.27	%5.4	%2.86	%3.8-
متوسط نمو إيرادات ضريبة الدخل	%8.8	%24.8	%8.45	%3.6-
متوسط نمو الانفاق الحكومي	%14.2	%1.5	%5.3	%1.45

نلاحظ مما سبق أن الفترة الممتدة ما بين 2010-2008 الأكثر قدرة على التعامل مع حالات التضخم وذلك لزيادة معدل نمو الإيرادات الضريبية وقلة معدل نمو الانفاق الحكومي، ولكن يتزامن مع ذلك استمرار العجز في الميزانية العامة لتلك الفترة لان الانفاق برغم من قلته الا انه أعلى من الواردات مما يسبب العجز في الميزانية الذي يزيد من مشكلة التضخم، مما يعني تدني قدرة اتجاه الانفاق الحكومي من التعامل مع التضخم في تلك الفترة، تم عرض العجز في الميزانية العامة حسب سنوات الدراسة.

وحسب البيانات السابقة يتضح ضعف الفاعلية لدى ضريبة الدخل الفلسطينية في مواجهة كل من التضخم والانكماش.



الفرع الثاني: الضغط الضريبي

يمثل الضغط الضريبي أهم المؤشرات الكمية لتقييم مردودية النظام الضريبي، و مدى إمكانية الإقتراع الضريبي للتوصل لافر حصيلة دون الضرر في اقتصاد الوطن، وتم تحديد معدل الضغط الضريبي النموذجي من قبل الاقتصاديين ومن ضمنهم كولن كلارك ب 25%.

أولاً: الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية

تم التدرج بمؤشر الضغط الضريبي في الدراسة بالبدا في الضغط الضريبي الفلسطيني من كافة الإيرادات الضريبية ومن ثم الانتقال الى الضغط الضريبي المتولد عن كل من الإيرادات الضريبية المباشرة وإيرادات ضريبة الدخل، وذلك لنقل وتوضيح المؤشر بشكل متكامل.

جدول (18): الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية. (المبالغ بالمليون شيكل)

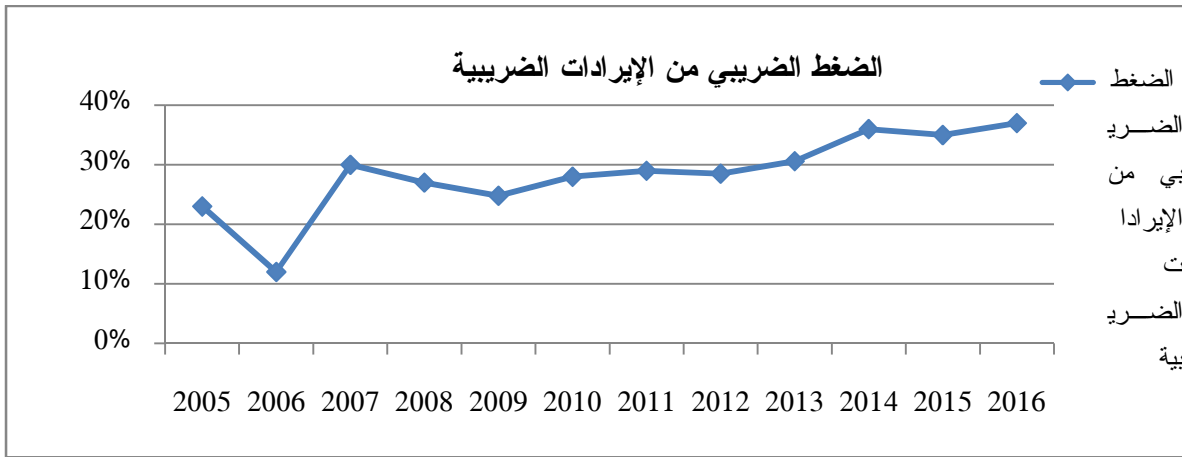
السنة / البند	الإيرادات الضريبية	الناتج المحلي الإجمالي ¹	الضغط الضريبي
2005	5062.5	21585.15	23%
2006	2542.5	20743.2	12%
2007	6232	20144.94	30%
2008	4934.3	18242.35	27%
2009	5478.3	22088.04	24.80%
2010	6412.4	22652.51	28%
2011	7057.2	24088.05	29%
2012	7940.5	27796.24	28.50%
2013	8260	26917.2	30.60%
2014	9479.8	26121.9	36%
2015	10307	29333.34	35%
2016	11321	30540.6	37%

المصدر: بيانات وزارة المالية² وسلطة النقد³ لجميع الفرع الثاني والنسب من استخراج الباحثة.

¹ المؤشرات الاقتصادية، <http://www.pma.ps/Default.aspx?tabid=340&language=ar-EG>.

² <http://www.pmf.ps/53>

³ <http://www.pma.ps/Portals/1/Users/002/02/2/Publications/English/Annual%20Reports> /PMA%20Annual%20Reports/Annual_Report_2010_English.pdf ص5. (المبالغ بالمليون شيكل، وتم تحويل البيانات المالية المنشورة بعملة الدولار الى الشيكيل حسب متوسط سعر الصرف لكل سنة بناءً على ما هو منشور في موقع سلطة النقد الفلسطيني



شكل (9): الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية.

يتبين مما سبق ارتفاع الضغط الضريبي الفلسطيني في معظم سنوات الدراسة عن معدل 25% باستثناء "عام 2006 والسبب في ذلك الحصار الاقتصادي على فلسطين من قبل إسرائيل وذلك لفوز الحكومة التي شكلتها حماس في الانتخابات التشريعية ويعود السبب في ارتفاع الضغط الضريبي لحجم التهرب الضريبي الكبير في فلسطين، وسيطرة ضريبة القيمة المضافة"¹

وبلغ متوسط الضغط الضريبي خلال مدة الدراسة 28.4% وان دل على شيء فهو دليل على قلة الرفاه الاجتماعي للمكلف وتراجع التنمية الاقتصادية الفلسطينية وذلك لارتفاع ما يتحمله القطاع الضريبي بشكل عام تجاه الاقتصاد بنسب أعلى من ما هو عليه في الدول المتقدمة ذات الاقتصاد المزدهر وحتى يتم تأكيد تم الأخذ بعين الاعتبار صعوبات قياس مؤشر الضغط الضريبي ضمن الخصوصية التي تتطلبها الدراسة من خلال قياس المؤشر عند اعتماد متغير الناتج المحلي الإجمالي خارج إيرادات المقاصة لما لها من مساهمة عالية في الإيرادات العامة مقارنة بغيرها من الإيرادات الأخرى وبالتالي في الناتج المحلي الإجمالي.

¹ المؤشرات الاقتصادية، <http://www.pma.ps/Default.aspx?tabid=340&language=ar-EG>. ص 41.

جدول (19): مساهمة ضريبة المقاصة في الناتج المحلي الإجمالي. (المبالغ بالمليون شيكل)

السنة	البند	ايرادات المقاصة	الناتج المحلي الإجمالي	نسبة المساهمة
2005		4804.9	21585.15	%22.20
2006		2270.85	20743.2	%11.20
2007		5403.8	20144.94	%26.80
2008		3989.5	18242.35	%21.80
2009		4302.48	22088.04	%19.40
2010		4656.08	22652.51	%20.50
2011		5330.4	24088.05	%22.10
2012		5616.8	27796.24	%20.20
2013		6102.8	26917.2	%23.30
2014		7331	26121.9	%28
2015		7988.2	29333.34	%27
2016		8930.2	30540.6	%29.20

جدول (20): مساهمة ضريبة الدخل في الناتج المحلي الإجمالي. (المبالغ بالمليون شيكل)

السنة	البند	ايرادات ضريبة الدخل	الناتج المحلي الإجمالي	نسبة المساهمة
2005		247.7	21585.15	%1.14
2006		262.6	20743.2	%1.26
2007		293.5	20144.94	%1.45
2008		294	18242.35	%1.61
2009		309.6	22088.04	%1.40
2010		518.3	22652.51	%2.28
2011		503.9	24088.05	%2.09
2012		667.9	27796.24	%2.40
2013		754.1	26917.2	%2.80
2014		736	26121.9	%2.81
2015		724	29333.34	%2.46
2016		682.7	30540.6	%2.23

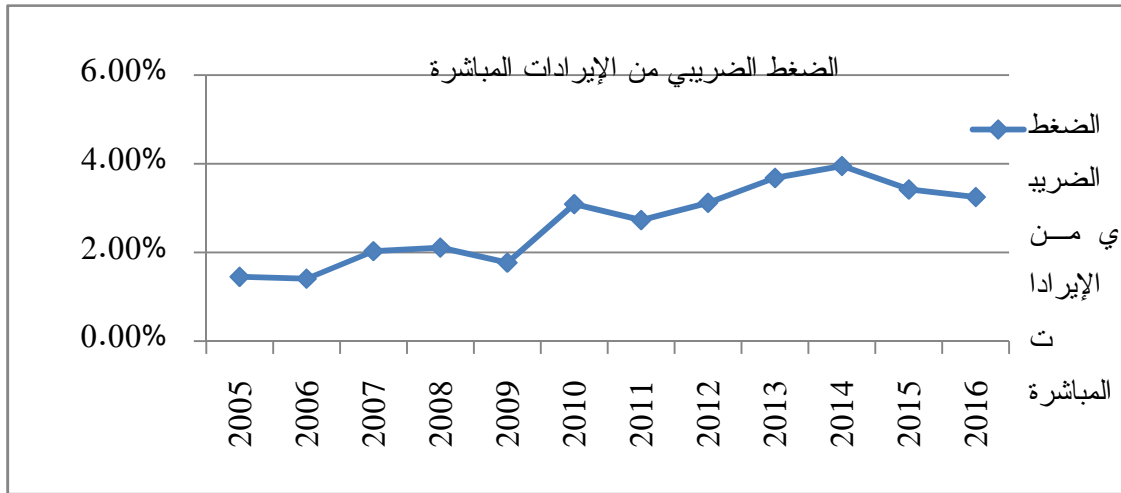
بلغ متوسط مساهمة إيرادات المقاصة خلال سنوات الدراسة في الناتج المحلي الإجمالي 22.6 % وهي مساهمة عالية جدا مقارنة لمساهمة ضريبة الدخل في الناتج المحلي الإجمالي التي بلغت متوسط 1.9% فقط، مما ينمي التوجه للضرائب غير المباشرة واستمرار اعتبار ضريبة الدخل ضريبة أقل من ثانوية في كافة اتجاهاتها.

وتعقبا على ما ورد سابقا ولتأكيد حجم الضغط الهائل المتولد من الإيرادات الضريبية تم التدرج للتوصل لحجم الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية المباشرة في حال اعتماد الناتج المحلي الإجمالي خارج إيرادات المقاصة لتفادي أي عوامل تؤثر على مصداقية البيانات ودلالاتها.

ثانيا: الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية المباشرة

جدول (21): الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية المباشرة. (المبالغ بالمليون شيكل)

البند السنة	الإيرادات الضريبية المباشرة	الناتج المحلي الإجمالي خارج إيرادات المقاصة	الضغط الضريبي للضرائب المباشرة خارج إيرادات المقاصة
2005	257.6	17562.15	1.46%
2006	271.65	19195.2	1.41%
2007	299.8	14741.14	2.03%
2008	301.35	14262.85	2.11%
2009	316.2	17785.56	1.77%
2010	556.1	17996.48	3.09%
2011	513.7	18787.15	2.73%
2012	678.2	21708.84	3.12%
2013	767.9	20854.8	3.68%
2014	744.8	18842.3	3.95%
2015	733	21403.64	3.42%
2016	704.3	21646.6	3.25%



شكل (10): الضغط الضريبي من الإيرادات الضريبية المباشرة.

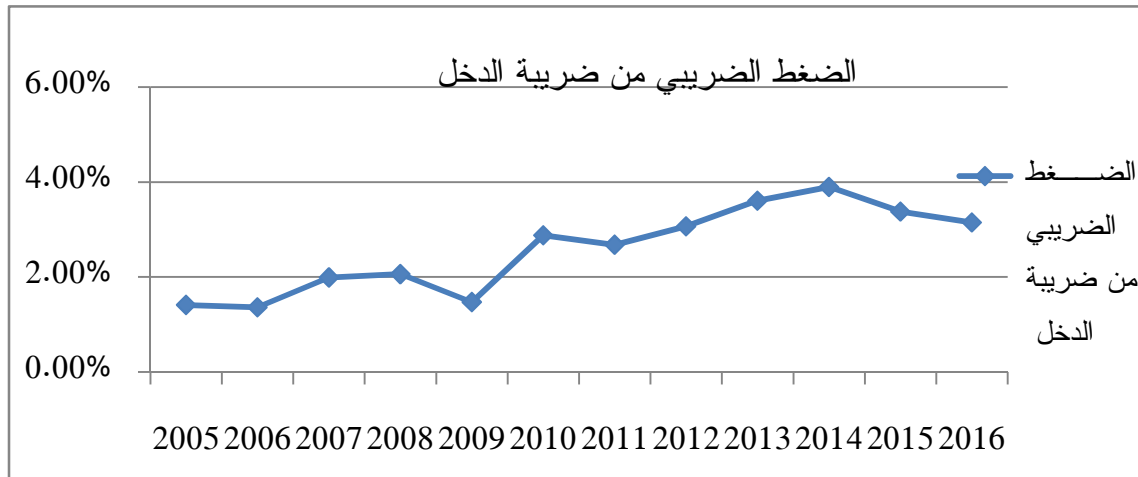
نلاحظ التباين الهائل لمعدلات الضغط الضريبي بين كافة الإيرادات الضريبية وبين المباشرة فقط منها حيث بلغ متوسط الضغط الضريبي للإيرادات الضريبية المباشرة 2.66% وهو معدل دون مستوى 25% مما يعكس ضعف الفعالية لديها من متابعة مجريات الاقتصاد والتنمية، وذلك لتدني تأثيرها في الاقتصاد أو إمكانية استخدام حصيلاتها في مشاريع استثمارية تحسن من الوضع الاقتصادي وتقلل معدلات البطالة، مما يزيد من سيطرة الإيرادات الضريبية غير المباشرة التي تفرض على جميع المكلفين وبنفس المعدل دون الأخذ بعين الاعتبار الأحوال الشخصية وتفقد العدالة الأفقية والرأسية.

ثالثاً: الضغط الضريبي من ضريبة الدخل.

تم التوصل من خلال البيانات المالية أدناه لمستويات الضغط الضريبي الناتج عن ضريبة الدخل الفلسطينية لتقييم فعاليتها ضمن هذا المؤشر.

جدول (22): الضغط الضريبي من ضريبة الدخل. (المبالغ بالمليون شيكل)

البند السنة	ايرادات ضريبة الدخل	الناتج المحلي الاجمالي خارج ايرادات المقاصة	الضغط الضريبي من ضريبة الدخل
2005	247.7	17562.15	1.41%
2006	262.6	19195.2	1.36%
2007	293.5	14741.14	1.99%
2008	294	14262.85	2.06%
2009	309.6	17785.56	1.74%
2010	518.3	17996.48	2.88%
2011	503.9	18787.15	2.68%
2012	667.9	21708.84	3.07%
2013	754.1	20854.8	3.61%
2014	736	18842.3	3.90%
2015	724	21403.64	3.38%
2016	682.7	21646.6	3.15%



شكل (11): الضغط الضريبي من ضريبة الدخل

من خلال التحليل اعلاه يتبين لنا الفرق الكبير بين متوسط الضغط الضريبي الاجمالي 28.4% وبين متوسط الضغط الضريبي من ضريبة الدخل خارج ايرادات المقاصة 2.60% الذي يعطي دلالة أكبر لما تتحمله ضريبة الدخل تجاه الاقتصاد الوطني فهو أدنى بشكل ملحوظ مما حدده كولان كلارك بـ 25%، وذلك لانخفاض معدلات الضريبة التي تفرض على الشركات المالية والشخص المعنوي والتوسع في منح الاعفاءات الاستثمارية لهم.

وبدل على انخفاض المقدرة التكاليفية للدخول في فلسطين نظرا لقلّة الاعفاءات العائلية والشخصية وكثرة الاعفاءات الاقتصادية غير المدروسة التي تمنح لغير مستحقيها وعدم كفاءة الادارة الضريبية، والتهرب الضريبي تحديدا عند اصحاب المهن الحرة بالرغم من اتساع شريحتهم، وتعدد التعديلات على القوانين الضريبية خلال فترة زمنية قصيرة لا تتجاوز 12 عام حيث كانت تعديلات متشابهة ولم تؤثر بشكل جوهري مما يزيد من صعوبة التحكم بها اداريا وفهمها من قبل المكلفين.

اضافة الى عدم قيام المشرع الضريبي بايجاد ضرائب جديدة تزيد من المساهمة في الحصيلة الضريبية بشكل مدروس او زيادة الاوعية الضريبية حيث أن الإيرادات الضريبية المباشرة تعتمد بشكل كامل على ضريبة الدخل ولا يوجد أي اثر يذكر للإيرادات ضريبة الاملاك التي تشملها الضرائب المباشرة حيث بلغ متوسط الضغط الضريبي من إيرادات ضريبة الدخل 2.60% اي أن مساهمة إيرادات ضريبة الاملاك في تحمل الضغط الضريبي من الإيرادات المباشرة 0.06%، أي أن إيرادات ضريبة الدخل لا يوجد لها أي تأثير في الناتج المحلي الاجمالي.

وبالتالي فإن انخفاض الضغط الضريبي لدى ضريبة الدخل الملحوظ دون مستوى 25% يؤكد على قلة فعالية ضريبة الدخل الفلسطينية خلال مدة الدراسة على التوصل للحد المعقول من تحقيق الإيرادات الضريبية التي تمكنها من مجارة الاقتطاع منها دون التسبب في اضرار اقتصادية، حيث أن فرض ضريبة الدخل التي تعتبر عالية مع ضعف المقدرة التكاليفية للمكلفين تجعل اصحاب الدخول المتدنية غير قادرين على الاستهلاك او حتى الإدخار او الإشباع لحاجاتهم وبالمقابل ينخفض تأثر أصحاب الدخول المرتفعة عند فرض نفس النسب الضريبية نظرا لإتساع سقف الشرائح الضريبية وكثرة الاعفاءات المقدمة للشخص المعنوي.

الفرع الثالث: المرونة الضريبية

يبين مؤشر المرونة مدى استجابة الضرائب للتغيرات التي تحدث في اقتصاد البلد ممثلا بالناتج المحلي الاجمالي، ولينصف النظام الضريبي بالفاعلية الجيدة يجب ان يكون ديناميكي

وسريع التكيف مع التقلبات الاقتصادية، ليتم اعتبار النظام الضريبي مرناً يستدعي أن تصل نسبة المرونة 1 صحيح أو أعلى، وتتعدم المرونة عندما تقل عن 1 صحيح

أولاً: المرونة الضريبية لدى حصيلّة الإيرادات الضريبية

قبل التطرق الى مرونة ضريبة الدخل الفلسطينية تم البدء بمرونة اجمالي الحصيلّة الضريبية التي تعكس مرونة النظام الضريبي بشكل عام.

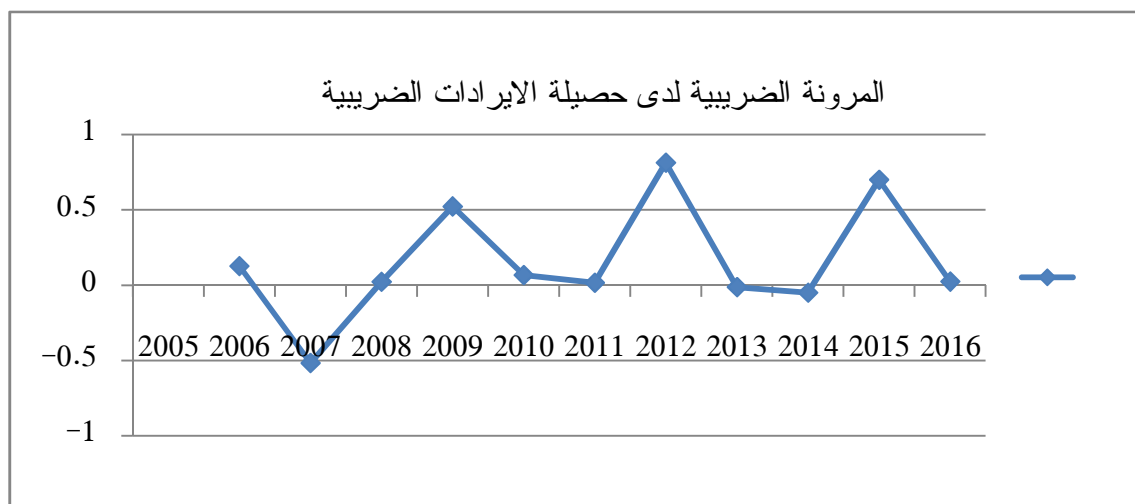
جدول (23): المرونة الضريبية لدى حصيلّة الإيرادات الضريبية. (المبالغ بالمليون شيكل)

البند السنة	الإيرادات الضريبية	التغير في الإيرادات الضريبية	نسبة التغير في الإيرادات الضريبية	الناتج المحلي الاجمالي	التغير في الناتج المحلي الاجمالي	نسبة التغير في الناتج المحلي الاجمالي	المرونة
2005	5062.5			21585.15			
2006	2542.5	2520-	49.70-%	20743.2	841.95-	3.9-%	12.70%
2007	6232	3689.5	145%	20144.94	598.26-	2.80-%	51.70-%
2008	4934.3	1297.7-	20.80-%	18242.35	1902.59-	9.40-%	2.21%
2009	5478.3	544	11.02%	22088.04	3845.69	21.08%	52.27%
2010	6412.4	934.1	17.05%	22652.51	564.47	2.55%	6.68%
2011	7057.2	644.8	10.05%	24088.05	1435.54	6.33%	1.58%
2012	7940.5	883.3	12.51%	27796.24	3708.19	15.39%	81.28%
2013	8260	319.5	4.02%	26917.2	879.04-	3.16-%	1.27-%
2014	9479.8	1219.8	14.76%	26121.9	795.3-	2.95-%	5-%
2015	10307	827.2	8.72%	29333.34	3211.44	12.29%	70%
2016	11321	1014	9.83%	30540.6	1207.26	4.11%	2.39%

المصدر: بيانات وزارة المالية¹ وسلطة النقد² لجميع الفرع الثالث والنسب من استخراج الباحثة.

¹ <http://www.pmf.ps/53>

² http://www.pma.ps/Portals/1/Users/002/02/2/Publications/English/Annual%20Reports/PMA%20Annual%20Reports/Annual_Report_2010_English.pdf ص 5. (المبالغ بالمليون شيكل، وتم تحويل البيانات المالية المنشورة بعملة الدولار الى الشيكّل حسب متوسط سعر الصرف لكل سنة بناءً على ما هو منشور في موقع سلطة النقد الفلسطيني



كل (12): المرونة الضريبية لدى حصيلّة الإيرادات الضريبية.

يتضح ضعف مرونة اجمالي الإيرادات الضريبية الفلسطينية اتجاه اي تغيير يحدث في الناتج المحلي الاجمالي الذي يعبر عن كافة المتغيرات الاقتصادية والمالية في البلاد، فمتوسط مؤشر المرونة لجميع سنوات الدراسة 17.7% فيظهر التباين بين متوسط المرونة الفعلي والمطلوب 100% اي 1 صحيح.

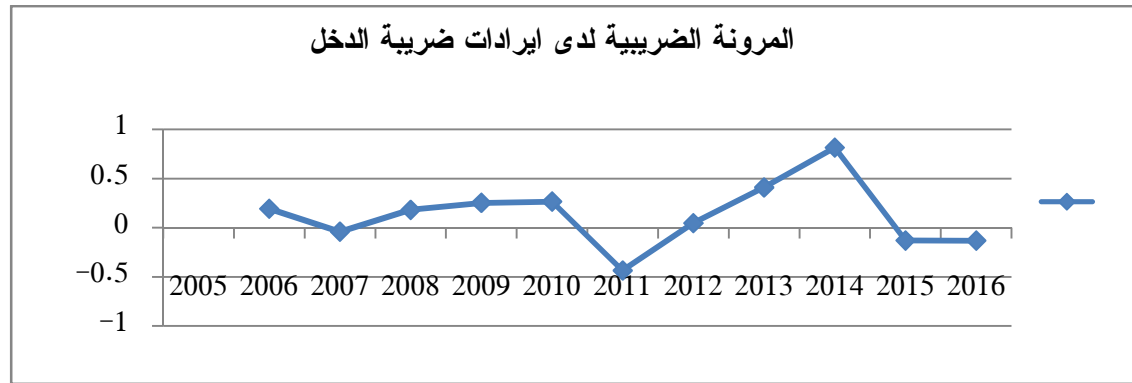
و بالتالي فإن النظام الضريبي الفلسطيني غير قادر على التكيف مع تقلبات الاوضاع الاقتصادية مما يزيد من اتجاه الدولة لادوات اخرى لتوجيه اقتصادها تسبب في زيادة مديونيتها بالاضافة لثقل العبء الضريبي على المكلفين.

ثانياً: المرونة الضريبية لدى إيرادات ضريبة الدخل

نظرا لخصوصية الدراسة التي تتناول ضريبة الدخل الفلسطينية تم التطرق لدرجات المرونة فيها اتجاه التغيرات التي تحصل على الناتج المحلي الاجمالي الذي يعبر عن الوضع الاقتصادي.

جدول (24): المرونة الضريبية لدى إيرادات ضريبة الدخل. (المبالغ بالمليون شيكل)

المرونة	نسبة التغير في الناتج المحلي الاجمالي	التغير في الناتج المحلي الاجمالي	الناتج المحلي الاجمالي	نسبة التغير في إيرادات ضريبة الدخل	التغير في إيرادات ضريبة الدخل	إيرادات ضريبة الدخل	البند / السنة
			21585.15			247.7	2005
%1.54-	-%3.9	841.95-	20743.2	%6.01	14.9	262.6	2006
%4.17-	%2.80-	598.26-	20144.94	%11.70	30.9	293.5	2007
%0.02	%9.40-	1902.59-	18242.35	%0.02	0.5	294	2008
%25.14	%21.08	3845.69	22088.04	%5.30	15.6	309.6	2009
%26.43	%2.55	564.47	22652.51	%67.40	208.7	518.3	2010
%42.60-	%6.33	1435.54	24088.05	%2.70-	14.4-	503.9	2011
%4.42	%15.39	3708.19	27796.24	%32.54	164	667.9	2012
%40.80	%3.16-	879.04-	26917.2	%12.90	86.2	754.1	2013
%81.35	%2.95-	795.3-	26121.9	%2.40-	18.1-	736	2014
%13.26-	%12.29	3211.44	29333.34	%1.63-	12-	724	2015
13.35-	%4.11	1207.26	30540.6	5.7-	41.3-	682.7	2016



شكل (13): المرونة الضريبية لدى إيرادات ضريبة الدخل

إن معدلات المرونة لدى ضريبة الدخل الفلسطينية خلال مدة الدراسة لم تصل الى 1 صحيح، حيث بلغ متوسط مؤشر المرونة فيها 4.3% أي أن ضريبة الدخل غير فعالة وغير قادرة وبأي شكل يذكر على مواجهة التقلبات الاقتصادية في البلاد.

ومن خلال التباين بين معدل مرونتها وما هو عليه لدى اجمالي الايرادات الضريبية الذي بلغ متوسط المرونة فيه 17.7 % يتبين أن وبرغم من ضعف المرونة لدى اجمالي الايرادات الا أن النظام الضريبي الفلسطيني يعتمد بشكل كلي على الضرائب غير المباشرة لمواجهة اي تغيير قدر الامكان.

وبالتالي ضريبة الدخل الفلسطينية غير مرنة فأى تغيير في الناتج المحلي الاجمالي تقابله ضريبة الدخل بنسب منخفضة تقل في كافة سنوات الدراسة عن نسبة 100% كما هو مبين في الشكل اعلاه، برغم من أن قانون ضريبة الدخل خضع لتعديلات مستمرة خلال 12 عام وذلك ما يؤكد عدم الدراسة الكاملة والمتقنة لطرق التعديل وفرض الاوعية الجديدة التي تزيد من ايرادها بدون الضرر بالمكلف وتقليل اتجاه الدولة نحو الضرائب غير المباشرة التي تنعدم فيها العدالة بدرجات اعلى من ضريبة الدخل.

بناءً على تحليل ضريبة الدخل الفلسطينية ضمن المؤشرات السابقة التي تفحص مدى فعاليتها في تحقيق الهدف الاقتصادي، يتبين لنا أن ضريبة الدخل في مستوى ادنى من أن تستخدم كأداة لمواجهة التقلبات الاقتصادية وتنمية الوضع الاقتصادي وبالتالي تقبل الفرضية الثانية التي تتعلق ضعف فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الهدف الاقتصادي.

المبحث الثالث

الهدف الاجتماعي

"تهدف الضرائب في المجتمعات ومنها ضريبة الدخل لتحقيق الأهداف الاجتماعية المتمثلة في العدالة الاجتماعية بين المكلفين وضمان التعامل معهم حسب مقدراتهم التكليفية والمنفعة الاجتماعية المتحققة لهم من التزامهم بواجبهم المالي اتجاه الدولة، بالإضافة الحرص على إعادة توزيع الدخل باستخدام نظام الشرائح المتصاعدة، والتخلص من الطبقة واستغلال الطبقة الغنية للطبقة الفقيرة"¹

سعى قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الى تحقيق الهدف الاجتماعي وتقليل الأعباء الضريبية على أصحاب الدخول المتدنية، وإعادة توزيع الدخل لتقليل الفجوة ما بين الأغنياء والفقراء، حيث جرى العديد من التعديلات التي تتناول الإعفاءات الضريبية ونظام الشرائح المتصاعدة، حيث تعتبر هذه البنود أكثر صلة في تحقيق الهدف الاجتماعية من غيرها، ولمعرفة جدوى التعديلات المستمرة على قانون ضريبة الدخل وفعاليتها في تحقيق العدالة الاجتماعية لذلك تم التركيز على بعض المؤشرات التي تبين فعاليتها منها مؤشر الضغط الضريبي الفردي، ودراسة نظام الشرائح المتصاعدة، ودور الإعفاءات والنسب الضريبية وإعادة توزيع الدخل في تقليل العبء الضريبي.

الفرع الاول: الضغط الضريبي الفردي

يبين هذا المؤشر ما يتحمله الفرد من ضرائب تبعا لحجم المبلغ المقتطع وأهميته بالنسبة لدخله الذي بدوره يعبر عن مستوى معيشته، وما يتولد من شعور بالحرمان لدى المكلف مقابل استعماله لهذا المبلغ في شأن معين في حياته، ويتم التوصل للضغط الضريبي الفردي من خلال ايجاد نصيب الفرد من الايرادات الضريبية وقسمة الناتج على نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي خارج ايرادات المقاصة.

¹ حمدالله، مؤيد (2005). دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين. ص36.

أولاً: الضغط الضريبي الفردي من إجمالي الإيرادات الضريبية الفلسطينية.

جدول (25): الضغط الضريبي الفردي من إجمالي الإيرادات الضريبية الفلسطينية. (المبالغ بالملليون شيكل)

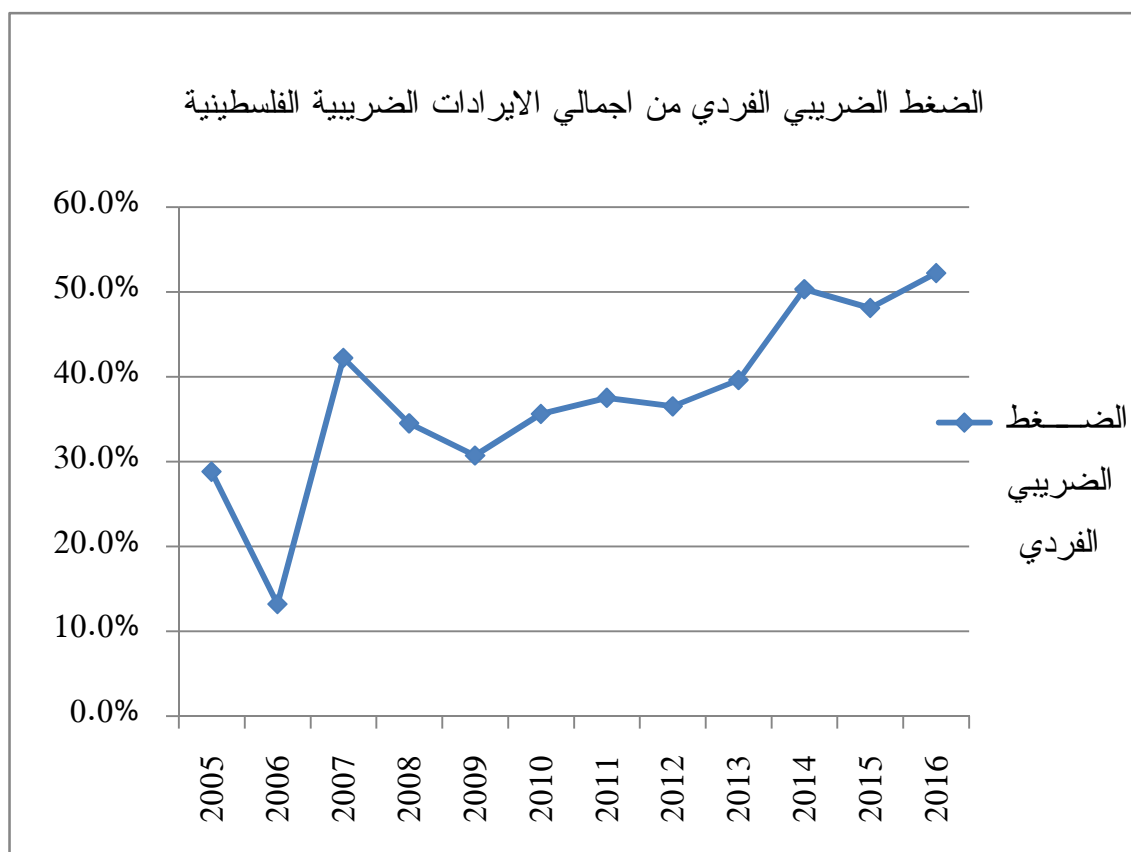
البند السنة	الإيرادات الضريبية ¹	عدد السكان بالمليون ²	الناتج المحلي الإجمالي خارج إيرادات المقاصة ³	نصيب الفرد من الإيرادات الضريبية	نصيب الفرد من الناتج المحلي إيرادات المقاصة	الضغط الضريبي الفردي
2005	5062.5	3.5	17562.15	1446.4	5017.7	28.80%
2006	2542.5	3.6	19195.2	706.25	5332	13.20%
2007	6232	3.7	14741.14	1684.3	3984	42.20%
2008	4934.3	3.8	14262.85	1298.5	3753.3	34.50%
2009	5478.3	3.9	17785.56	1404.6	4560.4	30.70%
2010	6412.4	4	17996.48	1603.1	4499.12	35.60%
2011	7057.2	4.2	18787.15	1680.2	4473.1	37.50%
2012	7940.5	4.3	21708.84	1846.6	5048.56	36.50%
2013	8260	4.4	20854.8	1877.2	4739.7	39.60%
2014	9479.8	4.6	18842.3	2060.8	4096.1	50.30%
2015	10307	4.7	21403.64	2192.9	4553.9	48.10%
2016	11321	4.8	21646.6	2358.5	4509.7	52.20%

المصدر: بيانات وزارة المالية وسلطة النقد لجميع الفرع الأول والنسب من استخراج الباحثة.

¹ <http://www.pmf.ps/52>

² http://www.pcbs.gov.ps/Portals/_Rainbow/StatInd/PalestineIndA2016.htm

³ <http://www.pma.ps/Default.aspx?tabid=340&language=ar-EG>



شكل (14): الضغط الضريبي الفردي من اجمالي الايرادات الضريبية الفلسطينية.

هناك استمرار ارتفاع الضغط الضريبي الفردي خلال سنوات الدراسة وبلغ متوسط الضغط الضريبي الفردي من اجمالي الايرادات الضريبية 37.8% وهي نسبة مرتفعة مقارنة بمتوسط نصيب الفرد من الدخل القومي المتحقق في فلسطين الذي بلغ 6649 شيكل¹

علما أن هذه النسبة تم التوصل لها بالأخذ بعدد السكان كافه وليس العاملين فقط، أي أن هناك من يساهم من دخله القليل ليعمل غيره من المواطنين تزامنا مع استمرار انتشار البطالة في فلسطين حيث بلغ متوسط البطالة خلال 12 سنة موضوع الدراسة 24%².

¹ <http://www.pma.ps/Default.aspx?tabid=340&language=ar-EG> المؤشرات الاقتصادية الرئيسية ص2 البيانات المالية، والنسبة من استخراج الباحثة، وتم التوصل للمتوسط نصيب الفرد بعد تحويل جميع المبالغ في سنوات الدراسة الى عملة الشيكلة حسب متوسط سعر الصرف لكل سنة والمنشورة في احصائيات سلطة النقد.

² <http://www.pma.ps/Default.aspx?tabid=340&language=ar-EG> المؤشرات الاقتصادية الرئيسية ص2 البيانات المالية، والنسبة من استخراج الباحثة

وبالتالي فإن انخفاض نصيب الفرد من الدخل القومي وارتفاع نسبه البطالة مرافق له ارتفاع متوسط الضغط الضريبي الفردي ما هو الا دليل على ضعف العدالة الاجتماعية الضريبية وارهاق للمواطن الملتزم بدفع الضريبية.

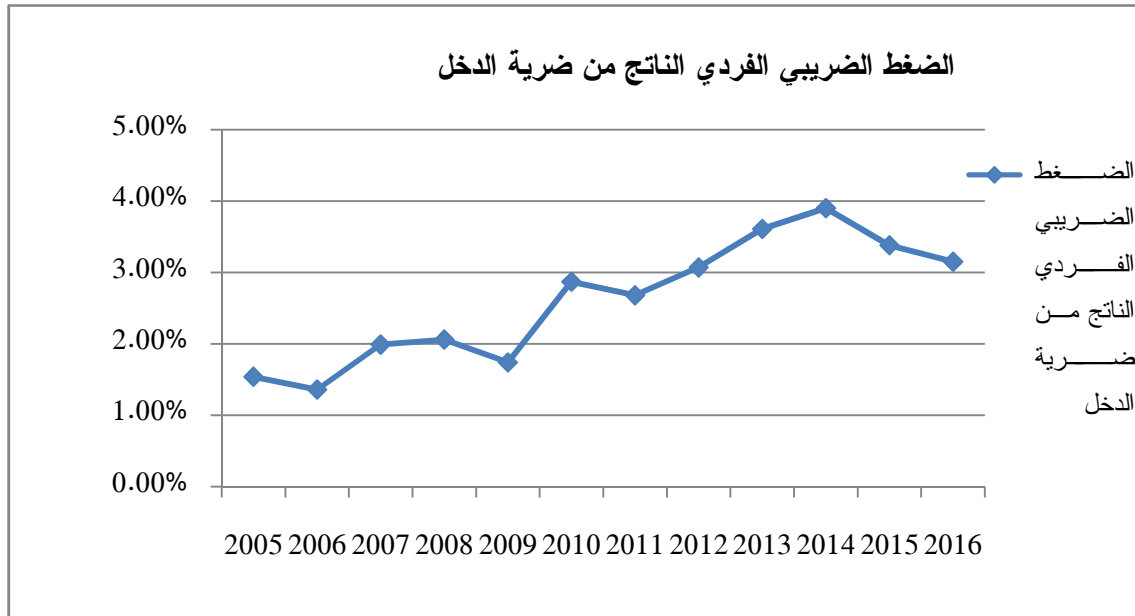
ثانياً: الضغط الضريبي الفردي من ضريبة الدخل

لا بد من التوصل لهذا المؤشر ضمن إيرادات ضريبة الدخل وذلك لان احساس المواطن بالضغط الضريبي الفردي من الضرائب المباشرة والتي منها ضريبة الدخل أكبر من ما هو عليه الامر في الضرائب غير المباشرة، كما أن كثرة التعديلات التي حدثت على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني قللت عامل الاستقرار والوضوح في التشريع مما يؤثر سلبا على قاعدة اليقين في ضريبة الدخل ويزيد من حدة الضغط الضريبي الفردي المتأني منها.

جدول (26): الضغط الضريبي الفردي من ضريبة الدخل. (المبالغ بالمليون شيكل)

البند السنة	ايرادات ضريبة الدخل	عدد السكان بالمليون ¹	الناتج المحلي الاجمالي خارج ايرادات المقاصة	نصيب الفرد من ايرادات ضريبة الدخل	نصيب الفرد من الناتج المحلي خارج ايرادات المقاصة	الضغط الضريبي الفردي الناتج من ايرادات ضريبة الدخل
2005	247.7	3.5	17562.15	77.77	5017.7	1.54%
2006	262.6	3.6	19195.2	72.94	5332	1.36%
2007	293.5	3.7	14741.14	79.32	3984	1.99%
2008	294	3.8	14262.85	77.36	3753.3	2.06%
2009	309.6	3.9	17785.56	79.38	4560.4	1.74%
2010	518.3	4	17996.48	129.57	4499.12	2.87%
2011	503.9	4.2	18787.15	119.97	4473.1	2.68%
2012	667.9	4.3	21708.84	155.32	5048.56	3.07%
2013	754.1	4.4	20854.8	171.38	4739.7	3.61%
2014	736	4.6	18842.3	160	4096.1	3.90%
2015	724	4.7	21403.64	154.04	4553.9	3.38%
2016	682.7	4.8	21646.6	142.22	4509.7	3.15%

¹ http://www.pcbs.gov.ps/Portals/_Rainbow/StatInd/PalestineIndA2016.htm



شكل (15): الضغط الضريبي الفردي من ضريبة الدخل.

يتبين أن الضغط الضريبي الفردي المتأتي من ضريبة الدخل الفلسطيني استمرت بالارتفاع طوال سنوات دراسته وبلغ متوسط هذا المؤشر 2.6% نلاحظ الفرق الشاسع بينه وبين متوسط المؤشر من إجمالي الإيرادات 37.8% أي بفرق 35.2% المتحصلة من الضرائب غير المباشرة هذا ما يؤكد ضعف العدالة الضريبية على المواطن الفلسطيني نظراً لانخفاض مقدره التكلفيه له وارتفاع معدل البطالة مع تواجد انخفاض في متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي الذي بلغ 6649 شيكل سنوياً أي ما يعادل 554 شيكل شهرياً.

و اعتماد المشرع الفلسطيني على نظام الشرائح المتصاعده الذي يبدأ بنسبة على الأقل 5% دون اعتماد نسبه اعفاء صفرية على سبيل المثال ذلك ما يعكس العبء الضريبي الفردي والنفسي على المواطن الفلسطيني وعدم اعطاء المشرع الضريبي اهتمام بشكل مخصص لاصحاب الدخول المتدنية ومدى قدرتهم على تحقيق اقل مستوى من متطلباتهم الاجتماعية.

الفرع الثاني: قياس مؤشر الشرائح المتصاعدة المطبق في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

"اصبحت العدالة الاجتماعية عنصر رئيسي من عناصر ازدهار المجتمع لذا يتبع النظام الضريبي الفلسطيني منهج الشرائح المتصاعده سواء على الشخص المعنوي او الطبيعي باستثناء

الضريبة على أقساط التأمين على الحياة، ويتمثل جوهر نظام الشرائح المتصاعدة بتجزئه الدخل الخاضع للضريبة الى شرائح مالية متعددة ومن ثم فرض معدل يختلف عن الآخر وبشكل طردي اي كلما ازداد الدخل يزيد المعدل المفروض عليه حتى تتحقق العدالة والمساواة الضريبية بين المكلفين، ولكن الشرائح الضريبية المفروضة في فلسطين لا تمثل العدل في توزيع الأعباء الضريبية لتقسيم الشرائح الى ثلاثة فقط، فهناك الكثير من الفئات التي لا يمكن حصرها ضمن ذوي دخل متدني، متوسط، ومرتفع ¹ "

ومنذ اعتماد القانون الفلسطيني الضريبي ومباشره تنفيذه حتى يومنا جري عليه العديد من التعديلات التي شملت الكثير من الجوانب منها الشرائح الضريبية ومعدلاتها

¹ قباجة، أحمد. 2012. الضرائب في فلسطين: هروب الأغنياء وأعباء جديدة على الفقراء. مركز بيسان للبحوث والإنماء وشبكة المنظمات الأهلية الفلسطينية ص4.

جدول (27): التعديلات التي جرت على قانون ضريبة الدخل بما يتعلق بالشخص الطبيعي.

قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 مادة 14					السنوات
المدى	المبلغ الخاضع	النسبة	مبلغ الضريبة	مبلغ تراكمي	الشرائح
1-10000	\$10000	8%	\$800	\$800	الشريحة الاولى
10001-16000	6000	12%	\$720	\$1520	الشريحة الثانية
ما يزيد عن 16000 \$		16%			الشريحة الثالثة
قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 مادة 11					السنوات
المدى	المبلغ الخاضع	النسبة	مبلغ الضريبة	مبلغ تراكمي	الشرائح
1-10000	\$10000	5%	\$500	\$500	الشريحة الاولى
10001-20000	\$10000	10%	\$1000	\$1500	الشريحة الثانية
ما يزيد عن 20000 \$		15%			الشريحة الثالثة
قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل مادة 16					السنوات
المدى	المبلغ الخاضع	النسبة	مبلغ الضريبة	مبلغ تراكمي	الشرائح
1-40000 ILS	40000 ILS	5%	2000 ILS	2000 ILS	الشريحة الاولى
40001-80000 ILS	40000 ILS	10%	4000 ILS	6000 ILS	الشريحة الثانية
ما يزيد عن 80000 ILS		15%			الشريحة الثالثة
قرار مجلس الوزراء رقم 1/116/13 لسنة 2012					السنوات
المدى	المبلغ الخاضع	النسبة	مبلغ الضريبة	مبلغ تراكمي	الشرائح
1-40,000 ILS	40,000	5%	2,000	2,000	الشريحة الاولى
40,001-80,000 ILS	40,000	10%	4,000	6,000	الشريحة الثانية
80,001-125,000 ILS	45,000	15%	6,750	12,750	الشريحة الثالثة
125,000 ILS فأكثر	-----	20%	-----	-----	الشريحة الرابعة
قرار بقانون رقم 4 لسنة 2014 ----- لم تعدل الشرائح					السنوات
قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 مادة 4					السنوات
المدى	المبلغ الخاضع	النسبة	مبلغ الضريبة	مبلغ تراكمي	الشرائح
1-75,000	75,000	5%	3,750	3,750	الشريحة الاولى
75,001-150,000	75,000	10%	7,500	11,250	الشريحة الثانية
150,000 فأكثر	-----	15%	-----	-----	الشريحة الثالثة

من خلال الجدول يتبين أن السقف المعتمد لكل شريحة ضريبية في أي تعديل من التعديلات التي مر بها القانون الضريبي الفلسطيني لم تمد للعدالة بصله وذلك لإرتفاع سقف الشريحة الواحده وقلة عدد الشرائح المعتمده وعدم التوجه نحو فرض ضريبة صفرية لاصحاب الدخول المتدنية، بالإضافة لفرض ضريبة وبنسبه عاليه من الشريحة الاولى.

ففي قانون عام 2004 تنتهي الشريحة ب \$ 10000 اي ما يعادل ILS45000، و تنتهي الشريحة الثانيه ب \$16000 اي ما يعادل ILS 72000، والفرق بينهما \$6000 اي ما يعادل ILS 27000 بمعنى أن هناك إمكانية لفرض شريحة اضافية بينهما وبمعدل يتوسط المعدلات الضريبية المفروضه.

كذلك الأمر في قرار بقانون عام 2008 تنتهي الشريحة الاولى بسقف \$10000 ما يعادل ILS 35000 حسب متوسط سعر الصرف لذلك العام وتنتهي الشريحة التابعه بسقف \$20000 ما يعادل ILS70000 اي ان السقف ارتفع عن التعديل السابق اذا ما تم تجاهل تأثير متوسطات سعر الصرف للعملة.

وفي تعديلات قرار بقانون عام 2011 و 2012 فإن الشريحة الاولى تنتهي ب ILS40000 والفرق بينها وبين سقف الشريحة التاليه ILS 40000 تكفي لإضافة شريحة بينهما أما في آخر تعديل اتجه النظام الضريبي لزياده السقف وبنفس المعدل السابق حيث اصبحت الشريحة الاولى تنتهي ب ILS75000 والثانية بسقف ILS150000 وهذا بالاضافة أن كل تعديل من التعديلات فرض نفس النسبه الضريبية على كل ما يزيد عن سقف الشريحة الثانية ويدخل ضمن الشريحة الثالثة وهذا ما يؤكد ضعف العدالة الرأسية والأفقية.

ففي جميع التعديلات تم رفع الأسقف لكل شريحة وجعل الشريحة الثالثة ذات سقف مفتوح مما يتسبب بنعدام العدالة الضريبية بين فئات المجتمع ذات الدخول المختلفة والتي لا يمكن حصرها في ثلاث شرائح (متدني، متوسط، مرتفع) حيث وكما تم الذكر سابقاً هناك امكانية لإضافة العديد من الشرائح وبأسقف قليلة ونسب ضريبية منخفضة تبدأ بالارتفاع بشكل تدريجي

حتى يتمكن المشرع الضريبي من تحقيق العدالة وهي أحد أهداف ضريبة الدخل وضرورة الخروج من اطار الفكرة المعروفة وهي أن زيادة عدد الشرائح الضريبية يتسبب في زيادة التكلفة والمصاريف المطلوبة من الإدارة عند التحصيل.

مما يتوجب عليه التمييز ايضا بما يتعلق بشرائح الشخص المعنوي وبرغم من كثرة التعديلات الا انها لم تقوم بتجزئة قطاعات الشخص المعنوي حسب حجم الارباح المالية التي يحققها وفرض نسب ضريبية متباينة تبعا لتباين واختلاف حجم الأرباح المتحصلة، فلا يمكن أن تتحقق العدالة عندما يتم فرض نسبة ضريبية واحدة على قطاع البنوك والقطاع الصناعي والزراعي وغيرها من المجالات فالاختلاف ليس فقط في حجم الارباح وايضا في نسبة المساهمة بالحد من البطالة وتوفير فرص العمل فعلى سبيل المثال القطاع الصناعي والزراعي يساهم في تشغيل الايادي العاملة بشكل أكبر من ما هو عليه الحال في القطاع المصرفي، فيتعين على المشرع الضريبي إعادة هيكلة الشرائح الضريبية على الشخص المعنوي والطبيعي، ففي حالة المعنوي يجب أن يكون الاختلاف في معدلات الضريبة باختلاف طبيعة النشاط فالأشخاص المالية تكون أعلى النسب ويتبعها الشخص التجاري، ثم الصناعي والزراعي.

كما الاستمرار بهذه الطريقة وهي المساواة بين مكلف طبيعي يحقق دخل صافي بقيمة ILS150000 في اخر شريحة ومكلف معنوي يحقق أرباح تصل الى اضعاف هذا المبلغ والى الملايين عندما تفرض عليهم نفس النسبة الضريبية 15%.

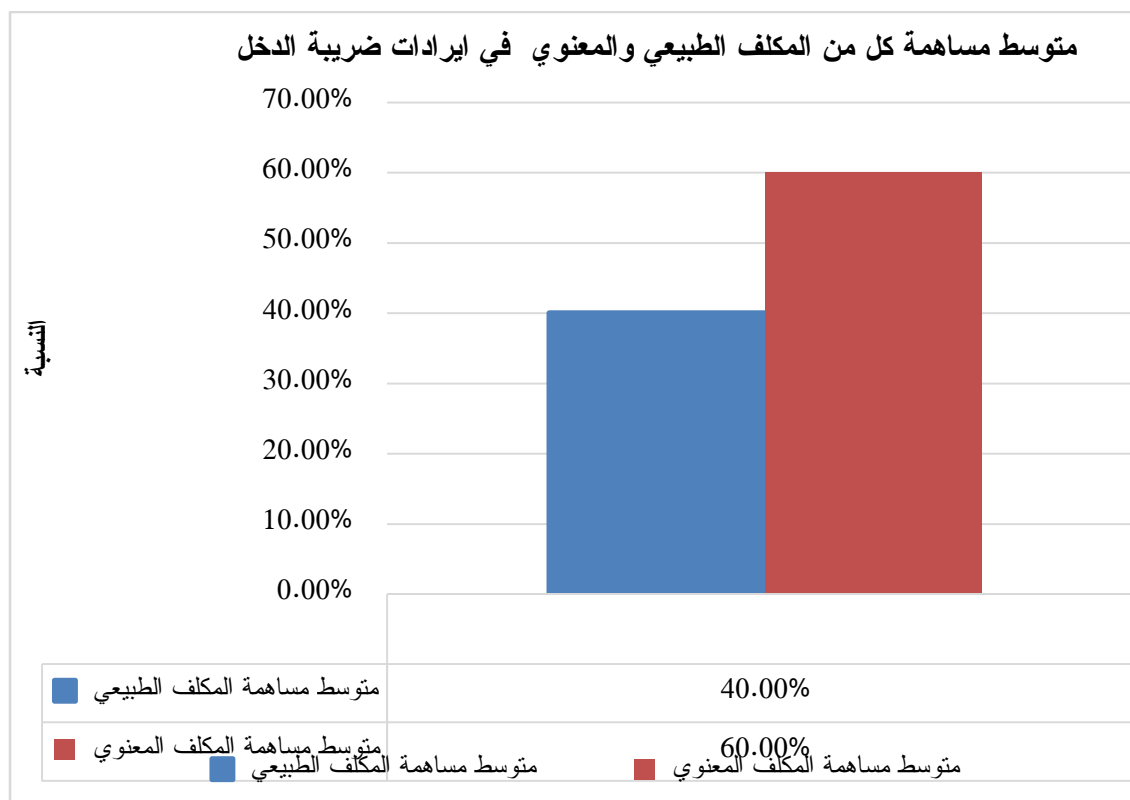
حيث أن مساهمة المكلفين الطبيعيين تتقارب بشكل ملحوظ من مساهمة المكلفين المعنويين عند النظر الى حجم الإقتطاعات التي تمثل مدى مساهمة كل من الأفراد والاقتطاعات من الرواتب والشركات يتبين أن الشراكات التي تمثل المكلف المعنوي له دور أكثر من المكلف الطبيعي وذلك منطقي نظراً لحجم ارباحه ولكن جوهرياً لا بد أن تتم التعديلات على النسب الضريبية بشكل عادل يفرق ما بين المعنوي والطبيعي وعدم معاملتهم ضريبيا بفرض نسبة واحدة عند الشريحة الأخيرة.

وذلك لأن كافة التعديلات على قانون ضريبة الدخل تناولت تخفيض لنسب ضريبة الدخل المفروضة على الشخص المعنوي وايضا اصحاب الدخل العالية بشكل متتالي وحسب البيانات المالية المنشورة يتبين أن ذلك لم يحدث نقلة نوعية في حجم مساهمات هذه الفئات وبالتالي في نسبة ضريبة الدخل في الايراد العام، ولتوضيح الصورة تم عرض حجم مساهمة كل من المكلف المعنوي والمكلف الطبيعي في ايراد ضريبة الدخل التي اقتصرت على سنوات 2010 حتى 2016 باستثناء سنوات 2005-2009 وذلك لتعذر الحصول عليها.

جدول (28): حجم ونسبة مساهمة المكلفين (طبيعي، معنوي) في ايرادات ضريبة الدخل خلال الفترة 2010-2016¹ (مليون شيكل).

البند السنة	مكلف طبيعي (افراد - اقتطاعات رواتب)	نسبة المساهمة	مكلف معنوي	نسبة المساهمة	المجموع
2010	202	%40.7	294.15	%59	496.15
2011	218.4	%43.7	280.7	%56	499.1
2012	285.5	%43	386.7	%58	672.2
2013	264.6	%34.9	483.48	%64.6	748.08
2014	283.45	%38.9	442.7	%60.9	726.15
2015	264.86	%37.5	440.04	%62.4	704.9
2016	241.68	%35.6	430.92	%64	672.6

¹ <http://www.pmf.ps/43>



شكل (16): متوسط مساهمة كل من المكلف الطبيعي والمعنوي في إيرادات ضريبة الدخل.

يعكس الجدول السابق والشكل ، أن على مرور السنوات أصبحت مساهمة المكلف الطبيعي تقل مقابل المكلف المعنوي بتزامن مع رفع سقف الشرائح وتنشيت النسب الضريبية، ومع ذلك فإن النسب الضريبية التي تفرض على المكلف الطبيعي في الشريحة الأخيرة مساوية للنسبة المفروضة على المكلف المعنوي باستثناء قطاع الاتصالات.

فالمشرع الضريبي عند فرض النسب الضريبية على المكلف المعنوي لم يأخذ بعين الاعتبار التفاوت في حجم الأرباح بين القطاعات الاقتصادية المختلفة أو حتى ضمن القطاع الواحد، أو الاختلاف في مكان المشروع بين اقاليم الوطن موزعة من الشمال مرورا بالوسط ثم الجنوب وذلك لان الاختلاف في الموقع له اثر في اختلاف الربح المحقق وهناك تأثير للكثير من العوامل الاخرى منها سهولة الوصول وتوفر المواد الخام والايادي العاملة، ولا يوجد اي توجه نحو منح المشاريع العاملة في المناطق النائية امتيازات ضريبية لتشجيعها ودعم استمرارها، بالإضافة الى تجاهل اختلاف مساهمة القطاعات في توفير فرص العمل، فإن تجاهل هذه

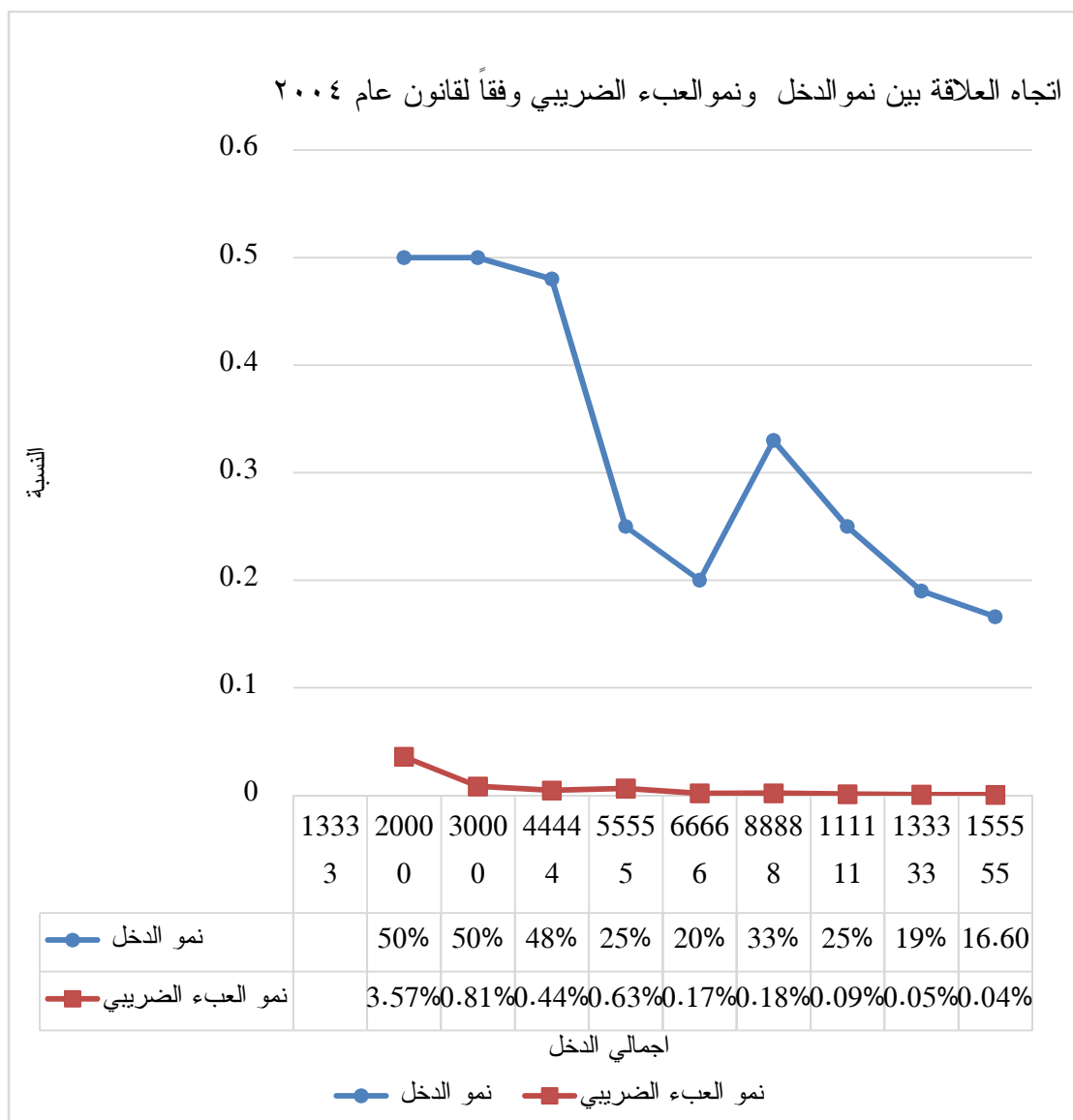
الاعتبارات دليل على ضعف العدالة الضريبية بين المكلفين وازدياد العبء الضريبي على اصحاب الدخول المتدنية.

الفرع الثالث: قياس دور الاعفاءات الضريبية والشرائح وتوزيع الدخل الخاضع للضريبة في تحديد العبء الضريبي

قام المشرع الضريبي بمنح الاعفاءات الضريبية عند كل تعديل من التعديلات التي مر بها قانون ضريبة الدخل وذلك حتى يتحقق الهدف منها وهو سيادة العدالة الاجتماعية على كافة فئات المجتمع بدخولهم المتفاوتة، فيجب أن تراعي تلك الإعفاءات الاحتياجات الاجتماعية، التعليمية، الصحية، الاقتصادية وغيرها لأفراد المجتمع بطريقة توازي بين احتياجات الافراد التي تتمثل في جوهرها بتخفيف العبء الضريبي على الفئات ذات الدخل المحدود وبين احتياجات الادارة الضريبية المتمثلة بزيادة خزينة الدولة وتوفير مصدر تمويل من الضرائب، وحتى يتم الحكم على عدالة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وتعديلاته ومدى فعاليته في تحقيق العدالة الاجتماعية وتصعيد العبء الضريبي على الفئات ذات الدخل المرتفع تم الاخذ بمستويات الدخول على اختلافها ضمن 10 مستويات تشمل المرور بكافة الشرائح الضريبية على المكلف الطبيعي فقط نظرا لضعف التعدد والتسلسل في النسب الضريبية المفروضة على المكلف المعنوي.

جدول (29): اليه احتساب ضريبة الدخل وفقاً لقانون عام 2004 مقارنة مع العبء الضريبي وتطوره تبعاً للزيادة في الدخل (دولار دخول تتعادل مع الشيكل في القوانين الاخرى وذلك حسب متوسط سعر الصرف المعطى عنه في منشورات سلطة النقد).

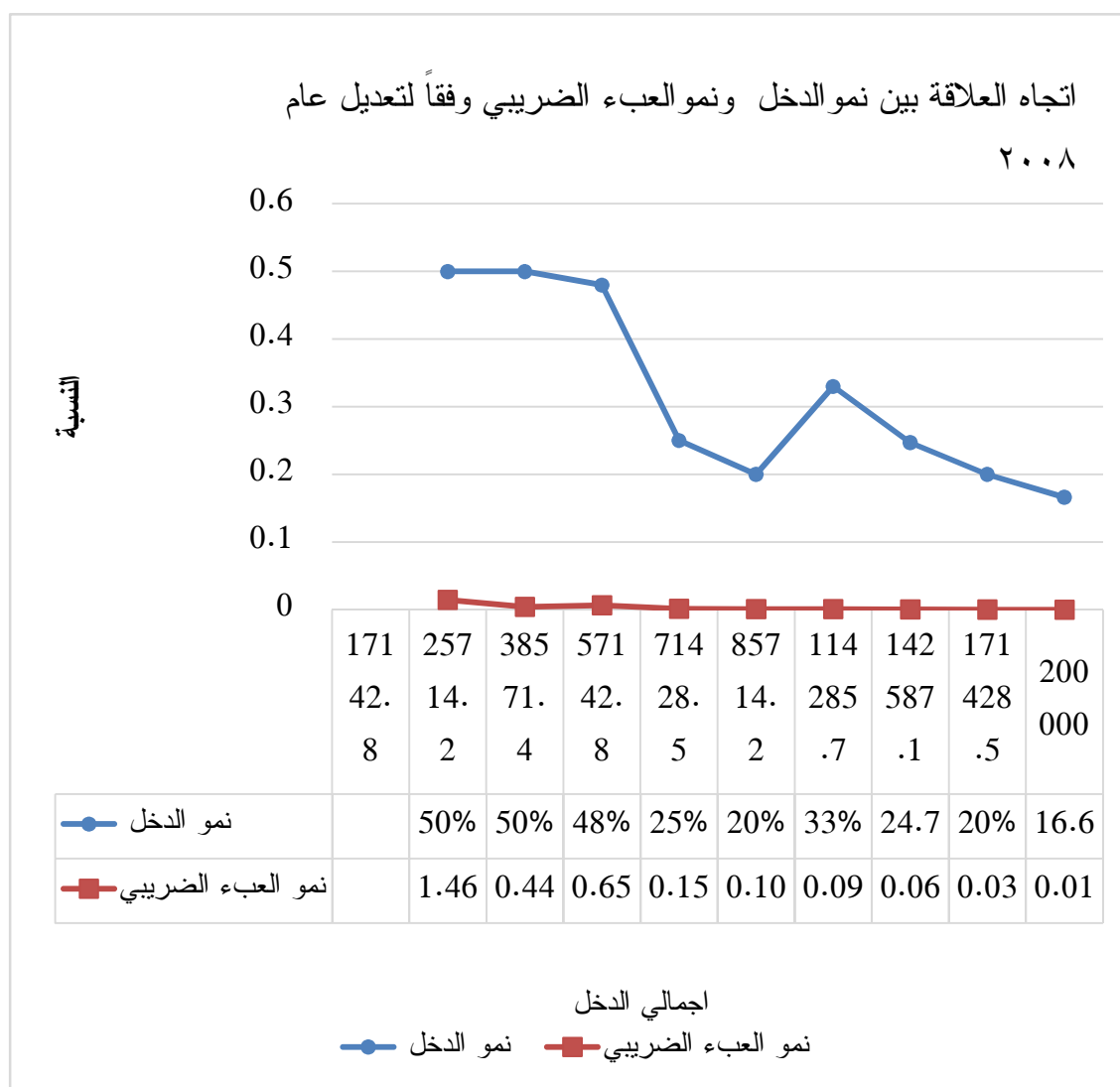
10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
155555	133333	111111	88888	66666	55555	44444	30000	20000	13333	صافي الدخل
12000	12000	12000	12000	12000	12000	12000	12000	12000	12000	الإعفاء الضريبي
143555	121333	99111	76888	54666	43555	32444	18000	8000	1333	صافي الدخل الخاضع للضريبة
800	800	800	800	800	800	800	800	640	106.64	ضريبة الشريحة الأولى 1-10000 %8\$
133555	111333	89111	66888	44666	33555	22444	8000	---	---	الدخل المتبقي
16026.6	13359.96	10693.32	8026.56	5359.92	4026.6	1920	960	---	---	ضريبة الشريحة الثانية - 1001 %12 16000\$
117555	95333	73111	50888	28666	17555	6444	---	---	---	الدخل المتبقي
18808.8	15253.28	11697.76	8142.08	4586.56	2808.8	1031	---	---	---	ضريبة الشريحة الثالثة 16000 فما فوق %16
35635.4	29412.28	23191.08	16968.64	10746.48	7635.4	3751	1760	640	106.64	مجموع الضريبة المستحقة
119919.6	103920.72	87919.92	71919.36	55919.52	47919.6	40693	28240	19360	13226.36	صافي الدخل بعد الضريبة
%22.9	%22	%20.8	%19	%16.1	13.7%	8.4%	5.8%	%3.2	%0.07	نسبة العبء الضريبي
%16.6	%19	%25	%33	%20	%25	%48	%50	%50	---	نسبة الزيادة في الدخل
%0.04	%0.05	%0.09	%0.18	%0.17	%0.63	%0.44	%0.81	%3.57	---	نسبة الزيادة في العبء الضريبي



شكل (17): اتجاه العلاقة بين نمو الدخل ونمو العبء الضريبي وفقاً لقانون عام 2004.

جدول (30): اليه احتساب ضريبة الدخل وفقاً لتعديل عام 2008 مقارنة مع العبء الضريبي وتطوره تبعاً للزيادة في الدخل (دولار دخول تتعادل مع الشيكل في القوانين الاخرى وذلك حسب متوسط سعر الصرف المعطن عنه في منشورات سلطة النقد).

10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
200000	171428.5	142587.1	114285.7	85714.2	71428.5	57142.8	38571.4	25714.2	17142.8	صافي الدخل
7200	7200	7200	7200	7200	7200	7200	7200	7200	7200	الإعفاء الضريبي
192800	164228.5	135387.1	107085.7	78514.2	64228.5	49942.8	31371.4	18514.2	9942.8	الدخل الخاضع للضريبة
9640	8211.4	6769.3	5354.2	3925.7	3211.4	2497	1568.5	925.7	497.14	ضريبة الشريحة الأولى %5\$10000-1
182800	154228.5	125387.1	97085.7	68514.2	54228.5	39942.8	21371.4	8514.2	--	الدخل المتبقي
18280	15422.8	12538.1	9708.5	6851.4	5422.8	3994.2	2137.1	851.4	--	ضريبة الشريحة الثانية 10001- %10 \$20000
162800	134228.5	105387.1	77085.7	48514.2	34228.5	19942.8	1371.4	---	--	الدخل المتبقي
24420	20134.2	15808	11562.8	7277	5134.2	2991.4	205.7	---	--	ضريبة الشريحة الثالثة \$20000 فما فوق 15%
52340	43768.4	35115.4	26625.5	18054.1	13768.4	9482.6	3911.3	1777	497.14	مجموع الضريبة المستحقة
147660	127660.1	107471.7	87660.2	67660.1	57660.1	47660.2	34660.1	23937.2	16645.66	صافي الدخل بعد الضريبة
%26	%25.5	%24.6	%23	%21	%19	%16.5	%10	%6.9	%2.8	نسبة العبء الضريبي
%16.6	%20	%24.7	%33	%20	%25	%48	%50	%50		نسبة الزيادة في الدخل
%0.01	%0.03	%0.06	%0.09	%0.10	%0.15	%0.65	%0.44	%1.46		نسبة الزيادة في العبء الضريبي

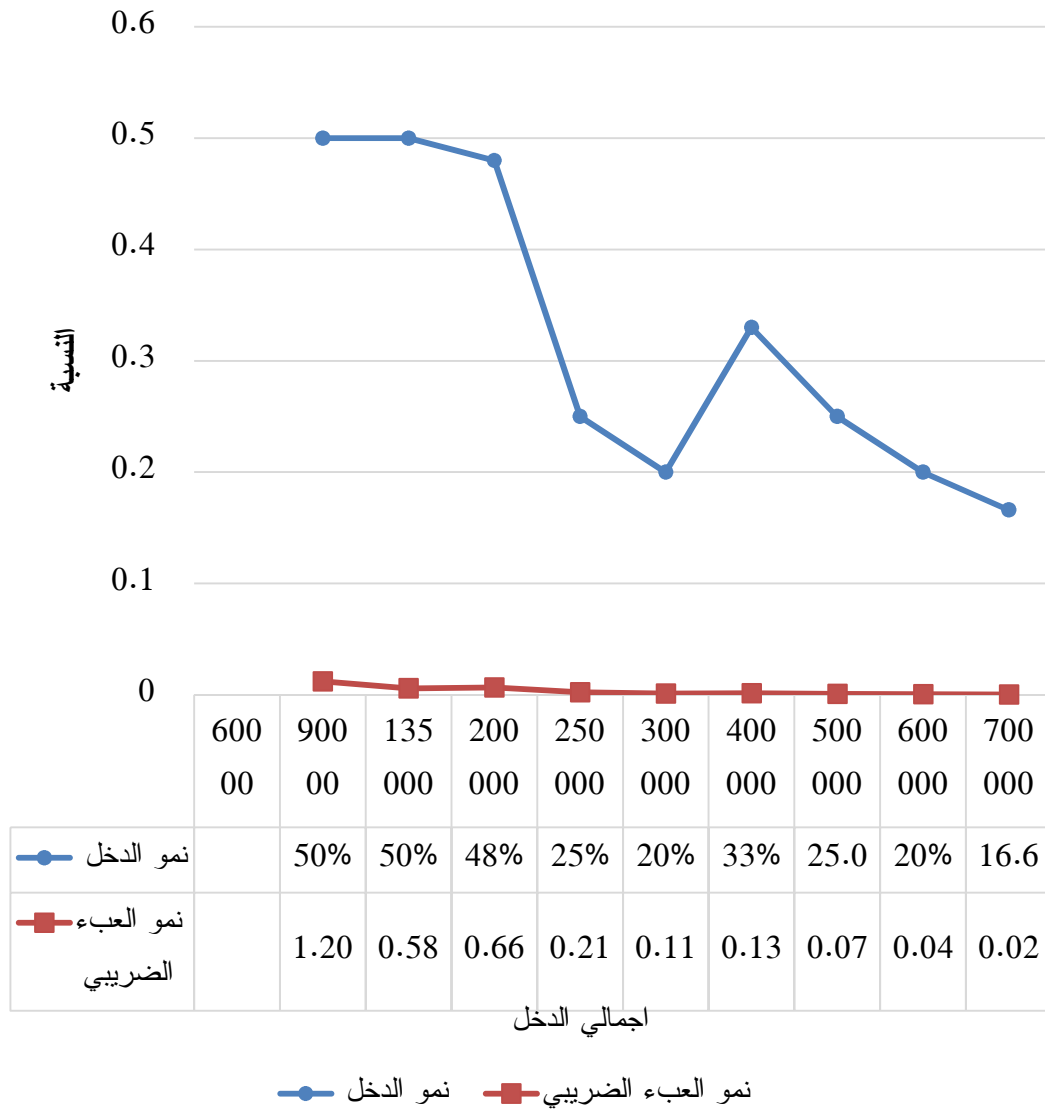


شكل (18): اتجاه العلاقة بين نمو الدخل ونمو العبء الضريبي وفقاً لقانون عام 2008.

جدول (31): اليه احتساب ضريبة الدخل وفقاً لتعديل عام 2011 مقارنة مع العبء الضريبي وتطوره تبعاً للزيادة في الدخل (شكل)

10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
700000	600000	500000	400000	300000	250000	200000	135000	90000	60000	صافي الدخل
30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	الإعفاء الضريبي
670000	570000	470000	370000	270000	220000	170000	105000	60000	30000	الدخل الخاضع للضريبة
33500	28500	23500	18500	13500	11000	8500	5250	3000	1500	ضريبة الشريحة الأولى 1--- %5 ILS 40000
630000	530000	430000	330000	230000	180000	130000	65000	20000	----	الدخل المتبقي
63000	53000	43000	33000	23000	18000	13000	6500	2000	----	ضريبة الشريحة الثانية 40001--- %10 ILS80000
550000	450000	350000	250000	150000	100000	50000	----	----	----	الدخل المتبقي
82500	67500	52500	37500	22500	15000	7500				ضريبة الشريحة الثالثة 80000 ILS فما فوق 15%
179000	149000	119000	89000	59000	44000	29000	11750	5000	1500	مجموع الضريبة المستحقة
521000	451000	381000	311000	241000	206000	171000	123250	85000	58500	صافي الدخل بعد الضريبة
%25.5	%24.8	%23.8	%22.2	%19.6	%17.6	%14.5	%8.7	%5.5	%2.5	نسبة العبء الضريبي
%16.6	%20	%25	%33	%20	%25	%48	%50	%50		نسبة الزيادة في الدخل
%0.02	%0.04	%0.07	%0.13	%0.11	%0.21	%0.66	%0.58	%1.2		نسبة الزيادة في العبء الضريبي

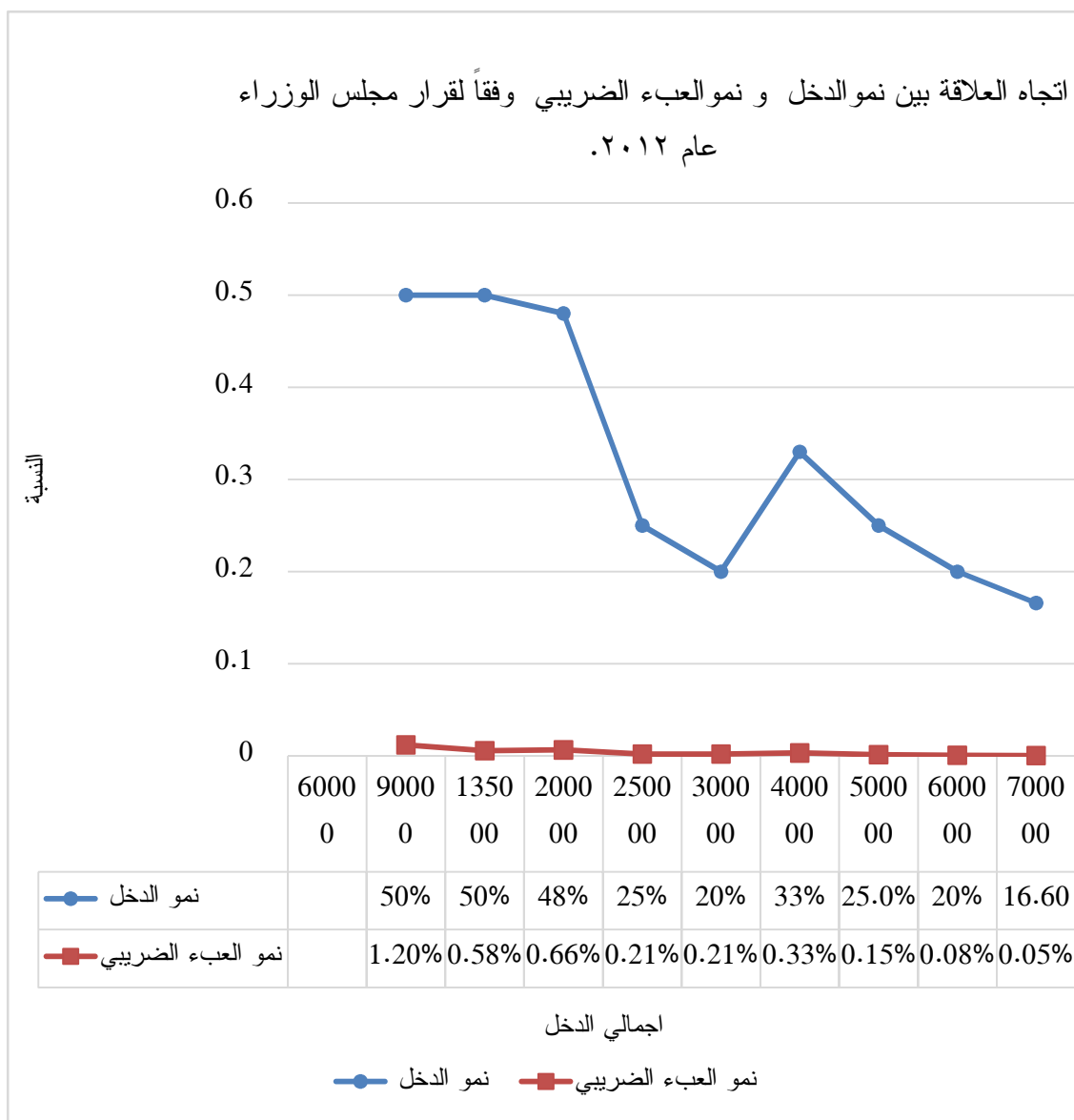
اتجاه العلاقة بين نمو الدخل ونمو العبء الضريبي وفقاً لتعديل عام
2011



شكل (19): اتجاه العلاقة بين نمو الدخل ونمو العبء الضريبي وفقاً لقانون عام 2011.

جدول (32): اليه احتساب ضريبة الدخل وفقاً لقرار مجلس الوزراء عام 2012 مقارنة مع العبء الضريبي وتطورته تبعاً للزيادة في الدخل (شيكل)

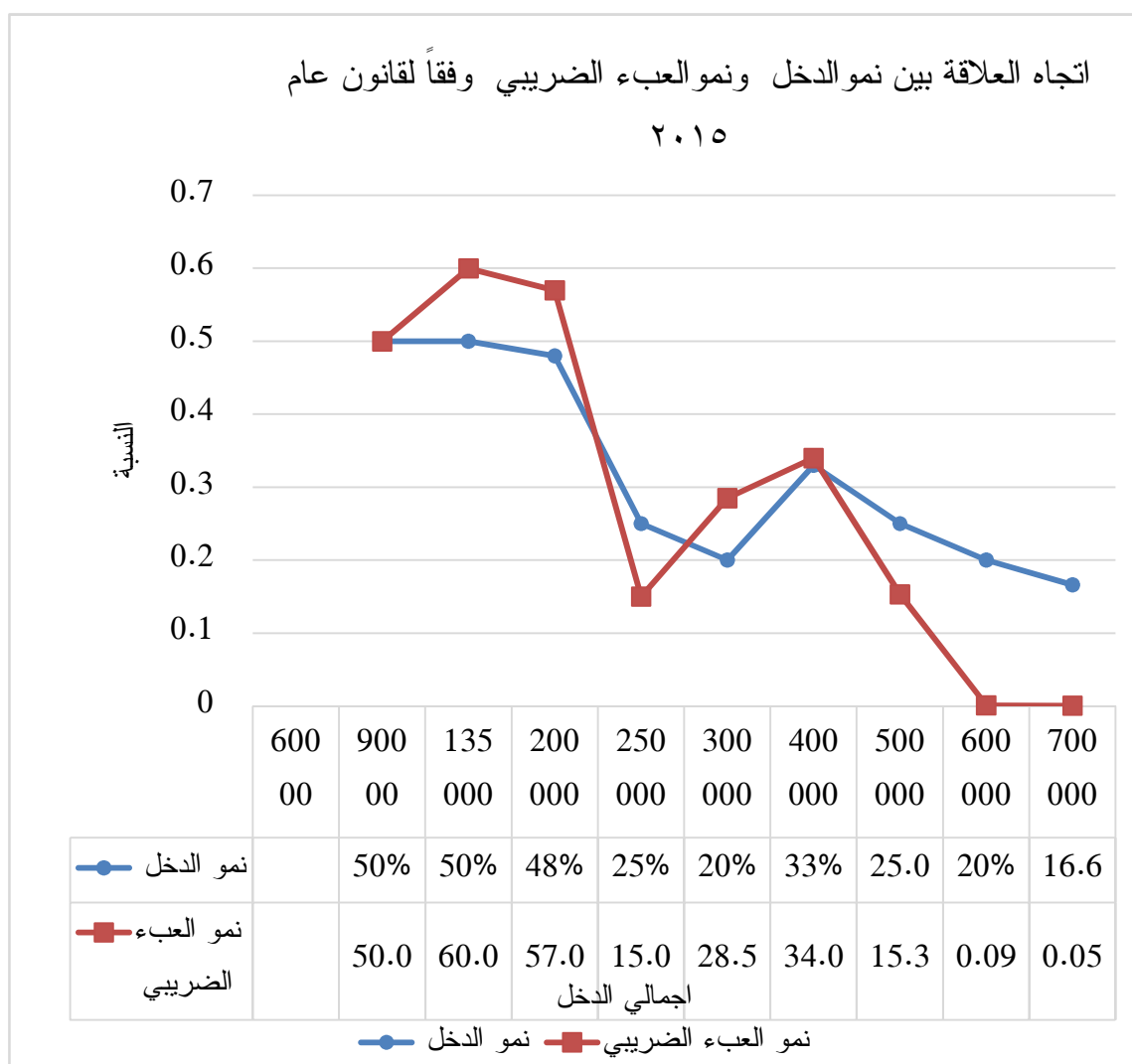
10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
700000	600000	500000	400000	300000	250000	200000	135000	90000	60000	صافي الدخل
30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	الإعفاء الضريبي
670000	570000	470000	370000	270000	220000	170000	105000	60000	30000	الدخل الخاضع للضريبة
33500	28500	23500	18500	13500	11000	8500	5250	3000	1500	ضريبة الشريحة الأولى 1 %5 ILS 40000----
630000	530000	430000	330000	230000	180000	130000	65000	20000	----	الدخل المتبقي
63000	53000	43000	33000	23000	18000	13000	6500	2000	----	ضريبة الشريحة الثانية 40001---- %10 ILS80000
550000	450000	350000	250000	150000	100000	50000	----	----	----	الدخل المتبقي
82500	67500	52500	37500	22500	15000	7500	--	--	--	ضريبة الشريحة الثالثة 80000-125000 %15 ILS
425000	325000	225000	125000	25000	----	--	----	----	----	الدخل المتبقي
85000	65000	45000	25000	5000	----	----	--	--	--	ضريبة الشريحة الرابعة 125000 ILS فما فوق 20% %20
264000	214000	164000	114000	64000	44000	29000	11750	5000	1500	مجموع الضريبة المستحقة
436000	386000	336000	286000	236000	206000	171000	123250	85000	58500	صافي الدخل بعد الضريبة
%37.7	%35.6	%32.8	%28.5	%21.3	%17.6	%14.5	%8.7	%5.5	%2.5	نسبة العبء الضريبي
%16.6	%20	%25	%33	%20	%25	%48	%50	%50		نسبة الزيادة في الدخل
%0.05	%0.08	%0.15	%0.33	%0.21	%0.21	%0.66	%0.58	%1.2		نسبة الزيادة في العبء الضريبي



شكل (20): اتجاه العلاقة بين نمو الدخل ونمو العبء الضريبي وفقاً لقرار مجلس الوزراء عام 2012.

جدول (33): اليه احتساب ضريبة الدخل وفقاً لتعديل عام 2015 مقارنة مع العبء الضريبي وتطوره تبعاً للزيادة في الدخل (شكل)

10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
700000	600000	500000	400000	300000	250000	200000	135000	90000	60000	صافي الدخل
36000	36000	36000	36000	36000	36000	36000	36000	36000	36000	الإعفاء الضريبي
664000	564000	464000	364000	264000	214000	164000	99000	54000	24000	الدخل الخاضع للضريبة
33200	28200	23200	18200	13200	10700	8200	4950	2700	1200	ضريبة الشريحة الأولى 1- %5 ILS 75000
589000	489000	389000	289000	189000	139000	89000	24000	--	--	الدخل المتبقي
58900	48900	38900	28900	18900	13900	8900	2400	--	--	ضريبة الشريحة الثانية 75001- %10 ILS150000
439000	339000	239000	139000	39000	--	-	--	--	--	الدخل المتبقي
65850	50850	35850	20850	5850	--	--	--	--	--	ضريبة الشريحة الثالثة 150000 ILS فما فوق 15% ILS
157950	127950	97950	67950	37950	24600	17100	7350	2700	1200	مجموع الضريبة المستحقة
542050	472050	402050	332050	262050	225400	182900	127650	87300	58800	صافي الدخل بعد الضريبة
%22.5	%21.3	%19.5	%16.9	%12.6	%9.8	%8.5	%5.4	%3	%2	نسبة العبء الضريبي
%16.6	%20	%25	%33	%20	%25	%48	%50	%50		نسبة الزيادة في الدخل
%0.05	%0.09	15.3	%34	%28.5	%15	%57	%60	%50		نسبة الزيادة في العبء الضريبي



شكل (21): اتجاه العلاقة بين نمو الدخل ونمو العبء الضريبي وفقاً لتعديل عام 2015

من خلال الجداول السابقة والاشكال البيانية التي شملت كافة التعديلات على قانون ضريبة الدخل تم التوصل أن المشرع الضريبي عند منحه الاعفاءات الضريبية للمكلفين الطبيعيين لم تحقق الجدوى منها وهي مراعاة احتياجاتهم وتوجهاتهم ومن ثم تقليل العبء الضريبي على اصحاب الدخول المتدنية وزيادته بنسبة متمثلة لنسبة النمو في الدخل.

بل أن النمو في نسبة الدخل لا يقابلها نمو في نسبة العبء الضريبي حيث نسبة النمو في العبء الضريبي تتناقص كلما زاد الدخل وهذا يؤكد ضعف العدالة الضريبية سواء الافقية او الرأسية ضمن قانون ضريبة الدخل الفلسطينية وتعديلاته فاصحاب الدخول المرتفعة لا يتحملون العبء الضريبي بشكل يعادل الزيادة في دخولهم فأى اقتطاع منهم لصالح ضريبة الدخل لا يؤثر

على توجهاتهم الاقتصادية سواء الاستهلاك او الادخار، على عكس ما هو الحال عند اصحاب الدخل المتدنية التي تحرم من تحقيق احتياجاتها الأساسية نتيجة الاقتطاعات الضريبية.

فالاعفاءات الضريبية لم تساهم في تقليل العبء الضريبي او حتى تفرق بين حالتهم الاجتماعية والشخصية فالتحقيق الهدف الاجتماعي اوصي بالتوجه بطريقة جوهريّة ومنطقية بتخفيض العبء الضريبي الواقع على العائلة الذي يترتب من دخولهم السنوية وما يحدث عليها من معالجة ضريبية والاستفادة من كافة الاعفاءات والامتيازات التي تمنح للعائلة.

هذا ما يتبين عند فحص العبء الضريبي الواقع على العائلة الواحدة عند قيام الزوج والزوجه بطلب لدمج دخولهم من خلال الأمثلة التوضيحية التالية التي تتناول السنوات التي شملت أي تعديل لهذا البند مع الأخذ بعين الاعتبار اختلاف سعر الصرف للعمله حسب سنوات التعديل.

دمج دخول الأزواج

لنفرض أن مكلف متزوج صافي دخله السنوي \$23000، وصافي دخل زوجته من عملها \$12000، لديهم اربعة اولاد إثنين منهم في الجامعات ويعيل الزوج أمه ويسكن بالإيجار بتكلفه سنوية \$7000، ودفع دفعه اولى لشراء منزل اول مرة \$8600 وتكلف بعلاج ابنه الصحي \$1700، بناءً على هذه المعطيات سنتطرق للعبء الضريبي الواقع على العائلة في الحالتين سواء دمج الدخل او عدمه.

جدول (34): قانون عام 2004 (حالة عدم دمج دخل الزوج والزوجة)

البند	الزوج	الزوجة
صافي الدخل السنوي	\$23000	\$12000
إعفاء الإقامة	\$3000	\$3000
إعفاء الأولاد	$2000 = 500 * 4$	-----
إعفاء الزوجة	\$500	-----
إعفاء التعليم	$5000 = 2500 * 2$	-----
إعفاء إعالة	\$ 500	-----
إعفاء إيجار سكن	\$2000	-----
إعفاء شراء منزل	\$5000	-----
إعفاء علاج	\$1700	-----
مجموع الإعفاءات	\$19700 يتم فقط خصم 12000 حسب القانون	دخل الزوجة لا يخضع للضريبة نظراً لكونه يعادل سقف مجموع الإعفاءات المسموح بها ضمن القانون
الدخل الخاضع للضريبة	\$11000	-----
الضريبة المستحقة ضمن الشريحة الأولى 1-10000\$: 8%	$10000 * 8\%$ \$800=	
الدخل المتبقي	\$1000	
الضريبة المستحقة ضمن الشريحة الثانية 10001-16000\$: 12%	$1200 = 1000 * 12\%$	
مجموع الضريبة المستحقة	\$920	
نسبة العبء الضريبي	4 %	0%
مجموع ما تتحمله العائلة من عبء ضريبي في حالة عدم الدمج	4%	

جدول (35): قانون عام 2004 (حالة دمج دخل الزوج والزوجة)

البند	صافي الدخل السنوي المتحقق في حالة دمج دخولهم
مجموع صافي الدخل	$35000 = 12000 + 23000$
إعفاء الإقامة	\$ 3000
إعفاء الاولاد	$2000 = 4 * 500$
إعفاء الزوجه	\$500
إعفاء التعليم	$5000 = 2500 * 2$
إعفاء اعالة	\$500
إعفاء ايجار سكن	\$2000
إعفاء شراء منزل	\$5000
إعفاء علاج	\$1700
مجموع الإعفاءات	\$19700 يتم خصم فقط \$12000 حسب القانون
صافي الدخل الخاضع	\$23000
الضريبة المستحقة ضمن الشريحة الاولى 1-\$10000: 8%	$800 = 8\% * \$10000$
الدخل المتبقي	\$13000
الضريبة المستحقة ضمن الشريحة الثانية 10001-\$16000: 12%	$1560 = 12\% * 13000$
مجموع الضريبة المستحقة	\$2360
نسبة العبء الضريبي الواقع على العائلة	6.7%

من خلال المثال السابق يتبين أن العبء الضريبي الذي تتحمله العائلة في الحالة الطبيعية وهي عدم دمج دخل الزوج والزوجه أقل مما هو عليه الحال في حالة الدمج وبالتالي لم يتحقق الهدف من الدمج وهو تقليل العبء الضريبي على العائلة وذلك ناتج عن تأثير تحديد سقف الاستفادة من الاعفاءات والنسبة العالية على الشرائح، بالإضافة الى أن كافة الاعفاءات الضريبية في قانون عام 2004 للوهلة الاولى يتبين أنها تراعي الحالة الإجتماعية والصحية

وغيرها للمكلف ولكن عند قيام المشرع بتحديد سقف مجموع الإعفاءات بمبلغ \$ 12000 ذلك أدى حرمان المكلف الاستفادة الحقيقية من هذه الاعفاءات مما يؤثر سلبيا على تحقيق العدالة الإجتماعية.

جدول (36): قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 (حالة عدم دمج دخل الزوج والزوجة)

البند	الزوج	الزوجة
صافي الدخل السنوي	\$23000	\$12000
اعفاء اقامة	\$7200	\$7200
إعفاء شراء منزل	\$5000	-----
صافي الدخل الخاضع	\$10800	\$4800
الضريبة المستحقة ضمن الشريحة الاولى 1-\$10000:5%	$500 = 5\% * 10000$	$4800 * 5\% =$ \$240
الدخل المتبقي	\$800	
الضريبة المستحقة ضمن الشريحة الثانية 10001 - \$20000 :10%	$80 = 10\% * 800$	
مجموع الضريبة المستحقة	\$580	
نسبة العبء الضريبي	2.5%	2%
نسبة العبء الضريبي الواقع على العائلة	4.5%	

جدول (37): قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 (حالة دمج دخل الزوج والزوجة)

البند	صافي الدخل السنوي المتحقق في حالة دمج دخولهم
مجموع صافي الدخل	$35000 = 12000 + 23000$
إعفاء الإقامة	\$7200
إعفاء شراء منزل	\$5000
صافي الدخل الخاضع	\$22800
الضريبة المستحقة ضمن الشريحة الاولى 1-\$10000: 5%	\$500
الدخل المتبقي	\$12800
الضريبة المستحقة ضمن الشريحة الثانية 10001-\$20000: 10%	$1280 = 10\% * 12800$
مجموع الضريبة المستحقة	\$1780
نسبة العبء الضريبي الواقع على العائلة	5%

في تعديل عام 2008 لا يوجد سقف معين يحرم المكلف من الاستفادة الكاملة من الاعفاءات التي منحها له المشرع الضريبي ولكن في الوقت ذاته قام بإلغاء كافة الاعفاءات التي تراعي الحالة الشخصية والصحية للمكلف وعدم تحقيق الهدف من دمج الدخل وهو تقليل العبء الضريبي الواقع على العائلة الواحدة.

جدول (38): قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل (حالة عدم دمج دخل الزوج والزوجة)

البند	الزوج	الزوجة
صافي الدخل السنوي حسب سعر الصرف عام 2011 (3.5)	ILS 80000	ILS45000
اعفاء اقامة	30000 ILS	30000 ILS
إعفاء شراء منزل	30000 ILS	-----
إعفاء تعليم جامعي	ILS 12000 = 2*6000	-----
صافي الدخل الخاضع	ILS8000	15000ILS
الضريبة المستحقة ضمن الشريحة الاولى 1—ILS40000:5%	ILS400	750ILS
نسبة العبء الضريبي	0.005%	1.6%
نسبة العبء الضريبي الواقع على العائلة	2%	

جدول (39): قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل (حالة دمج دخل الزوج والزوجة)

البند	صافي الدخل السنوي المتحقق في حالة دمج دخولهم
مجموع صافي الدخل	ILS125000= 45000+80000
إعفاء الإقامة	ILS30000
إعفاء شراء منزل	30000ILS
إعفاء تعليم جامعي	ILS 12000 = 2*6000
صافي الدخل الخاضع	53000ILS
الضريبة المستحقة ضمن الشريحة الاولى 1—ILS40000:5%	2000 ILS
الدخل المتبقي	13000 ILS
الضريبة المستحقة ضمن الشريحة الثانية 40001 — 80000 :10%	ILS1300
مجموع الضريبة المستحقة	3300ILS
نسبة العبء الضريبي الواقع على العائلة	2.6%

في كافة التعديلات لم يتم تحقيق الهدف الجوهرى وهو تخفيف العبء الواقع على العائلة الواحدة بعد طلب الدمج بسبب الغاء الاعفاءات العائلية للمكلف، وضعف قدرة التعديلات المستمرة على تحقيق العدالة الاجتماعية ضمن ضريبة الدخل سواء بشكل أفقى او رأسى.

بعد التطرق الى مؤشرات قياس الهدف الاجتماعى تقبل الفرضية الثالثة بضعف فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الهدف الإجماعى.

"و ما يؤكد ضعف العدالة بين المكلفين الطبيعيين والمعنويين وتدخل اصحاب النفوذ في مجرى التعديلات الضريبية وتحويلها لصالحهم في كافة التعديلات السابقة، هو اعتراض غالبية مؤسسات القطاع الخاص في مقدمتها المجلس التنسيقي لمؤسسات القطاع الخاص، واتحاد جمعية رجال الاعمال، ورئيس لاتحاد الغرف التجارية الصناعية الزراعية، ورئيس الاتحاد العام للصناعات الفلسطينية، توجهات مجلس الوزراء توسيع الشرائح والنسب الضريبية على ارباح الشركات لتخفيض العبء الضريبي للأفراد المقررة ضمن مشروع قانون موازنة 2018، حيث أكد رئيس الوزراء ووزير المالية وبتأييد من خبراء الاقتصاد والشؤون المالية الاكاديمين أن هذه الإجراءات ضريبية تساعد في تقليل العبء الضريبي للأفراد وخاصة اصحاب الدخل المتدني، والذي يهدف لتقليل نسبة البطالة واستعاب الخريجين بتشجيع المؤسسات المالية توجيه تمويلها بما يخدم نمو وثبات الشركات الصغيرة، بالإضافة الى اعتماد شريحة ضريبية رابعة وأن تتراوح ضريبة الدخل من صفر الى 20%، كما تم تخفيض معدلات ضريبة الدخل للشركات الصغيرة والمتوسطة من 15% الى 10%، وزيادة المعدلات الضريبية للشركات الكبيرة من 15% الى 20%، ومنح اعفاءات ضريبية للشركات ترتبط بتدريب الموظفين والخريجين لاستيعابهم في سوق العمل، وجاء الرفض بشكل خاص لفكرة فرض ضريبة على توزيع ارباح اسهم الشركات، وتجميد الاستفادة من الحوافز المتوفرة في قانون تشجيع الاستثمار¹ فتوجه مجلس الوزراء بهذه الخطوه عام 2018 ما هو الا تأكيد على ضعف العدالة الضريبية سواء أفقياً او رأسياً في السنوات السابقة وزيادة العبء الضريبي على الافراد اصحاب الدخل المتدني، واستمرار تدخل اصحاب النفوذ لصالحها فقط متجاهلة الصالح العام.

¹ جريدة الحياة الاقتصادية الاثنين 26-2-2018 <http://www.alhaya.ps/pdf/pdf.php?file=2018/2/26/page19.pdf> العدد 7997.

نتائج وتوصيات الدراسة

نتائج الدراسة

النتيجة الرئيسية الاولى: فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الهدف المالي قليلة، وذلك بناء على النتائج الفرعية المرتبطة بمؤشرات قياس الهدف المالي

النتيجة الفرعية الاولى: قلة فعالية ضريبة الدخل في تمويل الإيرادات العامة بمتوسط 5.5% فقط مما يقلل اعتماد الدولة عليها ويجعلها أقل من ثانوية.

النتيجة الفرعية الثانية: قلة فعالية ضريبة الدخل في تغطية النفقات العامة بمتوسط 4% فقط.

النتيجة الفرعية الثالثة: قلة فعالية ضريبة الدخل في الوصول للهدف الجوهري من تحقيق مؤشر الجهد الضريبي والسيطرة على العجز المالي المستمر في الدولة.

النتيجة الرئيسية الثانية: فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الهدف الاقتصادي ضعيفة، وذلك بناء على النتائج الفرعية المرتبطة بمؤشرات قياس الهدف الاقتصادي.

النتيجة الفرعية الاولى: ضعف فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الاستقرار والحفاظ على طبيعة العلاقة المطلوبة عند حالة التضخم والانكماش بشكل يتناسب مع الانفاق الحكومي.

النتيجة الفرعية الثانية: ضعف فعالية ضريبة الدخل في المساهمة والتأثير الفعال اقتصادياً للإنخفاض الحاد في الضغط الضريبي دون الحد المثالي

النتيجة الفرعية الثالثة: ضعف مرونة ضريبة الدخل في الإستجابة لأي تغيرات اقتصادية تحدث.

النتيجة الرئيسية الثالثة: فعالية ضريبة الدخل في تحقيق الهدف الاجتماعي متدنية وذلك بناء على النتائج الفرعية المرتبطة بمؤشرات قياس الهدف الاجتماعي

النتيجة الفرعية الاولى: ارتفاع العبء الضريبي الفردي الواقع على المكلفين الملتزمين بأداء الضريبية مقارنة مع متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي المتحقق في فلسطين، ومع معدلات البطالة.

النتيجة الفرعية الثانية: نظام الشرائح المتصاعدة غير عادل ويعمق الفجوة التباينية بين دخول المكلفين لقلة عدد الشرائح وتباعد اسقفها.

النتيجة الفرعية الثالثة: عدم تمكن الاعفاءات الضريبية من توزيع العبء الضريبي بشكل طردي مع تزايد الدخل، وتحقيق العدالة الراسية والافقية بين المكلفين، وتقليل العبء الضريبي على العائلات.

النتيجة الفرعية الرابعة: انخفاض النسب الضريبية على الشخص المعنوي وعدم تناسبها مع حجم عملياته المالية المرتفعة مقارنة بنسب الاقتطاع بين الشخص المعنوي والطبيعي الذي تمثل اكثر من النصف.

توصيات الدراسة

- 1- توسيع قاعدة التكاليف الضريبي وادخال اوعية جديدة لزيادة مساهمة ضريبة الدخل في الايرادات والنفقات العامة حتى لا يكون الاعتماد عليها أقل من ثانوي.
- 2- تقدير الايرادات الضريبية بشكل منطقي وعن سابق دراسة حتى تحقق الجهد الضريبي بالتزامن مع السيطرة على العجز المالي للدولة
- 3- الاستعانة بأصحاب الخبرة الاقتصادية عند وضع السياسات الضريبية لتمكين ضريبة الدخل على مواجهة حالة التضخم والانكماش.
- 4- تفعيل الرقابة لدى الدوائر الضريبية لتقليل التهرب الضريبي وزيادة حصيلة ضريبة الدخل بمنح اعفاءات عائلية وفرض تصاعدية الضرائب على الشخص المعنوي

- 5- العمل على وصول الضغط الضريبي الى الحد المثالي لتساهم ضريبة الدخل اقتصاديا بشكل فعال واستغلال ايرادتها بشكل انتاجي وليس استهلاكي
- 6- ضرورة العمل على رفع مرونة ضريبة الدخل لتواجه التقلبات الاقتصادية من خلال البحث عن اوعية جديدة
- 7- زيادة عدد الشرائح الضريبية وتقليل سقف كل منها والبدء بنسب ضريبية منخفضة تتصاعد تدريجيا وبشكل متقارب لتحقيق العدالة.
- 8- منح المكلف اعفاءات ضريبية تراعي حالته الصحية والإجتماعية لتقليل العبء الواقع على اصحاب الدخول المتدنية
- 9- توجه المشرع الضريبي نحو منح الاعفاءات بناء على بعد استراتيجي يوفر فرص عمل اكبر من خلال منح اعفاءات تعليمية لتخصصات المهنية التي تخدم سوق العمل.
- 10- اخضاع القطاعات الاقتصادية المختلفة لنظام الشرائح المتصاعدة مع مراعاة عامل الانتاجية، والتوزيع الجغرافي للقطاعات والمشاريع، ومدى مساهمتها في الحد من البطالة.

قائمة المصادر والمراجع

القران الكريم

سورة يوسف ايه 76

الحديث النبوي الشريف

حديث صحيح (سنن الترمذي-كتاب البر والصلة عن الرسول صلى الله عليه وسلم)

الدستور

الدستور الاردني عام 1952 الفصل الثامن، المادة 111، ص20.

القوانين

قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 مادة 14

قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 مادة 11

قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 مادة 4 قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل

قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل مادة 16

الكتب

اسماعيل،ميثم (2014). المالية العامة مقايضات الكفاءة والعدالة مدخل النظرية الجزئية.(ط1).
مصر: اليازوري.

جابر، فراس، الرياحي، إياد (2014): دراسة مقارنة الأنظمة الضريبية في ست دول عربية،
ط1، لبنان، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية ومركز السياسات الاجتماعية
والاقتصادية.

الجحشي، عبد الباسط (2008): الإعفاءات من ضريبة الدخل دراسة مقارنة، (ط1)، العراق، دار حامد للطباعة والنشر.

حميد، عبد الله (2011). تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي. (ط 1)، المغرب، دار زهوان للنشر والتوزيع.

دردوري، حسن، ولقريطي، الأخضر (2018). أساسيات المالية العامة، دار حميثرا للنشر والترجمة.

السلامين، ياسر، الدقة، عبد الرحمن (2014). المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين. (ط 4). فلسطين: المكتبة الأكاديمية.

شلغوم، عميروش (2012). دور المناخ الاستثماري في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر الى الدول العربية. (ط1)، بيروت، لبنان، مكتبة حسن العصرية.

الصرفندي، طارق، وأبوشماله، فرج (2014): حقوق الإنسان وحياته الأساسية، (ط2)، عمان، الاردن، دار الخليج للصحافة والنشر، ص40.

عبد الكريم، نصر وسعيد، نادر، وأبو هنطش، إبراهيم (2015): دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية. (ط 1). فلسطين: منشورات مفتاح.

عمارة، رانيا (2015): المالية العامة الإيرادات العامة، (ط1)، القاهرة، مصر، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع.

القاضي، حسن (2014). الإدارة المالية العامة. (2014): الاكاديميون للنشر والتوزيع.

اليحيى، حسين، خريوش، حسين (1994). المالية العامة. (ط1). فلسطين: جامعة القدس المفتوحة.

الرسائل الجامعية

ابو يونس، جمال (2003)، إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين من عام 1994 ولنهاية عام 2000، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

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

باعلي، أمينة، وطبيبي، خديجة، (2015). دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي بالجزائر-دراسة حالة مديرة الضرائب لولاية البويرة- رسالة ماجستير، جامعة أكلي محند او لحاج-البويرة،الجزائر.

بريشي، عبد الكريم (2014)، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988-2011) رسالة دكتوراة، جامعة ابوبكر بلقايد-تلمسان، الجزائر.

الجلال، أحمد (2006) دور السياسة النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية دراسة حالة الجمهورية اليمنية(1990-2003) رسالة ماجستير، جامعة الجزائر.

حمدالله، مؤيد(2005). دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الإقتصادية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

دقة، عبدالرحمن، (2003)، العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين

صافي، هاشم (2015)، دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، الجمهورية السورية

صالح، محمد (2014) دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين

عبد الحميد، عفيف (2014)، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة في الجزائر خلال الفترة 2001-2012، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، الجزائر.

عبد الكريم، محمد (1985)، التضخم المالي والسياسة الضريبية في مواجهة التضخم الإقتصادي دراسة تطبيقية على مصر، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة.

علي، عزوز (2014) اليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي الواقع والتحديات، اطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر.

علي، عزوز (2007). الضغط الضريبي وأثره على النمو الإقتصادي دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1994-2004، رسالة ماجستير، جامعة "حسيبة بن بوعلي" الشلف، الجزائر.

عمر، زكار (2011)، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعياري 12 دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء (EPE ETRACOB SPA)، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

ملحم، سامر (2006)، أثر ضريبة الدخل على القرار الإستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين 1994-2005، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

موسى عمرو (2006). ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

ميالة، مؤيد، (2006)، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

يدك، ابراهيم، (2006). العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 والاردني رقم (25) لسنة 1964 دراسة (مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

Jacop,Patrick(2007). **Effect Of Corruption On Tax In Middel Eest**

Jon, Brondolo (2009). **Collecting Taxes during An Economic Crisis: Challenges And Policy Option.**

Loes and vitek,(2001). **Evaluation Of The Effectivness Of The Tax Collection-The Case Of The Csech Central And Local Governments.**

Mitja Cok and Ivica Urban and Miroslav Verbič, February (2012), **Income redistribution through taxes and social benefits:the case of Slovenia and Croatia,University of Ljubljana,Institute for Economic Research Ljubljana, Institute of Public Finance Zagreb.**

Nanak C.Kakwani and Peter J.Lambert, 1999, **MEASURING INCOME TAX DISCRIMINATION, the President and Fellows of Harvard College and the Massachusetts Institute of Technology, P30-31.**

المجلات والتقارير

بوزيدة، حميد، **الضغط الضريبي في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة بومرداس، (4)، 2004 / 281 - 298.

تانزي، فيتو، وزى، هاول.(2001). **قضايا اقتصادية البلدان النامية والسياسة الضريبية**، صندوق النقد الدولي، الولايات المتحدة الامريكية، واشنطن.

تعديلات قانون ضريبة الدخل الأهداف والنتائج المتوقعة، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني ماس، 2015.

حجاوي، توفيق، بلمقدم، مصطفى، بن عاتق، حنان، قياس المرونة الشاملة للنظام الجبائي
الجزائري للفترة 1993-2014 باستخدام نموذج تصحيح الخطأ ECM، مجلة
الدراسات الاقتصادية الكمية، (ع.1) 2015، ص 25-39.

درغام، ماهر، تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة في دولة فلسطين للفترة
من 1996-2003، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل،
العراق، ع.(28)، مج 84، 2006، تاريخ التسليم 23-1-2006، تاريخ قبول النشر 16-
2006-5.

الشمري، مايح، حبيب، باقي، تقويم فاعلية الهيكل الضريبي العراقي للمدة 1980-2010،
مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة الكوفة، العراق، ع (4)، مج 16،
2014، تاريخ استلام البحث 2-4-2013، تاريخ قبول النشر 29-4-2013.

الطيب، سعود موسى، أثر الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل والأرباح) على الناتج المحلي
الإجمالي، مجلة العلوم الادارية، كلية ادارة الاعمال، جامعة مؤتة الكرك، الاردن،
ع.(2)، مج 40، 2013، تاريخ استلام البحث 10-2-2012، تاريخ النشر 1-10-
2012

عبد الرزاق، عمر والعيسة، نضال (2016)، تقييم السياسات المالية للسلطة الوطنية
الفلسطينية، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس).

عبد القادر، مصطفى، الأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة اصلاح السياسة
الضريبية في مصر، اصدارات المركز المصري للدراسات الاقتصادية. (ع 2).

الغزناوي، عادل التابعي، تحليل وتقييم الإعفاءات الضريبية والاتجاهات لزيادة فعاليتها،
المؤتمر الضريبي الثامن "اصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية"،
مج 2، 2003، مصر.

ملاحظات قانونية أولية بشأن ضريبة الدخل

http://www.alhaq.org/arabic/index.php?option=com_content&view=article&id=58%3A2012-07-17-09-02-16&catid=86%3A2012-05-09-07-29-49&Itemid=201
عصام عابدي

المؤشرات الإقتصادية الرئيسة

<http://www.pma.ps/Default.aspx?tabid=340&language=ar-EG>

الوقائع الفلسطينية 1619 <http://www.qanon.ps/news.php?action=view&id=1619> ، العدد
الممتاز 5 24-10-2011.

http://www.pcbs.gov.ps/Portals/_Rainbow/StatInd/PalestineIndA2016.htm

<http://www.pcbs.gov.ps/postar.aspx?lang=ar&ItemID=1832>

<http://www.pma.ps/Default.aspx?tabid=340&language=ar-EG>

<http://www.pma.ps/Portals/1/Users/002/02/2/Publications/English/Annual%20Reports/PMA%20Annual%20Reports>

http://www.pma.ps/Portals/1/Users/002/02/2/Publications/English/Annual%20Reports/PMA%20Annual%20Reports/Annual_Report_2010_English.pdf

<http://www.pmf.ps/43>

<http://www.pmf.ps/53>

<https://www.federalreserve.gov/faqs/5D58E72F066A4DBDA80BBA659C55F774.htm>

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

**The effectiveness of the Palestinian
income tax in achieving the financial,
economic, and social objective 2005-2016**

**By
Bayan Rabah Ali Hazamah**

**Supervisor
Dr. Hassan Fallah**

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

2018

**The effectiveness of the Palestinian income tax in achieving the
financial, economic, and social objective 2005-2016**

By

Bayan Rabah Ali Hazamah

Supervisor

Dr. Hassan Fallah

Abstract

This study aimed to identifying the effectiveness of the Palestinian income tax in achieving the financial, economic and social objective between 2005-2016, the period that represents all amendments made by the tax legislator to the income tax law since its implementation. It intended to estimate the success rate of the constant amendments made to that law, and the extent to which the Palestinian economy is able to effectively rely on the income tax as a productive source of funding, and be able to attain an economic position that is distinguished by its social fairness. In that case the economy will be able to walk away from the other financing sources and the indirect taxes that burden the society at different levels. The study focused on reviewing the related literature and studies, in addition to analyzing the statistical and financial data published by the Monetary Authority and the Ministry of Finance. Furthermore, the study examined the objectives of the income tax and its effectiveness in achieving these objectives.

The study explained the income tax and the rules of its imposition. Through analyzing the contribution of the earnings of the income tax in both revenues and public expenditures, the study recognized the financial objective of taxing and its effectiveness. The study as well, explained the

realization of tax effort, and the effectiveness of the economic objective when considering the nature of direction concerning the relationship between inflation or deflation, on one hand, and the income growth rates and the governmental expenditure on the other hand. The study moreover identified the rate of tax pressure resulting from income tax, and its flexibility towards any economic change, and the effectiveness of the social objective through determining the individual tax pressure resulting from the income tax and the system of tax segments, tax exemptions and their role in reducing the tax burden on different distribution of incomes and conditions.

Accordingly, the study concluded that the continuous tax amendments were done in a superficial manner and without an adequate study, which resulted, to a certain extent, in the loss of the income tax balance in achieving taxing objectives, and reducing the government's ability to mainly rely on the income tax as a source of revenue where the average contribution of tax in public revenues was 5.5% compared to the set-off 60.59%. The same is true concerning the general expenses that the income tax contributes to 4% compared to 45.16% at the set-off. The study recognized also the inability of the income tax revenues to achieve the tax effort, the weak effectiveness of the income tax in achieving stability and maintaining the nature of the relationship required in case of inflation and deflation in proportion to governmental expenditure. The study moreover dealt with many aspects such as: the low tax pressure beyond the optimal level, the weak income tax flexibility in response to any economic changes, the rising of individual tax burden on taxpayers, and the lack of vertical and

horizontal justice in the escalating segments system. In addition to the previous aspects the study identified the cases where tax exemptions failed to reduce the tax burden due to the nature of the inverse relationship between income growth and tax burden, and that the tax legislator has neglected the productivity and other influencing factors when he imposed a fixed rate on all economic sectors excluding telecommunications.

The study recommended expanding the taxation base, introducing new bases, subjecting the taxpayer to the rising taxes, making use, when developing policies, of the economic expertise, activating control of the tax departments, raising the tax pressure to the ideal level so that the income tax can effectively contribute to economy. The study also identified the necessity to increase the flexibility of income tax to cope with economic fluctuations, and increase the number of tax segments and reduce the ceiling of each of them, and granting tax exemptions that take into account the conditions of the taxpayer and reduce the tax burden, The study recommended also subjecting the various economic sectors to the system of escalating segments, while taking into account the geographical distribution of sectors and projects, and the extent of their contribution in reducing unemployment.