

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة
الاجتماعية في النظم الضريبية (الدخل، القيمة
المضافة، الأملاك) المطبقة في فلسطين

إعداد

دعاء محمد جمعه عبد الدايم

إشراف

د. سامح العطوط

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

2018م

أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة
الاجتماعية في النظم الضريبية (الدخل، القيمة
المضافة، الأملاك) المطبقة في فلسطين

إعداد

دعاء محمد جمعه عبد الدايم

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2018/06/21م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

.....

1. د. سامح العطوط / مشرفاً ورئيساً

.....

2. د. عبد الفتاح السرطاوي / ممتحناً خارجياً

.....

3. د. مفيد الظاهر / ممتحناً داخلياً

الإهداء

إلى من طوّق عنقي بفضله وإحسانه، وغممني بحبه وحنانه ...

إلى آباؤنا الغاليين.

إلى العيون الساهرة التي ترقبني وأنا أكبد خطوة خطوة، إلى الصدر الحنون والقلب
الرؤوم ...

إلى أمهاتنا الغاليات.

إلى دماء البيت وسعادته...

إلى إخوتي وأخواتي

إلى نفحات الأنفاس التي تسري في الدماء ونبضات القلوب التي تجري في الأجساد... إلى
من أزالوا الغمة وكشفوا الظلمة فكانوا نعتي همي في صحراء الواقع القاحلة...

إلى صديقاتي.

إلى من جادت علي بإنعامها وغممتني بفضلها حتى أوصلتني إلى مرفأ الأمل والأمان
فجعلتني أسير هذا الإحسان....

د. سامح العطوط

الشكر والتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان والثناء لله تعالى الذي وفقني في إتمام هذه الدراسة وأتمه كل مع تقدم بإرشادات وملاحظات على هذه الدراسة العلمية.

كما أقدم جيل تقديري واحترامي للدكتور سامح العطوط... فهو صاحب الفضل العظيم والخير العميم علي في سيري بهذا البحث، فهو يقدم الأجوبة قبل طرحي الأسئلة.

أشكر الطاقم الإداري والأكاديمي في الجامعة الذي لم يترددوا لحظة واحدة في تقديم المساعدة؛ فشهادتي بهم مبرورة.

الباحثة

الإقرار

أنا الموقعة أدناه، مقدمة الرسالة التي تحمل العنوان:

أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية (الدخل، القيمة المضافة، الأملاك) المطبقة في فلسطين

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيث إن هذه الرسالة كاملة، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي أو بحث لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

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

:Student's name

اسم الطالبة:

:Signature

التوقيع:

:Date

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ي	الملخص
1	الفصل الأول: مدخل الدراسة
2	مقدمة الدراسة
4	مشكلة الدراسة
5	أسئلة الدراسة
6	أهداف الدراسة
6	أسباب اختيار موضوع الرسالة
7	فرضيات الدراسة
8	أهمية الدراسة
8	منهجية الدراسة
9	حدود الدراسة
9	مصطلحات الدراسة
10	الدراسات السابقة
21	التعقيب على الدراسات السابقة
22	محددات الدراسة
23	الفصل الثاني: الأنظمة الضريبية المطبقة في فلسطين (الدخل، القيمة المضافة، الأملاك)
25	المطلب الأول: واقع نظام ضريبة الدخل المطبق في فلسطين
25	الفرع الأول: مفهوم ضريبة الدخل، الخلفية، خصائصها، أهميتها
32	الفرع الثاني: خصائص ضريبة الدخل في القانون الحالي
36	المطلب الثاني: واقع نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين

الصفحة	الموضوع
36	الفرع الأول: مفهوم ضريبة القيمة المضافة
38	الفرع الثاني: مميزات وسمات ضريبة القيمة المضافة
40	الفرع الثالث: الاعفاءات في ضريبة القيمة المضافة
47	المطلب الثالث: واقع نظام ضريبة الأملاك المطبق في فلسطين
47	الفرع الأول: المفهوم العام لضريبة الأملاك
49	الفرع الثاني: ضريبة الأملاك وخصائصها وأهدافها وأهميتها
56	الفصل الثالث: المفهوم العام للعدالة الاجتماعية والضريبة
57	المبحث الأول: المفهوم العام للعدالة الاجتماعية
57	المطلب الأول: الإطار العام للعدالة الاجتماعية
57	الفرع الأول: مفهوم العدالة الاجتماعية
58	الفرع الثاني: صور العدالة الاجتماعية
59	المطلب الثاني: أسس العدالة الاجتماعية
59	الفرع الأول: البعد الاجتماعي للسياسة الضريبية
59	الفرع الثاني: تطور البنية الاجتماعية-الاقتصادية
60	الفرع الثالث: أثر الضريبة ودورها على العدالة الاجتماعية
61	المبحث الثاني: المفهوم العام للعدالة الضريبية
61	المطلب الأول: الإطار العام للعدالة الضريبية
61	الفرع الأول: مفهوم العدالة الضريبية
63	الفرع الثاني: صفات العدالة الضريبية
63	المطلب الثاني: أسس العدالة الضريبية
63	الفرع الأول: دعائم ومقومات العدالة الضريبية
65	الفرع الثاني: العوائق أمام تطبيق العدالة الضريبية
67	الفصل الرابع: الطريقة والاجراءات
68	المقدمة
68	مجتمع الدراسة
68	عينة الدراسة
71	أداة الدراسة
71	أسلوب وأداة جمع المعلومات

الصفحة	الموضوع
72	صدق الاتساق الداخلي
76	فحص ثبات الاستبانة
76	إجراءات الدراسة
77	منهج وتصميم الدراسة
77	أنموذج الدراسة
77	المعالجات الإحصائية
79	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
80	الفرضيات التي تقيس استجابات المستجيبين
90	نتائج الدراسة
91	توصيات الدراسة
93	قائمة المصادر والمراجع
100	الملاحق
b	Abstract

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
3	نسب ضريبة القيمة المضافة للفترات من 1995 - 2017	جدول (1.1)
31	التعديلات التي طرأت على قانون ضريبة الدخل منذ عام 2011	جدول (1.2)
69	توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل	جدول (1.4)
69	توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	جدول (2.4)
70	توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير التخصص	جدول (3.4)
70	توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير طبيعة العمل	جدول (4.4)
70	توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	جدول (5.4)
72	معامل الارتباط بيرسون بين كل فقرة والدرجة الكلية لكل مجال والدرجة الكلية للدراسة	جدول (6.4)
76	طريقة كرونباخ الفا لقياس ثبات الاستبانة وكذلك طريقة الصدق الذاتي	جدول (7.4)
84	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ت المحسوبة ومستوى الدلالة لفقرات لمجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية	جدول (1.5)
84	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ت المحسوبة ومستوى الدلالة لفقرات مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي	جدول (2.5)
87	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ت المحسوبة ومستوى الدلالة لفقرات مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني	جدول (3.5)
89	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ت المحسوبة ومستوى الدلالة لفقرات مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني	جدول (4.5)

أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية (الدخل، القيمة المضافة، الأملاك) المطبقة في فلسطين

إعداد

دعاء محمد جمعه عبد الدايم

إشراف

د. سامح العطوط

الملخص

تعتبر العدالة الاجتماعية أحد أهم قواعد فرض الضريبة وذلك لضمان مساهمة جميع أفراد المجتمع في أداء الضريبة بحيث يتم مراعاة مبدأ العمومية والمقدرة المالية للمكلف وذلك حتى تلقى القبول والرضا من المكلفين فلا يعتبرونها عبئاً عليهم أو عقوبة، فقد هدفت الدراسة الى التعرف على واقع الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية (الدخل، القيمة المضافة، الأملاك) المطبقة في فلسطين.

وجاءت الدراسة في خمسة فصول، تناول الفصل الأول الإطار العام للدراسة، وتناول الفصل الثاني المفهوم العام للنظم الضريبية والإطار العام للنظم الضريبية وتطرق للمفهوم والهيكل والاركان والبيئة الضريبية والاساس القانوني لفرضها، وللأنظمة الضريبية المطبقة في فلسطين، أما الفصل الثالث فتناول المفهوم العام للعدالة الاجتماعية والضريبية، من ناحية الاطار العام للعدالة الاجتماعية، واسس العدالة الاجتماعية والاعفاءات الضريبية، وكذلك أسس وآلية احتسابها، اما الفصل الرابع فهو عملي حيث تناول الطريقة والإجراءات، اما الفصل الخامس والأخير من الدراسة، فقد تناول نتائج وتوصيات الدراسة.

حيث توصلت الدراسة الى ان هناك أثر لوجود الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية، كما بينت النتائج بان هناك أثر للإعفاءات الضريبية على انخفاض حجم التهرب الضريبي بحسب آراء عينة الدراسة.

اما أهم التوصيات التي خلصت اليها الباحثة فهي:

على المشرع الفلسطيني ان يأخذ بعين الاعتبار تحقيق العدالة الاجتماعية عند سن القانون الضريبي، إعادة النظر في نصوص الإعفاءات الضريبية الواردة في القانون الضريبي، من فترة لأخرى، وذلك بما يتناسب مع الواقع الفلسطيني، يجب ان يشتمل القانون الضريبي إعفاءات للأفراد الذين يعانون من أوضاع اجتماعية صعبة تصل الى خط الفقر وذلك وفقا للدراسات الرسمية المعتمدة، العمل على توسيع الشرائح الضريبية في القانون الضريبي، وذلك لكي يشمل جميع فئات المجتمع الفلسطيني.

الفصل الأول

مدخل الدراسة

الفصل الأول

مدخل الدراسة

مقدمة الدراسة

تعتبر الضريبة بكافة أشكالها من الوسائل الهامة التي تستخدمها الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسة والمالية لما تحتله من دور بارز في تمويل الإيرادات العامة للدولة وتشجيع الاستثمارات على الصعيد المحلي والأجنبي.

لم تعد الضريبة أداة لتمويل الموازنة العامة فقط وإنما أصبحت تمثل مجموعة البرامج (الأهداف) التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال استخدام أدوات الضريبة بكل ما فيها من إعفاءات وغمات وذلك لإحداث أثر معين تسعى الدولة من خلاله تحقيق أهدافها الاستراتيجية وأهمها العدالة الاجتماعية وتحقيق التنمية المستدامة للمجتمع.

حيث تعتبر العدالة الضريبية أحد أهم قواعد فرض الضريبة وذلك لضمان مساهمة جميع أفراد المجتمع في أداء الضريبة بحيث يتم مراعاة مبدأ العمومية والمقدرة المالية للمكلف وذلك حتى تلقى القبول والرضا من المكلفين فلا يعتبرونها عبئاً عليهم أو عقوبة. (مهاني، 2010)

تعد الضريبة على الدخل، ضريبة القيمة المضافة، ضريبة الأملاك أحد أكثر الضرائب شيوعاً التي تفرضها الدولة على أفراد المجتمع حيث تعتبر من أهم الضرائب للدول الرأسمالية نظراً لحجم المؤسسات الاستثمارية وقوة اقتصادها، إن فرض الضريبة في أي مجتمع يعتبر ذو أهمية لما له من تأثيرات اقتصادية واجتماعية على المجتمع من الزيادة أو التخفيض في معدلات الضريبة يؤثر بشكل مباشر على المكلفين بدفعها سواء كان المكلف شخصاً معنوياً أو طبيعياً.

حيث تؤثر ضريبة الدخل بشكل مباشر على النمط الاستهلاكي للفرد كونه يخصص جزءاً من دخله للاستهلاك وإن فرض الضريبة على الدخل سوف تؤثر على طريقة استهلاكه للسلع والخدمات حيث يتأثر بذلك أصحاب الدخل المتدنية بشكل أكبر، وكذلك تأثير ضريبة الدخل على الاستثمارات من حيث تشجيع الاستثمار أو عدمه وذلك من خلال نظام الإعفاءات

الضريبية والتخفيض في معدلات الضريبة الأمر الذي يخلق مناخ استثماري ملائم ودفع عجلة الاقتصاد وتحقيق الرفاهية للمجتمع، إلى جانب التأثيرات الاجتماعية من خلال تقديم الدولة لخدماتها الاجتماعية مثل بناء المدارس وتقديم الخدمات بشكل أفضل. (حمد الله، 2005)

تعتبر ضريبة القيمة المضافة أساساً للتبادل التجاري بين السلطة الفلسطينية والجانب الإسرائيلي وتساهم بنصيب كبير في تمويل الموازنة الفلسطينية، وتتمتع السلطة الفلسطينية بسقف مفتوح لزيادة هذه الضريبة، إلا أن هوامش خفضها محدودة للغاية، فهي أقل بـ 2% من ضريبة القيمة المضافة في إسرائيل، وتبلغ ضريبة القيمة المضافة في دولة الاحتلال 17% بالمقابل 16% في الأراضي الفلسطينية، وهي النسبة المسموح بها عن الهامش المتاح للسلطة الفلسطينية.

جدول (1.1): نسب ضريبة القيمة المضافة للفترات من 1995 - 2017

الهامش	اسرائيل	الضفة الغربية	الفترة
0%	17%	17%	2002/08/31 - 1995/01/01
1%	18%	17%	2004/08/31 - 2002/09/10
0%	17%	17%	2005/08/31 - 2004/09/01
0.5%	16.5%	16%	2006/06/30 - 2005/09/01
1%	15.5%	14.5%	2012/08/30 - 2006/07/01
1.5%	17%	15.5%	2012/09/30 - 2012/09/01
2%	17%	15%	2013/05/30 - 2012/10/01
2%	18%	16%	2015/09/30 - 2013/06/01
1%	17%	16%	2015/10/01 - لغاية اعداد البحث

المصدر: التعميمات المتتالية لوزارة المالية - الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة.

ويتضح من الجدول رقم (1.1) ان نسبة هامش ضريبة القيمة المضافة بين الضفة الغربية واسرائيل لم تتجاوز 2% لأية فترة يتم فيها تعديل لنسبة ضريبة القيمة المضافة بين الطرفين.

تلعب ضريبة الأملاك دورا بارزا في التعرف على ثروة الأشخاص وممتلكاتهم بما يمكن من مراجعة الإقرارات الضريبية والتحقق من ضريبة الدخل والضرائب الأخرى ويعود ذلك إلى أنها أكثر الضرائب المباشرة عدالة نظرا لعدم القدرة على نقل عبئها من شخص إلى آخر إضافة إلى أنها تفرض على الرأسماليين وأصحاب العقارات وليس الطبقة الفقيرة في المجتمع. (حمدان، 2003، ص:29)

وهذا ما سيتم تناوله خلال الدراسة حيث سيتم دراسة أثر الإعفاءات الضريبية على العدالة الاجتماعية لضريبة الدخل في فلسطين من خلال التعرف على الإعفاءات ومعدلات الضريبة والشرائح المفروضة ضمن القانون إلى جانب معرفة التعديلات على هذه المعدلات.

مشكلة الدراسة

ان الضرائب اليوم اصبحت تلعب دورا هاما في جميع نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وقد ازدادت أهمية هذه الآثار بأتساع دور الدولة وازدياد تدخلها وبتطور مفهوم المالية الحكومية او السياسة المالية ناهيك من ان الضريبة اضحت شأنها عالميا.

ان اقتصاد فلسطين بطبيعته يتميز بندرة موارده الطبيعية بالإضافة الى تبعيته للاقتصاد الإسرائيلي وهذا ما يميزه عن بقية اقتصاد الدول النامية وفي نفس الوقت، يعتمد في تمويل ميزانيته على مورد واحد فقط وبالدرجة الأولى هو الضريبة بالإضافة الى المنح والمساعدات، لذا اصبحت الحاجة ملحة من اجل دراسة كل خطوة في رسم السياسة الاقتصادية لأنها سوف ترسم مستقبل فلسطين ومنها السياسة الضريبية. وفقد اصبحت الدول أكثر اندماجا مع دول العالم وبالتالي فان انظمتها الضريبية لا يمكن ان ينظر اليها بصورة منعزلة ولهذا اصبحت الدول تتسابق الى تطوير انظمتها الضريبية. بحيث تكون الضريبة اداة مشجعة للاستثمارات المحلية والاجنبية وتنشط الصادرات من خلال مساعدة المنتجات المحلية في الصمود امام السلع الاجنبية عن طريق ترشيد الاعفاءات الضريبية ودراستها من الناحية الفنية والاقتصادية ومدى استفادة الدولة منها.

ويكمن دور الضرائب في تشجيع الاستثمار من خلال الحوافز التي تمنحها ولكن هل ان هذه الحوافز الضريبية كافية لخلق بيئة استثمارية من الطبيعي ان هناك منظومة متكاملة من العوامل التي تلعب دور في تشجيع حركة الاستثمار المحلي والاجنبي والضرائب واحدة من تلك العوامل، وبالتالي فان مشكلة الدراسة تتمثل بالسؤال الرئيس وهو "ما دور الإعفاءات الضريبية على العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته، وقانون ضريبة الأملاك 11 لعام 1954، ونظام ضريبة القيمة المضافة¹؟"

اسئلة الدراسة

تجيب هذه الدراسة عن الأسئلة التالية:

1. هل هناك أثر لتحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية المطبقة على تحقيق الأهداف الاجتماعية.
2. هل هناك أثر لتحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية المطبقة على تحقيق الأهداف الاقتصادية.
3. هل هناك أثر لتحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية المطبقة على تخفيض حجم التهرب الضريبي.
4. هل هناك أثر لتحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية المطبقة على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني.

¹ يسمى هذا القانون بقانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، والتعديلات التي جرت عليه تحت مسميات:

- النظام بشأن إدارة دفاتر حسابات (يهودا والسامرة)، 5745 - 1985
 - أوامر بشأن إدارة دفاتر حسابات (تصحيح رقم 7) (يهودا والسامرة)، 5750 - 1990.
- المسؤول عن تطبيق القانون:
- أ- حسب القانون الاسرائيلي: من تم تعيينه لأغراض الامر بشأن تعيينات طبقاً لقوانين الجمارك والرسوم.
- ب- بعد نقل الصلاحيات بتاريخ 1994/11/20، وزارة المالية بالسلطة الوطنية الفلسطينية

اهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى:

1. التعرف على الإعفاءات الضريبية الممنوحة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته وتحليل أثرها على وعاء ضريبة الدخل.
2. التعرف على التعديلات والتطورات على الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل.
3. التعرف على دور السياسة الضريبية لضريبة الدخل بتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.
4. معرفة مدى تأثير قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته على تحقيق الأهداف الاجتماعية (العدالة الاجتماعية).
6. التعرف على معدلات ضريبة الأملاك ومدى تحقيقها للأهداف الاقتصادية والاجتماعية.
7. التعرف على ضريبة القيمة المضافة ومدى تحقيقها للأهداف الاقتصادية والاجتماعية.
8. تقديم مجموعة من التوصيات من شأنها تعزيز وزيادة الإعفاءات الضريبية بما يمكن من تحقيق العدالة الاجتماعية للمجتمع الفلسطيني.

أسباب اختيار موضوع الرسالة

هناك عدة أسباب أدت الى اختيار موضوع الرسالة، ويمكن تلخيصها بالنقاط التالية:

- قلة الأبحاث والمراجع التي تبحث أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية المطبقة وخاصة في الحالة الفلسطينية.

- اغلب الأبحاث السابقة تحدثت عن جوانب أخرى للنظم الضريبية واجراء المقارنات بين النظم الضريبية المطبقة في فلسطين ودول مجاورة، وعن أثر الحوافز التشجيعية، ومواضيع أخرى لها علاقة بالنظم الضريبية دون التعرض بشكل مباشر لأثر تطبيق النظم الضريبية على العدالة الاجتماعية.
- تتميز هذه الرسالة كونها تتحدث عن نظم ضريبية ثلاث في بحث واحد وقياس أثرها على العدالة الاجتماعية من خلال الإعفاءات الضريبية وعلاقتها بأحد اهداف النظم الضريبية الرئيسية وهي تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال العدالة الضريبية.
- بيان أثر هذه النظم الضريبية في تحسين مستوى الافراد والاقتصاد وخاصة بان المجتمع الفلسطيني يعاني من تشوه اقتصادي وترهل حكومي وضعف في القطاع الخاص.
- أهمية النظام الضريبي تكمن في مدى قدرته ونجاحه في تحقيق العدالة الاجتماعية، ومدى تأثير ذلك بالنظام الاقتصادي والسياسي، فكل دولة تسعى لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية من خلال تصميم مجموعة من الضرائب لتشكل نظامها الضريبي.
- دور الضريبة في إعادة الدخل توزيع الدخل الوطني أنها تهتم كثيرا بهذا الأمر، إذ أصبح مبدأ العدالة الاجتماعية أهمية بالغة في الدول النامية وهدفا رئيسا تسعى إلى تحقيقه

فرضيات الدراسة

- من اجل تحديد مدى مساهمة الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية ضمن القوانين الناظمة والمطبقة، فقد جاءت هذه الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:
1. لا يوجد أثر للإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية.
 2. لا يوجد أثر لتحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي.

3. لا يوجد أثر لتحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني.

4. لا يوجد أثر للإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في نظام ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأملك المطبق في فلسطين.

اهمية الدراسة

تعتبر ضريبة الدخل هي الضريبة الحقيقية التي تسيطر عليها الدولة من حيث التشريع والجبابة والتحصيل إلى جانب ضريبة القيمة المضافة وضريبة الأملاك، فالضريبة هي من الروافد الأساسية لخزينة الدولة ومن هنا تنبع أهمية الدراسة من دراستها للإعفاءات الضريبية (ضريبة الدخل، ضريبة القيمة المضافة، ضريبة الأملاك) ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية بحيث يتم دراسة الإعفاءات الضريبية من حيث النسب والمعدلات الضريبية وشرائح الضريبة ومدى تحقيقها للعدالة الاجتماعية للمجتمع الفلسطيني، من خلال دراسة وتقييم القانون المذكور من حيث انسجامه مع البيئة المحيطة وتلبية احتياجات الاجتماعية والاقتصادية وتحقيقه للعدالة الاجتماعية.

منهجية الدراسة

سوف تتبع الباحثة المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف وتقييم أثر الإعفاءات الضريبية لكل من (ضريبة القيمة المضافة، ضريبة الدخل، ضريبة الأملاك) على تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال استخدام المصادر التالية:

1. المصادر الأولية: جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالموضوع من خلال تصميم وتوزيع استبانة على المكلفين والمدققين الداخليين والخارجيين والمدراء الماليين العاملين في مختلف القطاعات التجارية والخدمات الخاضعين للضريبة وذلك للتعرف على آراءهم ومقترحاتهم حول جدوى الحوافز التشجيعية على زيادة الإيرادات الضريبية.

2. المصادر الثانوية: دراسة وتحليل الأدبيات والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة من خلال الرجوع إلى المراجع العلمية وذلك لتحديد الإطار النظري والاستعانة في القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة.

حدود الدراسة

1. الحدود الزمنية: تتمثل في الفترة التي سوف يتم إجراء الدراسة فيها وهي خلال العام 2017
2. الحدود المكانية: الضفة الغربية في محافظات (رام الله، نابلس، طولكرم).
3. الحدود البشرية: المكلفين والمدققين الداخليين والخارجيين والمدراء الماليين العاملين في مختلف القطاعات التجارية والخدماتية.

مصطلحات الدراسة

الإدارة الضريبية: وهي الدوائر الضريبية في المحافظات والتي تقوم بتنفيذ القانون على المكلفين من ضمان التوريد الصحيح للمبالغ الضريبية (الحناوي، 2011).

الدخل: يعرف الدخل بشكل عام بأنه تنمية رأس المال وزيادته بين تاريخين محددتين ومن هنا يظهر لنا عدة مفاهيم للدخل منها المفهوم المحاسبي للدخل، والمفهوم الضريبي للدخل والمفهوم الاقتصادي للدخل (الرمحي، 2010).

المفهوم المحاسبي للدخل: ويطلق عليه صافي الربح المحاسبي لفترة مالية محددة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويحسب على أساس مقارنة إيرادات فترة مالية بتكاليف ومصروفات نفس الفترة وفقاً للأسس المحاسبية المتبعة (أساس الاستحقاق مثلاً) (الرمحي، 2010).

المفهوم الضريبي للدخل: يختلف هذا المفهوم من دولة لأخرى حسب القوانين الضريبية، حيث يعتمد البعض الدخل المحاسبي ويرفضه البعض، وكان من الأفضل تحديد الدخل الخاضع للضريبة والدخل الغير خاضع للضريبة، أو اعتماد إجمالي الدخل أو صافي الدخل في حالات أخرى مع بعض القيود فيما يتعلق بالتنزيلات (الخطيب، 2008).

المفهوم الاقتصادي للدخل: يمكن حسابه على أساس الاستهلاك (فيكون الدخل هو الزيادة التي حصلت على مقدرة الشخص الاستهلاكية خلال فترتين ماليتين معبراً عنها بالنقود) أو على أساس الثروة (فيكون الدخل هو الزيادة التي طرأت على ثروة شخص معين بين تاريخين محددين إضافة إلى ما أنفقه خلال نفس الفترة)، وهذه التعريفات لا تساعد في تحديد الدخل الخاضع للضريبة حيث أن الدخل قد يتحقق (وفقاً لهذه التعاريف من ارتفاع أسعار الأصول الثابتة دون بيعها) وتركز على تعريف الدخل القومي أكثر من تعريف الدخل الشخصي (الخطيب، 2008).

ضريبة القيمة المضافة: هي عبارة عن نظام ضريبي غير مباشر من تصميم فرنسي، وتقرض على السلع والخدمات في كافة المراحل، وقد تم استخدامها وفرضها على الفلسطينيين من الاحتلال الإسرائيلي وذلك دون سند قانوني (حمدان، 2015).

نظام ضريبة القيمة المضافة: هو نظام بشأن رسوم على منتجات محلية لسنة 1985م بموجب المواد 2،5،6 لقانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963م وهو يختص بضريبة القيمة المضافة.

ضريبة الأملاك: ضريبة مباشرة تفرض على عنصر يتميز بقدر من الثبات والاستمرار لدى المالك، وهو الدخل أو الأيراد أو الربح، فضلاً عن طريقة جبايتها إذ يصدر بها جدول تكليف أساسي أو إضافي أو تكميلي، ثم تحصل من قبل دوائر التحصيل في المحافظات (حمدان، 2015).

الإعفاء الضريبي: هو إعفاء من جميع أو بعض الضرائب التي تفرضها الدولة. عادة الإعفاء من الضرائب يقدم لفرد أو لمنظمة تقع ضمن فئة ترغب الحكومة في تشجيعها اقتصادياً. عادة ما تهدف الإعفاءات الضريبية إلى تخفيض عبء الضرائب المفروضة على شريحة معينة من المجتمع بهدف العدالة أو لتعزيز نوع من النشاط الاقتصادي عن طريق تخفيض عبء الضرائب المفروضة على تلك المنظمات أو الأفراد المشاركة في هذا النشاط (حكم، 2008).

العدالة الاجتماعية: إن العدالة الاجتماعية هي إحدى أهم مقومات الديمقراطية. وتعتبر العدالة الاجتماعية غاية إنسانية لا تقوم ديمقراطية حقيقية دون تأمين ممارستها في المجتمع من قبل جميع المواطنين، بصرف النظر عن انتمائهم، وبافتراض أن المشرع الضريبي عند سنه للتشريعات الضريبية المختلفة فإنه يتوخى عدداً من الأهداف الرئيسية وهي الهدف المالي (وفرة الحصيلة) والهدف الاجتماعي (العدالة الاجتماعية) والهدف الاقتصادي (حكم، 2008).

عبء ضريبة القيمة المضافة: وهو عبارة عن الالتزام الضريبي والذي يقع في النهاية على المستهلك ويتم توريده هذا الالتزام من خلال المكلف الضريبي الذي كان وسيطا في تحصيل هذه المبالغ (حماد، 2000)

المكلف: عرف نظام ضريبة القيمة المضافة المكلف بأنه هو كل مشغل أو مؤسس ماليه المكلف وفق قانون ضريبة الدخل (حماد، 2000)

المقدر/مأمور التقدير: أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو مفوضة خطيا من المدير بإجراء أي تقدير أو تدقيق لضريبة بمقتضى حكام القانون. (حماد، 2000)

التنمية المستدامة: هو مصطلح اقتصادي اجتماعي يعني تطوير وسائل الانتاج بطرق لا تؤدي إلى استنزاف الموارد الطبيعية لضمان استمرار الإنتاج لأجيال القادمة، (تلبية احتياجات الجيل الحالي دون إهداء حقوق الاجيال القادمة). (دويكات، 2015)

الدراسات سابقة

1. السكافي (2013)، "أثر الإعفاءات الضريبية على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين."

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر الإعفاءات الضريبية على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية، وذلك من خلال دراسة تطبيقية على هذه الوحدات، وكما استخدم الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تصميم استبانة

عددتها (48) وزعت على الوحدات الاقتصادية وتم معالجة هذه الاستبانة باستخدام البرنامج الإحصائي spss وقد قدمت الدراسة مجموعة من النتائج، أهمها: وجود أثر للإعفاءات الضريبية على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية، وبالتالي تؤثر على كل من صافي الدخل، وحجم رأس المال، وهيكل حقوق الملكية لهذه الوحدات.

كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات، من أهمها: ضرورة الإفصاح عن الإعفاءات الضريبية في القوائم المالية، بشكل يظهر حجم هذه الإعفاءات ومدتها، وأهمية العمل على تطوير الإعفاءات الضريبية، وإعادة النظر فيها من فترة لأخرى، حسب الظروف الاقتصادية التي تناسب سياسة الدولة.

2. دراسة مهاني (2010)، بعنوان: "أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية في قطاع غزة".

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة الحوافز التشجيعية الضريبية بأنواعها المختلفة ومدى تأثيرها على زيادة الإيرادات الضريبية، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها، تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي والحصول على البيانات والمعلومات الأولية عن طريق استبانة تم إعدادها وتوزيعها على مجتمع الدراسة.

هذا وقد تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق حوافز تشجيعية ضريبية تؤدي إلى زيادة حصة الإيرادات الضريبية، وأن توعية المكلفين بالتنزيلات والخصومات الواردة في قانون ضريبة الدخل تعمل على تسهيل إجراءات التحصيل الضريبي، وأن تطبيق الإعفاءات بصورة عادلة بين المكلفين يحقق العدالة والمساواة بينهم.

وفي ضوء تلك النتائج توصي الدراسة بضرورة قيام المشرع الضريبي الفلسطيني بتطوير شرائح الضريبية المنصوص عليها بما يتلاءم مع المقدرة التكاليفية للأفراد، وإعادة النظر فيها من فترة لأخرى حسب الظروف الاقتصادية، حتى يشعر المكلف بالعدالة الضريبية، مع العمل على تخفيض النسب الضريبية للحد من التهرب الضريبي، مع تنمية الوعي الضريبي لدى كل من

الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة على حد سواء، الأمر الذي يؤدي إلى إزالة الحاجز النفسي بين المكلف والدائرة الضريبية، ويقلل من ظاهرة عدم الرضا من الضرائب ويؤدي بالتالي إلى تخفيض ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي زيادة حصيلته الإيرادات الضريبية.

3. دراسة العطوط (2009)، "أثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 للعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين."

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى إشكال التهرب من ضريبة الدخل، وإلى التعرف إلى الأسباب الرئيسية من وراء التهرب من ضريبة الدخل، وتوضيح الآثار الناجمة عن التهرب من ضريبة الدخل.

وأظهرت نتائج الدراسة على أنه يوجد غموض في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 وإغفاله لبعض الثغرات الواردة به، وضعف السلطة في تطبيق العقوبات التي نص عليها القانون، وتوصل الباحث في هذه الدراسة إلى نتائج، أهمها العمل على إصدار التعليمات كاملة، والتي من شأنها إيضاح بعض الأمور التي نص عليها القانون، وكذلك إجراء التعديلات الضرورية على عدد من بنود القانون لحل كل المشاكلات التي واجهت موظفي دوائر الضريبة.

4. دراسة البسطامي (2006)، بعنوان: "ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن - دراسة مقارنة".

حيث هدفت الدراسة إلى تعريف الضريبة وخصائصها وقواعد فرضها والعناصر الأساسية لها وكذلك دراسة أنواع الضرائب والتركيز على الضرائب الغير مباشرة وهو نظام ضريبة القيمة المضافة والذي يعد أحد أهم التطورات التي شهدتها الخمسون عام الماضية، وذلك من خلال إجراء دراسة تحليلية لنظام ضريبة القيمة المضافة والمطبق في فلسطين ومقارنته مع نظام ضريبة المبيعات المطبق في الأردن من خلال إجراء دراسات تحليلية للموازانات العامة لكل من فلسطين والأردن.

حيث استنتجت الدراسة أن الهدف الرئيسي لكل قوانين الضرائب هو ضمان التوريد الدقيق والصحيح للمبالغ الضريبية بينما النظام المطبق في فلسطين نظاماً قهرياً في تطبيق نصوصه بكاملها فإن النتيجة انخفاض حاد في حصيلته الإيرادات الضريبية، إضافة إلى نظام ضريبية القيمة استحدث من قبل الجانب الإسرائيلي فإن السلطة الفلسطينية لم تتمكن من التعديل على النظام مما جعله نظاماً قديماً ولا يراعي مصالح المكلف الفلسطيني.

وعليه فقد أوصت الدراسة بضرورة توفير الأسس القانونية لفرض الضرائب الغير مباشرة وخاصة ضريبة القيمة المضافة كون النظام المطبق حالياً هو نظام إسرائيلي تم فرضه على المكلف الفلسطيني، التحرر من بند فاتورة المقاصة كونها لا تضمن التوريد الكامل لمبالغ الضريبة المضافة.

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

حيث هدفت الدراسة إلى دراسة وبحث أهمية أخذ الظروف المحيطة بالتشريع عند صدور القانون وضرورة تحقيق الانسجام بينهما من خلال دراسة وتحليل معدل الضريبة الوارد في قانون ضريبة الدخل 17 لعام 2004 ومدى ملائمته مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع الفلسطيني من خلال تطبيق حالات عملية افتراضية لتبيان الفروقات ما بين القوانين الضريبية من حيث الإعفاءات ومعدلات الضريبة. من خلال إتباع الباحثة المنهج الوصفي المقارن والذي يعتمد على جمع المعلومات من مصادرها المختلفة وإخضاعها للدراسة وصولاً إلى النتائج.

حيث استنتجت الدراسة ان المشرع الفلسطيني في تحديده لسقف أعلى لمجموعة الإعفاءات يكون قد اتجه نحو النهج الأمريكي في التشريع الضريبي حيث انه يمنح مجموعة من الإعفاءات لكل شخص طبيعي وما يزيد عن مجموع هذه الإعفاءات يخضع للضريبة إلا أن اخذ هذا النهج مبتوراً من حيث الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع الأمريكي يختلف عن

المجتمع الفلسطيني كما أن المشرع الأمريكي لم يخضع الدخل الذي يكون مجموعة اقل من مجموعة الإعفاءات الممنوحة في حين أن المشرع الفلسطيني اذا كان مركزه الاجتماعي لا يمنحه الإعفاء فان دخله مهما كان منخفض سوف يخضع للضريبة ويدفع عليه وفق الشرائح المقررة.

في حين أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر بنسب الشرائح الضريبية للقانون الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 وخاصة الشريحة الأولى وذلك لخضوع 90-95% من الأشخاص الطبيعيين لهذه الشريحة، وضرورة توظيف معدلات الضريبة التمييزية للأشخاص المعنويين سواء المقيمين وغير المقيمين وفقا للخطط التنموية للسلطة الفلسطينية والأهداف الاقتصادية والاجتماعية المتوخاة من كل قطاع من قطاعات الاقتصاد الوطني الفلسطيني.

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

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة وماهية الهدف الاقتصادي الذي تحققه ضريبة الدخل في فلسطين من خلال دراسة المؤشرات الاقتصادية وعلاقتها بضريبة الدخل وطبيعة المشكلات الاقتصادية المختلفة التي تعاني منها فلسطين إلى جانب بيان تأثير قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على تحقيق الأهداف الاقتصادية.

وقد خلصت الدراسة إلى اعتبار سياسة ضريبة الدخل فعالة وقوية في الدول الرأسمالية المتقدمة حيث تشكل إيرادات ضريبة الدخل نسبة كبيرة من الإيرادات الضريبية، حيث أن معظم إيرادات ضريبة الدخل يتم الحصول عليها من موظفي الوزارات الحكومية التي يتم اقتطاعها من المصدر مما يدل على ضعف ادارة ضريبة الدخل وضعف البنية الاقتصادية، تشكل إيرادات ضريبة الدخل في فلسطين في الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية نسبة تتراوح ما بين 8-10% من الإيرادات الضريبية للسلطة وهي نسبة منخفضة بخلاف أنواع الضرائب مثل ضريبة الجمارك والمكوس مما يدل على قلة اعتماد موازنة السلطة على إيرادات ضريبة الدخل وبالتالي ضعف سياسة ضريبة الدخل فيها.

وعليه فقد أوصت الدراسة بضرورة تحديد معدلات الضريبة بشكل يتناسب مع الوضع الاقتصادي الفلسطيني والموازنة العامة كما يجب السعي من قبل السلطة الضريبية إلى منح معدلات تميز به القطاعات الاقتصادية المختلفة، كما أن هناك ضرورة أن تسعى الجهات القانونية إلى تسهيل الحصول على الإجازات الضريبية لما لها من تأثير هام على القطاع الاقتصادي والعمل على إعادة النظر في قانون تشجيع الاستثمار بحيث يتم منح إعفاءات من ضريبة الدخل للقطاعات الاقتصادية التي يكون حجم رأسمالها اقل مما هو مذكور في القانون مما يؤدي الى تحقيق البناء الاقتصادي في المجتمع.

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

تهدف الدراسة إلى معرفة أثر الإعفاءات الضريبية الشخصية والعائلية على حجم الأسرة في فلسطين من وجهة نظر المكلفين، مع بيان ما إذا كان للخصائص الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين من أثر على آرائهم اتجاه الإعفاءات الضريبية ومعرفة موقف المشرع الفلسطيني هل هو مع سياسة تشجيع كثرة الإنجاب أم لا؟ والتوصل إلى مجموعة من التوصيات لإتباع سياسة تشجيع كثرة الإنجاب في فلسطين. ولتحقيق أهداف هذا البحث تم تطوير استبانة والتأكد من صدقها ومعامل ثباتها وتوزيعها على عينة عشوائية من المكلفين من الأفراد والموظفين، وأظهرت نتائج الدراسة ونتائج الاختبارات الإحصائية ما يلي: 1. يوجد أثر للإعفاءات الضريبية الشخصية والعائلية التي يمنحها قانون ضريبة الدخل على حجم الأسرة في فلسطين. 2. يوجد علاقة بين آراء المكلفين حول أثر الإعفاءات الضريبية الشخصية والعائلية على حجم الأسرة وخصائصهم الاقتصادية والاجتماعية وهي الجنس والحالة الاجتماعية وعدد أفراد الأسرة والمستوى العلمي وطبيعة وقطاع العمل والدخل الشهري وطبيعة السكن. 3. إن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني - بشكل عام - يشجع على زيادة الإنجاب والنسل في فلسطين تمشياً مع عقيدة وقيم الشعب الفلسطيني المسلم. وقد تمت الإشارة إلى بعض التوصيات أهمها: 1. على المشرع الفلسطيني أن يأخذ بعين الاعتبار أثر الإعفاءات الضريبية الشخصية والعائلية على سياسة

الإنجاب والنسل في فلسطين خاصة بعد ظهور نتائج هذا البحث. 2. معالجة أسباب التهرب الضريبي حتى يكون للإعفاءات الشخصية والعائلية دور في السياسة السكانية فالمكلف الذي يتهرب من دفع الضرائب لا يفكر بهذه الإعفاءات قلت أم كثرت لأنه يتهرب بأكثر من قيمة هذه الإعفاءات. إقرار إعفاء الشيخوخة لكبار السن إكراماً لهم في سنهم أسوة بإعفاء صغار السن.

8. دراسة اللوزي، المومني (2004)، "دور الحوافز والإجراءات الضريبية في تشجيع الاستثمار في الأردن."

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الحوافز الضريبية التشجيعية والإجراءات الأدبية الإدارية الضريبية في تشجيع الاستثمار، من وجهة نظر المستثمرين في مؤسسة المدن الصناعية، من خلال معرفة آرائهم في حوافز الإعفاء من ضريبة الدخل وحوافز الإعفاء من رسوم الاستيراد، ومعرفة آرائهم في إجراءات الحصول على الحوافز الضريبية، وكذلك إجراءات دائرة ضريبة الدخل في التعامل مع المستثمرين.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية بين ما يقدم من حوافز ضريبية وتشجيع الاستثمار، وكما توصلت إلى أن هناك علاقة طردية بين مدى سهولة الإجراءات الإدارية الضريبية وتشجيع الاستثمار.

وتوصلت الدراسة إلى توصيات من ضمنها تفعيل الحوافز الضريبية، وضرورة تبسيط إجراءات الحصول عليها، وكذلك ضرورة تبسيط إجراءات تحصيل الضرائب.

9. صبري (2003)، "مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين - دراسة مقارنة"

تناولت الدراسة النسب الضريبية والإعفاءات الخاصة بـضريبة القيمة المضافة في فلسطين، وتناولت أيضاً الضرائب غير المباشرة، والرسوم المفروضة والإعفاءات والتخفيضات من أجل تحليل بيانات spss المعمول بها، واستخدم الباحث في هذه الدراسة البرنامج الإحصائي

موضوع الدراسة، حيث أعد استبانة تم توزيعها على عينة من التجار والمدققين وموظفي ضريبة القيمة المضافة عددها 400 استبانة.

وتوصلت الدراسة إلى أن نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في فلسطين تعد الأقل بين دول العالم، التي شملتها الدراسة، وأظهرت الدراسة أيضاً أن نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات في فلسطين تعد أعلى من نسب الدول التي شملتها الدراسة، مما يدل على وجود خلل في النظام الضريبي الفلسطيني. وأوصت الدراسة بضرورة الإسراع في إصدار قانون فلسطيني خاص بضريبة القيمة المضافة، يتسم بالاستقلالية عن القانون الإسرائيلي، ويأخذ بعين الاعتبار وضع الاقتصاد الفلسطيني وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية العامة للدولة.

10. دراسة حمدان (2003)، بعنوان: "ضريبة الأملاك في الضفة الغربية في ظل قانون 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له"

هدفت الدراسة للتعرف على مدى تحقيق ضريبة الأملاك في فلسطين لأهدافها الرئيسية (الهدف المالي، الهدف الاجتماعي، الهدف الاقتصادي) في ظل قانون ضريبة الأملاك رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له، والتعرف على الازدواج الضريبي بين ضريبي الدخل والأملاك وأساليب تفاديه، وذلك من خلال تصميم استبانة لعينة مكونة من 71 من موظفي دوائر ضريبة الأملاك (التحليل الوصفي).

حيث استنتجت الدراسة أن القانون رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له لا تحقق الأهداف الرئيسية المرجوة منها (المالية، الاجتماعية، الاقتصادية)، حيث يوجد فروق جوهرية بين نصوص قانون ضريبة الأملاك رقم 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له وبين ما هو مطبق على ارض الواقع في معظم دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية تتعلق بأسس وأصول التخمين والإعفاءات القانونية وجباية الضريبة.

وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة تأهيل الكادر الوظيفي والإسراع في حوسبة النظام المحاسبي المطبق في دوائر ضريبة الأملاك في الضفة الغربية، تفادي الازدواج الضريبي الواقع بين ضريبي الدخل والأملاك باستبعاد دخل الأملاك المؤجرة من وعاء ضريبة الدخل بهدف التشجيع على الاستثمار.

11. الشوابكة (2003)، " أثر التهرب من الضريبة على الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية "

بين هذا البحث أن ظاهرة التهرب الضريبي منتشرة في الأردن، حيث إن هذه الظاهرة تؤدي إلى عجز في الموازنة العامة للدولة، كما أن التهرب الضريبي يؤدي إلى الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة في فرض الضريبة.

وأوصى الباحث بضرورة تفعيل دور الرقابة التي تعد من أنجح الوسائل الوقائية في مكافحة الجرائم الاقتصادية، وبخاصة جريمة التهرب الضريبي

12. دراسة رابي (2003)، بعنوان: " الأسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين ".

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

13. دراسة أبو هيبية (1999)، " عدالة إعفاءات ضريبة الدخل في السلطة الفلسطينية "

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة وتحليل قضية الإعفاءات الضريبية بجوانبها المختلفة في السلطة الفلسطينية.

وقد نتج عن هذه الدراسة أن من أهم الإعفاءات الضريبية التي لاقت إجماعاً من قبل الفئات المشاركة في الدراسة هي:

- إعفاء مقابل تكلفة التعليم الجامعي للأبناء.

- إعفاء دخل المشروع الصناعي التتموي لمدة 4 سنوات:

وتوصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات منها:

1. إعفاء دخل المؤسسات الرياضية، والتي يقتصر نشاطها على شؤون، كالنوادي الرياضية.

2. إعفاء قطاع الزراعة بالكامل، سواء الزراعة البعلية أو المروية، ويطبق على كل من الضفة الغربية وقطاع غزة لما لهذا القطاع الزراعي من أهمية خاصة، منها حماية الأراضي الزراعية المهددة بالمصادرة للاستيطان.

3. توضيح المقصود بالفوائد، والمرابحة الواردة في القانون المقترح.

14. دراسة الخوالدة (1996)، " أثر الإعفاءات الضريبية على عدد المساكن وحجم الأسرة في

الأردن "

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر الإعفاءات الضريبية في سياسة تنظيم الأسرة وأعداد المساكن في الأردن، وهي من السياسات السكانية، وقياس أثر الإعفاءات الضريبية على المتغيرات السكانية والسكنية من خلال منظور المكلفين وقياس اتجاهاتهم نحو الإعفاءات الضريبية.

وأظهرت نتائج الدراسة ونتائج الاختبارات الإحصائية على أن قانون ضريبة الدخل بشكل عام يشجع على زيادة الإنجاب وزيادة أعداد المساكن في الأردن.

وقد تمت الإشارة في هذه الدراسة إلى بعض التوصيات، أهمها أنه على المسؤولين عن السياسة الضريبية في الأردن الأخذ بأهمية أثر الإعفاءات الضريبية في سياسة تنظيم الأسرة في الأردن، والتنسيق مع المسؤولين عن السياسة السكانية؛ لتتوافق السياسة الضريبية مع السياسة السكانية، من أجل تحقيق أكبر قدر من الأهداف المرسومة لهذه السياسات.

التعقيب على الدراسات السابقة

تناولت بعض الدراسات السابقة موضوع الإعفاءات الضريبية مثل ودراسة السكافي (2013) ودراسة سليم (2005) ودراسة صبري (2003) ودراسة أبو هيبية (1999) ودراسة الخوالدة (1996)، فهذه الدراسات تتشابه مع دراسة الباحثة بأنها تناولت موضوع الإعفاءات الضريبية، ولكن تختلف هذه الدراسات عن دراسة الباحثة أنها تناولت موضوع معين أو جزئية معينة في الإعفاءات الضريبية، وإن دراسة الباحثة كانت محصورة في معرفة أثر الإعفاءات الضريبية على تحقيق العدالة الاجتماعية.

كما وتناولت بعض الدراسات موضوع التهرب الضريبي مثل ودراسة العطوط (2009) ودراسة قاسم (2003) ودراسة الشوابكة (2003)، حيث اتفقت هذه الدراسات مع الدراسة الحالية بأنها تبحث في موضوع التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين بشكل عام، ولكن دراسة الباحثة تناولت وسيلة من وسائل التجنب الضريبي ألا وهي الإعفاءات الضريبية.

وكما أن بعض الدراسات تناولت موضوع العدالة الضريبية مثل دراسة صبري (2003)، ودراسة يدك (2006)، فهذه الدراسات تشابهت مع دراسة الباحثة أنها تناولت موضوع الإعفاءات الضريبية من ناحية العدالة الضريبية.

تميزت الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات السابقة، من خلال أهميتها وبتناولها موضوع الإعفاءات الضريبية من جانب جديد وهو (أثر الإعفاءات الضريبية على تحقيق العدالة الاجتماعية)، حيث تهدف الباحثة إلى معرفة ماهية الإعفاءات الضريبية، وبيان أثرها على تحقيق العدالة الاجتماعية، ومعرفة تطورها وتغييرها عبر القوانين الضريبية.

محددات الدراسة

تري الباحثة بان الدراسة اشتملت على المحددات التالية:

- صعوبة الوصول للمعلومات.
- اختيار أكثر من مجتمع دراسة.

الفصل الثاني

الانظمة الضريبية المطبقة في فلسطين (الدخل، القيمة المضافة، الاملاك)

الفصل الثاني

الانظمة الضريبية المطبقة في فلسطين (الدخل، القيمة المضافة، الاملاك)

المقدمة

تعد الضرائب في الوقت الحاضر، من اهم أنواع الإيرادات العامة سواء من حيث حجمها المطلق او نسبتها من اجمالي الإيرادات العامة، وفي معظم بلدان العالم سواء الدول المتقدمة منها، وخاصة النامية وذلك نتيجة لتراجع أهمية الإيرادات من املاكها العامة التي كان يتم الاعتماد عليها ابتداء كمصدر أساسي للإيرادات العامة، كذلك نتيجة تحول الدول من توجهاتها الاشتراكية الى التوجهات الرأسمالية، سواء ما ارتبط بهذا التحول الذي حصل في الدول الاشتراكية سابقا، او ما تم من تحولات في معظم الدول النامية تماشيا مع التوجهات المذكورة، وبالذات ما تحقق منه في السنوات القليلة الماضية، لا سيما مع الانهيار الذي تحقق في الاتحاد السوفيتي، والدول الاشتراكية الأخرى، مما أدى الى تراجع أهمية الإيرادات العامة التي تولدها مشروعات القطاع العام الإنتاجية كمصدر لإيرادات العامة في هذه الدول التي كادت تكون الأساس فيها، وهو ما نجم عنه زيادة أهمية الضرائب كمصدر للإيرادات العامة بعد اجراء التحولات المذكورة في هذه الدول (حسن، 2008، ص: 169).

تتولى الإدارات الضريبية في الوطن، تنفيذ السياسات الضريبية المقررة في القوانين والتشريعات الضريبية، بحيث تقوم بتنفيذها ضمن أعلى المستويات وذلك حفاظاً منها على الإيراد العام، وكذلك تعزيز التجاوب الطوعي من قبل المكلفين، ومحاربة التهرب الضريبي، مستندةً على تطوير التشريعات الضريبية وتبسيط الإجراءات وتخفيف الأعباء على المكلفين.

وتعتبر السياسات الضريبية المتبعة من قبل الإدارات الضريبية بشكل عام من أهم أدوات السياسة المالية، التي تعمل على تحقيق كافة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية. وقد كان لذلك الأثر البالغ في اهتمام العديد من الدول بسن التشريعات الضريبية الملائمة، وذلك توفيراً للإيراد اللازم من أجل تحقيق النمو المتكامل والمتقدم ومعالجة المشاكل الاقتصادية والاجتماعية، والعجز المالي في موازنة الدولة (البسطامي، 2006، ص: 8).

المطلب الاول: واقع نظام ضريبة الدخل المطبق في فلسطين

الفرع الأول: مفهوم ضريبة الدخل، الخلفية، خصائصها، أهميتها

بشكل عام تهدف قوانين ضريبة الدخل إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية وهي، تمويلية للخرينة العامة، واقتصادية لتحفيز الاقتصاد وتشجيع الاستثمار، واجتماعية لتحقيق العدالة في توزيع الدخل ودفع الحصة المعقولة من هذا الدخل للحكومة. وفي الحالة الفلسطينية بدأت تعديلات قانون ضريبة الدخل تنشط على الساحة الاقتصادية الفلسطينية بعد عام 2004. وسيتم إلقاء نظرة مختصرة عن قانون ضريبة الدخل والتعديلات التي أحدثت منذ ذلك العام إلى عام 2017. وقد تناولت الباحثة هذا الموضوع عند كل تعديل للقانون وذلك لأهميته الاقتصادية وانعكاساته على المكلفين والمصلحة العامة.

تعريف ومفاهيم ضريبة الدخل

يجب تحديد كلمة الدخل التي ستخضع للضريبة حيث هناك تصنيفات متعددة للدخل مثل إجمالي الدخل وصافي الدخل والدخل الناتج عن زيادة القيمة السوقية (أرباح رأسمالية)، والدخل من المنح والإرث والهدايا.... إلخ

مفاهيم الدخل

تعريف الدخل: يعرف الدخل بشكل عام بأنه تنمية رأس المال وزيادته بين تاريخين محددين ومن هنا يظهر لنا عدة مفاهيم للدخل منها المفهوم المحاسبي للدخل، والمفهوم الضريبي للدخل والمفهوم الاقتصادي للدخل (دليل المحاسبين العرب، 2017).

1. المفهوم المحاسبي للدخل: ويطلق عليه صافي الربح المحاسبي لفترة مالية محددة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويحسب على أساس مقارنة إيرادات فترة مالية بتكاليف ومصروفات نفس الفترة وفقاً للأسس المحاسبية المتبعة (أساس الاستحقاق مثلاً). ويحكم هذا المفهوم قواعد محاسبية (المبادئ المحاسبية) مثل:

أ. قاعدة الاستمرارية

ب. قاعدة الفترة المالية

ت. قاعدة التكلفة التاريخية

ث. قاعدة وحدة القياس النقدي

ج. قاعدة تحقق الإيراد

ح. قاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات

خ. قاعدة الحيطة والحذر

د. قاعدة الأهمية النسبية

2. المفهوم المالي للدخل: ويقوم على أساس المقارنة بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لنشاط أو مشروع معين وهو ما يعرف (بصافي التدفق النقدي) حيث يحسب على أساس القيمة الحالية للنقود بناءً على معدل خصم يعادل سعر تكلفة رأس المال أو سعر الفائدة التجاري، ويختلف هذا المفهوم عن المفهوم المحاسبي للدخل في:

- لا يعترف بالإستهلاك مصروفًا بل إيراداً يجري توفيره.
- لا يعد سعر الفائدة مصروفًا حيث يؤخذ في الإعتبار عن تحديد سعر الخصم.
- يستخدم الأساس النقدي بدل أساس الإستحقاق.
- يتم حساب تكلفة الفرصة البديلة في حساب التدفق النقدي.
- يحسب سعر الخصم على أساس تكلفة رأس المال المستثمر مثل سعر الفائدة التجاري أو نسبة العائد المتوقع للمساهمين.

3. المفهوم القانوني للدخل: والذي يتحدد وفقاً للقوانين ذات العلاقة أي هو الدخل الذي يتحدد وفق قرار المحكمة أو قوانين معينة كقانون الشركات وغالباً ما يستند في حسابه إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4. المفهوم الإقتصادي للدخل: يمكن حسابه على أساس الإستهلاك (فيكون الدخل هو الزيادة التي حصلت على مقدرة الشخص الإستهلاكية خلال فترتين ماليتين معبراً عنها بالنقود) أو على أساس الثروة (فيكون الدخل هو الزيادة التي طرأت على ثروة شخص معين بين تاريخين محددين إضافة إلى ما أنفقه خلال نفس الفترة)، وهذه التعريفات لا تساعد في تحديد الدخل الخاضع للضريبة حيث أن الدخل قد يتحقق (وفقاً لهذه التعاريف من ارتفاع أسعار الأصول الثابتة دون بيعها) وتركز على تعريف الدخل القومي أكثر من تعريف الدخل الشخصي.

5. المفهوم الضريبي للدخل: يختلف هذا المفهوم من دولة لأخرى حسب القوانين الضريبية، حيث يعتمد البعض الدخل المحاسبي ويرفضه البعض، وكان من الأفضل تحديد الدخل الخاضع للضريبة والدخل الغير خاضع للضريبة، أو اعتماد إجمالي الدخل أو صافي الدخل في حالات أخرى مع بعض القيود فيما يتعلق بالتنزيلات، ويمكن أن نجمل مفهوم الدخل الضريبي في النقاط التالية:

أ- يختلف تعريف الدخل من دولة لأخرى حسب القوانين والتعليمات والممارسات الضريبية.

ب- هناك مبادئ عامة تحكم تعريف الدخل الضريبي مثل:

1. الدخل من ناتج العمل أو رأس المال أو كلاهما.

2. يغطي الدخل فترة مالية أو سنة ميلادية.

3. أن يكون هذا الدخل يشكل إضافة لرأس المال وليس جزءاً منه.

4. أن الدخل موجود وقد تحقق فعلاً.

5. اعتراف الممول وقراره بتحقيق الدخل خلال فترة مالية.
 6. تستخدم المبادئ المحاسبية كأساس لحساب الدخل الخاضع للضريبة مع وجود الحق لدائرة الضريبة في عمل التعديلات اللازمة على هذا الدخل.
 7. يمكن فرض ضرائب مكملة على الدخل الغير خاضع للضريبة.
 8. الدخل الخاضع للضريبة يخصم منه كافة التكاليف والمصروفات التي تترتب على تحصيل الدخل وفي حالات أخرى اعتبر إجمالي الدخل (دخل الرواتب) هو الدخل الخاضع للضريبة.
- قبل نشوء السلطة الفلسطينية كان هناك قانونين لضريبة الدخل، الأول في قطاع غزة (قانون ضريبة الدخل الانتدابي رقم 13 لسنة 1947)، والثاني في الضفة الغربية (قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964).

وبعد تأسيس السلطة الفلسطينية برزت ضرورة تطوير الإطار القانوني الفلسطيني بما يستجيب مع احتياجات التحديث وتوحيد القوانين في شطري الوطن، وظهرت مطالبة لسن القوانين الاقتصادية الهامة، بما فيها قانون ضريبة الدخل، الذي يعتبر من أهم هذه القوانين. وبعد عشر سنوات من المحاولات تم إصدار أول قانون موحد لضريبة الدخل من قبل المجلس التشريعي الفلسطيني في عام 2004 (قانون رقم 17 لسنة 2004) قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17). وفرض هذا القانون الجديد ضريبة دخل بنسب تصاعدية على دخول وأرباح المكلفين الطبيعيين والمعنويين (جمعيات، شركات، مؤسسات).

وخلال الفترة ما بين 2004-2015 طرأ العديد من التغييرات والتعديلات على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لأسباب عديدة منها ما هو إداري وإجرائي ارتبط بتطبيق القانون، وأسباب اقتصادية واجتماعية تهدف إلى "زيادة الادخار وتحفيز الاستثمار وتحفيز النشاط الاقتصادي"، إلى جانب زيادة الإيرادات الضريبية. وقد كانت منهجية تعديل قانون ضريبة الدخل مبينه بشكل أساسي على تحفيظ عدد الشرائح الضريبية والمعدلات الضريبية للاعتقاد أن في

ذلك أثر إيجابي على الاقتصاد والإيرادات، وذلك عملاً بالمفهوم الحديث لضريبة الدخل بأن بساطة النظام الضريبي وتقليل الشرائح الضريبية ستؤدي إلى ارتفاع عائدات الضرائب وتقلل من تكاليف إدارته وتطبيقه، إلا أن ذلك عادة ما يواجه بانتقاد الذين يطالبون بضريبة تصاعدية لتحقيق العدالة الاجتماعية. لأن العديد من الاقتصاديين يرون أن تقليل الشرائح الضريبية وتخفيض سقفها يؤدي إلى توزيع متساوي للعبء الضريبي على طبقات الدخل المختلفة، أي الأغنياء وأصحاب الدخل المتوسط والمتدني، وهذا يؤدي إلى عدم عدالة في توزيع الدخل (تعديلات قانون ضريبة الدخل-الأهداف والنتائج المتوقعة، 2015).

في عام 2011 تم إصدار قانون جديد، وأعدت السلطة إضافة شريحة رابعة في التعديلات اللاحقة على قانون تعديل ضريبة الدخل بهدف أخذ مبدأ عدالة الضريبة بعين الاعتبار وزيادة العبء الضريبي على قطاع أصحاب الدخل المرتفعة، وزيادة حصيلته الضريبية، التي تزيد من قدرة السلطة على إعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة الاجتماعية. مع العلم أن إسرائيل تتبع نظام ضريبة دخل تصاعدية يتكون من سبع شرائح.

ويمكن عرض التغيرات التي طرأت على قانون ضريبة الدخل في فلسطين بشكل

مختصر كما يلي:

- تم تقليص عدد الشرائح الضريبية وتخفيض النسب الضريبية، فقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 خفض الشرائح الضريبية إلى ثلاثة شرائح وبنسب مخفضة (8%، 12%، 16% على التوالي) مقارنة بالأعوام السابقة.
- بعد ذلك اجري تعديل إضافي على النسب الضريبية في العام 2007 حيث أصبحت (5%، 10%، 15%) مع الحفاظ على عدد الشرائح ذاتها
- أجري تحديث آخر على القانون الأصلي الذي أصدره المجلس التشريعي في عام 2004 بحيث تم إلغاؤه بالكامل وإصدار قرار بقانون رقم (8) لعام 2011 (ليصبح هو القانون الأصلي فيما بعد وأي تعديل لاحق يتم نسبه إليه باعتباره القانون الأصلي". ووضع هذا

القرار نسب وشرائح جديد ومتنوعة، إضافة إلى أن الإعفاء على أرباح بيع الأسهم قد تغير من 100% إلى 25%.

• وفي عام 2012 قدم مجلس الوزراء مقترحا لتعديل آخر على معدلات الضريبة للشرائح الضريبية من خلال رفع النسب الضريبية على دخل الأفراد وأرباح الشركات بإضافة شريحتين الأولى بمعدل 22.5% والثانية على الدخل المرتفع بمعدل ضريبة 30% واعترض القطاع الخاص على هذا التعديل، وزادت حدة الانتقادات ابتداء من الصياغة اللغوية والقانونية وانتهاء بالغموض وعدم الشفافية وتأثيره السلبي على النشاط الاقتصادي والاستثماري. وبعد حوار جاد مع الحكومة، تمخض الحوار استجابة مجلس الوزراء للتوصيات المتعلقة بتعديل النسب على الشرائح مع إضافة شريحة رابعة بنسبة 20% لتتراوح النسب الضريبية ما بين 5% إلى 20% للأفراد والشركات.

• وبتاريخ 11 آذار 2014 صدر تعديل آخر وهو قرار بقانون بشأن تعديل على قانون ضريبة الدخل (قرار بقانون رقم 8 لعام 2011)، والذي أعاد إعفاء أرباح الأصول الرأسمالية الناجمة عن بيع الأوراق المالية إلى الإعفاء الكامل، واستيفاء نسبة 10% على الفوائد الناجمة عن برامج التمويل، وإلغاء الفوائد على الودائع والعمولات.

• والتعديل الأخير الجديد صدر بتاريخ 2015\3\31 (قرار بقانون رقم (5) لسنة 2015م) بشأن تعديل قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011م. وهذا التعديل رفع الشريحة الخاضعة للإعفاء وفرض ضريبة على الشركات الاحتكارية بنسبة 20% فقط بينما ألغيت تلك الشريحة على الأفراد والشركات وأصبحت الشريحة العليا 15% على الأفراد والشركات والمؤسسات المعنوية الأخرى.

جدول (1.2): التعديلات التي طرأت على قانون ضريبة الدخل منذ عام 2011

تاريخ التعديل	موضوع التعديل	تعديل الشرائح الضريبية	تعديل النسب الضريبية
قانون رقم 8 لسنة 2011 بتاريخ 2011\10\24	قانون جديد يلغي قانون رقم 17 لسنة 2004. إعفاء 25 % من الأرباح الرأسمالية للأوراق المالية، إلغاء الإعفاء على الإيجارات السكنية، إلغاء الضرائب المفروضة على بيع الأراضي والعقارات.	(1-40000) (40001-80000) فأكثر	5 % 10 % 15 %
قرار رقم 2 لعام 2012 بتاريخ 2012\1\31	تعليق العمل بالشرائح السابقة في قرار رقم 1 والعمل وفقا لقانون رقم 8\2011 مع إضافة شريحة رابعة 20 %	(1-40000) (40001-80000) (80001-125000) فأكثر	5 % 10 % 15 % 20 %
قرار رقم 4 لسنة 2014 بتاريخ 2014\3\11	إعفاء كامل الأرباح الرأسمالية للأوراق المالية بدل من 25 % وفرض 10 % ضريبة على فوائد تمويل المشاريع الصغيرة، وأرباح شركات التأمين.	بدون تعديل	بدون تعديل
قرار رقم 2 لعام 2015 بتاريخ 2015\3\13	تعديل على قيمة الإعفاء السنوي بقيمة 36000، وتعديل الشرائح والنسب للأفراد والشركات	(1-75000) (75001-150000) فأكثر الشركات 15 %	5 % 10 % 15 %

المصدر: تجميع الباحثة من عدة مصادر

وعلى الرغم من التعديلات العديدة التي أجرتها السلطة الفلسطينية على الشرائح الضريبية لضريبة الدخل (عشر تعديلات خلال عشرة سنوات) إلا أن مساهمة ضريبة الدخل لم تتجاوز حاجز 8 % من الإيرادات الكلية للسلطة الفلسطينية.

وإذا ما قورنت هذه النسبة (8 %) بالدول الأخرى مثل الأردن ومصر (على اعتبار أنهما اقتصاديات مشابهة للاقتصاد الفلسطيني) نجد أن هناك فارق كبير في هذه المساهمة، فكانت في الأردن 17 % وفي مصر 28 % (معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، 2015).

الفرع الثاني: خصائص ضريبة الدخل في القانون الحالي

1. **ضريبة إقليمية:** حيث نص القانون في المادة 1 على الأشخاص الخاضعين للضريبة وهم الشخص الطبيعي والشخص المعنوي والشركة (المساهمة) وحدد أيضاً المقيم، وعلى ذلك فإن ضريبة الدخل تفرض على أساس الإقليم وعلى جميع الأشخاص الذين حققوا دخلاً من أي مصدر خلال السنة سواء بصورة متصلة أو متقطعة (المواد 1، 2، 3).
2. **ضريبة شخصية وعينية:** فهي تفرض على الأشخاص مع السماح لهم بإعفاءات عائلية وإعفاء لفرص التعليم وكذلك تفرض بصورة عينية على دخل الشركات دون مراعاة ظروف الأسهم الشخصية (المادة 12، 2).
3. **ضريبة تصاعدية شخصية ونسبية ثابتة عينية:** حيث تفرض على الأشخاص وفق نسب مئوية تصاعدية (شرائح)، وذلك حسب فئات الدخل للشخص الطبيعي، وتفرض بنسب مئوية ثابتة على أرباح الشركات المساهمة العامة والخاصة على اعتبار أن الدخل فيها ينتمي إلى فئة واحدة، وبغض النظر عن قيمة الربح المتحقق (المادة 16 من القانون).
4. **ضريبة سنوية:** حيث نصت المادة 4 من القانون على أن الدخل الخاضع للضريبة خلال سنة مالية بصورة دورية أو متقطعة أو لمرة واحدة (المادة 4 من القانون).
5. **ضريبة موحدة:** حيث يخضع مجموع الدخول لنفس المكلف مرة واحدة لضريبة الدخل، وتطبق التنزيلات والإعفاءات على مجموع مصادر الدخل المختلفة (المادة 6 من القانون).

6. **التحقق من الدخل:** حيث اعتمد القانون أساس الإستحقاق لحساب الضريبة وبغض النظر عن تاريخ قبضه، وأجاز القانون اعتماد فئات معينة من المكلفين (المهن الحرة) لحساب الضريبة عليها وفق أساس القبض (المادة 5 من القانون).

7. **نطاق شرعية الإيراد:** لم يحدد القانون الدخل الخاضعة للضريبة بشكل خاص وإنما حددها بشكل عام حيث نصت المادة 3 منه على أن ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القانون تكون كافة الدخل المتحققة لأي شخص من أي مصدر كان خاضعة لضريبة ثم استثنى من ذلك في المادة 7 الدخل المعفاة والدخل المعفاة بشروط من ذلك، وهذا يعني أن الدخل المتحقق قد يكون من أعمال أو مهن غير مشروعة.

8. **الدورية:** لم يشترط القانون الدورية في الداخل، واعتبر أن الدخل المتحقق ولو لمرة واحدة هو خاضع للضريبة.

9. **فرض الضريبة على إجمالي وصافي الدخل:** حيث فرضت الضريبة على إجمالي الدخل وذلك بذكر كافة الدخل، كما ذكر مصطلح إجمالي الدخل أو الدخل الإجمالي ضمن المفردات في المادة رقم 1 من القانون وكذلك الدخل الصافي.

10. **عملة الضريبة:** حيث اعتمد القانون الشيكال الإسرائيلي كعملة لحساب الضريبة لحين صدور عملة وطنية (المادة 5 من القانون).

الدخل الخاضعة للضريبة وغير الخاضعة للضريبة.

الدخل الخاضع للضريبة: حدد القانون الدخل بشكل عام للخضوع للضريبة من أي مصدر كان وحدد في مواد أخرى الدخل غير الخاضع للضريبة، ومن أمثلة هذه الدخل الخاضعة للضريبة:

1. دخل الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والمزايا والعمولات وجميع المدفوعات الدورية وغير الدورية النقدية والعينية.

2. الدخل من المهن والحرف أو التجارة أو أي إيرادات من عمل آخر.
3. الدخل الناتج عن الاستثمارات بما فيها الاستثمارات في العقارات والأراضي أو تأجيرها لشخص يستثمرها في بناءها لمدة معينة حتى تصبح ملكاً لصاحب العقار أو الأرض، بعد انتهاء هذه المدة.
4. الأرباح والمكاسب نتيجة بيع العقارات والأراضي على أن يتم ذلك بشكل مستمر خلال 5 سنوات لمن لا يمارس هذا العمل كمهنة.
5. دخل المقاولات والتعهدات والعطاءات وعقود التأجير لغرض التمليك.
6. الدخل للشخص المعنوي الناتج عن الزراعة والثروة الحيوانية وتربية الأسماك والنحل.... إلخ.
7. إيرادات الوكالات والسمسرة والاستشارات والدراسات والتحكيم والخبرة والوساطة والتمثيل.... إلخ.
8. إيرادات حقوق الاختراع والنشر والعلاقات التجارية.
9. إيرادات أعمال النقل البري والجوي وشركات التأمين.
10. عوائد الاستثمارات المالية والفوائد والعمولات والمرابحة.
11. الأرباح والإيرادات والمكاسب من أي مصدر آخر لم يعف صراحة من القانون.

الأشخاص الخاضعون للضريبة:

1. الطبيعيون

a. مشكلة الزوج والزوجة المادة 14

b. الشركاء في الشركة العادية المادة 18، 19، 20

c. وكلاء أشخاص غير مقيمين ووفاء المكلف وتصفية الشركة المادة 18

2. الأشخاص الاعتباريون (الشركات المساهمة الخاص والعامة): المواد 1، 2، 18، 19، 20، حيث تفرض الضريبة قبل توزيع الربح على حملة الأسهم، وتحمل الإدارة أي مستندات وطلبات تطلبها دائرة ضريبة الدخل ولا يتحمل المساهمون أي مسؤولية.

3. الأشخاص الاعتباريون في المؤسسات الأخرى: كالأنشطة الاستثمارية التي تهدف إلى تحقيق الربح ويستثنى من ذلك ما تم النص عليه في القانون مادة 7

التنزيلات من الدخل والإعفاءات

1. الإعفاءات: يقصد بها خصم مبالغ لأسباب اجتماعية واقتصادية بهدف تخفيض قيمة صافي الدخل الخاضع للضريبة، ويتم خصمها من صافي الدخل الخاضع للضريبة قبل حساب الضريبة وهي 3 أنواع:

أ. إعفاء لأسباب عائلية لتخفيض صافي الدخل الخاضع.

ب. إعفاء لأسباب وجود مصاريف خاصة بالمكلف كالعلاج وبدل الإيجار وسداد الديون.

ج. إعفاء لأسباب تشجيع الاستثمار في قطاع معين.

حيث نصت المادة 12 على الإعفاءات التي تمنح للمكلف المقيم وغير المقيم.

2. التنزيلات: حيث يتم تنزيل مبالغ معينة من الدخل الخاضع للضريبة (المادة 8، 9، 10، 11)، ويقصد بالتنزيلات خصم تكاليف إنتاج الدخل المعترف بها قانونياً من إجمالي الدخل الخاضع للضريبة

وهناك فرق بين التنزيلات والتقاص حيث تخصم التنزيلات من إجمالي الدخل بينما يخصم التقاص من قيمة الضريبة المستحقة.

ويسمح بالتنزيلات التي نص عليها القانون سواء بشروط أو بدون شروط.

المطلب الثاني: واقع نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين

الفرع الأول: مفهوم ضريبة القيمة المضافة

إن مفهوم القيمة المضافة اخترعه موظف في الخزانة الأمريكية في القرن الثامن عشر، وأصبحت منذ ذلك الحين تستخدم من الحكومات كمقياس للدخل القومي، وتم الاعتماد عليها في فترة السبعينات من القرن الماضي من الشركات البريطانية تنفيذا لتوصية المنظمات المهنية المحاسبية في بريطانيا، حتى يتم توفير معلومات إضافية لحملة الأسهم، ولتستخدم كأساس لبرامج تحفيز العاملين، ولتحسين العلاقات العامة وعلاقات العمل من خلال تسليط الضوء على كيفية تصرف الشركة بالثروة التي يتم تكوينها، وتوصل الباحث، " أبو ذر" عام 2001 م إلى أن القيمة المضافة لا تختلف كثيرا عن مفهوم ظل سائدا لفترة طويلة في الأوساط المحاسبية، وهو مفهوم الدخل المتبقي، وقيل إن القيمة المضافة ما هي إلا الدخل المتبقي ذاته، ولكن أعيد تغليفه وتسويقه تحت اسم " القيمة المضافة"، حيث تعد القيمة المضافة منتجا مملوكا ويملك براءة ابتكاره شركة "إستيرن أستيوارت وشركائهم"، وهي شركة أمريكية متخصصة في تقديم الاستشارات المالية، والإدارية، والاقتصادية، مسجلة في نيو يورك وتسوق هذا المؤشر باسم " نظام الإدارة المالية للقيمة المضافة". (علوان، 2008)

ومفهوم الدخل المتبقي هو عبارة عن الفرق بين الأرباح التشغيلية وتكلفة رأس المال، وهذا يعد الأساس في مفهوم القيمة المضافة إلى التعديلات التي طورت من شركة "أستيرين أستورت" عام 1989م، مثل إضافة الأرباح والخسائر غير العادية وإطفاء الشهرة إلى الأرباح الصافية بعد الضرائب. (علوان، 2008)

مفاهيم ضريبة القيمة المضافة

هناك مجموعة من المفاهيم الخاصة بضريبة القيمة المضافة وهي: (حوسو، 2005)

1. المفهوم العام للقيمة المضافة: ويعني أن القيمة المضافة هي الفرق بين تكلفة المدخلات (مشتريات المواد أو الخدمات)، وقيمة المخرجات نتيجة العمليات التشغيلية التي قامت بها المنشأة على هذه المدخلات.

2. المفهوم الثاني طريقة الجمع: ويقوم هذا المفهوم على جمع مبالغ المدفوعات إلى عناصر الإنتاج التي قامت بها المؤسسة خلال فترة معينة بما في ذلك الأرباح، وهذه الطريقة تستخدم فقط عند حساب ضريبة القيمة المضافة على الدخل.

3. المفهوم الثالث طريقة الطرح: ويقوم هذا المفهوم على طرح إجمالي المشتريات من مبيعات المؤسسة المعنية، والنتيجة يخضع للضريبة المقررة، وهذه الطريقة تمتاز بالبساطة والسهولة.

4. المفهوم الرابع طريقة الرصيد الدائن: وهي عبارة عن مجموع ضريبة القيمة المضافة المجمعة من فواتير الشراء والمرحلة لحساب ضريبة القيمة المضافة في الأستاذ العام.

5. المفهوم الخامس طريقة الفاتورة أو طريقة الفرق بين المدخلات والمخرجات غير المباشر، مع العلم أن غالبية الدول تطبق طريقة الفرق بين المدخلات والمخرجات.

على الرغم من أن الضريبة على القيمة المضافة تحتل أهمية كبيرة في الهيكل الضريبي لمعظم دول العالم على اختلاف نظمها الاقتصادية، إلا أنها لم تحظ باهتمام كبير للتعريب بها، ويرجع ذلك إلى فرضها تحت أسماء وأوصاف متعددة وغير واضحة طبقاً للمرحلة التي يتم تحصيلها عندها، سواء كان ذلك عند مرحلة الإنتاج كضريبة إنتاج، أو عند المبيعات كضريبة مبيعات، أو عند المشتريات كضريبة مشتريات، أو باعتبارها كضريبة على القيمة المضافة. (عوض، 2014، ص: 4)

وهناك تعريف آخر لهذه الضريبة، على أساس أنها تتدرج ضمن الضرائب غير المباشرة التي تفرض على مظاهر الثروة أو على استخدام الدخل، أو كونها إحدى الضرائب التي تفرض على مظاهر الإنفاق، أو هي الضرائب التي تساهم في إيرادات السلطات العامة وينقل عبؤها للغير (عوض، 2014، ص: 14).

الفرع الثاني: مميزات وسمات ضريبة القيمة المضافة

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة على المبيعات في كافة مراحل الإنتاج والتوزيع حيث تفرض على كافة السلع، والخدمات (عدا ما يستثنى بنص) مع أعمال مبدأ الخصم لكل التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وفي صورتها النهائية الكاملة لتصل إلى مرحلة تجارة التجزئة، ومن ثم فإن الضريبة على القيمة المضافة تتميز بعدة خصائص وسمات منها:

أولاً: ضريبة عامة

فهي ضريبة عامة تخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة، ولها خاصية ثانية تؤدي إلى تلافي المشكلات التي تنتج من عدم دقة توصيف السلع الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى خضوع بعضها دون البعض الآخر، ويؤدي فرض هذه الضريبة على السلع المستوردة إلى تحقيق منافسة عادلة وهي ذات أسعار محددة، قد تكون منخفضة أحياناً ومرتفعة أحياناً أخرى بحسب نوع السلع والتوجه الاقتصادي. (عوض، 2014، ص: 16)

ثانياً: ضريبة غير مباشرة

فهي تفرض أثناء تتبع الثروة أي على المظاهر الخارجية للثروة ممثلة في إنفاقها وتداولها، حيث تعتمد على قدرة الممول القانوني في نقل عبء الضريبة سنوياً لغيره وهو الممول الفعلي، وإن كان ذلك يتوقف على العلاقة بين مرونتي العرض والطلب، وعلى مستوى الوعي الضريبي سواء تم هذا النقل كلياً أو جزئياً، وهي أيضاً ضريبة غير مباشرة حيث إن فرضها يرتبط بحدوث وقائع أو مناسبات متفرقة مثل: استهلاك سلعة، أو أداء خدمة معينة، أو عمليات تصدير السلع أو استيرادها، وكذلك عمليات التداول ونقل الملكية.

ثالثاً: ضريبة دورية التحصيل

هذه الضريبة يلتزم المكلف بتوريدها وتحصل دورياً، وبالتالي تعد مورداً متجدداً تساعد في الإنفاق الحكومي، فهي تختلف عن الضرائب المباشرة التي تورده سنوياً، كما أن توريدها بفترات متقاربة كل شهر أو شهرين لا يجعل عبأها كبيراً على المكلف.

رابعاً: ضريبة تطبق مبدأ الخصم

فمبدأ الخصم يعد جوهر الضريبة على القيمة المضافة، وهو أرقى ما وصل إليه الفن الضريبي، وكان أول الوصول إليه وتطبيقه في فرنسا في بداية الخمسينات، بعد أن كانت هذه الضريبة تطبق بطريقة تراكمية.

خامساً: ضريبة متعددة المراحل

بمعنى أنها تفرض على كافة مراحل الإنتاج والتوزيع بداية من المنتج، فتاجر الجملة، فتاجر التجزئة ثم للمستهلك النهائي. (عبد العزيز، 2008، ص:56).

سادساً: ضريبة عينية

حيث تتناول المادة الخاضعة للضريبة سلع وخدمات أي الإيراد ذاته بغض النظر عن ظروف من يتحملها، كما إنها تساوي بين السلع المصنعة محلياً أو المستوردة، وهذا ما يميزها عن الضرائب الشخصية التي تقع على الشخص، ويراعى فيها المقدرة التكلفة للشخص مثل الضرائب المباشرة. (عوض، 2014، ص: 17)

سابعاً: ضريبة ذات إجراءات سهلة وميسرة

من الثابت أن الضريبة على القيمة المضافة ذات إجراءات سهلة وميسرة، وهذا من شأنه أن يسهل التعامل بين الممول والإدارة الضريبية، ومن هذه الإجراءات الميسرة أن الضريبة تفرض بطريقة قيمية أو بنسبة معينة من سعر السلعة أو بطريقة نوعية، أي بمبلغ ثابت على الوحدة من الطن أو الكيلو جرام.

ثامناً: الضريبة ذات رقابة ذاتية

هذه الرقابة تتم عن طريق إعمال مبدأ الخصم من خلال دورة الفواتير الضريبية الذي يتم عن طريق إحكام الرقابة على عمليات الضريبة في دورتها المختلفة من الإنتاج والتوزيع، فكل مرحلة تراقب الأخرى، وهذا يقلل في حد ذاته فرص التهرب الكلي من الضريبة.

تاسعا: ضريبة إقليمية

بمعنى أنها تفرض على السلع المنتجة محليا والخدمات عند بيع السلعة أو أداء الخدمة داخل البلد. كما تفرض على السلع المستوردة من الخارج عند إعادة بيعها داخل البلاد بغض النظر عن محل إقامة أو جنسية المنتج أو مؤدي الخدمة أو المستورد، وبالتالي فإن الضريبة على القيمة المضافة تفرض من جانب الدولة طبقاً لمبدأ ونظرية السيادة وذلك داخل حدود الإقليم، ولا تمتد خارج الإقليم لدول أخرى إلا بالاتفاق ويشترط المعاملة بالمثل. (عوض، 2014، ص: 19)

عاشراً: ضريبة ملائمة للخزينة

حيث تحصل هذه الضريبة بمجرد حدوث الواقعة المنشأة لها تقريباً، وقد تحدث عن ذلك النظام بشأن الضريبة على القيمة المضافة الإسرائيلي رقم 16 لسنة 1963 المطبق لدى السلطة الفلسطينية وخاصة ضمن المواد من 24 وحتى المادة 30، أي تفرض الضريبة عند حدوث الواقعة المنشأة سواء كان للبضائع أو الخدمات. (قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (16) لسنة 1963 المواد من 24 وحتى 30)

الفرع الثالث: الإعفاءات في ضريبة القيمة المضافة

وهناك نوعان من النسبة المئوية للضريبة: -

1. نسبة 17 % - وهذه النسبة مفروضة بالقانون، وحالياً في فلسطين تساوي 16%.
2. نسبة صفر % وهذه نسبة ضريبية أيضاً نص عليها القانون لبعض السلع والخدمات.

ومفهوم ضريبة الصفر أو ال Zero Rating، ومعناها أنها نسبة مفروضة بالقانون ولكن بنسبة صفر. وبالتالي فإن المشتغل المرخص والمسجل لدى دوائر الضريبة في مناطق السلطة الفلسطينية يستطيع أن يطالب بالضريبة الإضافية المدفوعة على مدخلاته التي دخلت في عملياته الانتاجية وشكلت سلعته النهائية عند التصدير، أو عندما تكون هناك تعليمات خطية من

المسؤول لمؤسسات خيرية كالمستشفيات والجمعيات الخيرية من الشراء من تجار مرخصين بضريبة بنسبة صفر.

وقد أورد قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، (نظام بشأن المكوس على المنتجات المحلية)

بالفصل السابع المكوس بمقدار الصفر والاعفاءات في المادة (31) ما يلي:

ضريبة بمقدار الصفر

أ. في يلي الصفقات التي تكون المكوس المضافة المفروضة عليها بمقدار الصفر:

1. بيع البضائع عدا البضائع (الصفقات التي تتناول الماس والأحجار الكريمة غير المرصعة من النوع الذي يعفى استيراده من كافة الرسوم الجمركية) إذا اجيزت قائمة تصدير أو مستند آخر اعتمده المسؤول

2. بيع مال معنوي لشخص من غير سكان المنطقة أو سكان اسرائيل.

3. تأدية خدمة لمقيم بالخارج غير ان الخدمة لا تعبر مؤداه لمقيم في الخارج

1- إذا أديت بصدد مال موجود في المنطقة أو في اسرائيل او في منطقة أخرى إلا إذا أثبت مؤدي الخدمة لقناعة المسؤول أن الخدمة تشكل جزءاً من الثمن المألوف للبضاعة.

2- إذا كان موضوع الاتفاق يتناول تأدية خدمة فعلاً لمقيم في المنطقة أو لمقيم في اسرائيل أو لمقيم في منطقة أخرى وتؤدى في المنطقة أو في اسرائيل او في منطقة أخرى أو لشركة عادية تعود أغلب الحقوق فيها لمقيمين كما ذكر أو لشركة تعتبر لأغراض قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 مقيمة في المنطقة أو في اسرائيل او في منطقة أخرى إلا إذا كان العوض المدفوع عن الخدمة يشكل جزءاً من الثمن المألوف بموجب المادة 31 من قانون الجمارك والمكوس رقم 1 لسنة 1962.

4. تأدية خدمة خارج المنطقة أو خارج اسرائيل أو خارج منطقة أخرى من قبل مشتغل الرئيسي في المنطقة.

أ. مبيت سائح في فندق وكذلك الخدمة التالية:

1- تجهيز الاطعمة والمشروبات.

2- استعمال بركة السباحة وما يتبعها من استعمالات.

3- خدمة الغسيل.

4- تأجير جهاز تلفزيون لاستعماله في غرفة السائح.

5- استعمال الساونة وما يتبعها من خدمات.

6- استعمال التلفون والتلكس.

7- استعمال الاجهزة الرياضية والصحية.

ويشترط في ذلك أن تؤدي للسائح في الفندق الذي يبيت فيه ومن قبل الفندق وان تذكر في الفاتورة التي تصدر للسائح كل خدمة على انفراد مع بيان ثمنها إزاءها.

ب. ايجار مركبة ميكانيكية خصوصية لسائح لسياقتها على أن يصدر بشأنها ترخيص يصدر من مراقب المرور يجيز إيجارها للسياسة الذاتية.

ج. نقل السائح بمركبة ميكانيكية خصوصية صدر بشأنها رخصة باستعمالها في الجولات السياحية.

د. نقل السائح بباص صدرت بشأنه رخصة استعماله في الجولات السياحية وكذلك تجهيز وجبات طعام للسائح في تلك الجولة من قبل المتعهد بالنقل سواء كان يجهزها بصورة مباشرة او غير مباشرة.

٥. يراد " بالسائح " بهذا البند السائح من غير سكان المنطقة أو سكان إسرائيل أو سكان منطقة أخرى.

5. عقد صفقة هي عبارة عن بيع حق في السفر إلى الخارج، ويراد " بحق السفر الى الخارج " لهذا الغرض حق السفر بواسطة طيران أو بواسطة ملاحه من إسرائيل أو من المنطقة أو من منطقة اخرى إلى مكان يقع خارج المنطقة او خارج إسرائيل او خارج المنطقة اخرى (فيما يلي في هذا البند - خارج البلاد) او من سكان خارج البلاد الى مكان آخر خارج البلاد أو من مكان خارج البلاد الى إسرائيل او الى المنطقة او الى منطقة اخرى.

6. بيع بضاعة لمن يستحق إعفاء من ضريبة المشتريات بسبب دخوله المنطقة أو إسرائيل او منطقة اخرى من خارج البلاد، ويراد " بضريبة المشتريات " في هذه المادة ضريبة المشتريات المفروضة قانوناً في إسرائيل او ذلك الجزء من الضريبة الجمركية المفروضة عن البضائع المستوردة الى المنطقة.

7. بيع الخضروات المبينة في الذيل الأول والفواكه المبينة في الذيل الثاني، ويشترط لتطبيق المكوس بمقدار الصفر أن يثبت لقناعة المسؤول توفر جميع الامور التالية:

أ. ان يدفع ثمن الصفقة للبائع أو لمؤدي الخدمة حسب الاقتضاء بعملة اجنبية تودع فور دفعها لدى بنك هو صيرفي مرخص.

ب. لأغراض تجهيز وجبات الطعام المذكورة في الفقرة (أ) (5) (د) عندما تجهز هذه الوجبات من قبل مشتغل آخر من أجل المتعهد بالنقل - أن يذكر رقم الترخيص الباص في الفاتورة الصادرة لمتعهد النقل.

لأغراض هذه المادة:

"سندات دولة إسرائيل " - حسب تعريفها في ترخيص مراقب العملة (يهودا والسامرة)

لسنة 1981-5741 " الدفع بعملة اجنبية " - الدفع بإحدى الصور التالية:

1. نقداً.
 2. حوالات مسافرين أو شيكات مرقومة ومسددة بعملة اجنبية ومسحوب حسب الاصول.
 3. الدفع قانوناً بعملة اجنبية بواسطة بطاقة اعتماد.
 4. تحويل عملة اجنبية من خارج المنطقة الى دولة اسرائيل أو الى منطقة أخرى، أم من وديعة غير مقيم تعود لمقيم في الخارج إلى وديعة مقيم تعود للبائع أو لمؤدي الخدمة، حسب الاقتضاء، يراد " بالمقيم في الخارج " في هذا البند - كل شخص غير مقيم في المنطقة او في دولة اسرائيل او في منطقة اخرى.
 5. شيك مصرفي يصدره البنك بالشيكل مباشرة لقاء استهلاك مسبق لسند من سندات دولة اسرائيل يقود به السائح في نفس البنك. ويراد " بالسائح " في هذا البند المعنى المخصص له في الفقرة (ب)(5) (هـ).
 6. أية صورة دفع اخرى يقرها مراقب العملة الاجنبية.
- ج. من تسري عليه مكوس بمقدار الصفر يعتبر لأغراض هذا النظام في حكم المكلف بدفع المكوس.
- وأورد في المادة (32) الصفقات المعفاة من المكوس المضافة كما يلي:
- فيما يلي الصفقات المعفاة من المكوس المضافة:
- 1- التأجير للسكن لمدة لا تتجاوز 10 سنوات عدا التأجير لغرض الضيافة في الفنادق.
 - 2- تأجير عقارات السكن اجازة محمية بموجب قانون المالكين والمستأجرين رقم 62 لسنة 1953 وتسليم هذه العقارات للسكن المحمي بموجب القانون المذكور أو استلام بدل مفتاحية لقاءها وبيع العقارات المؤجرة كما ذكر.

3- الصفقات التي يعقدها مشغل صغير نقل حصىة نفقاته عن 487,300 شيكل.

4- بيع مال لا يجوز بموجب هذا النظام، حين شرائه أو استيراده تنزيل المدخلات المدفوعة عن شرائه أو استيراده، ويشترط في ذلك أنه إذا تقرر أماكن تنزيل جزء من ضريبة المدخلات فيدفع جزء نسبي من المكوس كنسبة الجزء المسموح بتنزيله الى مجموع ضريبة المدخلات.

5- ايداع المشغل نفودا لدى مؤسسة مالية او إعطاؤه قرضاً إلى مؤسسة مالية.

6- الصفقات التي تتناول الماس والاحجار الكريمة غير المرصعة من النوع الذي يعفى استيراده من كامل الرسوم الجمركية التي تعقد مع مشغل يقتصر شغله الذي عقدت الصفقة في سياقها فيها فقط.

ولهذا الغرض يراد " بالرسوم الجمركية " ذلك الجزء من الضرائب الجمركية المفروضة عن الاستيراد الى المنطقة بموجب الامر بشأن التعرفة الجمركية (يهودا والسامرة) (رقم 1093) لسنة 1984-5744 الذي يعادل مبلغ الرسوم الجمركية التي كانت تفرض في إسرائيل عن تلك البضائع فيما لو استوردت إلى إسرائيل (قانون بقانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، وتعديلاته سنة 1985 وسنة 1990).

تطبق العديد من الدول نسبا متعددة (خلاف نسبة الصفر) على ضرائب القيمة المضافة لديها، وتمنح النسب المتعددة فرصة أفضل لملائمة ضريبة القيمة المضافة لعدد من الاغراض الاجتماعية والسياسية. إذ يتم في بعض الاحيان منح الضروريات نسبا منخفضة بدلا من الاعفاء، أو بنسبة الصفر، بينما تفرض على الكماليات نسبة أعلى من المعتاد. وتلجأ بعض الدول إلى استعمال طريقة أخرى بدلا من فرض نسبة اقل على سلعة معينة، وهي تخفيض الوعاء الضريبي (مطرح الضريبة) وتحديد جزء من القيمة الحقيقية، بعد تخفيض الاساس الضريبي بنسبة معينة كما يلي:

المباني: يتم تخفيض الاساس الضريبي(الوعاء) الى 60% من سعر السوق وذلك بتخفيض نسبة الضريبة الاضافية على المباني، إن هذه الطريقة هي المتبعة في السويد

المياه، الطرق، الجسور والموانئ، يتم التخفيض الى 20%

الاراضي، تخفض بنسبة 33.33% من سعر السوق

وهكذا نصل الى نتيجة في المفاضلة بين تطبيق نسبة واحدة أو أكثر من نسبة، إلى أن هناك طرقاً أخرى يلجأ إليها المشرع الضريبي لتشجيع دفع الضريبة وعدم التهرب، بدلاً من تخفيض النسب على أكثر من نوع من السلع، وقد استخدمت المقاطعات البرازيلية هذا الأسلوب بدلاً من التمييز بين النسب. ويرى الكاتب أن استخدام نسبة واحدة هي أفضل بكثير من تطبيق أكثر من نسبة باستخدام تخفيض الوعاء الضريبي للأسباب التالية:

1. أن هناك سلعا معينة يصعب على تجارها الالتزام بمسك حسابات ضريبية تسمى Merit Goods،

2. أن المشتغلين الصغار والتي لا تزيد مبيعاتهم السنوية عن 225000 شيكل أو \$50000، والذين يشكلون نسبة كبيرة من المشتغلين المسجلين في دوائر الضريبة في الاراضي الفلسطينية، يلجؤون الى التهرب الضريبي بشكل كبير لارتفاع الضريبة المفروضة على أعمالهم، وخصوصاً أن كثيراً منهم مهنيون، كالأطباء، المهندسون، الحرفيون،...الخ ويصعب التقيد بمسك حسابات نظامية منهم، بالإضافة على صعوبة متابعتهم لأغراض الفحص الضريبي. وبالتالي يرى الكاتب أن إعطاء الفرصة الى هذه الفئة من الناس أو التجار أو المهنيين بالتصريح الكامل عن مبيعاتهم بموجب مشترياتهم، أو بموجب إصدار فواتير عن خدماتهم سوف يساعدهم بالتصريح الشبه صحيح عن صفقاتهم، لأنهم يعرفون مسبقاً أنه سوف يتم تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة بنسبة متفق عليها بينهم، وبين نقاباتهم، وبين مديريات الضرائب والمسؤولين فيها، وبهذا نشجع الانتماء الضريبي

أولاً، والتصريح عن المشتريات ثانياً مما يؤدي حتماً إلى رفع الضريبة المدفوعة أكثر مما هي حالياً وبرضاء وطوعية كاملة.

المطلب الثالث: واقع نظام ضريبة الأملاك المطبق في فلسطين

الفرع الأول: المفهوم العام لضريبة الأملاك

نبذة عن ضريبة الأملاك

تعتبر ضريبة الأملاك من الضرائب التاريخية المتعارف عليها في معظم التشريعات الدولية منذ القدم، حيث فرض الفراعنة واليونانيون والرومان الضرائب على ملكية الأموال العقارية وطبقها ملوك القرون الوسطى أيضاً، وقد عرفها العثمانيون أيضاً وطبقوها حيث سميت هذه الضريبة في عهدهم (ويركو المسقفات) (وركو مشتقة من الكلمة التركية فيركي والتي تعني ضريبة أو مستحقات). أما القوانين التي حكمتها وطريقة استيفائها فقد كانت تختلف من دولة إلى أخرى باختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتشريعية والثقافية لكل دولة (وزارة المالية، 2017).

وتتميز ضريبة الأملاك بشكل خاص من حيث كونها إحدى الضرائب المباشرة التي تعتبر أكثر عدالة من الضرائب غير المباشرة، حيث تتمتع بعدم امكانية نقل عبئها الضريبي من المكلف إلى أي شخص آخر علاوة على أن ضريبة الأملاك تصيب الرأسماليين وهم أصحاب العقارات وليس العمال والطبقات الفقيرة. ويفيد تطبيق هذه الضريبة من الناحية التقنية أنها تسمح بالحصول على بيانات وإحصائيات عن ثروات الأشخاص وممتلكاتهم لمراجعة قرارات المكلفين المقدمة بالنسبة لضرائب الدخل والضرائب الأخرى. لذلك فهي تشكل بالفعل أداة للرقابة تساعد الإدارة الضريبية في عملية ربط الضريبة وجبايتها وبالتضييق على الغش والتهرب الضريبي (فرحات، 1997، ص:15).

القوانين التي حكمتها

وقد حكم هذه الضريبة في الضفة الغربية العديد من القوانين المتعاقبة، أهمها قانون ضريبة الأبنية والأراضي لعام 1926م، وقانون ضريبة الأراضي الإنجليزي عام 1938، الذي اخضع الأراضي خارج حدود البلديات إلى الضريبة وذلك حسب فئات ضريبة معينة تتفاوت بتفاوت طبيعة الأرض، (بعلية، زيتون، صخرية، سقي، ... الخ)، هذا وقد أعفيت الأراضي الصخرية من الضريبة حسب هذا القانون لصعوبة استغلالها والاستفادة منها بسبب طبيعتها الجغرافية، أما الأراضي والأبنية داخل المدن فقد حكمها قانون ضريبة الأملاك في المدن لعام 1940م وهو قانون فلسطيني، حيث اخضع كل بناء أو أراض داخل مناطق المدن الفلسطينية إلى ضريبة بنسبة 10% من القيمة المخمنة لتلك الأرض والبناء، إلى أن جاء قانون رقم (11) لعام 1954 الأردني الذي ألغى قانون ضريبة الأملاك في المدن لعام (1940) وقانون ضريبة الأبنية والأراضي لعام 1926، وسمي هذا القانون "قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات".

ثم جاء القانون الأردني رقم (30) لعام 1955 الذي سمي قانون ضريبة الأراضي، وقد ألغى هذا القانون كافة القوانين السابقة المتعلقة بالأراضي خارج حدود البلديات، وفرض ضريبة على كافة الأراضي التي تقع خارج حدود البلديات بنسب متفاوتة وفئات مختلفة حسب نوع الأرض، ما عدا الأراضي البعلية غير المروية فقد تم إعفاؤها من الضريبة، وقد عني هذا القانون بأراضي السقي على وجه الخصوص.

ولا يزال قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم (11) لسنة 1954 وقانون ضريبة الأراضي رقم (30) لسنة 1955 وما طرا عليهما من تعديلات أردنية حتى عام 1967 وتعديلات بموجب أوامر عسكرية إسرائيلية سارية المفعول لغاية الآن. وذلك بالاستناد إلى قرار الرئيس الراحل أبو عمار رقم (1) المنشور في الوقائع الفلسطينية (الجريدة الرسمية) العدد الأول. الذي أكد على استمرار العمل بالقوانين والأنظمة والأوامر التي كانت سائدة قبل 1967/6/5.

وبفرض قانون (11) لعام 1954 الساري المفعول على محافظات الضفة الغربية ضريبة على الأملاك (المباني والأراضي) التي تقع داخل حدود البلديات بنسبة 17% من قيمة عقد إيجار البناء بعد حسم 20% من قيمة العقد كبديل استهلاك، و6 بالآلاف من القيمة البيعية للأرض غير المقام عليها بناء (وزارة المالية).

أما في قطاع غزة فيسري قانون ضريبة الأملاك البريطاني رقم 42 لسنة 1940 والذي يسمى "قانون ضريبة الأملاك داخل المدن" والصادر قبل ما يزيد عن ستين عاماً. وقد ألغى هذا القانون قانون ضريبة الأملاك في المدن:

واشترط أن تظل جميع الأنظمة والأوامر والمراسيم والإعلانات والإشعارات والتبليغات والتعيينات والوثائق التي صدرت أو أعطيت أو نفذت بمقتضى القانون الملغى، المعمول بها في تاريخ العمل بهذا القانون، سارية المفعول كأنها صدرت أو أعطيت أو نفذت بمقتضى هذا القانون، إلى أن تلغى أو تعدل بمقتضى هذا القانون.

وبافتراض أن المشرع الضريبي عند سنه للتشريعات الضريبية المختلفة ومن ضمنها هذا القانون فإنه يتوخى عدداً من الأهداف الرئيسية وهي الهدف المالي (وفرة الحصيلة) والهدف الاجتماعي (العدالة الاجتماعية) والهدف الاقتصادي، فستحاول هذه الدراسة التركيز على الهدف الاجتماعي ومدى تأثير تطبيق هذه النظم الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية على المواطن الفلسطيني في مختلف الجوانب وبالتالي قياس مدى تحقيق هذه الأنظمة الضريبية للأهداف الرئيسية المرجوة منها والتي توخاها المشرع الضريبي عند فرضه لهذا القانون.

الفرع الثاني: ضريبة الاملاك وخصائصها واهدافها واهميتها

الضريبة على الاملاك المبنية والأراضي هي ضريبة مباشرة نوعية على الدخل الصافي، المقدر للعقارات المبنية والأراضي وهي عينية وسنوية (عبد الفتاح، ص:22)

ونستنتج مما سبق ان هذه الضريبة تتصف بالخصائص التالية (فرحات، ص:322،

ص:323).

1. انها ضريبة مباشرة: تفرض على عنصر يتميز بقدر من الثبات والاستمرار لدى المالك، وهو الدخل أو الأيراد أو الربح، فضلاً عن طريقة جبايتها اذ يصدر بها جدول تكليف اساسي أو اضافي أو تكميلي، ثم تحصل من قبل دوائر التحصيل في المحافظات.
2. انها ضريبة نوعية: لأنها تصيب نوعاً معيناً من الدخل وهو دخل الاملاك المبنية والأراضي.
3. انها تتخذ القيمة التاجيرية أو المقدرة اساساً لفرضها: أي تفرض بنسبة 17% من قيمة عقد ايجار البناء بعد طرح 20% (الخمس) كاستهلاك وبنسبة 10% من القيمة الإيجارية المقدرة، والتي تقدر بنسبة 6% من القيمة البيعية لتلك الأرض.
4. انها ضريبة سنوية: أي تطل الأيراد السنوي الصافي للقيمة التاجيرية أو المقدرة للبناء أو الأرض، ويتضح ذلك في المادة (2) من قانون ضريبة الاملاك رقم (11) لعام 1954، حيث جاء فيها أن لفظة "عام" تعنى المدة الواقعة ابتداءً من اليوم الأول من شهر نيسان الى انتهاء اليوم الحادي والثلاثين من شهر آذار من كل عام، الى ان جاء الامر العسكري الاسرائيلي (رقم 1185) 5747-1987، والذي جاء فيه الى لفظة "عام" تعنى فترة اثني عشر شهراً متواصلة تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني.
5. انها ضريبة نسبية: أي تفرض بنسبة سنوية ثابتة على العقارات المبنية والأراضي ولا تتصاعد هذه النسبة إذا زاد ايراد المالك من عقار عن مبلغ معين مثلاً، ويرى الباحث ان عدم تصاعد نسبة ضريبة الاملاك يتعارض من الاهداف الرئيسية المرجوة منها خاصة هدف اعادة توزيع الدخل (الهدف الاجتماعي) والهدف المالي (وفرة الحصيلة)، وسناتي الى توضيح ذلك عندما نستعرض معدلات ضريبة الاملاك لاحقاً في نفس هذا الفصل.
6. انها ضريبة تسري على ايراد فعلي أو مقدر لم يتحقق بعد (مراد، ص: 22): ذلك لأنها تدفع مقدماً خلال التسعة أشهر الأولى من السنة الميلادية، وكل من يتخلف عن هذا الموعد تستحق عليه غرامة بنسب متفاوتة.

تعتبر ضريبة الاملاك في الضفة الغربية أحد مصادر الإيرادات التي تغذى الخزانة العامة وبالتالي فإنها تساهم في تحقيق الاهداف الاقتصادية التي يسعى المجتمع الى تحقيقها باعتبارها احدى الضرائب المباشرة في هيكل الضرائب الفلسطيني، والتي تتسجم مع خطط التنمية الوطنية.

اما اهم الاهداف التي تشارك ضريبة الاملاك في تحقيقها تتلخص فيما يلي:

أولاً: الهدف المالي (هدف وفره الحصيلة).

ثانياً: الهدف الاجتماعي.

ثالثاً: الهدف الاقتصادي.

أولاً: الهدف المالي (هدف وفره الحصيلة)

يقصد بوفرة الحصيلة ان تكون حصيلة ضريبة الاملاك غزيرة ووفيرة بحيث تفي باحتياجات الإنفاق العام دون زيادة.

كذلك فان هذا الهدف يعنى ان تكون حصيلة ضريبة الأملاك متناسبة مع حصيلة الضرائب الأخرى. وتعاني ضريبة الأملاك في الضفة الغربية من انخفاض حصيلتها بشكل عام شأنها شأن ضريبة الدخل التي تعاني هي الأخرى من انخفاض حصيلتها، ولا يعتبر هذا أمراً غريباً فمن المعروف تاريخياً ونسبياً أن الضرائب المباشرة في الدول النامية تساهم بشكل متدني في حصيلة الإيرادات المحلية على عكس الضرائب غير المباشرة التي تساهم بالغالبية العظمى من الإيرادات المحلية لتلك الدول، أما الدول المتقدمة فتساهم الضرائب المباشرة فيها بنصيب الأسد في حصيلة الإيرادات المحلية بينما تأتي الضرائب غير المباشرة في المرتبة الثانية في حصيلة تلك الدول.

ويعود انخفاض حصيلة الضرائب المباشرة في الدول النامية إلى أسباب عديدة أهمها:

إفلات بعض المصادر من الخضوع للضرائب، انخفاض معدل أسعار الضرائب المباشرة، كثرة

الإعفاءات، التهرب الضريبي وانخفاض كفاءة إدارة الضريبة وغيرها من الأسباب التي قد تظهر بدرجات متفاوتة بين الدول المختلفة وفي الدولة الواحدة (بركات، 2006).

ويجب التذكير هنا أن هدف وفرة الحصيلة يتأثر بعدة عوامل أهمها:

1. نطاق وعاء الضريبة

2. سعر الضريبة

ثانياً: الهدف الاجتماعي

ويقصد بالهدف الاجتماعي في دراسات الضرائب تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين وكذلك إعادة توزيع الدخل، بحيث تؤخذ الضريبة من القادرين مالياً ليعاد توزيعها على شكل خدمات ومشاريع تنموية، لتعكس آثارها على كافة المواطنين.

وهذا ما تساهم به ضريبة الأملاك في الضفة الغربية، حيث إنها ضريبة تفرض على أصحاب الأملاك (العقارات والأراضي) الذين يعتبرون من الطبقات الثرية في المجتمع (القادرين مالياً) ثم يعاد توزيعها على شكل خدمات ومشاريع تنموية تنعكس آثارها على كافة أفراد المجتمع.

وتعتبر ضريبة الأملاك من الضرائب المباشرة التي تعتبر أكثر عدالة من الضرائب غير المباشرة ويعود ذلك إلى العديد من الأسباب أهمها:

1. عدم إمكانية نقل العبء الضريبي من المكلف به إلى أي شخص آخر، فالممول القانوني والممول الفعلي لهذه الضرائب هو الشخص نفسه، على عكس الضرائب غير المباشرة التي عادة ما يتحملها المستهلك، لأن الممول القانوني لها يقوم بنقل العبء الضريبي إلى المستهلك كما هو الحال في ضريبة القيمة المضافة مثلاً، وبالتالي فإن الممول القانوني في الضرائب غير المباشرة يختلف عن الممول الفعلي.

2. أنها تصيب الأشخاص القادرين ماليا في المجتمع دون الفقراء، فعلي سبيل المثال فان ضريبة الأملاك تفرض على أصحاب العقارات والأملاك، ولا تفرض على المستأجرين والذين لا يجدون المأوى، كذلك ضريبة الدخل تفرض على كل من يحقق إيراد، وتحتوي على إعفاء الحد الأدنى اللازم للعيش الكريم، بعكس الضرائب غير المباشرة، التي تصيب الفقراء والأغنياء على حد سواء مثل ضرائب الاستهلاك (القيمة المضافة).

بالإضافة إلى هدف إعادة توزيع الدخل يمكن أن تستخدم ضريبة الأملاك كأداة لمعالجة بعض المشاكل الاجتماعية مثل المساهمة في حل مشكلة المساكن كإعفاء المستثمرين في قطاع الإسكان من الضرائب بهدف تشجيعهم على البناء وإعفاء المساكن الشعبية إعفاء كلياً أو جزئياً أو مؤقتاً. أو أن تقوم الحكومة برفع نسبة الضريبة على الأرض الفضاء (غير المقام عليها البناء) (داخل المدن لدفع أصحابها إلى البناء عليها أو بيعها للتخلص من كبر مبالغ الضريبة المفروضة عليها، ويؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار الأراضي لأغراض البناء وبالتالي يتم حل مشكلة ارتفاع أسعار الأراضي داخل المدن ويساهم ذلك أيضاً إلى حل مشكلة الإسكان.

ثالثاً: الهدف الاقتصادي

مما لا شك فيه أن لضريبة الأملاك في الضفة الغربية آثارا اقتصادية مختلفة يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار من أهمها:

- قد تؤثر على الاستثمار خاصة في قطاع البناء والإنشاءات الذي يعتبر شريان الحياة بالنسبة للاقتصاد الوطني، لأنه يؤثر على كافة القطاعات الاقتصادية الأخرى، بل يرتبط بها ارتباطاً وثيقاً، فارتفاع نسبة ضريبة الأملاك من شأنه أن يزيد العبء الضريبي الملقى على كاهل مالك العقار داخل مناطق البلديات الذي يتكبد ضريبة أملاك، ورسوم نفايات، وضريبة معارف ورسوم رخص مهن، ورسوم حرف وصناعات، واثمان المياه والكهرباء، والعديد من التكاليف الأخرى، وبالتالي فان ذلك سوف يؤدي إلى تثبيط الاستثمار في هذا المجال.

- كذلك قد تؤثر ضريبة الأملاك على الادخار، فكلما زادت نسبة ضريبة الأملاك كلما أدى ذلك إلى ضعف مقدرة الأفراد على الادخار مما ينعكس سلباً على الاقتصاد القومي.
- كذلك قد تؤثر ضريبة الأملاك على الاستهلاك خاصة بالنسبة إلى ذوي الدخل المتدنية، فان زيادة نسبة الضريبة تؤثر إلى حد ما على مقدار ما يستهلكه من سلع وخدمات، مما يؤدي إلى انخفاض استهلاكهم لهذه السلع والخدمات وبالتالي انخفاض مستوى معيشتهم.
- قد تساهم ضريبة الأملاك أيضاً في معالجة المشاكل الاقتصادية التي يعاني منها المجتمع فإذا كان المجتمع يعاني من مشكلة البطالة مثلاً، فإنه يمكن استخدام ضريبة الأملاك كسياسة مالية ضريبية من قبل السلطات المختصة (وزارة المالية) وذلك عن طريق خفض نسبة ضريبة الأملاك الأمر الذي سوف يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح بأيدي الأفراد وهذا سوف يؤدي إلى زيادة الاستثمار في قطاع البناء والإنشاءات وبالتالي تشغيل عدد لا بأس به من الأيدي العاملة في المجتمع

أما إذا كان المجتمع يعاني من حالة ركود اقتصادي، فإن خفض نسبة ضريبة الأملاك من شأنه أن يعمل على زيادة الدخل المتاح بأيدي الأفراد، مما يحفز الأفراد على زيادة الاستهلاك والاستثمار وبالتالي الحد من مشكلة الركود الاقتصادي التي يعاني منها المجتمع وعلى العكس من ذلك في حالة التضخم (أي الارتفاع المستمر في مستوى الأسعار) الذي ينجم عن زيادة الطلب على السلع والخدمات المختلفة، فتعمل الدولة في هذه الحالة على رفع نسبة ضريبة الأملاك لتقليل الدخل المتاح بأيدي الأفراد وسحب القوة الشرائية وبالتالي الحد من حالة التضخم التي يعاني منها المجتمع.

أما بالنسبة لأهمية ضريبة الأملاك في المجتمع الفلسطيني، فإنها تتمثل في مدى تحقيقها للأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية السابقة، فقد أثبتت الدراسات أن معظم أموال العالم تتركز بأيدي نسبة قليلة فقط من سكان العالم، وهذا يؤكد وبصورة قطعية أهمية مثل هذا النوع من الضرائب فهي تساهم في تقليل الفجوة بين الطبقات في المجتمعات المختلفة ومنها المجتمع الفلسطيني.

وتبرز أهميتها أيضا في أنها ضريبة متزايدة ومنتامية كونها ترتبط بالحركة العمرانية والبنائية التي لا تتوقف حتى في أحلك الظروف وتتبع أهميتها أيضاً.

وتتبع أهميتها أيضا في كونها ضريبة تؤثر على أغلبية سكان الضفة الغربية الذين يقطنون المدن الفلسطينية والبلدان التي تم استحداث بلديات فيها، هذا علاوة على كونها إحدى الضرائب التي تراعي أسس وقواعد فرض الضرائب.

الفصل الثالث

المفهوم العام للعدالة الاجتماعية والضريبية

الفصل الثالث

المفهوم العام للعدالة الاجتماعية والضريرية

المبحث الأول: المفهوم العام للعدالة الاجتماعية

المطلب الأول: الإطار العام للعدالة الاجتماعية

الفرع الأول: مفهوم العدالة الاجتماعية

مقدمة

إن البحث في العدالة الاجتماعية يعني البحث في أعقد معضلة يجابهها الإنسان في العصر الحاضر. فالثورات والانتفاضات والحروب الأهلية وغير الأهلية التي نشبت وتنتشب في بعض الأقطار والأمصار ترجع في أسبابها العميقة البعيدة إلى فقدان التوازن في مستويات المعيشة بين الناس، واستبداد بعضهم بالبعض الآخر؛ فالغنى الفاحش في بعض المجتمعات يقابله بالضرورة فقر مدقع، ومن التباعد بين الفئات الغنية والفئات الفقيرة ينشأ الصراع على الحياة، ويبدأ الكفاح في سبيل البقاء، وقد ارتأى المصلحون وعلماء الاجتماع أن الوسيلة الوحيدة لمنع هذين الصراع والكفاح كامن في إقامة " عدالة إجتماعية"، بين الأفراد الذين يؤلفون المجتمع، بحيث تضع هذه العدالة الحدود والقيود لجمع الثروات وإحتكارها وتحول دون إستخدامها في وجوه ضارة بأصحابها والمجتمع نفسه، كما تضمن للعمال والفلاحين والكادحين والفقراء جميعاً مستوى لاثقاً من العيش الكريم، يطمئنون فيه إلى غدهم، وتؤمن الغداء والكساء والمسكن والدواء لهم ولعيالهم في حالات البطالة والمرض والعجز والشيخوخة. وقد إتخذت الأمم الراقية في تحقيق العدالة الإجتماعية على ضوء تجاربها وأوضاعها الخاصة الإقتصادية والسياسية، فكان إن عم فيها الرخاء والإزدهار وتوطدت أركان الإستقرار، وساعد ذلك كله في تقدمها ونموها، كما هو الحال الآن في الولايات المتحدة الأمريكية والدول الغربية الكبرى وغيرها (ابراهيم، 2006).

وإن العدالة الإجتماعية هي إحدى أهم مقومات الديمقراطية (حليم، 2006). وتعتبر العدالة الإجتماعية غاية إنسانية لا تقوم ديمقراطية حقيقية دون تأمين ممارستها في المجتمع من قبل جميع المواطنين، بصرف النظر عن إنتمائهم. ونشير بها إلى اعتقاد راسخ بضرورة التغلب على الفقر والبطالة الظاهرة والمقنعة وتخفيف الفروقات الطبقية والفئوية والجنسية (أي بين الرجل والمرأة)، وتأمين الخدمات والضمانات الإجتماعية والعمل وتكافؤ الفرص للجميع دون تمييز، فتتوفر بقدر الإمكان المساواة أمام القانون وتزال الحواجز التي تمنع أو تحد من قدرة الناس على المشاركة الفعالة. في الحياة الإقتصادية والسياسية والإجتماعية والثقافية. وتشمل العدالة الإجتماعية تخصيصاً تأمين العمل والتعليم والمعالجة والصحة والتدريب لجميع المواطنين لتمكن من المنافسة والإنتاج والمشاركة المثمرة (النجار، 2005).

وإن العدالة الإجتماعية ضرورية لتغلب على التمييز ضد الفقراء والنساء والضعفاء أياً كانت أصولهم وإنتمائاتهم، ولتأمين مشاركة الجميع في مختلف نشاطات الحياة (حليم، 2006).

إن العدالة في أبسط معانيها مفهوم فلسفي أخلاقي يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الإجتماعية والتاريخية، وفي المجتمعات الحديثة يرتبط هذا المفهوم بظواهر محدّدة ومن بينها ظاهرة توزيع الدخل وظاهرة توزيع الثروات، وظاهرة الرفاهية الإقتصادية- الإجتماعية، ومن ثم فتوافر أو عدم توافر العدالة الإقتصادية والإجتماعية يرتبط بتوافر أو عدم توافر العدالة في توزيع الدخل أو الثروات أو الرفاهية. (حطيط، 2016).

الفرع الثاني: صور العدالة الإجتماعية

العدالة الأفقية: وتعني معاملة المتساوين في المركز المالي والحالة الاجتماعية معاملة

واحدة.

العدالة الرأسية: وتعني معاملة المختلفين في المركز المالي والحالة الاجتماعية معاملة

مختلفة. (عفانه، 2004)

المطلب الثاني: أسس العدالة الإجتماعية

أدىّ إزدياد عدد السكان إلى تزايد الإنفاق العام، وأدى إنتشار فكرة العدالة الإجتماعية إلى محاولة إيجاب طرق مالية لإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع المختلفة وقد إستعملت الضرائب لتحقيق هذين الهدفين أي غرض إيجاب المال الكافي لسد النفقات المتزايدة وغرض تحقيق العدالة الإجتماعية، دون الإستمرار بفرض ضرائب جديدة تنقل كاهل المواطن فيعكس الغرض المطلوب فيها أي تتخفص الحصيلة الضريبية إذا ما رفعت أسعار الضريبية ويتأثر الإنتاج بشكل سلبي (قاسم، 2013).

فلا بد من سياسة ضريبية فعّالة تحقق العدالة المنشودة

الفرع الأول: البعد الإجتماعي للسياسة الضريبية

تكمّن السياسة الضريبية الفعّالة في تحقيق النموّ الإقتصادي والإجتماعي معاً. فلا يطغى نمو على آخر، بل تتكامل عملية التنمية البشرية بتراط وتلاحم بين النوعين. إذ لا حلول للحالة الإجتماعية دون نمو إقتصادي، وبالتالي لا سياسات إجتماعية دون هذا النمو الذي وحده الضامن الحقيقي للإستقرار المالي والنقدي (سباكينى، 2008).

الفرع الثاني: تطور البنية الإجتماعية- الإقتصادية

إذا كان الهدف الرئيسي لكل سياسة ضريبية هو مالي بالدرجة الاولى، يتمثل بتأمين الموارد المالية اللازمة لخزينة الدولة لإنفاق في سبيل النفع العام، فإن هذه السياسة تسعى إلى تحقيق أهداف إقتصادية- إجتماعية، تتحكم فيها عوامل تاريخية- سياسية تتصل بتحديد مستويات الطبقات الإجتماعية، فترفع من مستوى طبقة معينة أو تهبط من مستوى طبقة أخرى.

والوضع الإقتصادي لا بد له من أن يتأثر مما يدور حوله من أزمان وحروب، وأول نتائج التبدلات الأساسية التي تتعرض لها البنية الإقتصادية تظهرت بمواجهات عادة داخل البنية الإجتماعية. فكان إفقاراً لبعض الفئات الإجتماعية على أساس إغناء فئات أخرى فتكون ما

يعرف ب عدم التوازن الإجتماعي، وتفاوت الثروات، وتشكلت شريحة إجتماعية تغطي على حساب الفئات الأخرى، فتنصدر الحياة الإجتماعية للطوائف التي ينتمون إليها وتستمسك تدريجياً في دقة الإقتصاد والسياسة، وتنحو به نحو مصالحها الشخصية وقضاياها الخاصة(مهدي، 2016).

الفرع الثالث: أثر الضريبة ودورها على العدالة الإجتماعية

لا تقتصر آثار الضريبة على القيمة المضافة على الناحية الإقتصادية فقط بل تتعداها إلى الناحية الإجتماعية أي للنظر في إمكانية توافق الرسم مع إمكانيات شرائح المجتمع على اختلافها.

وللضريبة تأثير على العدالة في توزيع الدخل، ولها فعاليتها على شرائح المجتمع المختلفة.

- تأثير الضريبة على العدالة في توزيع المداخل

سادت قاعدة عند الحكم على عدالة الضريبة في إمكانية تشخيصها أي جعلها ملائمة للمقدرة التكاليفية للمواطنين وهي المقدرة الفعلية على الإسهام في النفقات أي الدخل المنفق، الذي يدفع صاحبه الضريبة بمناسبة إستعماله ويستفيد منه

لكن العدالة بمعناها المستخدم خلال شرح اهمية الضريبة على القيمة المضافة تعني، أن من يستهلك أكثر يدفع أكثر. وهذا يفترض أن صاحب الأجر المتدني أصر على الإستهلاك في القسم الأكبر من دخله في حين أن الجزء الأكبر من دخل الغني يبقى بعيداً عن هذا النوع من الضريبة(مهدي، 2016).

المبحث الثاني: المفهوم العام للعدالة الضريبية

المطلب الأول: الإطار العام للعدالة الضريبية

الفرع الأول: مفهوم العدالة الضريبية

مقدمة

إن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم حساس وله انعكاسات سياسية، وقد تبلور مبدأ العدالة الضريبية وتأسل ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم النفقات العامة، وزادت بالمقابل التكاليف العامة، وأصبح المكلف يشعر بوطأة الضريبة، فكان لابد من المطالبة بعدالتها، ومفهوم العدالة الضريبية مفهوم نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، فالغني قد يرى العدالة بتطبيق ضريبة عامة، أي بتوحيد نسبتها على المكلفين جميعهم، في حين يراها الفقير في المساواة في التضحية، أي بإسهام المكلف بالأعباء العامة للدولة وفق حالته المادية والعائلية، ويختلف مفهوم العدالة بين الدول تبعاً للنظام السياسي والاقتصادي لكل منها، فلا تتظر الدول الرأسمالية للعدالة الضريبية نظرة الدول الاشتراكية(صالح، 2006).

من أجل ذلك اقتنع علماء المالية العامة بأن يتم تحديد مفهوم العدالة الضريبية وفقاً لأيدلوجيات المجتمع وتقاليده، وبذلك يصبح النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة. ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها لذلك اتفق علماء المالية جميعاً على إطلاق تعبير العدالة الضريبية إلا أنهم اختلفوا في ماهيتها، وفي صفاتها، وفي تعريفها، وفي مفهومها (بركات، 2011).

إن البحث في العدالة الضريبية، يقع ضمن فلسفة القانون وفلسفة الإقتصاد والضريبة. وفلسفة الإقتصاد والضريبة ذات مفهوم واضح في علاقتها بها، أما فلسفة القانون فهي "الباب المعرفي التي من خلالها نتوصل إلى تحديد الكليات والقواعد والمبادئ التي ترشدنا وتضبط حركتنا للبحث عن القواعد التفصيلية للانون وإذا وضعنا هذه المبادئ يأتي دور العلم". وفي

الفلسفة العدل هو وضع الأمور في مواضعها، وإعطاء كل ذي حق حقه، والقانون بدون العدالة ليس بقانون، فكان الارتباط بين العدالة والقانون، هي جوهر القانون (محمود، 2016)

ذكر الفقهاء والإقتصاديون، أن العدالة الضريبية تشمل نوعين (عرباسي، 2008):

الأول، مبدأ العدالة الأفقية: وهو يعني أنه يجب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متساوية، أي يقومون بتسديد ضرائب متماثلة، ويكون الاختلاف نسبياً وفقاً لاختلاف الظروف (المساواة أمام الضريبة).

الثاني، مبدأ العدالة الرأسية: وتعني أنه يجب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة، فمن هم في وضع أفضل يجب أن يدفعوا مزيداً من الضرائب.

ومن ثم تصبح العدالة الضريبية جزءاً من العدالة الاجتماعية، فالضريبة مع غيرها من الوسائل تصبح أداة للحد من توزيع الدخل والثروات. فتطال العدالة شخصية المكلف وتفرض تصاعدياً بحيث يتحمل العبء الضريبي الدخل الكبير أكثر من الدخل القليل. (امين، 2004).

إن هناك حاجة ملحة لتعميق مفهوم العدالة الضريبية سواء عند إصدار التشريعات الضريبية أو عند تنفيذها، وهي العلاج الذي يقضي على جميع المشاكل التي تعوق الأنظمة الضريبية وذلك بنشر الأمن والأمان الضريبي حيث الإحساس بالعدل يروي الإلتزام الذي نعتقده ونبني جسوراً من الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية مما يلغي آثاراً إيجابية على الإقتصاد والدخل القومي والتنمية الشاملة.

إن العدالة الضريبية بمعناها العام تعني توزيع الضرائب بين المكلفين، كل حسب قدراته المالية سواء كان عن طريق إمتلكه للثروات أو ما يحصل عليه من دخل، أي تحمل عبء الضريبة بالنظر لما يملكه الفرد (صالح، 2014)

الفرع الثاني: صفات العدالة الضريبية

اختلف علماء المالية العامة في صفات العدالة الضريبية؛ لأنها مثالية، لا يمكن ربطها بمعيار موضوعي، بل تخضع للتقدير الشخصي، فهي ذات مدلول غامض ومعقد ونسبي، ومرن، وفلسفي، وأخلاقي، ويحتوي على صعوبات عملية كبيرة. (دراز، 1999)

ويرى الدكتور رياض الشيخ أن: العدالة في أبسط معانيها مفهوم فلسفي وأخلاقي يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاجتماعية والتاريخية. وفي المجتمعات الحديثة يرتبط هذا المفهوم بظواهر محددة، ومن بينها ظاهرة توزيع الدخل، وظاهرة توزيع الثروات، وظاهرة الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية. ومن ثم توافر أو عدم توافر العدالة الاقتصادية والاجتماعية يرتبط بتوافر أو عدم توافر العدالة في توزيع الدخل أو الثروات أو الرفاهية (الشيخ، 2008). ويشير الدكتور حمدي أحمد العناني إلى أن العدالة الضريبية هي أحد الأهداف التي تلاقي قبولا عاماً في جميع المجتمعات، ولما كان مفهوم العدالة في توزيع الدخل يخضع لما جرى عليه العرف في المجتمع، فإن علم الاقتصاد لا يستطيع أن يقدم مساعدة حقيقية في تحديد هذا المفهوم (العناني، 2006). ويذكر عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز أن: العدالة اصطلاح لا يخضع، رغم العديد من المحاولات، للتحليل الاقتصادي البحت، وإنما هي معيار ذاتي غامض ونسبي، وقابل للتغيير والتعديل، وفقاً لآراء الكاتب والزمان الذي يكتب فيه. وتعريف العدالة بصفة عامة والعدالة الضريبية بصفة خاصة، يعتريهما من الصعاب ما يعترى أي محاولة لتعريف الحق، أو الخير، أو الجمال (بركات).

المطلب الثاني: أسس العدالة الضريبية

الفرع الاول: دعائم ومقومات العدالة الضريبية (الزبيدي، 2015)

مقومات العدالة الضريبية هي الأركان التي يرتكز عليها المبدأ وهي الجانب التطبيقي له. وهي تتمثل بعمومية الضريبة ووحدة معدلها.

عمومية الضريبة

تقضي العمومية في الضريبة بأن تشمل كل ما يقع على أرض الدولة من أشخاص وأموال دون إستثناء. وهذا ما يقصد بالعموم قديماً إلا أنه في الإستفادة من الحماية ليست متساوية ولا يمكن تقديرها وبالتالي العمل على تقسيم كلفتها بالتساوي بين الأفراد ينافي مبدأ العدالة. ثم تطوّر الأمر إلى أن أصبح عموم الضريبة لا يتعارض مع إعفاء بعض طبقات المجتمع منها لأسباب خلقية، إجتماعية، إقتصادية، أو لأسباب تنظيمية تتعلق بإزدواج الضريبة.

والشمول على نوعين: شمول شخصي وشمول مادي.

1. مبدأ العمومية الشخصية للضريبة

يقصد بالشمول الشخصي، أن تفرض الضريبة على جميع المقيمين على أراضي الدولة من مواطنين أو أجانب والخاضعين لسيادتها والتابعين لها إقتصادياً وسياسياً. وما خضوع الأجانب المقيمين في أرض الدولة إلى الضريبة إلا إستناداً إلى مبدأ التبعية الإقتصادية ولا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها يمتد ليطول المقيمين في الخارج، إذا كان لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقاً لمبدأ التبعية السياسية " الجنسية" وذلك بحسب معظم التشريعات الضريبية.

لذا، فالتشريع المالي المقارن يخاطب كافة الأفراد الذين تتوافر بشأنهم شروط الخضوع للضريبة وهو ما يُعرف بنطاق الضريبة من حيث الأشخاص بخلاف ما كان منتشراً في أوروبا قبل الثورة الفرنسية حيث كانت الضرائب تفرض على العامة فقط دون النبلاء ورجال الكنيسة، وفي بعض الدول الفقيرة التي كانت ترزح تحت نير الإحتلال الأجنبي إذ كان الأجانب يتمتعون بإعفاء شامل من الضرائب في بعض الدول المحتلة ومنها مصر. وهذا ما يعتبر مجافياً لمنطق العدالة ومع تطوّر العدالة الضريبية أصبحت الضريبة تطبق وتفرض على الكافة (عوض، 2012).

2. مبدأ العمومية المادية للضريبة

يعني هذا المبدأ أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية دون تمييز سواء كانت دخولاً أو ثروات. وذلك بخلاف ما كان عليه الأمر في الماضي حيث كانت الضريبة تفرض على إيرادات الأموال العقارية دون إيرادات الأموال المنقولة.

ولكل مبدأ استثناء، إنما هذا الأخير لا يفقد المبدأ شموله سواء كان شخصياً أو مادياً. ومعظم التشريعات الضريبية قررت إعفاء بعض الأشخاص والإيرادات من أداء بعض الضرائب تطبيقاً للعدالة في الضريبة.

لذا قد يمنح القانون عدة أشكال من الإعفاءات، إدارية سياسية اقتصادية واجتماعية تحقيقاً لأهداف معينة، فالإعفاءات الإدارية هي التي تُمنح لأشخاص القانون الإداري العام كالدولة، والبلديات والمؤسسات العامة، والإعفاءات السياسية هي التي تُمنح لأشخاص القانون الدولي العام كالبعثات الخارجية الأجنبية والهيئات التابعة لمنظمة الأمم المتحدة أو لمنظمات إقليمية مماثلة، والإعفاءات ذات الأغراض الاقتصادية هي التي تُمنح على الغالب من أجل تخفيف العبء الضريبي عن الطبقات غير الميسورة أو من أجل توفير أسباب العلم والصحة وضمان العجز والشيخوخة وما إليها لأفراد الجماعة، وقد شاء بعض المؤلفين أن يضيف إلى هذه الإعفاءات، إعفاء الحد الأدنى للمعيشة، من بعض الضرائب على الدخل على اعتبار أن هذا الإعفاء يؤدي إلى استبعاد فئة من المكلفين وإيقائهم خارج نطاق التكليف بسبب عدم تجاوز دخولهم حدود الإعفاء المقرر (قرع، 2013).

الفرع الثاني: العوائق أما تطبيق العدالة الضريبية

يرتكز العبء الضريبي على فئة معينة من المواطنين، إذ أن إدخال الضريبة على القيمة المضافة ضمن هيكلية النظام الضريبي أدى إلى زيادة الأعباء الضريبية والأسعار على مستوى الإستهلاك النهائي.

وهناك مشاكل خفض المعانة الإقتصادية والمعالجة السياسية الإقتصادية المتبعة عبر السيطرة على مصادر إنعدام العدالة الضريبية التي تتركز حول الإعفاء الضريبي والتهرب والإزدواج الضريبي (حسن، 2014).

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

المقدمة

يتناول هذا الفصل الطرق والإجراءات التي اتبعتها الباحثة في تحديد مجتمع الدراسة والعينة وشرح الخطوات والإجراءات العلمية التي اتبعتها الباحثة في بناء أداة الدراسة ووصفها، ثم شرح مخطط تصميم الدراسة ومتغيراتها، والإشارة إلى أنواع الاختبارات الإحصائية التي استخدمت في الدراسة.

مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من المكلفين والمدققين الداخليين والخارجيين والمدراء الماليين العاملين في مختلف القطاعات التجارية والخدماتية الخاضعين للضريبة، ولتحديد حجم مجتمع الدراسة للمنشآت التي يعمل فيها مجتمع الدراسة وبالاستناد إلى التقارير الصادرة من الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني فقد أظهر حجم المنشآت العاملة حسب محافظات (رام الله و نابلس وطولكرم) بقرابة 30 ألف منشأة.

عينة الدراسة

أجريت الدراسة على عينة مكونة من 300 من المجتمع السابق ذكره والتي من المفترض ان يعمل فيها مجتمع الدراسة باستثناء المدققين الخارجيين، وقد تم اختيارهم بطريقة العينة الطبقيّة العشوائية (Stratified Random Sample) وفي رأيي يلبي احتياجات الدراسة كون مجتمع الدراسة كبير، وقد تم توزيعها وفقاً للجدول التالي:

جدول (1.4) توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل

عينة الدراسة	النسبة من حجم العينة 300	العدد	المسترد	الصالح للتحليل
مكلف	20%	60	44	41
مدقق داخلي	12%	36	29	24
مدقق خارجي	15%	45	33	32
مدير مالي	53%	159	151	142
المجموع	100%	300	257	239

تم توزيع النسب بالجدول أعلاه بناء على وزن واهمية المبحوثين بالنسبة للدراسة، فقد أسندت نسبة 20% للمكلفين على اعتبار انه ليس كل المكلفين يدركون تفاصيل الاعفاءات الضريبية الواردة في القوانين الضريبية ولديهم محاسب يقوم بذلك، وفيما يخص المدققين فقد أسندت نسبة 12% لهم باعتبار انه ليس لدى كل المنشآت مدققين داخليين، وفيما يخص المدققين الخارجيين فقد أسندت نسبة 15% من حجم العينة لهم كون عددهم حسب دليل المدققين الفلسطينيين لسنة 2017 لمحافظة رام الله ونابلس وطولكرم هو على التوالي 84 و 22 و 6، اما فيما يخص المدراء الماليين وفي رأي الباحثة فهم اكثر القطاعات إدراكا وعلما في تفاصيل هذه الدراسة فتم اعطائهم النسبة الأكبر لتفوق 50%.

1. متغير المؤهل العلمي

جدول (2.4) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية (%)
دبلوم فأقل	65	27.2%
بكالوريوس	152	63.6%
دراسات عليا	22	9.2%
المجموع العام	239	100%

2. متغير التخصص

جدول (3.4) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية (%)
اخرى	81	33.9%
ادارة	16	6.7%
اقتصاد	26	10.9%
تمويل	2	0.8%
علوم مالية مصرفية	40	16.7%
محاسبة	74	31.0%
المجموع العام	239	100%

3. متغير طبيعة العمل

جدول (4.4) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير طبيعة العمل

طبيعة العمل	التكرار	النسبة المئوية (%)
مكلف	41	17.2%
مدقق داخلي	24	10.0%
مدقق خارجي	32	13.4%
مدير مالي	142	59.4%
المجموع العام	239	100%

4. متغير سنوات الخبرة

جدول (5.4) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية (%)
أقل من 5 سنوات	56	23.4%
من 5-10 سنوات	61	25.5%
أكثر من 10 سنوات	122	51.1%
المجموع العام	239	100%

أداة الدراسة

تكونت أداة الدراسة من استبانة تحتوي على (48 فقرة) وقد تكون سلم الإجابة على كل فقرة من خمس استجابات (حسب مقياس ليكرت الخماسي) موزعة كما يلي:

5 درجات	موافق بشدة
4 درجات	موافق
3 درجات	محايد
درجتين	أعارض
درجة واحدة	أعارض بشدة

عدد الفقرات	البعد
(16-1) 16 فقرة	مجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية
(19-1) 19 فقرة	مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي
(13-1) 13 فقرة	مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني
(48-1) 48 فقرة	الدرجة الكلية

وبذلك تكون أعلى درجة في المقياس = $48 \times 5 = 240$ درجة

وتكون أقل درجة في المقياس = $48 \times 1 = 48$ درجة

أسلوب وأداة جمع المعلومات

استخدمت الاستبانة للمسح الميداني لملائمتها لأغراض الدراسة.

صدق الاتساق الداخلي

هذا النوع من الصدق الذي يقيس مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجموعة الكلية للبعد (المجال) الذي تنتمي له هذه الفقرة، وقد قام الطالب بفحص صدق المحتوى للاستبانة للتأكد من مدى ارتباط فقرات الاستبانة وذلك من خلال فحص ارتباط عبارات كل مجموعة على حده، وقد تم ذلك من خلال فحص ارتباط كل عبارة في المجموعة مع المجموع الكلي لنفس المجموعة، وذلك باستخدام معامل ارتباط بيرسون كما هو موضح في جدول رقم (6.4)

جدول (6.4) معامل الارتباط بيرسون بين كل فقرة والدرجة الكلية لكل مجال والدرجة الكلية للدراسة

الرقم	الفقرات والمجالات	معامل ارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
مجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية			
1	القوانين الضريبية المطبقة حالياً، تحقق العدالة الاجتماعية	**0.554	0.000
2	تعتبر الشرائح الضريبية ملائمة لجميع المكلفين من حيث النسب الخاصة بكل شريحة	**0.385	0.000
3	الشرائح والنسب الضريبية في ظل نظم الضريبة الحالية تحقق العدالة والمساواة بين المكلفين.	**0.225	0.000
4	إن حجم الإعفاءات الضريبية الممنوحة في ضريبة الدخل كافية لتحقيق العدالة الاجتماعية	**0.266	0.000
5	تعتبر الإعفاءات الضريبية الممنوحة للأفراد العاديين وذوي الدخل المحدود شاملة وعادلة.	**0.425	0.000
6	الإعفاءات الضريبية الممنوحة في قانون ضريبة الدخل تشجع المكلفين على سداد الضريبة دون تأخير.	**0.363	0.000
7	تطبيق الإعفاءات بصورة عادلة على كافة فئات المكلفين يعتبر تشجيعاً لهم على تقديم إقراراتهم الضريبية بصورة سليمة.	**0.356	0.000

الرقم	الفقرات والمجالات	معامل ارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
8	عدم إدراج نسبة التنازل الثابت للمكلف في القانون الجديد يحقق العدالة والمساواة بين المكلفين.	**0.337	0.000
9	إدراج التنازلات الضريبية لكافة المكلفين في القانون الضريبي يعتبر عادلا ومقبولا	**0.276	0.000
10	إن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف (قانون ضريبة الدخل) يحقق العدالة الاجتماعية	**0.356	0.000
11	إن عدم مراعاة الظروف الشخصية للمكلف في التشريعات الضريبية الأخرى (ضريبة الأملاك) لا يحقق العدالة الاجتماعية	**0.265	0.000
12	هناك عدالة في تقدير الأرباح من قبل موظف دائرة الضريبة في التقدير الإداري للضريبة واجبة التحصيل.	**0.571	0.000
13	زيادة الإعفاءات الضريبية في القانون الضريبي كافية وملئمة لأصحاب الدخل العالية.	**0.582	0.000
14	زيادة الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل تؤدي الى شعور المكلف بالعدالة الاجتماعية	**0.536	0.000
15	تعديل مبالغ السماحات الممنوحة للمكلف تراعي ظروفه الاقتصادية والاجتماعية	**0.467	0.000
16	انصاف المكلف من خلال التنازلات يؤدي الى تحقيق العدالة الاجتماعية	**0.471	0.000
مجال اثر تحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي			
1	شعور المكلف بعدم عدالة الضريبة يؤدي الى ازدياد حجم التهرب الضريبي	**0.514	0.000
2	زيادة الإعفاءات الضريبية مفيدة في الحد من التهرب الضريبي	**0.461	0.000
3	إن ارتفاع نسبة ضريبة الدخل والقيمة المضافة يعد سبب رئيسي لارتفاع حجم التهرب الضريبي	**0.582	0.000
4	يوجد جهل لدى بعض المكلفين بالعقوبات المنصوص عليها في القانون.	**0.603	0.000

الرقم	الفقرات والمجالات	معامل ارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
5	إن السماح لمأمور التقدير رفض قيمة الدخل والضريبة المقررة من قبل المكلف احد عوامل التهرب الضريبي	**0.600	0.000
6	إن وجود ضريبة موحدة تجمع تشريعات ضريبة (الدخل، القيمة المضافة، الأملاك) يساهم في تقليل فرص التهرب الضريبي	**0.618	0.000
7	إن وجود تعقيدات في الإجراءات الضريبية للحصول على الإعفاءات يعد سبب من أسباب التهرب الضريبي.	**0.636	0.000
8	يحاول البعض التهرب من دفع الضريبة بحجة المغالاة في النسب الضريبية.	**0.640	0.000
9	تتساهل دائرة ضريبة القيمة المضافة في استخدام الصلاحيات الممنوحة لها حسب القانون في فرض عقوبات على المكلفين.	**0.232	0.000
10	إعتقاد بعض المكلفين أنه لا يوجد عدالة في فرض ضريبة القيمة المضافة وضريبة الأملاك يقلل التزام المكلفين ضريبياً.	**0.301	0.000
11	فرض رقابة على مأموري التقدير، للبعد عن العشوائية والأهواء الشخصية في عمليات التقدير.	**0.408	0.000
12	في بعض الأحيان لا يعتمد مأموري التقدير في تقدير القيمة الضريبية المستحقة على معايير واسس واضحة	**0.488	0.000
13	تعتبر سياسات الدولة المالية والضريبية سبب من أسباب التهرب الضريبي	**0.543	0.000
14	تعتبر قوانين وتشريعات وسياسات الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية والثقافية - - - الخ سبب --- من اسباب التهرب الضريبي.	**0.565	0.000
15	يعتبر الجشع والطمع لدى اصحاب رؤؤس الاموال سبب من اسباب التهرب الضريبي.	**0.565	0.000
16	يعتبر التحيز وعدم الموضوعية للقائمين على عملية التقدير والتحصيل سبب من اسباب التهرب الضريبي.	**0.570	0.000

الرقم	الفقرات والمجالات	معامل ارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
17	يعتبر الفساد والتعدي على حقوق المجتمع سبب من اسباب التهرب الضريبي.	**0.624	0.000
18	تعتبر اتساع الفجوة بين الحكومة وافراد الشعب سبب من أسباب التهرب الضريبي	**0.561	0.000
19	يعتبر التهرب الضريبي ممنهج ومبرمج من قبل القائمين عليه.	**0.494	0.000
مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني			
1	يعتبر تاثير التهرب الضريبي عام على جميع افراد المجتمع ولا ينحصر هذا التأثير بفئة معينة.	**0.642	0.000
2	يعتبر تاثير التهرب الضريبي مادي وجوهري	**0.621	0.000
3	يؤدي التهرب الضريبي تخفيض موارد الدولة	**0.651	0.000
4	يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في الخدمات الصحية التي تقدمها الدولة.	**0.660	0.000
5	يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في الخدمات التعليمية التي تقدمها الدولة.	**0.678	0.000
6	يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في الخدمات الامنية التي تقدمها الدولة.	**0.678	0.000
7	يؤدي التهرب الضريبي الى تدني مستوى معيشة المجتمع	**0.610	0.000
8	يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في خدمات المعونة التي تقدمها الدولة للاسر المعوزة.	**0.567	0.000
9	يؤدي التهرب الضريبي الى تدني مستوى التكافل الاجتماعي	**0.561	0.000
10	يؤدي التهرب الضريبي الى زيادة مديونية الدولة	**0.495	0.000
11	يؤدي التهرب الضريبي الى زيادة العجز في موازنة الدولة	**0.499	0.000
12	يؤدي التهرب الضريبي الى ضعف الموقف السيادي للدولة	**0.402	0.000
13	يؤدي التهرب الضريبي الى ضرب منظومة القيم المجتمعية بكافة اشكالها.	**0.353	0.000

فحص ثبات الاستبانة Reliability

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تم إدخالها إلى الحاسب الآلي في برنامج SPSS، وباستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach,s Alpha حيث كانت النتائج كما في الجدول رقم (7.4):

جدول (7.4) طريقة كرونباخ الفا لقياس ثبات الاستبانة وكذلك طريقة الصدق الذاتي

الصدق الذاتي	معامل الثبات	المجال
0.84	0.71	مجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية
0.93	0.87	مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي
0.91	0.83	مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني
0.94	0.89	الدرجة الكلية

* الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل كرونباخ الفا

إجراءات الدراسة

تم إجراء الدراسة وفق خطوات علمية منظمة كي تخرج هذه الدراسة وفق ما تم الاستجابة لها وهذه الخطوات هي:

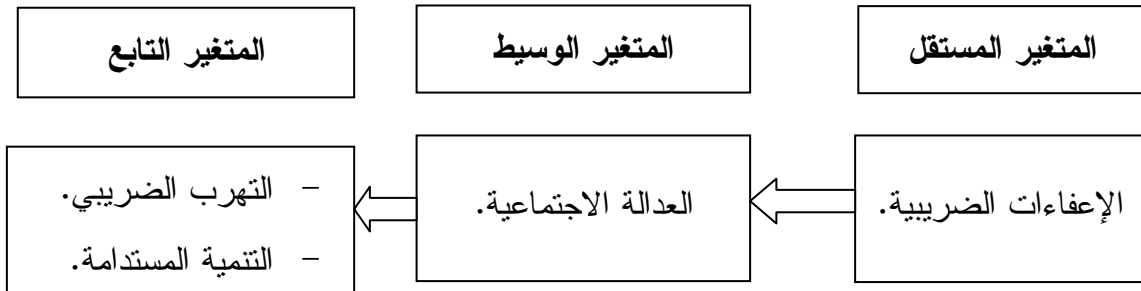
1. وضع الاستبيان بصورة منظمة ومرئية.
2. دراسة مجتمع الدراسة وأخذ تحديد العينة التي تمثل موضوع الدراسة وتتنطبق عليها شروط الدراسة.

3. توزيع الاستبانة وأخذ الاستجابات عليها من عينة الدراسة.
4. جمع الاستبيانات من أفراد العينة وفرزها وتصنيفها وإدخالها إلى الحاسوب بشكل رموز.
5. إدخال استجابات أفراد العينة إلى الحاسوب
6. عولجت البيانات إحصائياً عن طريق عولجت البيانات إحصائياً عن طريق حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) (Statistical package for social science).
7. الوصول إلى النتائج ونقدها ومناقشتها.

منهج وتصميم الدراسة

استخدام الاستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة وتم أخذ استجاباتهم لهذه الاستبانة وأجري التحليل الإحصائي لهذه المعلومات بعد فرزها وتصنيفها. وتضمنت الدراسة عدداً من المتغيرات:

نموذج الدراسة



المعالجات الإحصائية

من أجل معالجة البيانات تم استخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (spss) وذلك باستخدام المعالجات الإحصائية التالية:

1. المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية.

2. اختبار ت لمجموعة واحدة (One-Sample T-test).

3. تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA).

4. اختبار LSD للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

تهدف الدراسة للتعرف على أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في نظام ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأموال المطبق في فلسطين، وبعد عملية جمع المعلومات عولجت إحصائياً باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) (Statistical package for social science) وفيما يلي عرضاً للنتائج التي توصلت إليها الدراسة:

تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T test)؛ لتحليل فقرات الاستبانة، حيث تكون الفقرة ايجابية بمعنى:

أن أفراد العينة يوافقون على محتواها؛ إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية وبمعنى آخر أن مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي 60 % فأعلى (حينها يكون المتوسط المطلوب وهو المقياس 3 درجات فأعلى)، في حين تكون الفقرة سلبية بمعنى: أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أصغر من قيمة (t) الجدولية وبمعنى آخر أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60 % (حينها يكون المتوسط المطلوب وهو المقياس أقل من 3 درجات).

الفرضيات التي تقيس استجابات المستجيبين

أولاً: النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى والذي نصها:

لا يوجد أثر للإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية.

للإجابة عن السؤال استخدمت المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ت المحسوبة ومستوى الدلالة لكل فقرة والدرجة الكلية للاستبانة حيث نتائج الجدول رقم (1.5) تبين ذلك.

جدول (1.5) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ت المحسوبة ومستوى الدلالة لفقرات لمجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية

رقم الفقرة	مجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	ت المحسوبة	مستوى الدلالة	الرتبة
1	القوانين الضريبية المطبقة حالياً، تحقق العدالة الاجتماعية	4.13	1.14	%82.60	15.32	*0.000	5
2	تعتبر الشرائح الضريبية ملائمة لجميع المكلفين من حيث النسب الخاصة بكل شريحة	3.96	0.83	%79.20	18.00	*0.000	6
3	الشرائح والنسب الضريبية في ظل نظم الضريبة الحالية تحقق العدالة والمساواة بين المكلفين.	3.69	0.75	%73.80	14.27	*0.000	11
4	إن حجم الإعفاءات الضريبية الممنوحة في ضريبة الدخل كافية لتحقيق العدالة الاجتماعية	3.76	0.68	%75.20	17.23	*0.000	8
5	تعتبر الإعفاءات الضريبية الممنوحة للأفراد العاديين وذوي الدخل المحدودة شاملة وعادلة.	3.74	0.70	%74.80	16.28	*0.000	9
6	الإعفاءات الضريبية الممنوحة في قانون ضريبة الدخل تشجع المكلفين على سداد الضريبة دون تأخير.	3.70	0.76	%74.00	14.28	*0.000	10
7	تطبيق الإعفاءات بصورة عادلة على كافة فئات المكلفين يعتبر تشجيعاً لهم على تقديم إقراراتهم الضريبية بصورة سليمة.	3.66	0.81	%73.20	12.47	*0.000	12

13	*0.000	11.96	%72.80	0.83	3.64	عدم إدراج نسبة التتزيل الثابت للمكلف في القانون الجديد يحقق العدالة والمساواة بين المكلفين.	8
14	*0.000	10.59	%72.00	0.87	3.60	إدراج التتزيلات الضريبية لكافة المكلفين في القانون الضريبي يعتبر عادلا ومقبولا	9
15	*0.000	9.34	%71.40	0.95	3.57	إن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف (قانون ضريبة الدخل) يحقق العدالة الاجتماعية	10
16	*0.000	7.66	%71.20	1.16	3.56	إن عدم مراعاة الظروف الشخصية للمكلف في التشريعات الضريبية الأخرى (ضريبة الأملاك) لا يحقق العدالة الاجتماعية	11
7	*0.000	13.93	%77.00	0.94	3.85	هناك عدالة في تقدير الأرباح من قبل موظف دائرة الضريبة في التقدير الإداري للضريبة واجبة التحصيل.	12
4	*0.000	20.10	%82.80	0.88	4.14	زيادة الإعفاءات الضريبية في القانون الضريبي كافية وملئمة لأصحاب الدخل العالية.	13
3	*0.000	23.16	%84.20	0.81	4.21	زيادة الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل تؤدي الى شعور المكلف بالعدالة الاجتماعية	14
2	*0.000	25.84	%85.00	0.75	4.25	تعديل مبالغ السماحات الممنوحة للمكلف تراعي ظروفه الاقتصادية والاجتماعية	15
1	*0.000	29.07	%86.20	0.69	4.31	انصاف المكلف من خلال التتزيلات يؤدي الى تحقيق العدالة الاجتماعية	16
		*0.000	40.58	%77.20	0.75	3.86	الدرجة الكلية

* دالة عند المستوى ($\alpha \leq 0.05$)

ت الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) (1.96)

تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (7)، الذي بيّن آراء أفراد عينة الدراسة في الفقرات المتعلقة (مجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية) حيث بين أن أعلى الفقرات حازت على موافقة عينة الدراسة هي (انصاف المكلف من خلال التنزيلات يؤدي الى تحقيق العدالة الاجتماعية) بوزن نسبي (86.20%) وهذا يعني أن الإجابة عليها كان ايجابيا وما يؤكد هذا أنها دالة إحصائيا حيث كانت قيمة (t) المحسوبة (29.07) اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.96) حيث كان مستوى الدلالة لها (0.000) وهذه القيمة اقل من (0.05)، أما اقل الفقرات كانت (إن عدم مراعاة الظروف الشخصية للمكلف في التشريعات الضريبية الأخرى (ضريبة الأملاك) لا يحقق العدالة الاجتماعية) بوزن نسبي (71.20%) وهذا يعني أن الإجابة على هذه الفقرة كان أيضا ايجابيا وكانت أيضا دالة إحصائيا حيث كانت قيمة (t) المحسوبة (7.66) اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.96) حيث كان مستوى الدلالة لها (0.000) وهذه القيمة اقل من (0.05).

وبصفة عامة قد تبين: أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (مجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية) يساوي (3.86)، و الوزن النسبي يساوي (77.20%) وهو اكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وقيمة (t) المحسوبة تساوي (40.58) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.96)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو اقل من (0.05) مما يدل على أنه يوجد أثر للإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية.

ثانيا: النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية والذي نصها:

لا يوجد أثر لتحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي.

للإجابة عن السؤال استخدمت المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ت المحسوبة ومستوى الدلالة لكل فقرة والدرجة الكلية للاستبانة حيث نتائج الجدول رقم (2.5) تبين ذلك.

جدول (2.5) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ت المحسوبة ومستوى الدلالة لفقرات مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي

رقم الفقرة	مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	ت المحسوبة	مستوى الدلالة	الرتبة
1	شعور المكلف بعدم عدالة الضريبة يؤدي الى ازدياد حجم التهرب الضريبي	4.33	0.68	%86.70	30.19	*0.000	14
2	زيادة الإعفاءات الضريبية مفيدة في الحد من التهرب الضريبي	4.83	0.58	%96.60	49.08	*0.000	1
3	إن ارتفاع نسبة ضريبة الدخل والقيمة المضافة يعد سبب رئيسي لارتفاع حجم التهرب الضريبي	4.45	0.67	%89.00	33.76	*0.000	11
4	يوجد جهل لدى بعض المكلفين بالعقوبات المنصوص عليها في القانون.	4.43	0.66	%88.60	33.37	*0.000	12
5	إن السماح لمأمور التقدير رفض قيمة الدخل والضريبة المقررة من قبل المكلف احد عوامل التهرب الضريبي	4.48	0.67	%89.60	34.27	*0.000	8
6	إن وجود ضريبة موحدة تجمع تشريعات ضريبة (الدخل، القيمة المضافة، الأملاك) يساهم في تقليل فرص التهرب الضريبي	4.51	0.67	%90.20	35.04	*0.000	4
7	إن وجود تعقيدات في الإجراءات الضريبية للحصول على الإعفاءات يعد سبب من أسباب التهرب الضريبي.	4.45	0.69	%89.00	32.47	*0.000	10
8	يحاول البعض التهرب من دفع الضريبة بحجة المغالاة في النسب الضريبية.	4.54	0.65	%90.80	36.59	*0.000	2
9	تتساهل دائرة ضريبة القيمة المضافة في استخدام الصلاحيات الممنوحة لها حسب القانون في فرض عقوبات على المكلفين.	3.36	1.65	%67.20	3.36	*0.001	19

18	*0.000	14.34	%82.20	1.19	4.11	إعتقاد بعض المكلفين أنه لا يوجد عدالة في فرض ضريبة القيمة المضافة وضريبة الأملاك يقلل إلتزام المكلفين ضريبياً.	10
15	*0.000	22.33	%86.60	0.92	4.33	فرض رقابة على مأموري التقدير، للبعد عن العشوائية والأهواء الشخصية في عمليات التقدير.	11
16	*0.000	25.94	%86.60	0.79	4.33	في بعض الأحيان لا يعتمد مأموري التقدير في تقدير القيمة الضريبية المستحقة على معايير واسبس واضحة	12
17	*0.000	28.25	%86.40	0.72	4.32	تعتبر سياسات الدولة المالية والضريبية سبب من أسباب التهرب الضريبي	13
13	*0.000	30.24	%87.20	0.70	4.36	تعتبر قوانين وتشريعات وسياسات الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية والثقافية الخ سبب من اسباب التهرب الضريبي.	14
9	*0.000	32.31	%89.40	0.70	4.47	يعتبر الجشع والطمع لدى اصحاب رؤؤس الاموال سبب من اسباب التهرب الضريبي.	15
7	*0.000	34.98	%89.80	0.66	4.49	يعتبر التحيز وعدم الموضوعية للقائمين على عملية التقدير والتحصيل سبب من اسباب التهرب الضريبي.	16
3	*0.000	36.93	%90.20	0.63	4.51	يعتبر الفساد والتعدي على حقوق المجتمع سبب من اسباب التهرب الضريبي.	17
5	*0.000	36.80	%89.80	0.63	4.49	تعتبر اتساع الفجوة بين الحكومة وافراد الشعب سبب من أسباب التهرب الضريبي	18
6	*0.000	36.80	%89.80	0.63	4.49	يعتبر التهرب الضريبي ممنهج ومبرمج من قبل القائمين عليه.	19
*0.000		56.53	%87.60	0.38	4.38	الدرجة الكلية	

* دالة عند المستوى ($\alpha \leq 0.05$)

ت الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) (1.96)

تم استخدام اختبار (t) للعينه الواحدة والنتائج مبينه في جدول رقم (2.5)، الذي بين آراء أفراد عينه الدراسة في الفقرات المتعلقة (مجال اثر تحقيق العدالة الاجتماعيه على تخفيض حجم التهرب الضريبي) حيث بين أن أعلى الفقرات حازت على موافقه عينه الدراسة هي (زيادة الإعفاءات الضريبية مفيدة في الحد من التهرب الضريبي) بوزن نسبي (96.60%) وهذا يعني أن الإجابة عليها كان ايجابيا وما يؤكدھا هي أنها دالة إحصائيا حيث كانت قيمة (t) المحسوبة (49.08) اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.96) حيث كان مستوى الدلالة لها (0.000) وهذه القيمة اقل من (0.05)، أما اقل الفقرات كانت (تتساهل دائرة ضريبة القيمة المضافة في استخدام الصلاحيات الممنوحة لها حسب القانون في فرض عقوبات على المكلفين) بوزن نسبي (67.20%) وهذا يعني أن الإجابة على هذه الفقرة كان أيضا ايجابيا وكانت أيضا دالة إحصائيا حيث كانت قيمة (t) المحسوبة (3.36) اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.96) حيث كان مستوى الدلالة لها (0.001) وهذه القيمة اقل من (0.05).

وبصفة عامة قد تبين: أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (مجال اثر تحقيق العدالة الاجتماعيه على تخفيض حجم التهرب الضريبي) يساوي (4.38)، و الوزن النسبي يساوي (87.60%) وهو اكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وقيمة (t) المحسوبة تساوي (56.53) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.96)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو اقل من (0.05) مما يدل على أنه يوجد اثر لتحقيق العدالة الاجتماعيه على تخفيض حجم التهرب الضريبي.

ثالثا: النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة والذي نصھا:

لا يوجد أثر لتحقيق العدالة الاجتماعيه على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني.

للإجابة عن السؤال استخدمت المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ت المحسوبة ومستوى الدلالة لكل فقرة والدرجة الكلية للإستبانة حيث نتائج الجدول رقم (3.5) تبين ذلك.

جدول (3.5) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ت المحسوبة ومستوى الدلالة لفقرات مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني

الرتبة	مستوى الدلالة	ت المحسوبة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني	رقم الفقرة
12	*0.000	39.05	%91.20	0.62	4.56	يعتبر تأثير التهرب الضريبي عام على جميع افراد المجتمع ولا ينحصر هذا التأثير بفئة معينة.	1
6	*0.000	41.73	%92.40	0.60	4.62	يعتبر تأثير التهرب الضريبي مادي وجوهري	2
9	*0.000	40.92	%92.00	0.61	4.60	يؤدي التهرب الضريبي تخفيض موارد الدولة	3
11	*0.000	40.47	%91.80	0.61	4.59	يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في الخدمات الصحية التي تقدمها الدولة.	4
3	*0.000	42.92	%92.80	0.59	4.64	يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في الخدمات التعليمية التي تقدمها الدولة.	5
4	*0.000	42.91	%92.60	0.59	4.63	يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في الخدمات الامنية التي تقدمها الدولة.	6
1	*0.000	48.53	%94.40	0.55	4.72	يؤدي التهرب الضريبي الى تدني مستوى معيشة المجتمع	7
8	*0.000	42.57	%92.20	0.58	4.61	يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في خدمات المعونة التي تقدمها الدولة للاسر المعوزة.	8
10	*0.000	42.77	%92.00	578.	4.60	يؤدي التهرب الضريبي الى تدني مستوى التكافل الاجتماعي	9
13	*0.000	41.49	%91.00	0.58	4.55	يؤدي التهرب الضريبي الى زيادة مديونية الدولة	10
7	*0.000	44.24	%92.20	0.56	4.61	يؤدي التهرب الضريبي الى زيادة العجز في موازنة الدولة	11
5	*0.000	45.21	%92.40	0.55	4.62	يؤدي التهرب الضريبي الى ضعف الموقف السيادي للدولة	12
2	*0.000	47.97	%93.20	0.53	4.66	يؤدي التهرب الضريبي الى ضرب منظومة القيم المجتمعية بكافة اشكالها.	13
*0.000		74.98	%92.40	0.33	4.62	الدرجة الكلية	

ت الجدولية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ (1.96) * دالة عند المستوى $(\alpha \leq 0.05)$

تم استخدام اختبار (t) للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (3.5)، الذي بين آراء أفراد عينة الدراسة في الفقرات المتعلقة (مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني) حيث بين أن أعلى الفقرات حازت على موافقة عينة الدراسة هي (يؤدي التهرب الضريبي الى تدني مستوى معيشة المجتمع) بوزن نسبي (94.40%) وهذا يعني أن الإجابة عليها كان ايجابيا وما يؤكد هذا أنها دالة إحصائيا حيث كانت قيمة (t) المحسوبة (48.53) اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.96) حيث كان مستوى الدلالة لها (0.000) وهذه القيمة اقل من (0.05)، أما اقل الفقرات كانت (يؤدي التهرب الضريبي الى زيادة مديونية الدولة) بوزن نسبي (91.00%) وهذا يعني أن الإجابة على هذه الفقرة كان أيضا ايجابيا وكانت أيضا دالة إحصائيا حيث كانت قيمة (t) المحسوبة (41.49) اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.96) حيث كان مستوى الدلالة لها (0.000) وهذه القيمة اقل من (0.05).

وبصفة عامة قد تبين: أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني) يساوي (4.62)، و الوزن النسبي يساوي (92.40%) وهو اكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وقيمة (t) المحسوبة تساوي (74.98) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.96)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو اقل من (0.05) مما يدل على أنه يوجد أثر لتحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني.

رابعا: النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة (الفرضية الرئيسية) والذي نصها:

لا يوجد أثر للإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في نظام ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأموال المطبق في فلسطين.

للإجابة عن السؤال استخدمت المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ت المحسوبة ومستوى الدلالة لكل فقرة والدرجة الكلية للإستبانة حيث نتائج الجدول رقم (4.5) تبين ذلك.

جدول (4.5) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ت المحسوبة ومستوى الدلالة لفقرات مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني

الرتبة	مستوى الدلالة	ت المحسوبة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في نظام ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأملك المطبق في فلسطين
3	*0.000	40.58	%77.20	0.75	3.86	مجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية
2	*0.000	56.53	%87.60	0.38	4.38	مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي
1	*0.000	74.98	%92.40	0.33	4.62	مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني
	*0.000	74.86	%85.40	0.26	4.27	الدرجة الكلية

ت الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) (1.96) * دالة عند المستوى ($\alpha \leq 0.05$)

تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.5)، الذي بين آراء أفراد عينة للدراسة جميعها (أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في نظام ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأملك المطبق في فلسطين) حيث بين أن أعلى المجالات حاز على موافقة عينة الدراسة هو (مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني) بوزن نسبي (92.40%) وهذا يعني أن الإجابة عليها كان إيجابيا وما يؤكدها هي أنها دالة إحصائيا حيث كانت قيمة (t) المحسوبة (74.98) اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.96) حيث كان مستوى الدلالة لها (0.000) وهذه القيمة اقل من (0.05)، أما اقل المجالات كان (مجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية) بوزن نسبي (77.20%) وهذا يعني أن الإجابة على هذا المجال كان أيضا إيجابيا وكان أيضا دالا إحصائيا حيث كانت قيمة (t) المحسوبة (40.58) اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.96) حيث كان مستوى الدلالة لها (0.000) وهذه القيمة اقل من (0.05).

وبصفة عامة قد تبين: أن المتوسط الحسابي لجميع المجالات اي الدرجة الكلية للدراسة (أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في نظام ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأملك المطبق في فلسطين) يساوي (4.27)، و الوزن النسبي يساوي (85.40%) وهو اكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وقيمة (t) المحسوبة تساوي (74.86) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.96)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو اقل من (0.05) مما يدل على أنه يوجد أثر للإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في نظام ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأملك المطبق في فلسطين.

نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة توصلت الباحثة الى النتائج التالية:

1. أظهرت النتائج بوجود أثر للإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية.
2. بينت النتائج وجود أثر لتحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي.
3. ومن خلال تحليل النتائج بينت وجود أثر للإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في نظام ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأملك المطبق في فلسطين.
4. أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى ($\alpha \leq 0.05$) لأثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في نظام ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأملك المطبق في فلسطين تعزى لمتغير طبيعة العمل لصالح (المكلف، المدقق الداخلي) فيما يخص مجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية، ومجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي، ويعزى لذلك حسب رأي الباحثة لكون المكلف ينظر لموضوع العدالة الاجتماعية في نظم الضريبة المطبقة من منظور شخصي وليس مهني، وفيما يخص المدقق الداخلي فيعزى

ذلك لكونه مرتبط بالتدقيق ضمن إطار المؤسسة التي يعمل فيها، اما فيما يخص الفئات الأخرى فلا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

5. أظهرت النتائج وجود ذات دلالة إحصائية عند المستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لأثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في نظام ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأموال المطبق في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي لصالح (البكالوريوس، الدراسات العليا) فيما يخص مجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية، ويعزى لذلك حسب رأي الباحثة لكون حملة البكالوريوس والدراسات العليا مطلعين أكثر من حملة الدبلوم فأقل، وفي مجال أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي كان الفروق لصالح (الدبلوم فأقل) ويعزى ذلك حسب رأي الباحثة لكونهم غير مطلعين على الاحصائيات واحداثيات التسرب المالي بما يكفي للإجابة على عبارات هذا المجال.

6. أظهرت النتائج وجود ذات دلالة إحصائية عند المستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لأثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في نظام ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأموال المطبق في فلسطين تعزى لمتغير التخصص لصالح (الاقتصاد، علوم مالية ومصرفية، ومحاسبة) فيما يخص مجال أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية، ويعزى لذلك حسب رأي الباحثة لكون هذه التخصصات لديها من الخبرة ما يؤهلها للإجابة على عبارات هذا المجال.

توصيات الدراسة

بالاعتماد على نتائج هذه الدراسة تقترح الباحثة التوصيات الآتية:

1. على المشرع الفلسطيني ان يأخذ بعين الاعتبار تحقيق العدالة الاجتماعية عند سن القانون الضريبي.

2. إعادة النظر في نصوص الإعفاءات الضريبية الواردة في القانون الضريبي، من فترة لأخرى، وذلك بما يتناسب مع الواقع الفلسطيني.
3. يجب ان يشتمل القانون الضريبي إعفاءات للأفراد الذين يعانون من أوضاع اجتماعية صعبة تصل الى خط الفقر وذلك وفقا للدراسات الرسمية المعتمدة.
4. العمل على توسيع الشرائح الضريبية في القانون الضريبي، وذلك لكي يشمل جميع فئات المجتمع الفلسطيني.
5. توعية الجمهور بالإعفاءات الواردة بالقانون وتبيان الفئات المنطبقة عليها من خلال نشرات توعوية.
6. العمل على تكثيف الدور الرقابي على مأموري التقدير في سبيل تقليل التهرب الضريبي.
7. اخضاع المتهربين ضريبيا للعقوبات المنصوص عليها في القانون بهدف ردع المتهربين ضريبيا.

قائمة المصادر والمراجع

- إبراهيم حداد، العدالة الإجتماعية، ط4، دار الثقافة للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2006.
- الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، التعميمات المتتالية لوزارة المالية.
- أمين، حطيط، محاضرات في مادة فلسفة القانون، 2004.
- بركات، عبد الكريم، دراز، عبد المجيد، علم المالية العامة الحديث، 2011
- بركات، عبد الكريم، دراز، حامد عبد المجيد، علم المالية العامة، 2008.
- البسطامي، مؤيد، ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن" دراسة مقارنة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- البطريق، يونس، المالية العامة للضرائب والنفقات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- الحاج، طارق، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- حجازي، المرسي السيد، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998.
- حسن، النمراوي، الضريبة على الدخل غير المشروعة في الشريعة الإسلامية مقارنة بالإقتصاد الوضعي، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2013.
- حسن، حسن، الضرائب العامة، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.
- حسن، فليح، المالية العامة، ط1، عالم الكتب الحديث، عمان، 2008.
- حطيط، رنا، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، ط1، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، 2016.

- حكم، عدوان، ضريبة القيمة المضافة، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.
- حليم بركات، الديمقراطية والعدالة الإجتماعية، المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية، 2006.
- حماد، عصام، التقارير المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.
- حمد الله، مؤيد، دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الاهداف الاقتصادية في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، 2005.
- حمدان، عصام، الضرائب، دار الميسرة للنشر، الاردن، 2015.
- حمدان، مؤيد، ضريبة الاملاك في الضفة الغربية في ظل قانون 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003.
- الحناوي، الإدارة المالية والتمويل، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
- حوسو، محمد محمود زيب، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005.
- الخطيب، المهاني، المحاسبة الحكومية، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، الاردن، 2008.
- الخطيب، خالد شحادة، وآخرون، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 2003.
- الخطيب، كمال، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين 1996-2003، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- خلف، جهاد، ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 دراسة تحليلية نقدية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2014.
- خلف، حسن فليح، المالية العامة، ط1، عالم المكتبة الحديثة، الأردن 2008.

دراز، حامد عبد المجيد، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.

دراز، حامد عبد المجيد، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

دليل المحاسبين العرب موقع إلكتروني

<https://www.facebook.com/acc.directory/posts/765940416793471>

ذنيبات، محمد جمال، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.

رابي، ماجد، **الأسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين**، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003.

الرشيد، تركي فيصل: **مقالة في موقع السعودية تحت المجهر**، 2009.

الرمحي، الذبية، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

الزبيدي، عبد الباسط، **العدالة الضريبية دراسة مقارنة**، المكتب الجامعي الحديث، دار الكتاب والوثائق القومية، 2015.

سباكينى، فهد، **العدالة الإجتماعية**، منشورات دار الشرق، 2008.

السكافي، ايمن، **أثر الاعفاءات الضريبية على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين**، رسالة ماجستير، جامعة الازهر، غزة، فلسطين، 2013.

السلامين، ياسر، دقة، عبد الرحمن، **المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين**، الطبعة الرابعة، المكتبة الأكاديمية. فلسطين، 2014.

سليم، اياد، **أثر الاعفاءات الضريبية على حجم الاسرة في فلسطين (الشخصية والعائلية)**، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005.

- الشافعي، جلال، مبادئ المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- شراقوي، عبد الحكيم، التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 2006.
- شهاب، مجدي، أصول الاقتصاد العام (المالية العامة)، دار الجامعة الجديدة، الأزاريطة، 2004.
- الشوابكة، سالم محمد، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار رند للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- الشيخ، رياض، المالية العامة في الرأسمالية والإشتراكية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- صالح، رفيق دراسة مقارنة أثر الإعفاءات العائلية والشخصية في تحقيق العدالة الضريبية في قانون ضريبة الدخل 1964، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القدس، أبو ديس، 2006.
- صالح، محمد، العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- صالح، محمد، دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2014.
- صبري، نضال، محاسبة ضريبة الدخل، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان، 1998.
- عايد، عبد الجبار، المالية العامة دراسة تحليلية ومقارنة، ط1، دار جرير للنشر، الأردن، 2014.
- عبد العزيز، أسامة، دائرة الجمارك والمكوس شرح وإجراءات. تعميم وزارة المالية الفلسطينية، 2008.
- عبد المجيد، عبدالمطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005/2004.

عثمان، سعيد عبد العزيز وآخرون، **النظم الضريبية (مدخل تحليلي وتطبيقي)**، مكتبة ومطبعة
الإشعاع الفنية، الإسكندرية.

عثمان، سعيد عبد العزيز، **النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)**، الدار الجامعية، الإسكندرية،
2004/2003.

عرباسي، زياد، **العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في مختلف
محافظات شمال الضفة الغربية**، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس،
فلسطين، 2008.

عطوي، فوزي، **النظم الضريبية وموازنة الدولة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.
عفانة، عدي وآخرون، **الجديد في المحاسبة الضريبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،
2004.

علوان، قاسم نايف، نجية ميلاد الزباني، **ضريبة القيمة المضافة المفاهيم القياس التطبيق**،
2008.

العمر، حسين، **مبادئ المالية العامة**، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، 2002.

عمر، فتحي، **العدالة الضريبية**، دار رند للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

العناني، حمدي أحمد، **إقتصاديات المالية العامة ونظام السوق**، ط3، الدار المصرية اللبنانية،
2006.

عوض، باسم، **الضريبة على القيمة المضافة**، محاضرات علمية منشورة، جمعية المحاسبين
والمراجعين المصريين، القاهرة، 2012.

عوض، خالد عبد العليم السيد، **الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية
العالمية**، 2007.

- فرحات، فوزت، **المالية العامة والتشريع الضريبي العام**، مؤسسة بحسون، بيروت، 1997.
- قاسم، أحمد، **علم الضرائب دراسة تحليلية**، دار جرير للنشر، الأردن، 2013.
- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.**
- قانون ضريبة القيمة المضافة رقم 16 لسنة 1963.**
- قدي، عبد المجيد، **دراسة في علم الضرائب**، ط1، دار جرير للنشر، الأردن، 2011.
- قزح، علا، **مدى كفاءة وملائمة الموارد البشرية لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2013.
- القيسي، اعاد حمود، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998.
- المباحي، عمار، **الإعفاء الضريبي**، رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، 2001.
- محمد، باسل، **التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية**، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2014.
- محمود، معتز بالله، **دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة**، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2016.
- مراد، عبد الفتاح، **الضريبة على العقارات المبنية**. الاسكندرية.
- مرادوي، رياض، **التهرب الضريبي في المهن الطبية في فلسطين**، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2016.
- معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، **تعديلات قانون ضريبة الدخل، الأهداف والنتائج المتوقعة**، 2015.

منشورات وزارة المالية الفلسطينية، الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.

مهاني، محمود، أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبة في قطاع غزة"، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010.

مهدي، عز الدين، العدالة الضريبية ما بين الرفض والقبول، ط1، مكتبة الجامعة طنطا، مصر، 2016.

النجار، فتحي، عبد الله، العدالة الإجتماعية، مقال سنة 2005 على موقع ميدل إيست أونلاين
WWW.middle-east-online.com/id

النمرأوي، صلاح الدين محمد حسن، الضريبة على الدخل غير المشروعة في التشريعة الإسلامية مقارنة بالإقتصاد الوضعي، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2013.

نور، عبد الناصر وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.

الهيكل، مروان، ضريبة القيمة المضافة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2014.

وزارة المالية، الإدارة العامة لضريبة الأملاك، الموقع الرسمي الإلكتروني
.http://www.pmf.ps/92

اليحيى حسين وحسن خريوش، المالية العامة، ط1، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان، 1996.

يدك، ابراهيم، العدالة الاجتماعية في قانوني ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004
والاردني رقم (25) لسنة 1964 (دراسة مقارنة)، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح
الوطنية، نابلس، فلسطين. 2006.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

استبانة

تحية طيبة وبعد ،،

تحت اشراف د. سامح العطوط تقوم الطالبة دعاء عبد الدايم بإعداد رسالة ماجستير بعنوان "أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في نظام ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأملاك المطبق في فلسطين" وقد صممت هذه الدراسة لجمع المعلومات حول موضوع الدراسة يرجى من حضرتكم الإجابة على فقراتها شاكرين لكم تعاونكم، ونحن نؤكد لكم بأن المعلومات التي ستقومون بتقديمها لنا لا تستخدم إلا للبحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

اعداد

دعاء محمد جمعة عبد الدايم

القسم الأول: معلومات السمات الشخصية

<input type="checkbox"/> مدير مالي	<input type="checkbox"/> مدقق داخلي	<input type="checkbox"/> مدقق خارجي	<input type="checkbox"/> مكلف	طبيعة العمل
<input type="checkbox"/> دراسات عليا	<input type="checkbox"/> بكالوريوس	<input type="checkbox"/> دبلوم فأقل	<input type="checkbox"/> دبلوم فأقل	المؤهل العلمي
<input type="checkbox"/> إدارة	<input type="checkbox"/> علوم مالية ومصرفية	<input type="checkbox"/> محاسبة	<input type="checkbox"/> محاسبة	التخصص
<input type="checkbox"/> اخرى	<input type="checkbox"/> تمويل	<input type="checkbox"/> اقتصاد	<input type="checkbox"/> اقتصاد	
<input type="checkbox"/> أكثر من 10	<input type="checkbox"/> من 5 - 10	<input type="checkbox"/> أقل من 5	<input type="checkbox"/> أقل من 5	سنوات الخبرة

القسم الثاني: الفقرات

أعارض بشدة	أعارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
المحور الأول: أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية						
					القوانين الضريبية المطبقة حالياً، تحقق العدالة الاجتماعية	1
					تعتبر الشرائح الضريبية ملائمة لجميع المكلفين من حيث النسب الخاصة بكل شريحة	2
					الشرائح والنسب الضريبية في ظل نظم الضريبة الحالية تحقق العدالة والمساواة بين المكلفين.	3
					إن حجم الإعفاءات الضريبية الممنوحة في ضريبة الدخل كافية لتحقيق العدالة الاجتماعية	4
					تعتبر الإعفاءات الضريبية الممنوحة للأفراد العاديين وذوي الدخل المحدودة شاملة وعادلة.	5
					الإعفاءات الضريبية الممنوحة في قانون ضريبة الدخل تشجع المكلفين على سداد الضريبة دون تأخير.	6
					تطبيق الإعفاءات بصورة عادلة على كافة فئات المكلفين يعتبر تشجيعاً لهم على تقديم إقراراتهم الضريبية بصورة سليمة.	7
					عدم إدراج نسبة التنزيل الثابت للمكلف في القانون الجديد يحقق العدالة والمساواة بين المكلفين.	8
					إدراج التنزيلات الضريبية لكافة المكلفين في القانون الضريبي يعتبر عادلاً ومقبولاً	9
					إن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف (قانون ضريبة الدخل) يحقق العدالة الاجتماعية	10
					إن عدم مراعاة الظروف الشخصية للمكلف في التشريعات الضريبية الأخرى (ضريبة الأملاك) لا يحقق العدالة الاجتماعية	11

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	أعارض	أعارض بشدة
12	هناك عدالة في تقدير الأرباح من قبل موظف دائرة الضريبة في التقدير الإداري للضريبة واجبة التحصيل.					
13	زيادة الإعفاءات الضريبية في القانون الضريبي كافية وملائمة لأصحاب الدخل العالية.					
14	زيادة الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل تؤدي الى شعور المكلف بالعدالة الاجتماعية					
15	تعديل مبالغ السماحات الممنوحة للمكلف تراعي ظروفه الاقتصادية والاجتماعية					
16	انصاف المكلف من خلال التنزيلات يؤدي الى تحقيق العدالة الاجتماعية					
المحور الثاني: اثر تحقيق العدالة الاجتماعية على تخفيض حجم التهرب الضريبي						
1	شعور المكلف بعدم عدالة الضريبة يؤدي الى ازدياد حجم التهرب الضريبي					
2	زيادة الإعفاءات الضريبية مفيدة في الحد من التهرب الضريبي					
3	إن ارتفاع نسبة ضريبة الدخل والقيمة المضافة يعد سبب رئيسي لارتفاع حجم التهرب الضريبي					
4	يوجد جهل لدى بعض المكلفين بالعقوبات المنصوص عليها في القانون.					
5	إن السماح لمأمور التقدير رفض قيمة الدخل والضريبة المقررة من قبل المكلف احد عوامل التهرب الضريبي					
6	إن وجود ضريبة موحدة تجمع تشريعات ضريبة (الدخل، القيمة المضافة، الأملاك) يساهم في تقليل فرص التهرب الضريبي					
7	إن وجود تعقيدات في الإجراءات الضريبية للحصول على الإعفاءات يعد سبب من أسباب التهرب الضريبي.					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	أعارض	أعارض بشدة
8	يحاول البعض التهرب من دفع الضريبة بحجة المغالاة في النسب الضريبية.					
9	تتساهل دائرة ضريبة القيمة المضافة في استخدام الصلاحيات الممنوحة لها حسب القانون في فرض عقوبات على المكلفين.					
10	إعتقاد بعض المكلفين أنه لا يوجد عدالة في فرض ضريبة القيمة المضافة وضريبة الأملاك يقلل إلتزام المكلفين ضريبياً.					
11	فرض رقابة على مأموري التقدير، للبعد عن العشوائية والأهواء الشخصية في عمليات التقدير.					
12	في بعض الأحيان لا يعتمد مأموري التقدير في تقدير القيمة الضريبية المستحقة على معايير وأسس واضحة					
13	تعتبر سياسات الدولة المالية والضريبية سبب من أسباب التهرب الضريبي					
14	تعتبر قوانين وتشريعات وسياسات الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية والثقافية - الخ سبب --- من اسباب التهرب الضريبي.					
15	يعتبر الجشع والطمع لدى اصحاب رؤؤس الاموال سبب من اسباب التهرب الضريبي.					
16	يعتبر التحيز وعدم الموضوعية للقائمين على عملية التقدير والتحصيل سبب من اسباب التهرب الضريبي.					
17	يعتبر الفساد والتعدي على حقوق المجتمع سبب من اسباب التهرب الضريبي.					
18	تعتبر اتساع الفجوة بين الحكومة وافراد الشعب سبب من أسباب التهرب الضريبي					
19	يعتبر التهرب الضريبي ممنهج ومبرمج من قبل القائمين عليه.					

أعارض بشدة	أعارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
المحور الثالث: أثر تحقيق العدالة الاجتماعية على التنمية المستدامة للمجتمع الفلسطيني						
					يعتبر تأثير التهرب الضريبي عام على جميع افراد المجتمع ولا ينحصر هذا التأثير بفئة معينة.	1
					يعتبر تأثير التهرب الضريبي مادي وجوهري	2
					يؤدي التهرب الضريبي تخفيض موارد الدولة	3
					يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في الخدمات الصحية التي تقدمها الدولة.	4
					يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في الخدمات التعليمية التي تقدمها الدولة.	5
					يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في الخدمات الامنية التي تقدمها الدولة.	6
					يؤدي التهرب الضريبي الى تدني مستوى معيشة المجتمع	7
					يؤدي التهرب الضريبي الى نقص في خدمات المعونة التي تقدمها الدولة للاسر المعوزة.	8
					يؤدي التهرب الضريبي الى تدني مستوى التكافل الاجتماعي	9
					يؤدي التهرب الضريبي الى زيادة مديونية الدولة	10
					يؤدي التهرب الضريبي الى زيادة العجز في موازنة الدولة	11
					يؤدي التهرب الضريبي الى ضعف الموقف السيادي للدولة	12
					يؤدي التهرب الضريبي الى ضرب منظومة القيم المجتمعية بكافة اشكالها.	13

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

**The Impact of Tax Exemption on
Achieving the Social Justice in the Tax
Systems (Income, Value Added, and the
Property) Applied in Palestine**

**By
Duaa Mohamed Gomaa Abdel Dayem**

**Supervised
Dr. Sameh Al-Ataout**

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

2018

The impact of tax exemption on achieving the social justice in the Tax systems (income, value added, and the property) applied in Palestine

By

Duaa Mohamed Gomaa Abdel Dayem

Supervised

Dr. Sameh Al-Ataout

Abstract

Social justice is one of the most important rules for taxation to ensure that all members of the society contribute to the performance of the tax, so that the principle of generality and financial ability of the taxpayer is taken into account so that the acceptance and satisfaction of the taxpayers do not consider them a burden or penalty. This study aimed to identify the reality of tax exemptions in achieving social justice in the tax systems (income, value added, and property) applied in Palestine (West Bank).

The study came in five chapters, The first chapter include the general framework of the study, The second chapter contains the general concept of tax systems and the general framework of taxation systems and addresses the concept, structure, components , tax environment, the legal basis for their imposition, and the tax system applied in Palestine, third chapter included the general concept of social and tax justice, in terms of the general framework of social justice, the foundations of social justice and tax exemptions, as well as the foundations and mechanism of calculating them, The fourth chapter is practical, including the method and procedures, The fifth and final chapter of the study included the findings and recommendations of the study.

The study found that there is an effect of the tax exemptions granted by the tax systems in achieving social justice. The results also showed that there is an effect of tax exemptions on the low tax evasion according to the opinion of the study sample.

The main recommendations of the researcher are:

The Palestinian legislator should take into account the achievement of social justice in the enactment of the tax law, review the provisions of tax exemptions contained in the tax law, from time to time, in proportion to the Palestinian reality, the tax law should include exemptions for individuals who suffer from difficult social situations According to the approved official studies, the expansion of the tax brackets in the tax law will reach the poverty line in order to reach all categories of Palestinian society.