

## استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبة الدخل بدولة فلسطين دراسة تحليلية

د. إسكندر محمود نشوان \*

### المخلص

يهدف هذا البحث إلى الوقوف على الأركان الأساسية لمنظومة ضريبة الدخل في فلسطين؛ لمعرفة أوجه القصور والضعف في كل من هذه الأركان، وذلك بهدف اقتراح استراتيجية لتطوير منظومة ضريبة الدخل.

وتوصل الباحث إلى عدة نتائج كان من أهمها وجود أوجه ضعف وقصور في أداء منظومة ضريبة الدخل بأبعادها الرئيسية (القوانين والتشريعات السائدة وأداء دائرة ضريبة الدخل وبيئة الأعمال والمناخ العام للاستثمار).

وفي ضوء النتائج يوصي الباحث بضرورة تطوير منظومة ضريبة الدخل من خلال اتباع تطبيق استراتيجيات تتناسب مع البيئة الفلسطينية وهي (استراتيجية تطوير التشريعات الضريبية بفلسطين - استراتيجية تطوير أداء ضريبة الدخل - استراتيجية تطوير مجال الممولين (المكلفين) - استراتيجية تطوير التحاسب الضريبي - استراتيجية تطوير النشاط الاستثماري)

### Abstract

#### Suggested Strategy to develop the Income Tax System in the State of Palestine - Analyses Stud

This research aims to identify the basic elements of the income tax system in Palestine to define the shortcomings and weaknesses of each of these elements, with the propose to propose a strategy to develop the income tax system.

The researcher attained several results the most important of which were the existence of weaknesses and shortcomings in the performance of the income tax system with its main dimensions (prevailing laws and legislations -the performance of income tax - business environment and the overall investment climate)

In light of the findings the researcher recommends the need to develop the income tax system through following the application of strategies commensurate with the Palestinian environment (i.e. strategy of development of tax legislations in Palestine – a strategy to develop the performance of income tax – a strategy to develop the taxpayers field - a strategy to develop tax computation- and a strategy to develop the investment activity).

### مقدمة البحث:

تعدُّ الضريبة وسيلة مهمة تستخدمها الحكومة في تنفيذ وتحقيق الكثير من أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها، كما أنها تحتل دوراً بارزاً من حيث مصادر إيرادات الدولة الحديثة على اختلاف أنظمتها.

وتتبع أهمية الضريبة في كافة المجتمعات المتقدمة والنامية من كونها تمثل "إحدى المصادر الرئيسة لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الإنفاق على الخدمات؛ لتحقيق الرفاهية وتقديم المجتمع" (الشريف، نور: 2002، 7). وتُعرَّف الضريبة بأنها "مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة تؤخذ بصورة مبلغ من النقود يؤديه المكلف جبراً وبصفة نهائية من دخله وأرباحه التي حققها بغض النظر عن النفع الذي يعود عليه مقابلها (الجندي: 2006، 14)، وهناك من يعرفها بأنها "مبالغ نقدية تدفع إجبارياً من قبل الأفراد إلى حكوماتهم بصورة دورية؛ بهدف تمويل خدماتها، وتنفيذ سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، كما هي محددة وفقاً للقوانين والأسس والقواعد والمعدلات المقررة لذلك بدون تلقي مقابل مباشر (جامعة القدس المفتوحة: 2001، 7).

ويتضح من تعريف الضريبة أن الغرض من فرضها هو المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها. وإنَّ تحصيل الضريبة يحمل معنى المساعدة والإعانة على درء الأخطار التي تواجه الدولة، والتي تتمتع بسلطة السيادة والتوجيه والإشراف على جبايتها، فهي تسعى من خلال فرض الضريبة إلى تجنيد الموارد المالية اللازمة، وتشجيع الصناعات المحلية، وإيجاد القاعدة الاقتصادية التي تتوافق مع السياسات المالية العامة للدولة. وللضريبة أهمية كبرى في أراضي السلطة الفلسطينية، إذ تعتمد عليها بشكل أساسي في تسييرها للحياة اليومية في المجتمع الفلسطيني، وذلك في ظل ندرة الموارد والإمكانيات، ولا سيما في ظل ما يمارسه الاحتلال الإسرائيلي من حصار وتضييق اقتصادي بكافة أشكاله (درغام، 2006: 172)، وبذلك أصبحت العائدات الضريبية تشكل العمود الفقري لإيرادات السلطة الفلسطينية، وتقدر حجم هذه الإيرادات بما يزيد عن (80%) من إجمالي صافي الإيرادات لعام 2012. وإنَّ هذه النسبة المرتفعة تدل وبشكل واضح على مدى الأهمية النسبية لهذا المصدر، والدور الذي يلعبه في التأثير على إجمالي السياسة الاقتصادية والتنمية للبلاد (عمرو، 2013 موقع إلكتروني: <http://wafastudies.ps/index.php/palestinians/108>).

## استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

45-11-10-09-2013). واستناداً لأهمية الضريبة تتجه السلطة الوطنية الفلسطينية في هذا النطاق إلى اتخاذ الوسائل والطرق والتدابير اللازمة؛ التي تُمكن من زيادة حصيلّة الإيرادات العامة للخزينة من خلال دفع الضرائب، على أن يتصف ذلك بالعدالة الاجتماعية حتى تلقى القبول والرضا من المكلفين فلا يعتبرونها " عبئاً عليهم أو عقوبة تصيهم بل يدفعونها عن طيب خاطر مساهمة منهم في تحقيق أهداف الدولة " (عدس، 2003: 7).

ومن أجل إنجاز هذا الدور كان لا بد من فرض نظام ضريبي يهدف إلى تحديد الدخل بشكل كامل ودقيق، من خلال إلزام المكلفين بتقديم إقرار ضريبي مرفقاً به الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون (سمور، 2008: 2)، هذا الإجراء دفع بالسلطة الفلسطينية إلى إصدار قانون ضريبي يطبق في مختلف مناطق السلطة، يأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية القائمة من ناحية، ويوحد التعامل بين مختلف محافظات الوطن من ناحية أخرى. وبالفعل تمّ إصدار التشريع الضريبي الموحد لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004، والذي بدأ العمل به فعلياً في 1/1/2005، والمعدل بموجب قرار رقم (2) لسنة 2008، وتتعلق التعديلات تحديداً بالتسهيلات والتخفيضات الضريبية، ثم صدر قانون ضريبة الدخل رقم (8) المعدل لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل لاسيما المادة (5/16)، وتتعلق هذه التعديلات على وجه الخصوص في توسيع قاعدة ضريبة الدخل (الوعاء الضريبي).

تأسيساً على ما تقدم يتضح اهتمام السلطة الفلسطينية بالضرائب بشكل عام، وضريبة الدخل بشكل خاص، لأنها تُعدّ من أهم الأدوات المالية التي تساعد في تأمين الموارد المالية؛ لتحقيق الأهداف التي ترسمها مسبقاً، فلم تعد ضريبة الدخل غاية في حد ذاتها، وإنما وسيلة تسعى السلطة من خلالها إلى العمل على تطبيق سياساتها، وتحقيق غاياتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية.

### مشكلة البحث:

تُعدّ الضرائب من أهم أدوات السياسة المالية، والرافد الرئيس لخزانة أي دولة، وتلعب دوراً مهماً على الصعيد الاقتصادي، وفي توجيه مسار التنمية الاقتصادية، في ضوء هذه الأهمية أولت السلطة الوطنية الفلسطينية الاهتمام على هذا القطاع، لما له من دور فاعل في تغطية النفقات العامة وتحقيق احتياجات ومتطلبات المجتمع المتزايدة بشكل مستمر (مسيحي، 2006: 16). وقد أقرت السلطة بنداً خاصاً بعناصر النظام الضريبي، ومن ضمنها ضريبة الدخل، في اتفاقية باريس

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

الاقتصادية التي وقعت بين السلطة والاحتلال الإسرائيلي بتاريخ 2004/4/29. وقد ترتب على هذه الاتفاقية من إلحاق الاقتصاد الفلسطيني بالاقتصاد الإسرائيلي، وجعل الموقف المالي الفلسطيني فريسة سهلة للتقلبات التي تشهدها العلاقات السياسية والأمنية مع إسرائيل. الأمر الذي دفع بالسلطة إلى التركيز على الإيرادات الداخلية، وبالذات ضريبة الدخل، حتى لا تحدث اختلالات كبيرة في موازنتها، وعلى الرغم من ذلك تعاني منظومة ضريبة الدخل في دولة فلسطين من أوجه قصور متعددة، على سبيل المثال:

- رئيس الوزراء الفلسطيني "رامي الحمد الله" صرح خلال مؤتمر الحوار الوطني الرابع بين القطاعين العام والخاص، والمنعقد في مدينة رام الله بفلسطين، أن أفضل (600) شركة لا تدفع ضرائب بسبب قانون الاستثمار، وأضاف بأن التهرب الضريبي يصل إلى (86%). وفي نفس المؤتمر أكد وزير المالية الفلسطيني أنه بسبب تفشي التهرب الضريبي، انخفضت الإيرادات من (25%) من الناتج الإجمالي إلى (20%). (مؤتمر الحوار الوطني الرابع، 2014، موقع الكتروني <http://www.alwatanvoice.com/arabic/content/print/492531.html>)، هذه التصريحات تؤكد أن حصة ضريبة الدخل من الإيرادات المحلية منخفضة، وبالتالي فإن مساهمتها في الناتج المحلي منخفضة، ولهذا لا يمكن الاعتماد عليها بشكل أساسي في تمويل الموازنة العامة.

- لا يوجد في فلسطين مقياس واضح للعدالة الضريبية بسبب:

أ- التهرب الواسع من دفع الرواتب، وخاصة من المكلفين ذوي الدخل المرتفع (مسمي، 2006: 144).

ب- عدم ملاءمة القانون الحالي لمقاييس العدالة التي يرسمها العلم الضريبي الحديث.

- ضعف تطبيق التشريع الضريبي.

- عدم توفر الوعي الاجتماعي لدى المكلفين بالضريبة.

- عدم فعالية الإدارة الضريبية في فرض الانضباط لأسباب تعود إلى القانون الضريبي في عدم إعطائها صلاحيات بذلك.

- ضعف الصلاحيات المعطاة لجهاز الضرائب لضبط التهرب ومكافحته.

- ضعف التنسيق بين دائرة ضريبة الدخل مع الدوائر الضريبية الأخرى، كذلك مع الوزارات والهيئات ذات العلاقة.

## استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

في ضوء جوانب القصور هذه، وفي ضوء ما يشغله الباحث بصفته رئيساً لجمعية مدققي الحسابات بقطاع غزة، الأمر الذي دفع الباحث لمحاولة البحث للتغلب على هذه المشكلة، والتي يمكن تحديدها في السؤال الرئيس التالي:

### ما الاستراتيجية المقترحة لتطوير منظومة ضريبية الدخل بدولة فلسطين؟

ويتفرع من السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما الأركان الأساسية لمنظومة ضريبية الدخل؟
- 2- ما أوجه القصور في كل ركن من أركان منظومة ضريبية الدخل بدولة فلسطين؟
- 3- ما الاستراتيجية المقترحة لتطوير كل ركن من أركان منظومة ضريبية الدخل بدولة فلسطين؟

### أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى:

- 1- الوقوف على الأركان الأساسية لمنظومة ضريبية الدخل.
- 2- التعرف إلى أوجه القصور في كل ركن من أركان منظومة ضريبية الدخل بدولة فلسطين.
- 3- اقتراح استراتيجية لتطوير كل ركن من أركان منظومة ضريبية الدخل بدولة فلسطين.

### أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في جانبين هما:

**الجانب الأول: الأهمية النظرية:** لم تتل منظومة ضريبية الدخل - في حدود علم الباحث وإطلاعه - نصيبها من الأبحاث والدراسات الأكاديمية على المستوى الفلسطيني، وبذلك يشكل هذا البحث جانباً مهماً يمكن من خلاله المساهمة في الحد من أوجه القصور في مكونات منظومة ضريبية الدخل في ضوء ما يتم التوصل إليه من نتائج وتوصيات.

**الجانب الثاني: الأهمية العملية:** يتوقع أن تخدم المعلومات والبيانات والنتائج التي يتم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة عدد من الفئات، مثل: العاملين في دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية، ودائرة الموارد البشرية بوزارة المالية، والجهات التشريعية المختصة، وكذلك القطاع الخاص، والباحثين والدارسين في الدراسات العليا بكليات التجارة وإدارة الأعمال، بالإضافة لتحسين أداء منظومة ضريبية الدخل في إطار تبني القيام بإصلاح ضريبي من منظور استراتيجي شامل.

### مبررات البحث:

- 1- الشعور بأهمية الموضوع وخاصة في ظل العجز المالي، وهشاشة الاقتصاد الوطني الفلسطيني.

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

- 2- أهمية الدور الذي تلعبه ضريبة الدخل، بصفتها من أهم الموارد المالية الداخلية للسلطة الفلسطينية، ولكي تتمكن السلطة من الإنفاق العام، لتلبية احتياجات المجتمع الفلسطيني.
- 3- طبيعة عمل الباحث بصفته رئيس لجمعية مدققي الحسابات بقطاع غزة، الأمر الذي يضعه في موقع الاطلاع على الأوضاع الضريبية، وما يحدث من تجاوزات فيها تضر بالاقتصاد.

### مصطلحات البحث:

**الاستراتيجية:** تعرف في هذه الدراسة بأنها " اتجاه حديث يتمثل في وضع دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لخطط وأنشطة تركز على عملية استغلال نقاط القوة، وتجنب نقاط الضعف؛ لتحقيق رسالة الدائرة وأهدافها على المدى البعيد اعتماداً على استخدام المصادر المتوفرة بصورة فعالة وكفاءة عالية في المدى القصير".

**ضريبة الدخل:** تُعرّف ضريبة الدخل في هذه الدراسة بأنها ضريبة مباشرة تفرض على الدخل السنوي للأفراد والمنشآت الاقتصادية، وعلى رواتب الأجراء والموظفين والمستخدمين، وتقوم على دفع مبالغ نقدية إجبارياً للدولة وبصورة دورية؛ بهدف تمويل النفقات العامة للدولة في المجالات المختلفة وفقاً للقواعد والقوانين واللوائح الصادرة بهذا الشأن، وهي غالباً ما تفرض على نحو تصاعدي.

**منظومة ضريبة الدخل:** يعرف الباحث منظومة ضريبة الدخل في هذه الدراسة بأنها مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية، لفرض ضريبة الدخل بطريقة تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع الفلسطيني، وتشكل في مجموعها مدخلاً متكاملًا من خلال الأركان الأساسية لضريبة الدخل، والتي تتفاعل مع بعضها البعض والمتمثلة في: تشريعات وقوانين ضريبة الدخل، وإدارة ضريبة الدخل، والممولين (المكلفين)، والتحاسب الضريبي، والبيئة المناسبة للاستثمار، من أجل تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها ضريبة الدخل.

**حدود البحث:** تتمثل حدود هذا البحث فيما يلي:

- **الحد الزمني:** تقتصر الدراسة على عام 2015.
  - **الحد المكاني:** ضريبة الدخل في قطاع غزة.
  - **الحد البشري:** يتمثل الحد البشري من:
- (1) مأموري التقدير الضريبي بدوائر ضريبة الدخل بقطاع غزة.

استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

(2) العاملين في منشآت المحاسبة والمراجعة.

(3) المديرين الماليين في الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة، والمدرجة ضمن سجلات جمعية رجال الأعمال بقطاع غزة.

– **الحد الموضوعي:** يقتصر البحث على تناول مكونات منظومة ضريبية الدخل، ووضع استراتيجية للتغلب على أوجه القصور في كل مكون من هذه المكونات.

### الإطار النظري والدراسات السابقة:

#### أولاً- الإطار النظري:

**تاريخ الضريبة في فلسطين:** خضعت فلسطين لسلسلة من الاحتلالات على مر عقود من الزمن، حيث كانت تحت سيطرة الدولة العثمانية قبل مرحلة الانتداب البريطاني، وبالتالي كان نظام الضرائب المعمول به في فلسطين يستمد أصوله من العهد العثماني، وبعد انتهاء الحرب العالمية الأولى وقعت فلسطين تحت سيطرة الانتداب البريطاني، وذلك في الفترة من عام (1918) حتى عام (1948). (ابو هلال، 2014: موقع الكتروني:

[http://abufara.net/index.php/component/content/article/14-sample-data-\(articles/83-2012-10-24-04-17-39](http://abufara.net/index.php/component/content/article/14-sample-data-(articles/83-2012-10-24-04-17-39)

أما في العصر الحديث فقد فرضت الضرائب في فلسطين منذ الانتداب البريطاني، وكان أول قانون يصدر هو قانون رقم 23 لسنة 1941، والذي بدأ العمل به في بداية أيلول من العام نفسه، وعلى هذا الأساس تكون فلسطين من أهم الدول العربية التي فرضت بها ضريبة دخل وأقدمها، وقد شمل القانون كافة المكلفين الذين يحصلون على دخل، وكذلك الموظفين أي الرواتب والأجور. (عيد الرحيم، 2003: 12).

وقد تمَّ تعديل القانون القديم بالقانون رقم (13) لسنة 1947، وقد بقي هذا القانون ساري المفعول في قطاع غزة، أما في الضفة الغربية قد تمَّ العمل بالقانون المؤقت رقم (50) لسنة (1951)، والذي وُجِّد تشريعات ضريبة الدخل بين الأردن والضفة الغربية، ثم استبدل بالقانون الأردني رقم (12) لسنة (1951) ومن ثم حصل تطور كبير في مجال ضريبة الدخل بصدور القانون الضريبي رقم (25) لسنة (1964) الذي أدخل تغييراً جوهرياً على مفهوم الدخل، وبعد الاحتلال العسكري الإسرائيلي للضفة الغربية وقطاع غزة صدرت أوامر عسكرية بإلغاء ضريبة

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

الدخل المطبقة، وتضمنت هذه الأوامر إجراء تعديلات على معدلات ضريبة الدخل التصاعدية، وقد استمر الوضع كما هو إلى أن تم انتقال المسؤولية الإدارية للسلطة الوطنية الفلسطينية بموجب اتفاقية أوسلو في العام (1993) التي نصت على نقل صلاحيات الضرائب بموجب اتفاق باريس الاقتصادي (1994)، وبعد استلام السلطة الوطنية الفلسطينية الصلاحيات تمّ عمل تعديل وتخفيض معدلات ضريبة الدخل في فلسطين، كما ألغت السلطة الوطنية الفلسطينية العمل بموجب القانون رقم (25) لسنة (1964) إلى أن صدر قانون رقم (17) لسنة 2004، والذي بدأ تطبيقه في العام (2005)، وقد تمّ تعديل هذا القانون تحت اسم قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (17) لسنة (2004)، والذي أدخل تعديلات تهدف في مضمونها إلى زيادة الإعفاءات الممنوحة للمكلفين. (أبو هلال، 2014: موقع الكتروني:

[http://abufara.net/index.php/component/content/article/14-sample-\(data-articles/83-2012-10-24-04-17-39](http://abufara.net/index.php/component/content/article/14-sample-(data-articles/83-2012-10-24-04-17-39)

وقد قامت السلطة بدءاً من العام 2008 باتخاذ سياسة مالية أقل تسامحاً في مجال الإيرادات، وأكثر تشدداً في مجال النفقات، إلى أن بلغت ذروة هذه الإجراءات بقانون ضريبة الدخل المعدل ومشروع قانون التقاعد المبكر، ثم قام السيد الرئيس الفلسطيني بإصدار قانون رقم 8 لعام 2011 بتاريخ 2011/9/27، ونشر بالجريدة الرسمية بتاريخ 2011/10/24، ويبدأ العمل به من تاريخ نشره (خلف، 2014: 35)

**أنواع الضرائب:** تتمثل أهم أنواع الضرائب فيما يلي:

1. **ضريبة الدخل:** وتفرض على كل أنواع الدخل ومصادره والأشخاص الذين يحصلون عليه (معنويين أو طبيعيين) باستثناء ما تم اعفائه بالقانون (وفقاً لمواد القانون 7،6) وتعتبر ضريبة شخصية لأنها تراعي ظروف وأحوال المكلفين الاجتماعية أو قد تكون عينية؛ لأنها تفرض على الدخل بغض النظر عن الشخص (دخل الشركات) وتشكل نسبة عالية من إيرادات الدول المتقدمة بينما هي نسبة منخفضة من إيرادات الدول النامية.

2. **الرسوم الجمركية:** وهي ضريبة تفرض على السلع المستوردة من دول أخرى، وتضاف إلى تكلفة السلع، وتحقق إيراداً كبيراً للدولة، إضافة إلى أنها تستخدم لحماية المنتج المحلي، وتكون عادة بنسب مئوية من تكلفة السلعة.



استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

3. **ضريبة الإنتاج:** ويتم ذلك من خلال فرض رسوم يضاف مباشرة لسعر بيعها فور إنتاجها، لضمان عدم التهرب من فرضها خلال مراحل بيعها أو تسويقها.

4. **ضريبة المبيعات:** وهي ضريبة تفرض على السلع حسب سعر البيع (سعر التجزئة) وتكون نسبة مئوية متفاوتة، وتقع على كاهل المستهلك للسلع حيث يتحمل هذه الضريبة بمجرد شراءه السلعة.

5. **ضريبة القيمة المضافة:** وتعتبر من الضرائب غير المباشرة التي تتميز بسهولة التحصيل، وتحقق إنتاجية عالية، ولا تسبب ردود فعل من المكلفين حيث يكون الاحتكاك بين الضريبة والمكلف بعيداً، وهي تفرض على أساس الإنفاق على السلع والخدمات، وفي كل المراحل للإنتاج أو البيع أو التوزيع والاستهلاك النهائي، وتسمى بهذا الاسم؛ لأنها تفرض على القيمة المضافة، أي على إجمالي قيمة المبيعات بعد طرح المشتريات للفترة نفسها (أي تفرض على إجمالي الربح للعمليات التجارية).

6. **الضريبة على الثروة:** وهي ضريبة تفرض على أساس الثروة أو رأس المال؛ وذلك بهدف تضيق الفجوة بين أفراد المجتمع، وعدم تركيز الثروة في فئات معينة، وقد تكون لمرة واحدة أو لمرات دورية وسنوية. (الجامعة الإسلامية، محاسبة الضرائب، 2010: موقع الكتروني:

[http://site.iugaza.edu.ps/shawareb/files/2010/02/Introduction\\_to\\_Taxes.doc](http://site.iugaza.edu.ps/shawareb/files/2010/02/Introduction_to_Taxes.doc))  
**مفهوم ضريبة الدخل:** ورد في معجم المعاني الجامع أن مفهوم ضريبة الدخل هو " ما يدفعه المواطن على دخله" (معجم المعاني الجامع: موقع الكتروني:  
<http://www.almaany.com/ar/dict/at-at>)

وجاء في دليل المكلف في ضريبة الدخل الفلسطينية أن ضريبة الدخل "مبلغ من النقد تفرضه الدولة على الدخل الخاضع للضريبة بموجب القانون لأي شخص؛ وذلك كمساهمة منه في بناء مؤسسات الدولة، ولتغطية الالتزامات المترتبة عليها للحفاظ على وجودها وخدمة رعاياها (دليل المكلف في ضريبة الدخل، 2012: 13)

وتعرف ضريبة الدخل أيضاً بأنها "ضريبة تدفع جبراً إلى الدولة، وهي غير جزائية وتدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بشكل محدد مسبقاً بلا مقابل، ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة (سلامة وكلبونة، 2011: 1315).

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

ويعتبر بعض الباحثين الضريبة على الدخل بأنها نوع من أنواع الضرائب المباشرة التي تفرضها الدولة على أفراد المجتمع، حيث تعرف بأنها: استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكاليفية بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتدقيق تدخل الدولة. (عفانة، والقطوانة، 2008: 4).

في ضوء ما تقدم من تعريفات لضريبة الدخل، فإنَّ الباحث يعرفها بأنها 'ضريبة مباشرة تفرض على الدخل السنوي للأفراد والمنشآت الاقتصادية، وعلى رواتب الأجراء والموظفين والمستخدمين، وتقوم على دفع مبالغ نقدية إجبارياً للدولة وبصورة دورية بهدف تمويل النفقات العامة للدولة في المجالات المختلفة وفقاً للقواعد والقوانين واللوائح الصادرة بهذا الشأن"، وهي غالباً ما تفرض على نحو تصاعدي.

**أهمية الضريبة:** تكمن أهمية فرض الضريبة وجبايتها في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء فيما يلي:

1- تستخدم كأداة لتوجيه الاقتصاد الوطني، لما لها من تأثيرات اقتصادية على المجتمع.  
2- تعتبر مصدراً مهماً من مصادر إيرادات الدولة بحيث تستطيع من خلالها تغطية التزاماتها وتمويل خدماتها في مجالات التعليم والصحة والأمن والشؤون الاجتماعية، وخدمات أخرى.

3- تؤثر ضريبة الدخل بشكل مباشر على "نمط استهلاك الأفراد في المجتمع، حيث إنَّ قسماً من دخل الفرد مخصص للاستهلاك، وأن فرض الضريبة على الدخل سوف يؤثر على طريقة استهلاكه للسلع والخدمات، ويتبع ذلك حسب حجم الدخل الذي يحصل عليه" (الهزايمة، 1983: 21).

ويضيف الباحث بأن أهمية الضرائب تزداد في فلسطين عن غيرها من الدول، ويعود ذلك للأسباب التالية:

- ضعف وشح الموارد الطبيعية، لذلك فإنَّ الضرائب تمثل أحد أهم الموارد التي تعتمد عليها السلطة الوطنية الفلسطينية في تمويل خدماتها، خاصة وأن السلطة لا زالت تلجأ إلى الاقتراض أو الحصول على المنح والمساعدات العربية والأجنبية لسد عجز الموازنة (موازنتها).

## استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

- وجود اختلال في بنية وهيكلية الاقتصاد الفلسطيني، الذي يفتقد إلى النمو والانتعاش، لذا فإن فرض الضرائب وجباتها تعتبر بمثابة المحرك الرئيسي للاقتصاد.

- ازدياد حجم المشكلات التي تواجه الاقتصاد الفلسطيني، لذا فإن عائدات الضرائب تساهم في معالجة أهم هذه المشكلات، مثل الحد من معدلات الفقر والبطالة، والحفاظ على استقرار مستوى الأسعار، وحماية المنتج المحلي، وإعادة توزيع الثروات.

**استراتيجية ضريبية الدخل وأهدافها في فلسطين:** تُعدّ الدائرة العامة لضريبة الدخل إحدى الإدارات العامة في وزارة المالية، حيث تقوم بجباية الضريبة السنوية من المكلفين (ممولي الضرائب) من خلال تطبيق قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 وعلى الفترة من العام 2005. وتقوم ضريبة الدخل على استراتيجية واضحة، تتضمن الرؤية، والرسالة، وأهداف تسعى لتحقيقها، وذلك كما يلي:

**رؤية الإدارة العامة لضريبة الدخل:** نظام ضريبي كفؤ وفعال، يحقق الإيرادات الضريبية المستهدفة ويعزز المناخ الاستثماري، وتقدم الخدمة المثلى للمكلفين بعدالة وشفافية.

**رسالة الإدارة العامة لضريبة الدخل:** رفع كفاءة وفعالية الدائرة في تقدير الضريبة وتحصيلها؛ لتحقيق الأهداف الوطنية من خلال نشر الوعي الضريبي، وتعزيز فلسفة التقدير الذاتي وتشجيع الاستجابة الطوعية لدى المكلفين، وتوسيع القاعدة الضريبية، ومعالجة حالات التهرب الضريبي وتأهيل العاملين في الدائرة وتقديم خدمات ذات جودة عالية للمكلفين (الإدارة العامة لضريبة الدخل بفلسطين، 2015: موقع إلكتروني: <http://www.pmf.ps/91>).

### أهداف الإدارة العامة لضريبة الدخل:

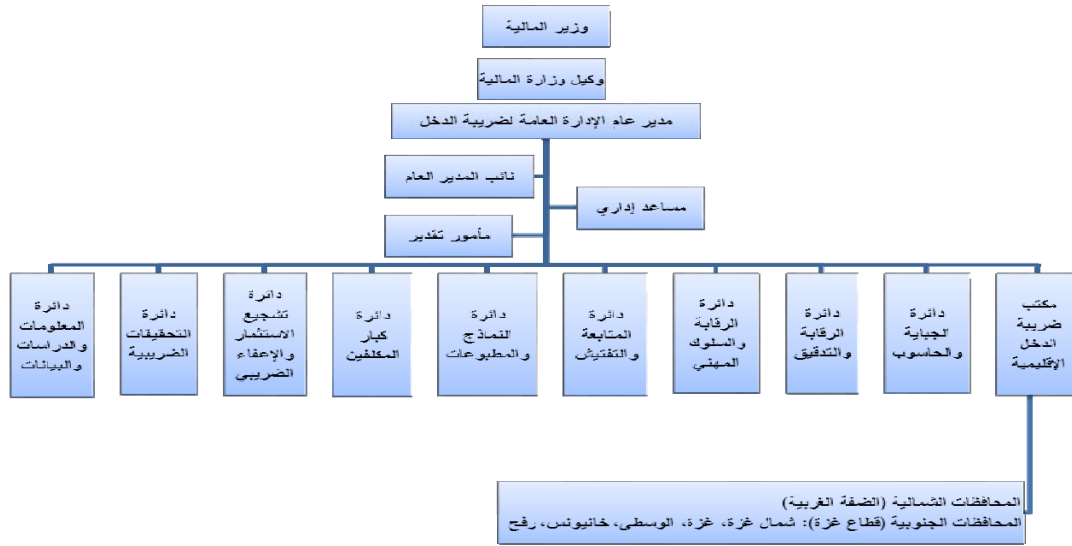
- 1- إدارة عملية فرض الضريبة وتحصيلها بكفاءة وفعالية ومتابعة الإجراءات المتعلقة بها.
- 2- تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين وتشجيعهم على الاستجابة الطوعية.
- 3- رفع كفاءة العاملين في الدائرة إدارياً وفنياً وقانونياً.
- 4- مواكبة التطورات العالمية في مجال الضرائب وتحديث التشريعات الضريبية المستهدفة وبما لا يتعارض مع تشجيع الاستثمار وتحقيق العدالة الضريبية.
- 5- توفير مصدر إيرادات للخزينة العامة للمساهمة في تغطية الالتزامات المالية للدولة. (الإدارة العامة لضريبة الدخل بفلسطين، 2015، موقع إلكتروني: <http://www.pmf.ps/91>)

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

### الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لدائرة ضريبة الدخل فلسطين:

وتتكون الإدارة العامة لضريبة الدخل في فلسطين من هيكل تنظيمي، كما هو في المخطط التالي:

#### مخطط (1) الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لدائرة ضريبة الدخل بفلسطين



المصدر: إعداد الباحث

**واقع منظومة ضريبة الدخل في فلسطين:** بعد استعراض مفهوم ضريبة الدخل واستراتيجيتها وأهدافها، كان لا بد من التعرف على واقعها من خلال التعرف إلى واقع كل ركن من أركانها الأساسية، بهدف الحكم على مدى تحقق هذه الاستراتيجية.

#### أولاً- واقع التشريعات الضريبية في فلسطين:

إنّ الدراسات والأبحاث تفيد بأن القوانين والتشريعات الضريبية السائدة في فلسطين لا تتلاءم مع طبيعة الواقع الفلسطيني، خاصة عدم مراعاتها لخصوصية المكلف الفلسطيني: - فقد أشارت نتائج دراسة (منصور، 2004) إلى "عدم نجاح العقوبات الضريبية وفقاً للقوانين المطبقة على المكلفين الذين يرتكبون جرائم التهرب الضريبي".

## استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

- وأوصت دراسة (قاسم، 2003) "بضرورة إقرار مشروع ضريبة الدخل الفلسطيني بحيث يتخذ المشرع مواقف متشددة في حق مرتكبي جريمة التهرب الضريبي قبل العمل على علاجه، وبما يحقق العدالة الضريبية".
- وكذلك أكدت دراسة (التايه، 2004: 175) بوجوب " أن يراعي المشرع الفلسطيني خصوصية المكلف الفلسطيني من كافة جوانبه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"
- وأشارت نتائج دراسة(علاونة، 2011) إلى وجود حاجة ماسة وضرورية إلى إعادة النظر في حزمة القوانين والتشريعات الضريبية السائدة في فلسطين؛ بهدف صياغتها من جديد أو تعديلها بما يتوافق مع خصوصية المكلف الفلسطيني خاصة وأن" قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 يشوبه الكثير من العيوب.

### ثانياً- واقع أداء الدوائر الضريبية في فلسطين:

- يتسم أداء الدوائر الضريبية في فلسطين بالضعف ارتباطاً بمكوناته الرئيسية (المادية والبشرية)، وقد أكدت دراسة (درغام، 2006)، ودراسة (الحو، 2005)، في نتائجها على ما يلي:
- وجود معوقات اقتصادية واجتماعية تحول دون استغلال الطاقة القصوى لأداء الدوائر الضريبية في قطاع غزة.
- وجود مشكلات في النظام الضريبي من النواحي التنظيمية وإدارة الموارد البشرية.

### ثالثاً- بيئة الأعمال والمناخ العام للاستثمار:

تعتبر بيئة الأعمال الفلسطينية ناشئة، وتعاني من بطء الاستجابة للمتغيرات البيئية الحديثة، وقد عمد الاحتلال باتباع سياسات ممنهجة لخلق مزيداً من التعقيدات أمامها من خلال جعل الاقتصاد الفلسطيني اقتصاداً تابعاً له، حيث يقوم الاحتلال بتقطيع الطرق في الضفة الغربية من خلال كثرة الحواجز العسكرية، الأمر الذي ترتب عليه جعل مدن الضفة الغربية على شكل كانتونات مستقلة، هذا بالإضافة إلى ما يفرض على قطاع غزة من حصار وحروب متكررة من قبل. هذه الإجراءات والممارسات التي يقوم بها الاحتلال الإسرائيلي أدت إلى غياب العوامل المشجعة للاستثمار، وهجرة العديد من رجال الأعمال والمستثمرين الفلسطينيين وغيرهم إلى خارج فلسطين، الأمر الذي حال دون إحداث نمو اقتصادي حثيث ومستقل في أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية.

### الانقسام الفلسطيني وتأثيره على الضرائب عامة وضريبة الدخل خاصة:

لقد كان للانقسام الفلسطيني دوره الذي ألقى بآثاره السلبية على الحياة السياسية والاجتماعية والاقتصادية خاصة في ظل الحصار الإسرائيلي المفروض على قطاع غزة، وفيما يخص الضرائب، يمكن تلخيص أبرز تداعيات الانقسام على السياسات الضريبية وهيكلة الضرائب وتدابيرها على العبء الضريبي على المكلف الفلسطيني، وقد أوردتها (مركز الميزان لحقوق الإنسان، 2011: موقع الكتروني: <http://www.mezan.org/post/12362>) في النقاط التالية:

1- **التضارب في القرارات والقوانين:** ففي الوقت الذي استمرت فيه الحكومة في غزة بتطبيق قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 وواظبت على جباية الضرائب، ومن بينها ضريبة الدخل؛ أصدر الرئيس أبو مازن قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 والذي أعفى بمقتضاه المواطنين من سكان قطاع غزة من ضريبة الدخل (باستثناء الموظفين العموميين الذين تخصم ضرائبهم لصالح حكومة رام الله)، ثم أصدر الرئيس قرار للقانون الخاص بضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011.

2- **الازدواج الضريبي:** ويظهر الازدواج الضريبي في حالتين:

أ. **البضائع المستوردة من الخارج لقطاع غزة:** نتيجة إيقاف حكومة الاحتلال للعمل بالكود الجمركي لقطاع غزة في موانئها، قام العديد من تجار غزة بفتح شركات جديدة في الضفة الغربية حتى يتمكنوا من الاستيراد بموجب الكود الجمركي للضفة الغربية، وبالتالي أصبحوا يدفعون ضريبة قيمة مضافة على المبيعات مرتين، الأولى عندما تقوم شركاتهم في الضفة ببيع البضاعة المستوردة لشركاتهم في غزة، والثانية عندما يبيعون البضاعة نفسها عند بيعها داخل قطاع غزة.

ب. **السيارات المستوردة:** قامت الحكومة في رام الله بجباية ضريبة على السيارات الحديثة التي تدخل الأراضي تحت ولاية السلطة، ومن ضمنها قطاع غزة، تعادل قيمتها (50%) من ثمن السيارة. ومن جانبها، فرضت حكومة غزة ضريبة على السيارات بمقدار (25%) من قيمة السيارة. وبالتالي بات المكلف في غزة ملزم بدفع الضريبة ذاتها مرتين وإن كانت بنسب مختلفة.

### 3- السياسات الضريبية لحكومة غزة: يمكن تسجيل الملاحظات التالية على السياسات الضريبية لحكومة غزة:

أ. هناك مشاكل ارتبطت بالضرائب المفروضة على البضاعة والمستلزمات التي يتم إدخالها عن طريق الأنفاق ومن أبرزها:

• استيفاء رسوم على البضائع القادمة عبر الأنفاق، ومن ثم فرض ضرائب عليها؛ الأمر الذي أدى إلى ارتفاع أسعارها في الأسواق.

• فرضت وزارة المالية ضريبة القيمة المضافة على البضاعة المُرودة إلى القطاع عن طريق الأنفاق عبر تحديد هامش الربح لكل صنف من البضائع وفق نسب تقديرية وضعتها إدارة ضريبة القيمة المضافة في الوزارة، ويتم اقتطاع نسبة ضريبة القيمة المضافة (14.5%) من هامش الربح المقدر. ويعاب على هذه الطريقة أنها تخل بمبدأ العدالة، حيث يختلف هامش الربح من تاجر إلى آخر بحسب عوامل عدة، من أهمها حجم النشاط، وكمية البضاعة وطريقة الدفع (دفع نقدي أم دفع مؤجل).. الخ.

• لم تعترف وزارة المالية للتجار بالإرجاعات النقدية لضريبة شراء الصفقات ذات المنشأ المصري. وهذا يخالف ما تنص عليه الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها دولياً، ويخل بالمبادئ التي تقوم عليها ضريبة القيمة المضافة التي يفترض أن يتحمل عبئها المشتري النهائي للسلعة. علماً بأن الأوامر العسكرية ذات العلاقة والتي لازالت سارية المفعول في الأراضي المحتلة تنص على الإرجاع خلال مدة لا تتجاوز (180) يوماً من تاريخ تقديم الفواتير.

• عدم وجود مواد قانونية تنظر فيها المحاكم والنيابة في القضايا المتعلقة بالأنفاق والضرائب الموردة إلى القطاع عن طريقها، ويتم النظر في هذه القضايا من خلال دائرة المعابر والحدود التي لا يوجد فيها تجهيزات أو مقومات محاسبية أو قانونية للقيام بهذا العمل.

ب. هناك مشاكل تعلق بالخسائر التي تحملها أصحاب العديد من المنشآت الاقتصادية الفلسطينية جراء القصف الإسرائيلي، حيث لم تعترف وزارة المالية إلا بالخسائر التي أقرتها لجنة التعويضات، وهذه الأخيرة لم تقر خسائر المخزون وقطع الغيار والعدة، والتي في كثير من المنشآت تتجاوز قيمتها قيمة الأبنية والآلات. وحتى الخسائر التي اعترفت بها الوزارة تقوم بالتفاوض مع أصحاب المنشآت لتقدير قيمة ضريبيتها.

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

ت. قامت وزارة المالية بغزة بفرض ضريبة إضافية على السيارات التي تدخل القطاع بخلاف الضريبة التي تستوفيها وزارة المالية في الضفة الغربية.

ث. عدم إفصاح الحكومة في غزة عن حصيللة الجباية الضريبية، أو الموازنات التي تبين مصادر واستخدامات الأموال.

ويضيف الباحث بأنه على الرغم من قيام حكومة التوافق الوطني في يوليو (2014) إلا أن إدارة وتنظيم الأمور الضريبية، بقيت كما كانت عليه سواء من حيث القوانين المطبقة أو الإجراءات والتعليمات والإرشادات المتبعة.

### ثانياً - الدراسات السابقة:

أجريت عدد من البحوث والدراسات التي اهتمت بضريبة الدخل في فلسطين بشكل عام، وهذا يدل على أهمية ضريبة الدخل في فلسطين، ومن هذه الدراسات:

**دراسة السلفيتي (2004):** هدفت الدراسة إلى توضيح تأثير ضريبة الدخل في تمويل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وقد خلصت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة العامة تنقسم إلى قسمين من حيث التمويل:

القسم الأول: شركات تعتمد في تمويل أصولها كاملة على الدين مستفيدة من الوفر الضريبي الذي تحققه، حيث تعتبر الفوائد نفقات صرفت من أجل إنتاج الدخل وتخصم من الدخل قبل احتساب الضريبة.

القسم الثاني: شركات تعتمد في تمويل أصولها على التمويل الذاتي، ولا تستخدم الدين إلا في أضيق الحدود، كتمويل بعض الأصول المتداولة في المواسم أو للحاجات الضرورية والطارئة.

**دراسة الحلو (2005):** سعت هذه الدراسة إلى تحليل ماهية بيئة تقدير ضريبة الدخل بغزة، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن قرار التقدير لضريبة الدخل في الغالب هو قرار غير موضوعي، ويفتقد إلى العدالة، وأن موضوعية واستقلالية قرار التقدير يتأثر بالعوامل المحيطة، وأن قرار الضريبة يتخذ في ظل عدم سيادة واحترام القانون.

**دراسة موسى (2006):** سعت الدراسة إلى التعرف على مدى توافق القوانين الضريبية السارية ومدى ترابطها، كذلك البحث في جدوى وجود دوائر ضريبية متعددة في ضوء العلاقة ما بين



#### استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

الضرائب المتعددة، وهل يمكن لدائرة ضريبية واحدة أن تقوم بمهام جميع الدوائر، وخاصة إذا ما تم تعديل بعض اللوائح الضريبية. وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة توحيد دائرتي ضريبة القيمة المضافة، ودائرة ضريبة الدخل في دائرة ضريبية واحدة، والإسراع في إصدار قانون لضريبة القيمة المضافة.

**دراسة الحسيني (2007):** اهتمت هذه الدراسة بمعرفة مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تجمعها دائرة ضريبة الدخل في تقدير قيمة الضريبة المترتبة على الشركات المساهمة في قطاع غزة، وكذلك التعرف إلى ما إذا كانت الشركات المساهمة تحتفظ بأنظمة محاسبية، ومعرفة ما إذا كانت دائرة ضريبة الدخل تقوم بفحص أساليب الرقابة للبرامج المحاسبية، وتأثير ذلك على عملية تقدير الضريبة.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مفادها أن الشركات المساهمة لديها مقومات النظام المحاسبي الجيد وبمستوى الإفصاح عن بياناتها بشكل جيد، وأن أنظمة المعلومات الموجودة لهذه الشركات لا تتمتع بالمصادقية الكافية، لذلك عادة ما يكون التقدير الضريبي بالاتفاق بين الشركات المساهمة ودائرة الضريبة أي بعيداً عن إنتاج الأنظمة المحاسبية من معلومات مالية.

كما أوصت الدراسة في ضوء نتائجها بضرورة تطوير مهنة المحاسبة من خلال اعتماد معايير محاسبية موحدة تكون قابلة للتطبيق، إضافة إلى ضرورة تأكيد دائرة الضريبة من أن البرامج المحاسبية المستخدمة في الشركات لديها أساليب رقابة فعالة.

**دراسة العمور (2007):** تناولت هذه الدراسة ظاهرة التهرب الضريبي من حيث التعرف إلى أهم الأسباب التي أدت إلى انتشار هذه الظاهرة في قطاع غزة، وكذلك طرق الحد منها لما لها من أثر سلبي على حصيلة إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية، وبينت نتائج الدراسة أن عدم توافر الاستقرار السياسي والأمني بقطاع غزة سبب رئيسي في انتشار ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، إضافة إلى عدم وجود سيادة كاملة للسلطة الوطنية على كافة المناطق صعّب من إجراء دور رقابي في جباية الضريبة، كما وضحت النتائج أنه يمكن الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تعاون المحاسبين ودائرة ضريبة الدخل، وكذلك تطبيق العقوبات الواردة في القانون تجاه المكلفين الذين يتهربون من دفع الضريبة.

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

كما أوصت الدراسة بضرورة زيادة الشفافية في إنفاق المال العام لما له من أثر إيجابي في إقناع وحث المكلفين بأن الضريبة التي يدفعونها تعود إلى كافة فئات المجتمع في صورة خدمات تقدمها السلطة، وكذلك أوصت بزيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تكثيف البرامج والحملات الإعلانية التي تحفز المكلفين على الدفع.

**دراسة سمور (2008):** هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية كشف التقدير الذاتي الوارد في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (7) لعام 2004، والوقوف على الأسباب الكامنة وراء عزوف نسبة كبيرة من المكلفين عن تعبئة النموذج المذكور في المواعيد المحددة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن نموذج كشف التقدير الذاتي يفتقر إلى البساطة والوضوح، ويحتاج إلى متخصص لفهم مفرداته والتعامل معه، بالإضافة إلى أن سوء الأوضاع الاقتصادية من إغلاق للمعابر وتدني الدخل كانت من العوامل المؤثرة على تخلف المكلفين عن تقديم كشف التقدير الذاتي، فضلاً عن غياب الدور الفعال الذي تمارسه الإدارة الضريبية من خلال المتابعة الدورية والمستمرة للمكلفين.

**دراسة مهاني (2010):** سلطت هذه الدراسة الضوء على طبيعة الحوافز التشجيعية الضريبية بأنواعها المختلفة ومدى تأثيرها على زيادة الإيرادات الضريبية، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها أن تطبيق حوافز تشجيعية ضريبية تؤدي إلى زيادة حصيلته الإيرادات الضريبية، وأن توعية المكلفين بالتنزيلات والخصومات الواردة في قانون ضريبة الدخل تعمل على تسهيل إجراءات التحصيل الضريبي، وإن تطبيق الإعفاءات بصورة عادلة بين المكلفين يحقق العدالة والمساواة بينهم. كما أوصت الدراسة في ضوء تلك النتائج بضرورة قيام المشرع الضريبي الفلسطيني بتطوير القوانين الضريبية المنصوص عليها بما يتلاءم مع المقدرة التكلفة للأفراد، وإعادة النظر فيها من فترة لأخرى ارتباطاً بالظروف الاقتصادية، وذلك بهدف تحقيق قاعدة العدالة الضريبية.

**دراسة قباچه (2011):** هدفت إلى الكشف عن واقع النظام الضريبي الفلسطيني، ومن خلال تحليل الباحث لقوانين الضريبة المختلفة، باستخدام نماذج حسابية تبين أن قانون الضريبة لا يأخذ في الاعتبار الحالة الاجتماعية للمواطن (قبل الزواج ووجود أطفال)، كما أن الشرائح المفروضة والمرتبطة بنسب الضريبة المطلوبة لا تشكل بأي حال من الأحوال عدالة في توزيع الأعباء

## استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

الضريبية بشكل عام، حيث تبين أن زيادة الدخل بنسبة ما يقابلها زيادة غير متوازنة بالضرائب، وهذا يخدم ذوي الدخل الأعلى مقابل عبء ضريبي أكبر (بشكل نسبي) لذوي الدخل الأدنى.

**دراسة قزح (2013):** سعت للتعرف إلى مدى توافر المهارات والكفاءات الإدارية الملائمة للعمل لدى موظفي دائرة ضريبة الدخل، وقد تكونت عينة الدراسة من (98) موظفاً وموظفة، منها (72) موظفاً في دائرة ضريبة الدخل، و(26) موظفاً في دائرة الموارد البشرية. وقد أظهرت النتائج: توفر المهارات والكفاءات الإدارية والمالية والفنية الملائمة للعمل في ضريبة الدخل، وعدم وجود تخطيط فعال من قبل دائرة الموارد البشرية تجاه موظف ضريبة الدخل.

**دراسة عبد ربه (2015):** هدفت إلى معرفة أثر ضرائب الدخل في تحديد هيكل التمويل في الشركات الفلسطينية المدرجة، حيث تم استخدام Panel Data في تحليل العينة المكونة من (33) شركة فلسطينية مدرجة، وتم الحصول على بيانات الدراسة من واقع التقارير المالية للشركات الفلسطينية المدرجة عن الفترة الواقعة بين عام 2002 إلى عام 2013م. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر دال سلبياً للربحية على مدى استخدام الديون في الشركات الفلسطينية، ووجود أثر دال إحصائياً إيجابياً لكل من: الأصول الملموسة، وحجم الشركة، والنمو على مدى استخدام الشركة للديون، ولكن نتيجة الدراسة لم تظهر نتيجة دالة إحصائياً لأثر الضريبة على التمويل بالدين.

### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

1- ركزت الدراسات السابقة على دور ضريبة الدخل في تمويل الشركات المساهمة، وتحليل بيئة ضريبة الدخل، ومدى توافق القوانين الضريبية السارية وتوافقها، والمعلومات الضريبية، والتهرب الضريبي، وتقييم كشف التقدير الذاتي الوارد في قانون ضريبة الدخل، وتأثير الحوافز التشجيعية الضريبية على زيادة الإيرادات الضريبية، ومدى توافر المهارات والكفاءات الإدارية لدى موظفي ضريبة الدخل، وأثر ضرائب الدخل في تحديد هيكل التمويل في الشركات الفلسطينية، وأخيراً دراسة واقع النظام الضريبي.

2- من خلال الاستعراض السابق للدراسات السابقة لم يجد الباحث أي دراسة تناولت تطوير منظومة ضريبة الدخل عبر منظور استراتيجي شامل يتضمن استراتيجية قابلة للتطبيق في البيئة الفلسطينية، لذا جاءت هذه الدراسة لسد النقص في هذا الجانب، وهذا ما يميزها عن غيرها من الدراسات السابقة.

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

3- أفادت الدراسة الحالية من النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة في الجوانب التالية:  
- التعرف إلى الركائز الأساسية التي تقوم عليها منظومة ضريبة الدخل.  
- كيفية بلورة مشكلة الدراسة وصياغة أسئلتها ومنهجيتها للوصول إلى النتائج.

#### إجراءات الدراسة:

للإجابة عن أسئلة الدراسة تم اتباع الإجراءات التالية:

**منهج الدراسة:** اتبعت في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، والذي يقوم على وصف واقع ضريبة الدخل في قطاع غزة بجوانبها الإيجابية والسلبية كما هي موجودة على أرض الواقع.

#### مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من (201) فرداً موزعين على ثلاث فئات، وهي:

**الفئة الأولى:** المديرون الماليون للشركات المساهمة الخصوصية المحدودة، التي لها تعامل مباشر مع ضريبة الدخل، وتلتزم بتقديم إقراراتها الضريبية سنوياً، والبالغ عددهم (71) مديراً مالياً (بحسب إحصائية جمعية رجال الأعمال بغزة للعام 2015).

#### الفئة الثانية:

المحاسبون العاملون في منشآت المحاسبة والمراجعة العاملة بقطاع غزة، والذين يقومون بأداء الخدمات الضريبية للمكلفين لدى دوائر ضريبة الدخل بالقطاع، والبالغ عددهم (87) مكتباً قانونياً (بحسب إحصائية جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بقطاع غزة للعام 2015).

#### الفئة الثالثة:

مأموري التقدير الضريبي العاملين بدوائر ضريبة الدخل بكافة محافظات غزة، والبالغ عددهم (43) مأمور تقدير (تم الحصول على هذا العدد من دائرة ضريبة الدخل بقطاع غزة عام 2015).

#### عينة الدراسة:

تم توزيع الاستبانة على غالبية أفراد مجتمع الدراسة في محافظات غزة الخمس، وهي: شمال غزة، وغزة، والوسطى، وخانيونس، ورفح. وقد تم استرداد (141) استبانة، أي بنسبة (70.1%) من مجتمع الدراسة، موزعين على الفئات الثلاث كما في الجدول التالي:

استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

جدول رقم (1) يوضح عينة الدراسة موزعة على الفئات الثلاث لمجتمع الدراسة، والثقل النسبي لكل فئة

م	فئات مجتمع الدراسة	عدد الاستبانات المستردة	الثقل النسبي
1	المحاسبين في منشآت المراجعة	62	43.9
2	المديرون الماليون في الشركات الخصوصية	49	34.8
3	مأمورو التقدير الضريبي	30	21.3
	المجموع	141	%100

أداة الدراسة:

مرت إجراءات إعداد أداة الدراسة، وهي عبارة عن استبانة، بالخطوات التالية:

1- الهدف من الاستبانة:

تهدف الاستبانة إلى التعرف على واقع ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري الضرائب العاملين في ضريبة الدخل بقطاع غزة، والمتعاملين مع ضريبة الدخل من محاسبين ومديرين ماليين للشركات المساهمة.

2- إعداد الاستبانة في صورتها الأولية:

في ضوء ما تم عرضه من خلال هذه الدراسة من إطار نظري ودراسات سابقة، وبالذات دراسة (قزق: 2013)، ودراسة (مهاني: 2010)، ودراسة (ملحم: 2006)، ودراسة (عبد الغفور، 2008)، وفي ضوء نتائج ورشة العمل التي عقدها الباحث لعدد من مدققي الحسابات حول الأركان الأساسية التي تقوم عليها ضريبة الدخل، فقد تمكن الباحث من تحديد الأركان الأساسية لضريبة الدخل، وهي على النحو التالي:

أ- التشريعات الضريبية المتعلقة بضريبة الدخل.

ب- أداء دائرة ضريبة الدخل.

ج- الممولين (المكلفين).

د- التحاسب الضريبي.

هـ- بيئة النشاط الاستثماري.

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

وقد قام الباحث بصياغة (42) فقرة على أركان الاستبانة الرئيسية كافة، وهذه الفقرات تمثل أوجه قصور من وجهة نظر الباحث، ووضع أمام كل فقرة مقياس رتب رباعي تمثل إذا كانت درجة القصور بدرجة (كبيرة، أو متوسطة، أو قليلة، أو لا تمثل قصور)، وأعطيت الدرجات (4، 3، 2، 1) على الترتيب.

### 3- صدق المقياس:

#### الصدق الظاهري (صدق المحكمين):

بعد وضع الاستبانة في صورتها الأولية، تم عرضها على مجموعة من المحكمين من أساتذة الجامعات المتخصصين في المحاسبة والمراجعة، وذلك لإبداء رأيهم حول الآتي:  
-مدى تمثل محاور الاستبانة للمحاور الأساسية التي تقوم عليها ضريبة الدخل.  
-مدى انتماء كل فقرة للمحور أو البعد الذي وضعت لقياسه.  
-دقة وسلامة صياغة عبارات الاستبانة ووضوح تعليماتها.  
-تعديل صياغة، أو حذف، أو إضافة ما يرويه مناسباً من فقرات.  
هذا وقد أبدى المحكمون بعض الملاحظات على صياغة بعض فقرات الاستبانة، والتي أخذها الباحث بعين الاعتبار وقام بتعديلها.

#### التطبيق الاستطلاعي للاستبانة:

وللتأكد من الصدق البنائي وصدق الاتساق الداخلي وثبات الاستبانة، تم تطبيق الاستبانة على عينة استطلاعية مكونة من (30) محاسباً ومحاسبة من خارج عينة الدراسة، فجاءت النتائج كما يلي:

#### الصدق البنائي Structure Validity:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة. يبين جدول رقم (2) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ )، وبذلك يعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقاً لما وضع لقياسه.

استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

جدول رقم (2) يوضح معامل الارتباط بين درجة كل ركن من الأركان الأساسية لضريبة الدخل والدرجة الكلية للاستبانة

م	المجالات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	التشريعات المتعلقة بضريبة الدخل	*0.838	0.000
2.	أداء دائرة ضريبة الدخل	*0.854	0.000
3.	الممولين (المكلفين)	*0.860	0.000
4.	التحاسب الضريبي	*0.910	0.000
5.	بيئة النشاط الاستثماري	*0.732	0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$

#### صدق الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

#### نتائج الاتساق الداخلي:

يوضح جدول رقم (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "التشريعات المتعلقة بضريبة الدخل" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (3) يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "التشريعات المتعلقة بضريبة الدخل" والدرجة الكلية للمجال

م	التشريعات المتعلقة بضريبة الدخل	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	عدم ملاءمة قوانين ضريبة الدخل للبيئة الاقتصادية الفلسطينية	*0.754	0.000
2	التضارب في التشريعات والقرارات المتعلقة بضريبة الدخل (الازدواج الضريبي) بين الضفة الغربية وقطاع غزة.	*0.748	0.000

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

0.000	*0.816	لا تراعي قوانين وتشريعات ضريبة الدخل الفلسطينية، خصوصية المكلف الفلسطيني من كافة جوانبه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.	3
0.000	*0.761	عدم تحقيق القوانين والتشريعات المتعلقة بضريبة الدخل العدالة الاجتماعية.	4
0.000	*0.766	عدم وجود حماية كافية في التشريعات والقوانين المتعلقة بضريبة الدخل للسلع الوطنية.	5
0.000	*0.632	يشوب بعض قوانين ضريبة الدخل، وبالذات رقم (17) لعام 2004 المطبق في قطاع غزة، الكثير من العيوب، خصوصاً بالقطاع الخاص، وجذب الاستثمارات الخارجية، وتوسيع النشاط الاقتصادي والتجاري.	6

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

يوضح جدول رقم (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " أداء دائرة ضريبة الدخل " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ( $0.05 \leq \alpha$ ) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (4) يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " أداء دائرة ضريبة الدخل " والدرجة الكلية للمجال

م	أداء دائرة ضريبة الدخل	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	ضعف تأهيل الموارد البشرية العاملة في ضريبة الدخل.	*0.531	0.000
2	قلة الإمكانيات المادية ووسائل الاتصال والتواصل التقنية الحديثة في أقسام ضريبة الدخل المختلفة.	*0.649	0.000
3	عدم توزيع الأدوار والمهام والجوانب الأخرى ذات العلاقة بين العاملين في ضريبة الدخل بطريقة تراعي التخصص والأقدمية وغير ذلك.	*0.745	0.000
4	افتقار أداء ضريبة الدخل في كثير من جوانبه لرسم السياسات والتخطيط السليم	*0.634	0.000
5	انصاف الأداء في ضريبة الدخل بالعشوائية والأهواء الشخصية لمأموري التقدير.	*0.781	0.000
6	غياب الدور الفعال لإدارة ضريبة الدخل للمتابعة المستمرة.	*0.790	0.000



استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

7	وجود معوقات اقتصادية واجتماعية تحول دون استغلال الطاقة القصوى لأداء دائرة ضريبية الدخل.	*0.660	0.000
8	عدم وجود دائرة مختصة بالموارد البشرية في دائرة ضريبية الدخل	*0.676	0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$

يوضح جدول رقم (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الممولين (المكلفين)" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (5) يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الممولين (المكلفين)" والمجال ككل

م	الممولين (المكلفين)	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	عدم تطبيق الإعفاءات الضريبية بصورة عادلة بين المكلفين بطريقة تحقق العدالة والمساواة بينهم.	*0.669	0.000
2	عدم تطبيق دائرة ضريبة الدخل لحوافز تشجيعية تؤدي لزيادة حصيلة الإيرادات الضريبية.	*0.712	0.000
3	عدم توعية المكلفين بالتتريبات والخصومات الواردة في قانون ضريبة الدخل لتسهيل إجراءات التحصيل الضريبي.	*0.757	0.000
4	عدم توعية المكلفين بأن الضريبة التي يدفعونها تعود بالنفع على كافة فئات المجتمع في صورة خدمات تقدمها السلطة لهم.	*0.702	0.000
5	قناعة غالبية المكلفين بأن الضريبة عيناً عليهم أو عقوبة ضدهم.	*0.582	0.000
6	ضعف الصلاحيات المعطاة لدائرة ضريبة الدخل في ضبط المكلفين المتهربين من دفع الضرائب، ومكافحة التهرب الضريبي.	*0.570	0.000
7	عدم أخذ قوانين ضريبة الدخل بدرجة كافية بالحالة الاجتماعية للمكلف (مثل الزواج ووجود أطفال).	*0.584	0.000
8	سوء الأوضاع الاقتصادية من إغلاق للمعابر وتدني الدخل تؤدي لتخلف بعض المكلفين عن تقديم كشف التقدير الذاتي.	*0.614	0.000

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

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

يوضح جدول رقم (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " التحاسب الضريبي " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط الميينة دالة عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (6) يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال التحاسب الضريبي والمجال ككل

م	التحاسب الضريبي	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	تعدد الدوائر التي تقوم بجباية الضرائب غير ضريبة الدخل، مثل: الضريبة المضافة، التهريب الجمركي.	*0.703	0.000
2	عدم ملائمة النسب الضريبية لطبيعة السلع والخدمات، حيث لم تفرق بين السلع الأساسية والسلع الكمالية الاسترشادية.	*0.749	0.000
3	افتقار نموذج كشف التقرير الذاتي للبساطة والوضوح.	*0.640	0.000
4	التعود على القيام بالتقدير الضريبي بالاتفاق بين المكلفين ودائرة ضريبة الدخل بعيداً عن أي قوانين أو معايير محددة.	*0.730	0.000
5	عدم وجود تشريعات واضحة تلزم كافة الفئات المتعاملة مع ضريبة الدخل بإدارة حسابات وسجلات نظامية.	*0.657	0.000
6	المعلومات المحاسبية المقدمة من المكلفين لا تتمتع بالمصداقية الكافية.	*0.695	0.000
7	عدم تطوير نظام متكامل للمعلومات والبيانات بشكل يخدم أغراض ضريبة الدخل.	*0.636	0.000
8	عدم قيام المشرع الفلسطيني بتطوير شرائح ضريبية بما يتلاءم مع المقدرة التكلفة للأفراد، وبحسب الظروف الاقتصادية.	*0.736	0.000
9	عدم وجود بنك للمعلومات يربط كافة الدوائر المالية والضريبية ببعضها البعض لأخذ أكبر قدر ممكن من المعلومات عن المكلف.	*0.623	0.000
10	عدم تطوير كفاءة أداء الموظفين في دائرة ضريبة الدخل.	*0.646	0.000
11	المغالاة في احتساب الضريبة الواجبة الدفع وخصوصاً عند التقدير الجزافي.	*0.667	0.000
12	وجود صعوبة في احتساب وتحديد مصادر الدخل الخاضع لضريبة الدخل.	*0.638	0.000

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

استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

يوضح جدول رقم (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال بيئة النشاط الاستثماري والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (7) يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال بيئة النشاط الاستثماري والمجال ككل

م	بيئة النشاط الاستثماري	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	ارتفاع درجة المخاطرة وحالة عدم اليقين بسبب ما يعانيه قطاع غزة من حصار، والحروب المتكررة عليه.	*0.416	0.000
2	قصور التشريعات الفلسطينية في الاستجابة الفاعلة للنشاط الاستثماري، ولا سيما في مجال الحوافز والإعفاءات الضريبية.	*0.559	0.000
3	ضعف التراكم الرأسمالي المزمع بسبب انخفاض مستوى الدخل في قطاع غزة وارتفاع معدلات الاستهلاك.	*0.649	0.000
4	صعوبة النفاذ للأسواق الخارجية العربية والأجنبية، بسبب الحصار وتحكم اسرائيل في معابر قطاع غزة.	*0.460	0.000
5	انتشار البيروقراطية في كافة الإجراءات اللازمة للحصول على إعفاء ضريبي نظير مشروع استثماري.	*0.691	0.000
6	عدم وجود تشريعات أو قوانين فلسطينية خاصة بضريبة القيمة المضافة والضرائب الجمركية.	*0.631	0.000
7	عدم تقديم ضريبة الدخل تسهيلات ضريبية للمستثمرين الذين تضرروا بسبب حروب الاحتلال على قطاع غزة.	*0.749	0.000
8	انخفاض الشرائح والنسب الضريبية على دخل الشركات تارة وارتفاعها تارة أخرى أثر سلباً على استقرار النشاط الاستثماري.	*0.576	0.000

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

يتضح في ضوء ما تم عرضه في الجداول (3، 4، 5، 6، 7) أن جميع الفقرات مرتبطة بمعامل ارتباط دال إحصائياً مع المجال المنتمية له، وهذا يدل على صدق الاتساق الداخلي للاستبانة.

#### 4- ثبات الاستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة 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 الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال حساب: معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient وطريقة التجزئة النصفية (split half) وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (8).

جدول رقم (8) يوضح معامل ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة

م	الأركان الأساسية لضريبة الدخل	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	التجزئة النصفية
1	التشريعات المتعلقة بضريبة الدخل	6	*0.842	*0.781
2	أداء دائرة ضريبة الدخل	8	*0.841	*0.822
3	الممولين (المكلفين)	8	*0.799	*0.728
4	التحاسب الضريب	12	*0.893	*0.833
5	بيئة النشاط الاستثماري	8	*0.774	*0.634
	<b>الإجمالي</b>	<b>42</b>	<b>*0.952</b>	<b>*0.911</b>

واضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (8) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة للأركان الأساسية لضريبة الدخل بدولة فلسطين حيث تتراوح بين (0.774 - 0.893) بينما بلغت لجميع المجالات (0.952)، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع. أما حسب طريقة التجزئة النصفية، فكانت النتائج مشابهة لطريقة ألفا كرونباخ حيث تتراوح بين (0.782-0.833) بينما بلغت لجميع المجالات (0.911)، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات أداة الدراسة، مما يجعله على ثقة بصلاحية الاستبانة للتطبيق، والاطمئنان لنتائج تطبيقها. وبذلك أصبحت الاستبانة في صورتها النهائية.

استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

### نتائج الدراسة ومناقشتها وتفسيرها:

**المقدمة:** وتتضمن عرضاً لتحليل البيانات، واستعراض أبرز نتائج الاستبانة التي تمّ التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، ومن ثمّ الإجابة عن أسئلة الدراسة، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

#### أولاً: الإجابة عن السؤال الأول من أسئلة الدراسة:

ينص السؤال الأول من أسئلة الدراسة على:

ما الأركان الأساسية لمنظومة ضريبية الدخل؟ "

وفي ضوء ما تم عرضه من إطار نظري ودراسات سابقة، وفي ضوء ورشة العمل التي عقدها الباحث لعدد من مدققي الحسابات تبين منظومة ضريبية الدخل تقوم على خمسة أركان أساسية هي:

- 1- التشريعات الضريبية المتعلقة بضريبة الدخل.

- 2- أداء دائرة ضريبة الدخل.

- 3- الممولون (المكلفون).

- 4- التحاسب الضريبي.

- 5- بيئة النشاط الاستثماري.

#### ثانياً- الإجابة عن السؤال الثاني من أسئلة الدراسة:

ينص السؤال الثاني من أسئلة الدراسة على

" ما أوجه القصور في كل ركن من أركان منظومة ضريبة الدخل بقطاع غزة؟".

وللإجابة عن هذا السؤال تم حساب المتوسطات الحسابية، والنسب المئوية والترتيب لفقرات الاستبانة، ولكل مجال فيها، وذلك كما يلي:

#### (1) مجال التشريعات الضريبية المتعلقة بضريبة الدخل:

تم حساب المتوسط الحسابي والنسبة المئوية لاستجابات عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات مجال التشريعات الضريبية المتعلقة بضريبة الدخل، وللمجال ككل، فجاءت النتائج كما هي موضحة في جدول (9):

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

جدول رقم (9) يوضح النسب المئوية والمتوسطات الحسابية لفقرات مجال التشريعات المتعلقة بضريبة الدخل، وللمجال ككل

م	أوجه القصور في التشريعات الضريبية المتعلقة بضريبة الدخل	الوسط الحسابي	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	ترتيب الفقرة
1	عدم ملاءمتها للبيئة الاقتصادية الفلسطينية	3.37	20.62	84.30	5
2	التضارب في التشريعات والقرارات المتعلقة بضريبة الدخل (الازدواج الضريبي) بين الضفة وقطاع غزة.	3.45	22.52	86.16	2
3	لا تراعي قوانين وتشريعات ضريبة الدخل الفلسطينية، خصوصية المكلف الفلسطيني من كافة جوانبه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.	3.42	22.21	85.54	3
4	عدم تحقيق القوانين والتشريعات المتعلقة بضريبة الدخل العدالة الاجتماعية.	3.38	23.77	84.58	4
5	عدم وجود حماية كافية في التشريعات والقوانين المتعلقة بضريبة الدخل للسلع الوطنية.	3.45	23.22	86.25	1
6	يشوب بعض قوانين ضريبة الدخل، وبالذات رقم (17) لعام 2004، الكثير من العيوب، خصوصاً ما يتعلق بالقطاع الخاص، وجذب الاستثمارات الخارجية، وتوسيع النشاط الاقتصادي والتجاري.	3.31	21.94	82.85	6
	<b>إجمالي المجال</b>	<b>3.39</b>	<b>15.32</b>	<b>84.71</b>	

من خلال جدول (9) يتضح أن النسبة المئوية لفقرات مجال التشريعات المتعلقة بضريبة الدخل جاءت (84.71%)، وهذا يعني وجود أوجه قصور كبيرة في هذا المجال.

احتلت الفقرة الخامسة والمتعلقة بـ "عدم وجود حماية كافية في التشريعات والقوانين المتعلقة بضريبة الدخل للسلع الوطنية"، الترتيب الأول بنسبة (86.25%)، وهي بهذه النسبة تشكل درجة قصور كبيرة، يليها في الترتيب الثاني من أوجه القصور الفقرة الثانية، والتي تنص على "التضارب في التشريعات والقرارات المتعلقة بضريبة الدخل (الازدواج الضريبي) بين الضفة الغربية وقطاع غزة"، بنسبة (86.16%)، وفي الترتيب الثالث من أوجه القصور الفقرة الثالثة، والتي جاءت بدرجة

استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

كبيرة أيضاً، حيث تنص على "لا تراعي قوانين وتشريعات ضريبة الدخل الفلسطينية، خصوصية المكلف الفلسطيني من كافة جوانبه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية" بنسبة (85.54%)، وفي الترتيب الرابع جاءت الفقرة الرابعة والتي تنص على "عدم تحقيق القوانين والتشريعات المتعلقة بضريبة الدخل العدالة الاجتماعية"، بنسبة (84.58%)، وفي الترتيب الخامس الفقرة "عدم ملاءمتها للبيئة الاقتصادية الفلسطينية"، بنسبة قصور كبيرة بلغت (84.30%)، وفي الترتيب الأخير جاءت الفقرة السادسة والمتعلقة بـ "يشوب بعض قوانين ضريبة الدخل، وبالذات قانون رقم (17) لعام 2004، الكثير من العيوب، خصوصاً ما يتعلق بالقطاع الخاص، وجذب الاستثمارات الخارجية، وتوسيع النشاط الاقتصادي والتجاري"، حيث جاءت بنسبة قصور كبيرة أيضاً (82.85%).

(2) مجال أداء دائرة ضريبة الدخل: حسب المتوسطات الحسابية والنسب المئوية وترتيب فقرات بحسب نسبة قصورها لمجال أداء دائرة ضريبة الدخل، فجاءت النتائج كما هي موضحة في جدول (10)

جدول رقم (10) يوضح المتوسطات الحسابية والنسب المئوية لفقرات مجال أداء دائرة ضريبة الدخل، وللمجال ككل

م	أوجه القصور في أداء دائرة ضريبة الدخل	الوسط الحسابي	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	ترتيب الفقرة
1	ضعف تأهيل الموارد البشرية العاملة في ضريبة الدخل	3.19	19.51	79.83	8
2	قلة الإمكانيات المادية ووسائل الاتصال والتواصل التقنية الحديثة في أقسام ضريبة الدخل المختلفة.	3.31	20.97	82.71	6
3	عدم توزيع الأدوار بين العاملين في ضريبة الدخل بطريقة تراعي التخصص والأقدمية وغير ذلك.	3.33	19.74	83.13	5
4	افتقار أداء ضريبة الدخل في كثير من جوانبه لرسم السياسات والتخطيط السليم.	3.43	23.52	85.74	2
5	اتصاف الأداء في ضريبة الدخل بالعشوائية والأهواء الشخصية لمأموري التقدير.	3.31	19.72	82.64	7
6	غياب الدور الفعال لإدارة ضريبة الدخل للمتابعة المستمرة.	3.34	20.64	83.47	4

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

7	وجود معوقات اقتصادية واجتماعية تحول دون استغلال الطاقة القصوى لأداء دائرة ضريبية الدخل.	3.49	27.58	87.19	1
8	عدم وجود دائرة مختصة بالموارد البشرية في دائرة ضريبية الدخل	3.38	22.02	84.58	3
	<b>إجمالي المجال</b>	<b>3.33</b>	<b>30.48</b>	<b>83.24</b>	

من خلال جدول (10) يتضح أن النسبة المئوية لفقرات مجال أداء دائرة ضريبية الدخل جاءت (83.24%)، وهي بدرجة قصور كبيرة، وجاءت الفقرة السابعة "وجود معوقات اقتصادية واجتماعية تحول دون استغلال الطاقة القصوى لأداء دائرة ضريبية الدخل" في الترتيب الأول بنسبة بلغت (87.19%)، بمعنى أن هذه الفقرة تمثل درجة قصور كبيرة، وفي الترتيب الثاني الفقرة الرابعة "افتقار أداء ضريبية الدخل في كثير من جوانبه لرسم السياسات والتخطيط السليم" بنسبة قصور كبيرة أيضاً بلغت (85.74%)، والفقرة "عدم وجود دائرة متخصصة بالموارد البشرية في دائرة ضريبية الدخل" جاءت في الترتيب الثالث بنسبة قصور كبيرة (84.58%)، وفي الترتيب الرابع جاءت الفقرة السادسة "غياب الدور الفعال لإدارة ضريبية الدخل للمتابعة المستمرة" بنسبة قصور كبيرة بلغت (83.47%)، والفقرة الثالثة "عدم توزيع الأدوار بين العاملين في ضريبة الدخل بطريقة تراعي التخصص والأقدمية وغير ذلك"، جاءت في الترتيب الخامس بنسبة قصور كبيرة بلغت (83.13%)، والفقرة "قلة الإمكانيات المادية ووسائل الاتصال والتواصل التقنية الحديثة في أقسام ضريبة الدخل المختلفة"، جاءت في الترتيب السادس بنسبة قصور كبيرة أيضاً بلغت (82.71%)، والفقرة الخامسة "اتصاف الأداء في ضريبة الدخل بالعشوائية والأهواء الشخصية لمأموري التقدير"، جاءت في الترتيب السابع بنسبة قصور كبيرة بلغت (82.64%)، وكانت الفقرة الأولى "ضعف تأهيل الموارد البشرية العاملة في ضريبة الدخل" احتلت المرتبة الثامنة والأخيرة بوزن نسبي (79.83%).

### (3) مجال الممولين (المكلفين):

تم حساب المتوسطات الحسابية والنسب المئوية والترتيب لفقرات مجال الممولين (المكلفين)، فجاءت النتائج كما هي موضحة في جدول (11):



استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

جدول رقم (11) يوضح المتوسطات الحسابية والنسب المئوية والترتيب لفقرات مجال الممولين (المكلفين)، والمجال ككل

م	أوجه القصور في ثقافة ووعي الممولين (المكلفين)	الوسط الحسابي	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	ترتيب الفقرة
-1	عدم تطبيق الإعفاءات الضريبية بصورة عادلة بين المكلفين بطريقة تحقق العدالة والمساواة بينهم.	3.17	15.87	79.34	7
-2	عدم تطبيق دائرة ضريبة الدخل لحوافز تشجيعية تؤدي لزيادة حصيلة الإيرادات الضريبية.	3.24	16.80	81.04	6
-3	عدم توعية المكلفين بالتبزيلات والخصومات الواردة في قانون ضريبة الدخل لتسهيل إجراءات التحصيل الضريبي.	3.26	17.96	81.40	5
-4	عدم توعية المكلفين بأن الضريبة التي يدفعونها تعود بالنفع على كافة فئات المجتمع في صورة خدمات مقدمة لهم	3.29	19.59	82.23	4
-5	قناعة غالبية المكلفين بأن الضريبة عبئاً عليهم أو عقوبة ضدهم	3.39	22.21	84.71	1
-6	ضعف الصلاحيات المعطاة لدائرة ضريبة الدخل في ضبط المكلفين المتهربين من دفع الضرائب، ومكافحة التهرب الضريبي.	3.36	22.28	83.88	2
-7	عدم أخذ قانون ضريبة الدخل بالحالة الاجتماعية للمكلف، مثل: (الزواج ووجود أطفال).	2.93	11.03	73.14	8
-8	سوء الأوضاع الاقتصادية من إغلاق للمعابر وتدني الدخل تؤدي لتخلف بعض المكلفين عن تقديم كشف التقدير الذاتي	3.33	20.80	83.33	3
	<b>إجمالي المجال</b>	<b>3.24</b>	<b>27.10</b>	<b>80.97</b>	

يتضح من جدول رقم (11) أن النسبة المئوية لمجال الممولين (المكلفين) جاءت (80.97%)، وهذه النسبة تعني وجود نسبة قصور كبيرة في هذا المجال. أما باقي فقرات المجال فقد جاءت نسبة قصورها كما يلي:

-الفقرة الخامسة "قناعة غالبية المكلفين بأن الضريبة عبئاً عليهم أو عقوبة ضدهم" جاءت في الترتيب الأول في نسبة قصورها، وهي (84.71%).

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

-الفقرة السادسة "ضعف الصلاحيات المعطاة لدائرة ضريبة الدخل في ضبط المكلفين المتهربين من دفع الضرائب، ومكافحة التهرب الضريبي" احتلت الترتيب الثاني بنسبة قصور كبيرة بلغت (83.88%).

-الفقرة الثامنة والتي تنص على "سوء الأوضاع الاقتصادية من إغلاق للمعابر، وتدني الدخل، تؤدي لتخلف بعض المكلفين عن تقديم كشف التقدير الذاتي" جاءت في الترتيب الثالث بنسبة قصور كبيرة بلغت (83.33%).

-الفقرة الرابعة "عدم توعية المكلفين بأن الضريبة التي يدفعونها تعود بالنفع على كافة فئات المجتمع في صورة خدمات تقدمها السلطة لهم"، جاءت في الترتيب الرابع بنسبة قصور كبيرة تبلغ (82.23%).

-الفقرة الثالثة "عدم توعية المكلفين بالتنازلات والخصومات الواردة في قانون ضريبة الدخل لتسهيل إجراءات التحصيل الضريبي"، احتلت الترتيب الخامس بنسبة قصور كبيرة بلغت (82.23%).

-الفقرتان الثانية والأولى جاءتا في الترتيبين السادس والسابع بنسبة قصور كبيرة، وهما على الترتيب: (81.04%)، و(79.34%). أما في الترتيب الثامن والأخير فجاءت الفقرة السابعة بنسبة قصور (73.14%).

**(4) مجال التحاسب الضريبي:** تم حساب المتوسطات الحسابية والنسب المئوية والترتيب لفقرات

مجال التحاسب الضريبي، وللمجال ككل، فجاءت النتائج كما هي موضحة في جدول (12):

**جدول رقم (12) يوضح المتوسطات الحسابية والنسب المئوية والترتيب لمجال التحاسب**

**الضريبي، وللمجال ككل**

م	التحاسب الضريبي	الوسط الحسابي	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	ترتيب الفقرة
1	تعدد الدوائر التي تقوم بجباية الضرائب غير ضريبة الدخل، مثل: الضريبة المضافة، التهرب الجمركي.	3.31	19.41	82.64	9
2	عدم ملائمة النسب الضريبية لطبيعة السلع والخدمات، حيث لم تفرق بين السلع الأساسية و السلع الكمالية.	3.42	23.42	85.54	3
3	افتقار نموذج كشف التقرير الذاتي للبساطة والوضوح.	3.32	19.99	82.92	7

استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

8	82.71	20.97	3.31	التعود على القيام بالتقدير الضريبي بالاتفاق بين المكلفين ودائرة ضريبة الدخل بعيداً عن أي قوانين أو معايير محددة.	4
2	85.92	25.31	3.44	عدم وجود تشريعات واضحة تلزم كافة الفئات المتعاملة مع ضريبة الدخل بإدارة حسابات وسجلات نظامية.	5
10	81.88	17.97	3.28	المعلومات المحاسبية المقدمة للتحاسب الضريبي لدى المكلفين لا تتمتع بالمصداقية الكافية.	6
5	84.79	21.73	3.39	عدم تطوير نظام متكامل للمعلومات والبيانات بشكل يخدم أغراض ضريبة الدخل.	7
4	85.42	22.39	3.42	عدم قيام المشرع الفلسطيني بتطوير شرائح ضريبية بما يتلاءم مع المقدرة التكاليفية للأفراد، وبحسب الظروف الاقتصادية.	8
5	84.79	22.93	3.39	عدم وجود بنك للمعلومات يربط كافة الدوائر المالية والضريبية ببعضها البعض لأخذ أكبر قدر ممكن من المعلومات عن المكلف.	9
1	86.67	25.33	3.47	عدم تطوير كفاءة أداء الموظفين في دائرة الضريبة	10
11	81.04	19.16	3.24	المغالة في احتساب الضريبة الواجب دفعها وخصوصاً عند التقدير الجزافي.	11
12	79.66	14.87	3.19	وجود صعوبة في احتساب وتحديد مصادر الدخل الخاضع للضريبة.	12
	<b>82.92</b>	<b>40.00</b>	<b>3.32</b>	<b>إجمالي المجال</b>	

يتضح من النتائج الواردة في جدول (12) ما يلي:

- النسبة المئوية لمستوى القصور في مجال التحاسب الضريبي جاءت (82.92%)، وهي نسبة قصور كبيرة تلحق بمنظومة ضريبة الدخل بقطاع غزة في هذا المجال.
- شكلت الفقرة رقم (10)، والمتعلقة بـ "عدم تطوير كفاءة أداء الموظفين في دائرة ضريبة الدخل"، أعلى نسبة قصور من بين فقرات هذا المجال حيث بلغت هذه النسبة (86.67%). تلاها في

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

الترتيب الثاني من حيث نسبة قصورها الفقرة الخامسة وهي "عدم وجود تشريعات واضحة تلزم كافة الفئات المتعاملة مع ضريبة الدخل بإدارة حسابات وسجلات نظامية" بنسبة قصور (85.92%)، وفي الترتيب الثالث جاءت الفقرة الثانية والتي تنص على "عدم ملائمة النسب الضريبية لطبيعة السلع الأساسية وبيع الكمالية"، بنسبة قصور (85.54%)، أما الفقرة الثامنة "عدم قيام المشرع الفلسطيني بتطوير شرائح ضريبية بما يتلاءم مع المقدرة التكاليفية للأفراد، وبحسب الظروف الاقتصادية: فاحتلت الترتيب الرابع بنسبة قصور كبيرة مقدارها (85.42%)، وفي الترتيب الخامس جاءت الفقرتان السابعة والتاسعة بنسبة قصور كبيرة أيضاً مقدارها (84.79%)، وفي الترتيب السابع جاءت الفقرة "افتقار نموذج كشف التقدير الذاتي للبساطة والوضوح" بنسبة قصور بلغت (82.92%)، وجاءت الفقرات رقم (4، 1، 6، 11)، في الترتيب الثامن والتاسع والعاشر والحادي عشر بنسب قصور كبيرة، وهي على الترتيب: (82.71%)، و(82.64%)، و(81.88%)، و(81.04%)، أما الفقرة رقم (12) والتي تنص على "وجود صعوبة في احتساب الدخل"، فجاءت في الترتيب الأخير بنسبة قصور (79.66%).

#### (5) مجال بيئة النشاط الاستثماري:

تم حساب المتوسطات الحسابية والنسب المئوية والترتيب لفقرات مجال بيئة النشاط الاستثماري، ومن ثم للمجال ككل، فجاءت النتائج كما هي موضحة في جدول (13):

#### جدول رقم (13) يوضح المتوسطات الحسابية والنسب المئوية والترتيب لفقرات مجال بيئة

#### النشاط الاستثماري، وللمجال ككل

م	بيئة النشاط الاستثماري	الوسط الحسابي	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	ترتيب الفقرة
1	ارتفاع درجة المخاطرة وحالة عدم اليقين بسبب ما يعانيه قطاع غزة من حصار، والحروب المتكررة عليه.	3.40	26.19	85.00	2
2	قصور التشريعات الفلسطينية في الاستجابة الفاعلة للنشاط الاستثماري، ولا سيما في مجال الحوافز والإعفاءات الضريبية.	3.38	22.76	84.38	3
3	ضعف التراكم الرأسمالي المزمّن بسبب انخفاض مستوى الدخل في قطاع غزة وارتفاع معدلات الاستهلاك.	3.33	21.89	83.13	6

استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

4	صعوبة النفاذ للأسواق الخارجية العربية والأجنبية، بسبب الحصار وتحكم إسرائيل في معابر قطاع غزة.	3.50	27.43	87.39	1
5	انتشار البيروقراطية في كافة الإجراءات اللازمة للحصول على إعفاء ضريبي نظير مشروع استثماري.	3.34	23.27	83.61	4
6	عدم وجود تشريعات أو قوانين فلسطينية خاصة بضريبة القيمة المضافة والضرائب الجمركية.	3.23	17.93	80.72	7
7	عدم تقديم ضريبة الدخل تسهيلات ضريبية للمستثمرين الذين تضرروا بسبب حروب الاحتلال على قطاع غزة.	3.22	16.98	80.46	8
8	انخفاض الشرائح والنسب الضريبية على دخل الشركات تارة وارتفاعها تارة أخرى أثر سلباً على استقرار النشاط الاستثماري.	3.33	20.62	83.19	5
	<b>إجمالي المجال</b>	<b>3.29</b>	<b>27.11</b>	<b>82.28</b>	

يتضح من الجدول السابق أن نسبة القصور في مجال بيئة النشاط الاستثماري ككل بلغت (82.28%)، وهي نسبة تدل على وجود قصور كبير في هذا المجال. أما فقرات هذا المجال فقد جاءت أعلى نسبة قصور للفقرة الرابعة والتي تنص على "صعوبة النفاذ للأسواق الخارجية العربية والأجنبية، بسبب الحصار وتحكم إسرائيل في معابر قطاع غزة"، حيث جاءت هذه النسبة (87.39%)، وهي نسبة قصور كبيرة، تليها في الترتيب الثاني من حيث نسبة القصور الفقرة الأولى والتي تنص على "ارتفاع درجة مخاطرة وحالة عدم اليقين بسبب ما يعانيه قطاع غزة"، حيث بلغت نسبة قصور هذه الفقرة (85.00%)، أما الفقرات رقم (2، و5، و8، و3)، فجاءت بنسب قصور كبيرة ومقاربة، وهي على الترتيب: (84.38%)، و(83.61%)، و(83.19%)، و(83.13%).

أما الفقرة السادسة فجاءت في الترتيب السابع بنسبة قصور (80.72%)، وفي الترتيب الثامن والأخير احتلتها الفقرة رقم (7)، والتي تنص على "عدم تقديم ضريبة الدخل تسهيلات ضريبية للمستثمرين الذين تضرروا بسبب حروب الاحتلال على قطاع غزة"، حيث جاءت نسبة القصور فيها كبيرة مقدارها (80.46%).

**(6) مجالات منظومة ضريبة الدخل:** للتعرف إلى نسبة وترتيب قصور مجالات منظومة ضريبة الدخل، تم حساب المتوسط الحسابي لكل مجال والنسبة المئوية التي تمثل هذا المتوسط، ومن ثم

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

ترتيب نسب هذه المجالات تنازلياً بحسب نسبة قصور كل منها، والجدول التالي رقم (14) يوضح ذلك:

جدول رقم (14) يوضح المتوسطات الحسابية والنسب المئوية لأوجه القصور لمنظومة ضريبة الدخل، وللاستبانة ككل

م	المجالات	الوسط الحسابي	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	ترتيب الفقرة
1	التشريعات المتعلقة بضريبة الدخل	3.39	15.32	84.71	1
2	أداء دائرة ضريبة الدخل	3.33	30.48	83.24	2
3	الممولين (المكلفين)	3.24	27.10	80.97	5
4	التحاسب الضريبي	3.32	40.00	82.92	3
5	بيئة النشاط الاستثماري	3.29	27.11	82.28	4
	<b>منظومة ضريبة الدخل ككل</b>	<b>3.31</b>	<b>73.95</b>	<b>82.74</b>	

يتضح من الجدول السابق أن منظومة ضريبة الدخل بشكل عام بلغت نسبة قصور مقدارها (82.74%)، وهي نسبة قصور كبيرة.

كذلك يتضح من الجدول السابق بأن كل مجال من مجالات المنظومة يمثل نسبة قصور كبيرة ودرجات متفاوتة، حيث يمثل مجال "التشريعات المتعلقة بضريبة الدخل"، الترتيب الأول من بين المجالات الأخرى في جوانب القصور، حيث بلغت نسبته (84.74%)، وفي الترتيب الثاني جاء مجال " أداء دائرة ضريبة الدخل"، بنسبة قصور كبيرة، مقدارها (83.24%)، وفي الترتيب الثالث جاء المجال " التحاسب الضريبي"، بنسبة قصور كبيرة مقدارها (82.92%)، يليها في الترتيب الرابع مجال بيئة النشاط الاستثماري بنسبة قصور كبيرة أيضاً، مقدارها (82.28%)، وفي الترتيب الأخير جاء مجال " الممولين (المكلفين)، بنسبة قصور كبيرة مقدارها (80.97%).

ثالثاً- الإجابة عن السؤال الثالث من أسئلة الدراسة: ينص السؤال الثالث من أسئلة الدراسة على " ما الاستراتيجية المقترحة لتطوير كل مجال من مجالات منظومة ضريبة الدخل؟"

## استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

للإجابة عن هذا السؤال كان لا بد من تحديد مفهوم الاستراتيجية كما ورد في هذه الدراسة، فالاستراتيجية هي " وضع ضريبة الدخل الفلسطينية لخطط وأنشطة تركز على استغلال نقاط القوة، وتجنب نقاط الضعف لتحقيق رسالة الدائرة وأهدافها على المدى البعيد اعتماداً على استخدام المصادر المتوفرة بصورة فعالة وكفاءة عالية في المدى القصير"، ومن خلال النتائج السابقة الواردة في الجداول رقم (9، و10، و11، و12، و13، و14)، يتضح وجود نسبة قصور كبيرة في كل مجال من مجالات منظومة ضريبة الدخل، وعدم وجود نقاط قوة، وهذا يعني وجود حاجة لوضع استراتيجية لتطوير كل مجال من مجالات منظومة ضريبة الدخل، وهي:

– المجال الأول: التشريعات الضريبية المتعلقة بضريبة الدخل.

– المجال الثاني: أداء دائرة ضريبة الدخل.

– المجال الثالث: الممولين (المكلفين).

– المجال الرابع: التحاسب الضريبي.

– المجال الخامس: بيئة النشاط الاستثماري.

وفيما يلي عرض للاستراتيجية المقترحة بهدف تطوير منظومة ضريبة الدخل في كل مجال

من مجالات هذه المنظومة، وذلك كما يلي:

### (1) مجال التشريعات الضريبية المتعلقة بضريبة الدخل:

في ظل استكشاف واقع القصور في إطار ما هو موجود من قوانين وتشريعات تتعلق بضريبة الدخل

السائدة في فلسطين، يقترح الباحث استراتيجية لتطوير هذا الواقع وفق ما يلي:

– إيجاد حماية كافية في التشريعات والقوانين تتعلق بضريبة الدخل تساهم في حماية السلع الوطنية.

– التغلب على التضارب في التشريعات والقرارات المتعلقة بضريبة الدخل (الازدواج الضريبي) بين

جناحي الوطن (الضفة الغربية وقطاع غزة).

– تحسين وتفعيل كافة جوانب القانون الضريبي الفلسطيني، بحيث يراعي خصوصية المكلف

الفلسطيني من كافة جوانبه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

– إصدار قوانين وتشريعات فلسطينية جديدة تتعلق بضريبة الدخل يتحقق من خلالها العدالة

الاجتماعية.

– إجراء مراجعة للقوانين والقرارات المتعلقة بضريبة الدخل بحيث تلائم البيئة الاقتصادية الفلسطينية.

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

- إجراء مراجعة لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لعام 2004، بحيث يساعد على جذب الاستثمارات الخارجية، وتوسيع النشاط الاقتصادي والتجاري.
- (2) مجال أداء دائرة ضريبة الدخل:** في ضوء ما تم التوصل إليه من أوجه ضعف وقصور في مجال أداء دائرة ضريبة الدخل، فإن الباحث يقترح الاستراتيجية التالية لتطوير أداء الدائرة:
- حصر المعلومات الاقتصادية والاجتماعية التي تحول دون استغلال الطاقة القصوى لأداء ضريبة الدخل، والعمل على إزالة هذه المعوقات.
  - تحسين أداء الجهاز الإداري في دائرة ضريبة الدخل لزيادة كفاءته في رسم السياسات الضريبية والتخطيط السليم.
  - إعادة هيكلة دائرة ضريبة الدخل من خلال إيجاد دائرة مختصة بالموارد البشرية في هذه الدائرة، وعلى أن يكون التعيين في الدائرة بحسب الأصول والقواعد السليمة للتوظيف.
  - العمل على زيادة فاعلية إدارة ضريبة الدخل في المتابعة المستمرة للمكلفين.
  - توزيع الأدوار بين العاملين في ضريبة الدخل بطريقة موضوعية تراعي التخصص والخبرة في مجال الدور الذي تؤديه.
  - استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة، والوسائل الإدارية الحديثة المتعلقة بالجباية والتحصيل، وتبسيط الإجراءات الإدارية على المكلفين قدر الإمكان.
  - تحسين مستوى الإعلام الضريبي من خلال إصدار دليل سنوي عن حصيللة الضرائب، والدوائر التنفيذية، وتقديم معلومات شفافة لكل من له علاقة بشأن ضريبة الدخل.
  - فرض رقابة على مأموري التقدير، للبعد عن العشوائية والأهواء الشخصية في عمليات التقدير.
  - عقد دورات تدريبية للعاملين في ضريبة الدخل بهدف زيادة كفاءتهم المهنية، وتأهيلهم بطريقة تناسب المهام المكلفين بها.
- (3) مجال الممولين (المكلفين):** في ضوء ما تم التوصل إليه من جوانب قصور في هذا المجال، فإن الباحث يقترح الاستراتيجية التالية للتغلب على جوانب القصور هذه:
- إقامة ورش عمل وندوات، وتفعيل دور الإعلام من القائمين على دائرة ضريبة الدخل لتوعية المكلفين بأهمية الضرائب في النهوض بالاقتصاد القومي واستقلاليتته، وأنها ليست عقوبة ضدهم.



#### استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبة....

- إعطاء دائرة ضريبة الدخل صلاحية تفعيل نص القانون على المكلفين المتهربين من الضرائب، وذلك بالتنسيق مع الدوائر الحكومية المختصة.
  - إصدار تشريعات وقوانين تلزم كافة الفئات المتعاملة مع ضريبة الدخل (المكلفين) بإدارة حسابات وسجلات نظامية تراعي الأوضاع الاقتصادية السائدة في قطاع غزة.
  - نشر ثقافة تدعيم الثقة بين المكلفين ودائرة ضريبة الدخل من خلال عقد الندوات والاجتماعات، وتوفير بيانات ومعلومات شفافة حول الحصيلة السنوية لضريبة الدخل، وما تقدمه من هذه الحصيلة من خدمات للمجتمع يلمسها كافة المواطنين، وبالذات المكلفين منهم.
  - توعية دائرة ضريبة الدخل المكلفين، من خلال الاجتماعات ووسائل الإعلام والإنترنت والفيديو والبروشورات بالتنزيلات والخصومات الواردة في قانون ضريبة الدخل بهدف تسهيل إجراءات التحصيل الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية.
  - القيام بتحفيز المكلفين بدفع المستحق عليهم من ضرائب، وذلك من خلال إقرار حوافز تشجيعية.
  - فرض رقابة على الإعفاءات الضريبية بهدف تطبيقها على المكلفين بطريقة تحقق العدالة والمساواة.
  - العمل على تعديل قانون ضريبة الدخل بطريقة يراعى من خلاله الحالة الاجتماعية للمكلف بعين الاعتبار، مثل: الزواج وعدد الأولاد.
  - تسهيل الإجراءات التي تلزم المكلفين لإتمام معاملاتهم بعيداً عن الوساطة والمحسوبة.
- (4) مجال التحاسب الضريبي:** في ضوء ما يواجهه مجال التحاسب الضريبي من جوانب قصور، يقترح الباحث الاستراتيجية التالية للتغلب عليها:
- تطوير كفاءة أداء موظف ضريبة الدخل وذلك من خلال: التأهيل المستمر من خلال عقد دورات تأهيلية بشكل مستمر من قبل خبراء متخصصين في مجال الضرائب، أو من خلال التنسيق مع الجامعات والمعاهد المتخصصة لعمل برامج ضريبية متخصصة، وتشجيع موظفي دائرة ضريبة الدخل متابعة تحصيلهم العلمي ضمن هذه البرامج.
  - وضع تشريعات ضريبية واضحة تلزم كافة المكلفين المتعاملين مع ضريبة الدخل بإدارة حسابات وسجلات نظامية.

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

- تقسيم الواردات الفلسطينية إلى مجموعات سلعية وفقاً لاحتياجات المجتمع الفلسطيني، وفي ذلك يتم تعديل النسب الضريبية ويراعى من خلاله السلع من حيث طبيعتها فيما إذا كانت أساسية أو كمالية.
- ضرورة تطوير الشرائح الضريبية بما يتلاءم مع المقدرة التكلفة للأفراد، والظروف الاقتصادية السائدة في قطاع غزة.
- ربط جميع الدوائر الضريبية بشبكات الحاسوب على أن تكون هذه الشبكات متصلة بالوزارات ذات العلاقة لتكوين ما يشبه بنك معلومات يحتوي على أكبر قدر ممكن من المعلومات عن المكلف.
- العمل على تبسيط نموذج كشف التقدير الذاتي ليتمكن أي مكلف مهما كان مستواه التعليمي من التعامل معه وتعبئته.
- تفعيل دور الفحص الضريبي، وبطريقة قانونية، عند مراجعة سجلات ودفاتر المكلفين، والبعد عن التقدير الجزافي أو التقدير من خلال الاتفاق بين المكلفين ومقديري الضريبة.
- إعادة هيكلة الدوائر الضريبية التي تقوم بجباية الضرائب بطريقة تجعل المكلف يدفع لمرة واحدة المستحق عليه، وليس في أكثر من دائرة ضريبية.
- وضع ضوابط على المكلفين بهدف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بطريقة صادقة.
- العمل على احتساب الدخل وما يترتب عليه من ضريبة بطريقة منهجية سليمة.
- (5) مجال بيئة النشاط الاستثماري:** في ضوء ما تم حصره من جوانب قصور كبيرة في مجال بيئة النشاط الاستثماري، يقترح الباحث الاستراتيجية التالية للتغلب على جوانب القصور هذه:
  - العمل على عقد اتفاقيات مع الأخوة في جمهورية مصر العربية لفتح معبر رفح بكل السبل للتخفيف من الحصار الذي تفرضه إسرائيل على كافة المعابر التي تتحكم فيها، وتسهيل النفاذ للأسواق الخارجية العربية والأجنبية.
  - عقد هدنة مع الكيان الصهيوني بهدف التقليل من درجة المخاطرة أمام المستثمرين، بهدف طمأننتهم للاستثمار في قطاع غزة.
  - إعادة النظر في قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني لزيادة فرص الاستثمار المحلي والعربي والدولي.
  - التسهيل أمام المستثمرين للحصول على إعفاءات ضريبية بعيداً عن البيروقراطية والعمل الروتيني.

## استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

- إعادة النظر في كافة الشرائح والنسب الضريبية على دخل الشركات الاستثمارية بطريقة تؤدي لاستقرار النشاط الاستثماري.
- توظيف كافة وسائل التحفيز والترغيب لجذب رؤوس الأموال للاستثمار في قطاع غزة، لما ما يترتب على ذلك من زيادة التراكم الرأسمالي، وارتفاع مستوى الدخل.
- إصدار قوانين وتشريعات فلسطينية تتعلق بضريبة القيمة المضافة، والضرائب الجمركية، وذلك بدلاً من الأوامر والقوانين العسكرية التي صدرت عن الاحتلال الإسرائيلي، ولا زالت سارية منذ صدورها وإقرارها من الاحتلال.
- ضرورة قيام إدارة ضريبة الدخل بقطاع غزة بعمل تسهيلات ضريبية للمستثمرين الذين تضرروا بسبب الحروب المتكررة على قطاع غزة.

### توصيات البحث:

- في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج، فإن الباحث يوصي بما يلي:
- 1- ضرورة تطوير منظومة الأداء الضريبي بأبعادها الرئيسية من منظور شامل وذلك من خلال اتباع تطبيق الاستراتيجيات التالية:
    - استراتيجية تطوير التشريعات الضريبية المتعلقة بضريبة الدخل.
    - استراتيجية تطوير أداء ضريبة الدخل.
    - استراتيجية تطوير مجال الممولين (المكلفين).
    - استراتيجية تطوير التحاسب الضريبي.
    - استراتيجية تطوير بيئة النشاط الاستثماري.
  - 2- إقامة الندوات وورش العمل والمؤتمرات لنشر ثقافة أهمية التزام المكلفين بدفع الضريبة كمساهمة في دعم موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية.
  - 3- ضرورة اهتمام أقسام المحاسبة بكلية التجارة في الجامعات الفلسطينية بمساق الضرائب، وإيفاء هذا المساق حقه من الساعات الدراسية المعتمدة.
  - 4- إجراء مزيد من الأبحاث والدراسات العلمية حول الضرائب من جوانب أخرى بهدف تحسين الأداء المالي للدوائر الضريبية في إطار تطبيق مبدأ العدالة الضريبية.

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

## قائمة المراجع:

### أولاً- المراجع العربية:

- 1- التايه، هشام وراضي هاشم، 2004: النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- 2- جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، 2001.
- 3- الجندي، حسني، 2006: القانون الجنائي الضريبي، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 4- الحسيني، خالد، 2007: مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية.
- 5- الحلو، مفيدة، 2005: بيئة قرار التقدير في ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- 6- خلف، جهاد صحبي (2014) "ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 -دراسة تحليلية نقدية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- 7- دائرة ضريبة الدخل (2012) دليل المكلف في ضريبة الدخل، وزارة المالية، رام الله، فلسطين.
- 8- درغام، ماهر: 2006، تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة بدولة فلسطين للفترة من (1996-2003): مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق
- 9- دقة، عبد الرحيم، 2003: العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- 10- سلامة، رأفت وكتبونة، أحمد (2011): العوامل المؤثرة على قرار مقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، دراسة استطلاعية لمقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد (19)، العدد الأول.
- 11- السلفيتي، عبد الرحمن عقلة (2004): تأثير ضريبة الدخل في تمويل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

## استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

- 12- سمور، ابراهيم خليل، 2008: "مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام القانون بين الالتزام والإلزام"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين
- 13- الشريف، عليان ونور، عبد الناصر، 2002: **الضرائب ومحاسبتها**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
- 14- عبد الغفور، حسام فايز أحمد 2008: العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية واثرها على التحصيل والجبائية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
- 15- عبد ربه، كامل عاطف(2015): أثر ضرائب الدخل في تحديد هيكل التمويل في الشركات الفلسطينية المدرجة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
- 16- عدس، نور وعدس، عبد الناصر، 2003: **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
- 17- عفانة، عدي والقطاونة، عادل 2008 "المحاسبة الضريبية وفق قانون ضريبة الدخل الاردني المعدل رقم 25 لسنة 2001"، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن.
- 18- علاونة، عاطف، 2011: مطالعة في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، ورقة عمل مقدمة إلى معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني الطاولة المستديرة، رام الله، فلسطين.
- 19- العمور، سالم، 2007: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- 20- قاسم، صلاح محمد توفيق، 2003: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- 21- قباجه، أحمد (2011): **النظام الضريبي الفلسطيني**، رام الله: مركز بيسان للبحوث والإنماء بالتعاون مع شبكة المنظمات الأهلية.
- 22- قزح، علا، 2013: مدى كفاية وملاءمة الموارد البشرية لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، فلسطين.

د. إسكندر نشوان، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2017

23- مسمي، دلال عيسى موسى 2006: السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، جامعة النجاح الوطنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

24- ملحم، سامر نعيم عبد الرحيم 2006: أثر ضريبة الدخل على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين 1994-2005، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح، فلسطين.

25- منصور، إيهاب، 2004: العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

26- مهاني، محمود، 2010: أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

27- موسى، عمرو عبد العزيز (2006): ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

28- الهزائمة، رفاعي عوض محمد (1983) الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن ودورها في السياسة الضريبية للدولة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية.

#### ثانياً- المراجع الأجنبية:

- 1-Donald M. and EvansV.1995 : The effect of Horizontal and Exchange Inequity on tax reporting Decisions, Vol, 70.No 4.
- 2-IMF, 2001: Government Financial Statistics Year Book, Washington.
- 3-James S. and Ally C. 2004: Tax Compliance self-Assessment and tax Administration in New Zealand Journal of Finance and management in public services.
- 4-Tax administration Reform in East Asia (International Monetary Fund – Fiscal Affairs Development), 2002: The Case of China (1994 – 1999).

استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبية....

### ثالثاً- المواقع الإلكترونية:

- 1- أبو هلال، مروان، (2014) "ضريبة الدخل في فلسطين"، شبكة سديسان للبحوث، موقع إلكتروني: <http://abufara.net/index.php/component/content/article/14-sample-data-articles/83-2012-10-24-04-17-39>
- 2- الإدارة العامة لضريبة الدخل بفلسطين، 2015: موقع إلكتروني: <http://www.pmof.ps/91>.
- 3- الجامعة الإسلامية- غزة،(2010)مقدمة في الضرائب، محاسبة الضرائب، موقع الكتروني: [http://site.iugaza.edu.ps/shawareb/files/2010/02/Introduction\\_to\\_Taxes.d](http://site.iugaza.edu.ps/shawareb/files/2010/02/Introduction_to_Taxes.d)
- 4- دنيا الوطن الإخباري(2014) مؤتمر الحوار الوطني الرابع بين القطاعين العام والخاص، موقع الكتروني: <http://www.alwatanvoice.com/arabic/content/print/492531.html>
- 4- عمرو، ساهر 2013، "التهرب الضريبي في مناطق السلطة الوطنية ... أشكاله وأسبابه" موقع الكتروني - <http://wafastudies.ps/index.php/palestinians/108-2013-09-10-11-11-45>.
- 5- مركز الميزان لحقوق الإنسان(2011) "الأبعاد الاجتماعية للضريبة في قطاع غزة، يوليو" موقع إلكتروني <http://www.mezan.org/post/12362>
- 6- معجم المعاني الجامع، موقع إلكتروني: <http://www.almaany.com/ar/dict/at-at>