

تقييم آثار التعديل المتكرر لقوانين ضريبة الدخل على مستوى رفاهية المكلف الفلسطيني

إبراهيم محمد عتيق*

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم آثار التعديلات المتكررة لقوانين ضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي. ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وجمعت بيانات الدراسة باستقصاء صمم لقياس آثار تلك التعديلات على الدخل والتنزيلات ذات الطابع الاجتماعي، والإعفاءات وعلاقتها بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي. واستخدمت مؤشرات إحصائية مختلفة في تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها. وتضمنت النتائج مايلي:

سجل التحول في قوانين ضريبة الدخل أثراً احمالياً متدنياً على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي الفلسطيني مقداره 15.29% من المستوى المنشود ويعود ثلاثة أرباعها للتحول من قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل إلى قانون رقم 17 لعام 2004 ، والباقي بفضل التحول في التشريعات التالية. أكدت نتائج اختبار فرضيات الدراسة عدم وجود علاقة دالة إحصائية للتعديلات في قوانين ضريبة الدخل على كل من الدخل والتنزيلات والإعفاءات بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي، وأن الارتباط بين أي منها ومستوى رفاهية المكلف ضعيف أيضاً. كما أن علاقة طول ألفتة الزمنيه للتعديل بمستوى رفاهية المكلف غير دالة إحصائياً. كما لم يكن هناك تباين دال إحصائياً بين الدخل والتنزيلات ذات الطابع الاجتماعي والإعفاءات في علاقتها بمستوى رفاهية المكلف.

وتضمنت التوصيات: ضرورة تبني الحكومة سياسة ضريبية رشيدة، وإجراء إصلاحات شاملة في النظام والإدارة الضريبية، وترشيد عمليات التعديل في القوانين الضريبية بما يضمن التوازن في تحقيق أهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية، وكذلك الأخذ بعين الاعتبار في التعديلات القانونية المستقبلية رفعة مستوى رفاهية المكلف الطبيعي بمنح المزيد من الإعفاءات على الدخل، وزيادة النفقات ذات الطابع الاجتماعي بما يعزز العيش الكريم له ولعائلته، ويحافظ على القدرة التحصيلية للنظام الضريبي. وأخيراً التوسع في الإعفاءات العائلية واحترام كبار السن وصغار السن والإعاقه. **الكلمات المفتاحية:** سياسات ضريبية، قوانين ضريبة الدخل، مستوى رفاهية المكلف، تنزيلات ضريبي، إعفاءات ضريبية.

* قسم المحاسبة، كلية الأعمال والاقتصاد، جامعة القدس، أبو ديس، القدس، الضفة الغربية.

تاريخ قبول البحث: 2022/7/19 .

تاريخ تقديم البحث: 2021/4/17.

© جميع حقوق النشر محفوظة لجامعة مؤتة، الكرك، المملكة الأردنية الهاشمية، 2024.

Evaluating the Effects of Repeated Amendments to Income Tax Laws on the Levels of Social Welfare of the Palestinian Taxpayer

Ibrahim Muhammad Ateeq *

drateeqi@gmail.com

Abstract

This study aimed to evaluate the effects of repeated amendments to the income tax laws in Palestinian territories on the level of the ordinary taxpayer's welfare. To achieve this goal, the descriptive analytical approach was applied. The study data was collected through a survey designed to measure the effects of these amendments on incomes, deductions of a social nature, exemptions, and their impact on the level of the welfare of the ordinary taxpayer. Various statistical indicators were used to analyze the study data and to test its hypotheses. The results included the following:

The change in income tax laws recorded a low impact on the level of the welfare of the Palestinian ordinary taxpayer, amounting to 15.29% of the desired level, three-quarters of which is due to the change from Law No. 25 of 1964 amended to Law No. 17 of 2004., and the rest was ascribed to other amendments in the upcoming legislations. The results of testing the study hypotheses confirmed that there is no statistically significant relationship between the amendments to the income tax laws on income, deductions, and exemptions to the level of welfare of the natural taxpayer, and the correlation between any of them and the taxpayer's welfare level is also weak. The relationship between the length of the adjustment period and the taxpayer's level of well-being is not statistically significant.. There was also no statistically significant difference between income, deductions of a social nature, and exemptions in their relationship to the taxpayer's level of well-being.

The recommendations included the need for the government to adopt a rational tax policy, carry out comprehensive reforms in the tax system and its administration, rationalize the amendment processes in tax laws to ensure balance in achieving economic and social tax objectives, and take into account, in future legal amendments, the need to raise the level of welfare of the ordinary taxpayer through granting more socially oriented incomes exempts and increasing expenditures of a social nature in a manner that enhances a decent living for the taxpayer and their family, and preserves the collection capacity of the tax system. Finally, more family exemptions should be adopted in respect for the elderly, the young, and the disabled.

Keywords: Tax Policies, Income Tax Laws, Taxpayer Social Welfare Level, Tax Deductions, Tax Exemptions.

* Department of Accounting, Faculty of Business and Economics, Al-Quds University, Abu Dis, Jerusalem, West Bank.

Received: 17/4/2021.

Accepted: 19/7/2022.

© All rights reserved to Mutah University, Karak, The Hashemite Kingdom of Jordan, 2024.

مقدمه:

يمثل القانون الضريبي أحد أدوات السياسة الضريبية التي تتبناها الدولة لتحقيق أهداف الضريبة. ويتعرض القانون الضريبي في العادة إلى تعديلات ليبقى منسجماً مع ظروف المكلف وبما يحقق أهداف الضريبة التي تسعى الدولة إلى تحقيقها. وتقوم الإدارة الضريبية بواجباتها المختلفة انسجاماً مع متطلبات تطبيق قانون الضريبة بهدف تحقيق تمويل الخزينة العامة للدولة، وتحفيز الاقتصاد القومي وتنشيطه وتحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل بين طبقات المجتمع الغنية وألفقيرة. وقد صدر أول قانون لضريبة الدخل في فلسطين عام 1941 وتم استبداله بقانون رقم 13 لعام 1947. ويعيد النكبة اقتصر تطبيق القانون المذكور على قطاع غزة فيما استبدل بتشريعات ضريبة أردنيه في الضفة الغربية أهمها قانون ضريبة الدخل رقم 25 لعام 1964. وفي عهد السلطة الفلسطينية، صدر أول قانون لضريبة الدخل ويحمل رقم 17 عام 2004 ليحل محل قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 الذي كان مطبقاً وقت الاحتلال في الضفة الغربية، وقانون ضريبة الدخل الانتدابي رقم 13 لسنة 1947 الذي كان مطبقاً في قطاع غزة . بدوره خضع قانون ضريبة الدخل رقم 17 لعام 2004 إلى تعديل رئيس بتاريخ 2008/3/8 ، وتم استبداله لاحقاً بقرار بقانون رقم 8 عام 2011 والذي خضع بدوره لعدة مرات، بقرارات رئاسية.

ما سبق يعكس تعدد وتنوع صور التعديلات التي طرأت على قانون ضريبة الدخل المطبق في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية بمبررات متنوعة منها ما هو إداري وإجرائي مرتبط بتطبيق القانون نفسه، ومنها ما هو اقتصادي واجتماعي يهدف إلى تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين الأفراد، وتحفيز الاستثمار إلى جانب زيادة الإيرادات الضريبية للدولة (MAS, 2015). وبالرغم مما تحدثه تلك التعديلات من تداعيات تكليفية وإدارية على الإدارة الضريبية والمكلف، وكذلك على العلاقة بينهما، يبقى أثر وجدوى تلك التعديلات على مستوى الرفاهية الاجتماعية للمكلف الطبيعي موضع اختبار سيتم تناوله في هذه الدراسة.

أهمية الدراسة:

تستقي هذه الدراسة أهميتها من الاعتبارات التالية:

- 1- أنها تسلط الضوء على التعديلات المتكررة لقوانين ضريبة الدخل التي طبقت في الأراضي الفلسطينية. فقد تم إجراء 10 تعديلات على الأقل منذ العام 2004 وحتى تاريخ إعداد هذه الدراسة (MAS, 2015).

2- لفتت هذه التعديلات بتكرارها انتباه معظم المحللين الاقتصاديين. فهي توحى بارتباك وتخبط الحكومة الفلسطينية في تبني سياسة ضريبية ملائمة (MAS, 2015).

3- تلفت هذه التعديلات انتباه رجال الأعمال ومعظم أفراد المجتمع الفلسطيني بضرورة الوفاء بالالتزامات الضريبية المترتبة عليهم بالشعور بأن هذه التعديلات ستؤثر إيجابيا على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي.

4- هذه الدراسة مهمة للمشرع الفلسطيني لتقييم أداء الإدارة الضريبية وتقييم تنفيذ السياسات الضريبية ومن منطلق الحرص وبشكل متوازن على تحقيق أهداف الضريبة الاجتماعية والاقتصادية إلى جانب تعظيم الإيراد الحكومي الفلسطيني من الضرائب.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة في الأساس إلى تقييم أثر التعديلات المتكررة لقوانين ضريبة الدخل المطبقة في الأراضي الفلسطينية عن ألفتة (1995-2020) على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي من خلال التالية :-

1- تشخيص التعديلات في قوانين ضريبة الدخل للدخول ذات الطابع الاجتماعي وتحليل علاقتها بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي.

2- تشخيص التعديلات في قوانين ضريبة الدخل للتنازلات ذات الطابع الاجتماعي وتحليل علاقتها بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي.

3- تشخيص التعديلات في قوانين ضريبة الدخل للإعفاءات العائلية والشخصية الممنوحة للمكلف وتحليل علاقتها بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي.

4- تقييم علاقة طول فجوة التحول الزمنية للتعديل في القوانين الضريبية بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي.

5- تشخيص مساهمة التعديلات في قوانين ضريبة الدخل لكل من الدخل والتنازلات ذات الطابع الاجتماعي والإعفاءات العائلية والشخصية في تحقيق مستوى رفاهية المكلف الطبيعي.

مشكلة الدراسة:

تعكس بعض الدراسات بعد السياسة المالية الفلسطينية عن الاستجابة للظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسة لسكان الضفة الغربية وقطاع غزة واقتصار تعامل الإدارة الضريبية مع الضريبة كأداة جباية فقط (Abdelkareem et al., 2015). ويرى الباحث - باعتباره من المهتمين بأمر الضرائب - أن من أسباب ذلك، عدم جدية التعديلات المتكررة على قوانين ضريبة الدخل متعاقبة التطبيق في الأراضي الفلسطينية خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً. وأن تلك التعديلات لم تجد نفعاً في التأثير الإيجابي على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي في فلسطين. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- 1- ما واقع التعديلات المتكررة للدخول ذات الطابع الاجتماعي الواردة في قوانين ضريبة الدخل وما علاقتها بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي؟
- 2- ما واقع التعديلات المتكررة لقوانين ضريبة الدخل على التنازلات ذات الطابع الاجتماعي وما علاقتها بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي؟
- 3- ما واقع التعديلات المتكررة لقوانين ضريبة الدخل على الإعفاءات الشخصية والعائلية وما علاقتها بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي؟
- 4- ما أثر طول فجوة إجراء التعديل في قوانين الضريبة على الدخل على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي؟
- 5- ما مدى مساهمة التعديلات في قوانين ضريبة الدخل لكل من الدخول والتنازلات والإعفاءات الاجتماعية، على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي؟

متغيرات الدراسة:

- المتغيرات المستقلة: وتمثل التعديلات المتكررة لقوانين ضريبة الدخل المطبقة في الأراضي الفلسطينية عن الفترة (1996 - 2020) وهي:
 - 1- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لعام 1964 المعدل وساري المفعول عن المدة (1995-2003).
 - 2- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لعام 2004، والتعديلات التي أجريت عليه عام 2008.
 - 3- قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011 والتعديلات التي أجريت عليه عام 2012 ، والتعديل وفق قرار رقم 5 لعام 2015 المطبق حالياً.

- المتغير التابع: ويمثل مستوى رفاهية المكلف الطبيعي. ويتمثل ذلك بالمستوى المعيشي اللائق الذي يفي بالاحتياجات المادية والمعنوية اللازمة لإشباع حاجات المكلف الأساسية والكمالية (Mohammad & Odeh, 2014). وترتبط الرفاهية بشكل عام بمتغيرات وصفية وأخرى كمية، أهمها حجم الدخل الذي يرتبط بها طردياً. فكلما كان دخل المكلف أعلى كانت قدرته أكبر على إشباع حاجاته تلك، وبالتالي يفترض أن يتمتع بمستوى رفاهية أعلى. وبما أن الضريبة تمثل اقتطاع من الدخل لصالح الدولة، وأن الدخل الخاضع للضريبة يمثل الدخل الإجمالية المكتسبة مطروحاً منها التزيلات والإعفاءات والتبرعات المنصوص عليها بموجب قرار معدل لقانون 8 لعام 2011، فإن المتغيرات التابعة في دراستنا هذه هي:
- 1- الدخل ذات الطابع الاجتماعي: وهي ترتبط طردياً بالدخل الخاضع للضريبة. فكلما زادت الإعفاءات على الدخل ذات الطابع الاجتماعي أدى ذلك إلى نقصان دخل المكلف الخاضع للضريبة أو نقصان العبء الضريبي المفروض عليه، وبالتالي أثر ذلك إيجابياً على مستوى رفاهيته.
 - 2- النفقات ذات الطابع الاجتماعي المعترف بها كتزيلات من الدخل الضريبي: فكلما زاد مقدار تلك التزيلات بسبب التحول من تشريع ضريبي إلى آخر أدى ذلك إلى نقصان الدخل الخاضع للضريبة مما يتبعه انخفاض العبء الضريبي على المكلف، وبالتالي أثر ذلك إيجابياً على مستوى رفاهية المكلف.
 - 3- الإعفاءات العائلية والشخصية الممنوحة للمكلف الطبيعي. فكلما زاد مقدار تلك الإعفاءات بسبب التحول من تطبيق تشريع ضريبي إلى آخر أدى ذلك إلى نقصان الدخل الخاضع للضريبة مما يتبعه انخفاض العبء الضريبي على المكلف، وبالتالي أثر إيجابياً على مستوى رفاهية المكلف.

حدود الدراسة:

تقتصر الدراسة على تشريعات ضريبة الدخل المطبقة في الضفة الغربية عن الفترة (1995-2020). كما تتناول فقط فئة المكلف ألفرد والمستخدمين في القطاعين العام والخاص.

محددات الدراسة:

- 1- تذبذب سعر صرف الدينار الأردني والدولار الأمريكي مقابل الشيكال الإسرائيلي، مما دفع الباحث إلى تثبيت سعر صرف لهما بواقع 5 شيكال للدينار و 3.5 شيكال للدولار لغرض إجراء المقارنات لأجل حصر أثر التعديلات في قوانين ضريبة الدخل موضع الدراسة.
- 2- عدم وجود إحصائية دقيقة بعدد وتوزيع فئة المستخدمين المكلفين لغرض ضريبة الدخل.

فرضيات الدراسة:

الفرضية العدمية الأولى: لا يوجد علاقة بين التعديلات المتكررة على الدخل ذات الطابع الاجتماعي الواردة في قوانين ضريبة الدخل المطبقة في فلسطين ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha \geq 0.05)$.

الفرضية العدمية الثانية: لا يوجد علاقة بين التعديلات المتكررة على التنزيلات ذات الطابع الاجتماعي في قوانين ضريبة الدخل الفلسطيني إيجابا ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha \geq 0.05)$.

الفرضية العدمية الثالثة: لا يوجد علاقة بين التعديلات المتكررة على الإعفاءات العائلية والشخصية الممنوحة للمكلف الطبيعي في قوانين ضريبة الدخل الفلسطيني إيجابا ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha \geq 0.05)$.

الفرضية العدمية الرابعة: لا يوجد علاقة بين طول فجوة إجراء التعديل في قوانين ضريبة الدخل ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha \leq 0.05)$.

الفرضية العدمية الخامسة: لا يوجد اختلاف في أثر التعديلات في قوانين ضريبة الدخل لكل من الدخل والتنزيلات والإعفاءات على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha \geq 0.05)$.

أهم التعديلات ذات الطابع الاجتماعي على قانون ضريبة الدخل المطبق في الأراضي الفلسطينية:

لغرض الدراسة تم حصر التعديلات في قوانين الدخل بدءاً من قانون رقم (25) لعام 1964 المعدل وحتى قرار القانون رقم (8) لعام 2011 المعدل والمطبق من المدة {1996-2020} وتجميعها في مجموعات على النحو التالي :

أولاً:- التعديلات في الدخل ذات الطابع الاجتماعي وتضم:

أ- الراتب التقاعدي: حيث يخضع بالكامل للضريبة على الدخل بموجب قانون ضريبة الدخل رقم 25 لعام 1964 المعدل للمرة الأخيرة. في حين تعفى من الضريبة الرواتب من التقاعد بموجب ما ورد في قانون رقم 17 لعام 2004 وتعديلاته. وكذلك القرار لقانون 8 لعام 2011 وتعديلاته و القرار لقانون 5 لعام 2015 .

ب- دخل المعاق :بموجب دليل دائرة ضريبة الدخل / الإصدار الأول لعام 1997 المستند إلى قانون 25 لعام 1964 ، يعفى دخل الأعمى من عمل يديه من الضريبة. كما يعفى دخل المعاق بشرط ألا تقل إعاقته عن مستوى 50% بموجب قانون رقم 17 لعام 2004 وتعديلاته. كما أكد ذلك كل من القرار لقانون رقم 8 لعام 2011، وقرار لقانون رقم 5 لعام 2015 اللذان اشترطا الحصول على تقرير طبي لإثبات مستوى الإعاقة.

ج- تعويضات نهاية الخدمة: بموجب دليل دائرة ضريبة الدخل-الإصدار الأول لعام 1997- يعفى من الضريبة أي مبالغ تم استلامها كتعويض عن اعتزال خدمه أو تعويض وفاة أو إصابة. كما تعفى من الضريبة أي مبالغ مدفوعة كتعويض مقابل إصابة أو وفاة بموجب مادة 6 من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لعام 2004 وتعديلاته، وقانون 8 لعام 2011. في حين اشترط قانون رقم 8 لعام 2011 المعدل الإعفاء بما لا يزيد عن راتب شهر في السنة. كما أن قرار بقانون 5 لعام 2015 قد منح إعفاء مكافأة نهاية الخدمة بما لا يزيد عن شهرين لموظفي الجامعات الفلسطينية عن كل عام.

د-الأرث: لقد أخضع قانون 25 لعام 1964 الأرث للضريبة. إلا أنه أعفاه منها في القوانين الفلسطينية سارية المفعول منذ العام 2004 بلا استثناء بما فيها قرار لتعديل قانون 5 لعام 2015 ساري المفعول حالياً.

ثانياً: التعديلات في التنزيلات ذات الطابع الاجتماعي وتضم:

أ - التبرعات لصناديق الزكاة: حيث تم تحديدها بموجب دعوة رسمية بحد أقصى 20% من الدخل الصافي كما ورد في المادة 9 من قانون 17 رقم لعام 2004 وتعديلاته، والمادة 11 من قانون رقم 8 لعام 2011 وتعديلاته سارية المفعول.

ب- المساهمات لصناديق التأمين الصحي والضمان الاجتماعي والتقاعد والادخار: حيث يعترف بها كاملة وبدون شروط كتنزيل إن دفعها المستخدم (بكسر الدال) عن مستخدميه في جميع

قوانين ضريبة الدخل التي طبقت باستثناء القانون الأردني 25 لعام 1964 بتعديلاته المتعددة.

ج- التعويضات المدفوعة بدل إصابة عمل أو الوفاة ونفقات معالجة المستخدمين عائلاتهم وإقساط التامين على حياتهم ضد إصابة العمل: فقد اعترفت بها جميع القوانين الفلسطينية للضريبة على الدخل أما القانون رقم 25 لعام 1964 بتعديلاته المتعددة فلم يعترف بها جميعا.

د- التبرعات بدعوة رسمية: لم يتطرق إليها القانون رقم 25 لعام 1964 المعدل. فقد منح تنزيلا لها بمعدل 20% من الدخل الصافي في قانون 17 لعام 2004 وتعديله عام 2008. كما قلل مقدارها كل من قانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011، وقرار بقانون رقم 5 لعام 2015 لتصبح 20% من الدخل الخاضع للضريبة.

هـ - نفقات الضيافة: لم يعترف قانون رقم 25 لعام 1964 بنفقات الضيافة كمصروف يجب تنزيله، إلا أن قانون رقم 17 لعام 2004 في ماده (9) اعترف بها كتنزيل مشروط بحيث لا يزيد عن 3% من صافي الربح، أو 15000 دولار أيهما أقل. كما أن قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل اعترف بها كتنزيل مشروط بمعدل 3% من صافي الدخل أو 50 ألف دولار أيهما أقل. أما قانون رقم 8 لعام 2011 فقد حددها على ألا تزيد عن 1% من الدخل الإجمالي أو 150 ألف شيكل للمكلف.

ثالثا: التعديلات في الإعفاءات العائلية والشخصية وتضم ما يلي:

أ- الإعفاء من الراتب: ورد في قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل أن 20% من الراتب تم إعفاؤه من الضريبة. وبصدور قانون رقم 17 لعام 2004، تم الغاؤه . وتعديل القانون المذكور عام 2008 تم تثبيت هذا الإعفاء ليصبح 10 % من إجمالي الراتب. وبقي هذا البند موجودا في كافة التعديلات والقوانين التالية إلى وقتنا هذا.

ب- الإعفاء بسبب الإقامة: بموجب القانون رقم 17 لعام 2004 بلغ إعفاء الإقامة السنوي (3000) دولار أمريكي (ما يعادل 10500 شيكل). وقد عدل ليصبح (7200) دولار أمريكي (ما يعادل 25200 شيكل) بموجب القانون رقم 17 لعام 2004 المعدل. في حين بلغ هذا الإعفاء 30 ألف شيكل بموجب القانون رقم 8 لعام 2011 ، وأصبح بموجب القرار بقانون رقم 5 لعام 2015 (36 ألف) شيكل.

ج- إعفاء التعليم الجامعي: بلغ إعفاء التعليم الجامعي بموجب القانون 17 لعام 2004 (2500) دولار أمريكي (ما يعادل 8750 شيكل) لكل من يعيله المكلف الطبيعي. وقد أصبح مقدار هذا الإعفاء 6000 شيكل لكل طالب بحد أقصى طالبين بموجب القانون رقم 8 لعام 2011. وقرار بقانون رقم 5 لعام 2015.

د- إعفاء السكن: فقد بلغ هذا الإعفاء 5000 دولار (ما يعادل 17500 شيكل) تمنح للمكلف الطبيعي لمرة واحدة بموجب القانون رقم 17 لعام 2004 الأصلي، وكذلك في القانون رقم 17 لعام 2004 المعدل. أما بموجب قانون رقم 8 لعام 2011 وقرار بقانون رقم 5 لعام 2015 فقد بلغ هذا الإعفاء 30000 شيكل تدفع لمرة واحدة، أو 4000 شيكل كحد أقصى من فائدة القرض السنوية لغرض الإسكان وبما لا يزيد عن 10 سنوات.

هـ- إعفاء إعالة الزوجة: حيث انخفضت من 2520 شيكل بموجب قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل إلى 2000 شيكل بموجب قانون رقم 17 لعام 2004. ثم ألغيت بموجب قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل وما تلاه من تشريعات.

و- إعفاء إعالة شرعيه وإعفاء الأولاد: حيث ازدادت من 1260 شيكل عن كل فرد بموجب قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل إلى 2000 شيكل بموجب قانون رقم 17 لعام 2004. ثم بموجب قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل وما تلاه من تشريعات.

ي- إعفاء العلاج الطبي عن النفس والعائلة: حيث لم يعترف بها أي من التشريعات موضع الدراسة، إلا قانون رقم 17 لعام 2004 وبحد أقصى 6000 شيكل.

الدراسات السابقة:

قليل من الدراسات أجريت حول هذا الموضوع نستعرض أهمها على النحو التالي:

تناولت دراسة (Almahainy, 2003) بعنوان: دور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقه في التشريع الضريبي المقارن. اتبع الباحث المنهج التحليلي المقارن وتضمنت النتائج الإشارة إلى عدم ملائمة الإعفاءات الممنوحة في تلك التشريعات لأهداف التنمية الاجتماعية والاقتصادية بشكل عام مما استدعى إدراج توصيات تضمنت ضرورة إعادة النظر في الإعفاءات الواسعة التي يمنحها النظام الضريبي السوري بما يجعله أكثر انسجاماً مع النظم الضريبية المتطورة. كما أوصى بإعادة النظر في الإعفاءات الجزئية الممنوحة على الراتب والأجور

بهدف تقريب دخول المستخدمين باعتبارهم من ذوي الدخل المحدود. كما تطرقت دراسة (Abdel Hameed,2014) بعنوان: فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة - دراسة حالة الجزائر. حيث استخدم المنهج التحليلي في دراسته. أظهرت النتائج عدم فعالية السياسة الضريبية الجزائرية، بسبب عدم فعاليتها في كل من التوزيع العادل للدخل، وتقليل الفوارق الاجتماعية، وحماية الطبقات محدودة الدخل، ودعم بعض القطاعات مثل السكن والصحة. ويعود ذلك إلى وجود بعض العوامل منها ضعف الإدارة الضريبية وعدم استقرار التشريع الضريبي إضافة إلى ضعف الوعي الضريبي للمكلف الجزائري.

تناولت دراسة (Shehab,2011) فعالية النظام الضريبي في العراق (الواقع والتحديات). تم استخدام المنهج التحليلي لتشخيص الاختلالات الاقتصادية والاجتماعية الناجمة عن ظروف الحرب والحصار الطويل. وتوصلت الدراسة إلى أن النظام الضريبي العراقي يعاني من عدة اختلالات منها كثرة الإعفاءات والسمحات والتنزيلات مما جعله يعاني من ضعف ملموس في الاستجابة للتغيرات المحيطة. وتضمنت التوصيات ضرورة إحداث إصلاحات ضريبية متكاملة ومتسقة في التشريعات الضريبية بما يجعلها ملائمة للوضع الاقتصادي والاجتماعي للبلاد والعمل على زيادة مستوى الوعي الضريبي للمواطن حول دور الضريبة في توفير الخدمات العامة للمواطن.

دراسة (Brook & Hwong, 2006) حول الفوائد الاجتماعية والتكاليف الاقتصادية للضرائب: مقارنة بين الدول الأعلى والأقل عبء ضريبي اعتمدت الدراسة مؤشرات اجتماعية عامة منها مستوى رعاية كبار السن، ومستوى حماية المستضعفين ومبلغ التقاعد أو نهاية الخدمة. تضمنت النتائج الإشارة إلى أن الدول التي تفرض ضرائب عالية أكثر نجاحاً من الدول ذات الضرائب المتدنية في تحقيق الأهداف الاجتماعية للضريبة: فهي تمنح مواطنيها مخصصات سخوخة أعلى وراتب تقاعدي أعلى. كما أن معدل الفقر فيها يقل عنه في الدول ذات الضرائب الأقل، ومستوى التعليم فيها أفضل منه في الدول الأقل عبء ضريبي.

ناقشت دراسة (Ofoegbu G, et al., 2016) تحليلاً تطبيقياً لأثر الإيراد الضريبي على التنمية الاقتصادية في نيجيريا. حيث استخدم الباحثون السلاسل الزمنية وتحليل الانحدار لبيانات الدراسة عن الفترة 2005 -2014. وقد تضمنت النتائج التأكيد على أن تطوير أية سياسة ضريبية يجب أن يمثل أساساً فعالاً للتنمية الاجتماعية باعتبارها حافزاً قوياً للالتزام بدفع الضريبة من قبل المكلف. ويوصي الباحثون بأن يتم الاستغلال الأمثل والفعال للإيراد الضريبي في تحقيق أهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية على حد سواء مما يحفز المكلف على زيادة الالتزام الضريبي

وبالتالي تعظيم الإيراد الضريبي للدولة. وتبنت دراسة (Imam,2007) أثر الفساد على قدرة النظام الضريبي على تحصيل الإيراد لصالح خزينة دول الشرق الأوسط، وثبتت الدراسة آلية تحليل نسبة التحصيلات الضريبية إلى الدخل القومي الإجمالي. تضمنت النتائج الإشارة إلى أن الضرائب التي تتطلب تفاعلاً أكبر من المكلف الإدارة الضريبية تتأثر بدرجة أكبر من غيرها بالفساد، وبالتالي درجة تأثيرها أعلى على القدرة التحصيلية للنظام الضريبي. وتوصي الدراسة بأنه لأجل زيادة قدرة النظام الضريبي التحصيلية للإيراد، يتوجب على الحكومات أن تقلل مستوى الفساد بل ومحاربتة، وتعمل على زيادة مستوى الرفاهية الاجتماعية للمواطنين.

دراسة (Al-Buraishi, 2015) بعنوان الإعفاءات الضريبية في الفقه الإسلامي: مفهومها ومجالات آثارها. فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي المقارن المستند إلى النصوص الشرعية والتشريعات الضريبية. وتضمنت النتائج الإشارة إلى أن الشريعة الإسلامية تبنت الإعفاءات قبل النظم الضريبية بقرون، شاملة الزكاة في ظل التوازن بين المكلفين بها والمستحقين لها. ويوصي الباحث بضرورة توسيع مظلة الإعفاءات الضريبية بشكل عام، والبعد عن الإعفاءات الضريبية الاستثنائية التي لا يرجى النفع منها للخزينة العامة للدولة والتي ينال تطبيقها من العدالة الضريبية. كما يوصي بتجنب الإعفاءات الشخصية أو تضييقها والتوسع في الإعفاءات الممنوحة لمنشآت الإنتاج، وفرض مبدأ الضريبة التصاعدية على دخل الأشخاص مرتفعي الدخل من الرواتب والأجور وتطبيق الضرائب التنازلية أو الثابتة المقطوعة على الإنتاج والاستثمار.

ودراسة (Richter, 2004) بعنوان: كفاءة التخفيضات الضريبية لمصاريف العمل. استخدم الباحث نموذج محاكاة تمثيل للمكلف الطبيعي واستنتج بأنه لأجل تحقيق إيجابية التنزيلات الضريبية ورفع كفاءة الضريبة ضرورة استيفاء شرطين هما: أن التنزيلات تمثل تكاليف حقيقية لإنتاج الدخل، وأنها تساهم فعلاً في زيادة الدخل الخاضع للضريبة. بناء على ذلك فإن المصاريف المتعلقة بالعمل إن تم خصمها فإنها تؤثر على الكفاءة الضريبية بشكل إيجابي، كما لا تعتبر مصاريف المواصلات إلى مكان العمل فعالة لأنها لا تؤدي إلى زيادة الدخل الخاضع للضريبة. كما أن مصاريف التعليم والرعاية الصحية للمعال موضع تحدٍ باعتبارها أعباء مالية غير فعالة في زيادة الإيراد الضريبي. أخيراً أكدت الدراسة أن الاستقطاعات لا تكون فعالة إلا إذا كانت التكاليف ضرورية لتوفير خدمات خاصة لصاحب العمل. ناقشت دراسة (Almizan Center for Human Rights, 2011) الأبعاد الاجتماعية للضريبة في قطاع غزة، تبنت المنهج الوصفي. فقد وصفت الضرائب المفروضة على المواطن الغزي بأنها لا تتناسب مع العبء الضريبي للمكلف ومع قدرته التكلفية مما أثر سلباً

على مستوى الرفاه الاجتماعي، متجاهلة دورها الضريبي الحديث في إعادة توزيع الدخل وتوجيه عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية. كما تطرقت إلى عدم عدالة تطبيق قانون ضريبة الدخل رقم (17) لعام 2004 لأن تطبيقه اقتصر على الضفة الغربية بسبب الانقسام السياسي بين فتح وحماس. وكانت أهم التوصيات في التقرير المذكور ضرورة تطبيق تشريع ضريبي موحد وبنفس الوقت في الضفة وغزة. كما شخصت دراسة (Nashwan, 2017) نواحي القصور أو الضعف في منظومة الضرائب الفلسطينية من وجهة نظر المهتمين. وتبنى الباحث المنهج الوصفي التحليلي وجمع بيانات الدراسة بالاستبانة، وتضمنت النتائج الإشارة إلى عدم ملائمة النظام الضريبي الحالي لمقاييس العدالة الاجتماعية ووجود تضارب في التشريعات، وأوصت الدراسة بضرورة إجراء تحسينات شاملة في المنظومة الضريبية الفلسطينية من خلال تطبيق استراتيجيات ملائمة للبيئة الفلسطينية ذات جوانب اجتماعية بهدف تحقيق العدالة وتبني استراتيجيات اقتصادية أهمها تشجيع الاستثمار. ويصف (Alawneh, 2012) قانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011 بأنه أحد أدوات السياسة المالية للسلطة الفلسطينية لزيادة مساهمة ضريبة الدخل من 150 مليون دولار إلى 600 مليون دولار سنوياً مما حدا بالقطاعات الاقتصادية والاجتماعية إلى رفض القانون. وبالتالي إخفاقها في تحقيق التوازن بين أهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية بشكل عام وزيادة العبء الضريبي على المكلف تحديداً، حيث سعى إلى إخضاع دخول جديدة للضريبة كأرباح الأسهم ومكافأة نهاية الخدمة. بالمقابل رفع الإعفاءات بمبلغ 5000 شيكل. مما يزيد العبء الضريبي على المكلف. كما يصف إصداره بقرار بأنه غير دستوري باعتباره لا يمثل حاجة ماسة لإصداره.

تناولت دراسة (Al Atout, 2009) بعنوان أثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 لعام 2004 على التهرب الضريبي، من وجهة نظر مدققي الحسابات ومستشاري الضرائب وموظفي ضريبة الدخل ومكلفين ومحامين. قام الباحث بدراسة تحليلية وجمع بيانات الدراسة بالاستبانة وتضمنت نتائج دراسته الإشارة إلى أن القانون المذكور عمل على مراعاة الأوضاع الاجتماعية للمكلف من خلال زيادة حجم الإعفاءات. كما لم يضع القانون حداً معيناً لسن الابن المعال وعدد الأبناء المعالين الأمر الذي أعطى المكلف مجالاً واسعاً للتلاعب. كما لم يحدد درجة التعليم وعدد السنوات حينما منح إعفاء التعليم الجامعي. كما لم يتضمن نصاً على عدم إعطاء الزوج إعفاء إعالة عن زوجته العاملة علماً بأنه المعيل لها شرعاً. وتضمنت التوصيات ضرورة عدم إطلاق الإعفاءات بما هي عليه وضرورة تحديد عدد المعالين بشكل عام، وتحديد عدد سنوات الإعفاء الجامعي للتعليم، وإعطاء الزوج إعفاء إعالة لزوجته العاملة لأن هذا حق شرعي لها. وتناولت دراسة (Abdul

(kareem et. al., 2015) تحليل قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011 وتعديلاته من حيث قدرته على تحقيق العدالة الاقتصادية والاجتماعية، ومدى امتثاله لأسس النزاهة والمساءلة والشفافية، وانسجامه مع المعايير الدولية. وقد تم استخدام عدة وسائل لجمع بيانات الدراسة منها المقابلات الشخصية للمتخصصين. وتضمنت نتائج الدراسة الإشارة إلى أن القانون المذكور لم ينجح في تحقيق التوازن المطلوب بين الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للضريبة باعتباره منحازا للفئات الأكثر ثراءً في المجتمع. كما أخضع القانون المذكور الراتب النقاعي للضريبة وهذا من شأنه أن يمس دخل فئات اجتماعية واقتصادية مهمشة. وأنه قد يخلق حالة من الإرباك عند التطبيق. كما لم يراع القانون المذكور عند منح الإعفاء السنوي الحالة الاجتماعية والأوضاع الاقتصادية للمكلفين عندما خفض إعفاء التعليم وتجاهل مصاريف العلاج والإعالة. وأخيراً تضمنت توصيات الباحث ضرورة زيادة الإعفاء السنوي ليصل إلى (40) ألف شيكل. وإعطاء اهتمام أكبر للأبعاد الاجتماعية من خلال التمييز بين المكلفين حسب أوضاعهم الاجتماعية وخصوصاً فيما يتعلق بمصاريف العلاج، والتعليم الجامعي، والإعالة وإعطاء ميزة تفضيلية للمكلفين في المناطق الجغرافية المهدة بالمصادرة لغرض بناء الجدار العازل والاستيطان. وتناولت دراسة (Alawneh, 2017) أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011 على الخزينة العامة للدولة وكبار الموظفين. من أجل ذلك استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وجمع البيانات اللازمة بالاستبانة من مأموري التقدير ومدققي الحسابات. وأشارت النتائج إلى وجود أثر متوسط للتعديلات في مجال الإعفاءات على الخزينة العامة ومرتفع على كبار المكلفين. وتضمنت التوصيات إعادة النظر في الإعفاءات بحيث تبقى ملاءمة للوضع الاقتصادي للمكلف. كما تناولت دراسة (Jaradat, 2017) أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011 خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية. حيث جمع الباحث البيانات اللازمة باستبانة وزعت على مختصين. تضمنت نتائج الدراسة الإشارة إلى أن إعفاء نهاية الخدمة بما لا يتجاوز شهرين لموظفي الجامعات قسم المجتمع الفلسطيني بين مؤيد ومعارض، ووسع دائرة المطالبة بذلك لتشمل الأطباء والمهندسين وبعض القطاعات الأخرى، مما قد يدفع المكلف إلى عدم الالتزام الضريبي. وإن رفع إعفاء الإقامة بمقدار (6000 شيكل) يفيد أصحاب الدخل المرتفع أكثر منه لأصحاب الدخل المتدني مما يزيد الفارق الطبقي بين الاغنياء والفقراء. أوصى الباحث بضرورة توضيح الإجراءات الفنية الخاصة بمعالجة الإعفاءات الواردة في القانون الضريبي ودراسة إمكانية

اعتبار مستويات غلاء المعيشة وإقرار الشرائح الضريبية بشكل يفيد ذوي الدخل المتدنية والتطرق إلى شرائح مجتمعيه كالأطباء والمهندسين بمنحهم إعفاءات ضريبية.

وتناولت دراسة (Abdel-Dayem, 2018) واقع الإعفاءات الضريبية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية. إذ تم جمع بيانات الدراسة باستبانته وزعت على المهتمين سواء كانوا موظفين أو مكلفين. تضمنت النتائج وجود أثر مادي للإعفاءات الضريبية الممنوحة للمكلف على تحقيق العدالة الاجتماعية. وتضمنت التوصيات ضرورة إعادة النظر الدوري في الإعفاءات الممنوحة للمكلف بما يتناسب مع الواقع الفلسطيني، وأن تشمل أفرادا يعانون من أوضاع اجتماعيه صعبة تصل إلى حد أفقر. كما تناولت دراسة (Abu heibah, 1999) إعفاءات ضريبة الدخل في السلطة الوطنية الفلسطينية، حيث شملت مقارنات بين الإعفاءات الممنوحة في قوانين ضريبة الدخل في فلسطين مع مثيلاتها في قوانين ضريبة الدخل لكل من مصر والأردن ، وتم جمع بيانات الدراسة بالاستبانته وبنى الباحث المنهج الوصفي. وقد تضمنت النتائج التي توصل إليها إلى أن الإعفاءات الممنوحة للمكلف الطبيعي لا تتناسب مع الوضع الاقتصادي الحالي. كما أوصت بمنح المزيد من إعفاءات التعليم الجامعي دون تحديد لعدد المستفيدين، وكذلك توسيع نطاق الإعفاءات ليشمل الأبناء الذين يتجاوز عمرهم 18 سنة بشرط بقائهم تحت رعاية الأسرة، ومنح إعفاء بكلفة العلاج الطبيعي وخاصة في حالات الأمراض المستعصية دون قيود، وإعفاء دخل المصاب بعجز تزيد نسبته عن 50%.

تناولت دراسة (Mahani,2010) أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية في قطاع غزة. ولغرض تحقيق أهداف الدراسة، تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي والحصول على البيانات الأولية عن طريق استبانته. وقد تضمنت النتائج الإشارة إلى أن تطبيق الإعفاءات بصورة عادلة بين المكلفين يحقق العدالة والمساواة بينهم، وأن هناك أثراً مشجعاً ولو بصورة محدودة للإعفاءات الضريبية الممنوحة للمكلف على سداد الضريبة المستحقة عليه دون تأخير، وأن زيادة مستوى هذه المحفزات والإعفاءات والتنازلات الضريبية يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية. وأخيراً تناولت دراسة جول (Saleem, 2005) أثر الإعفاءات الضريبية وخاصة الشخصية والعائلية على حجم الأسرة في فلسطين. إذ تم تطوير استبانته وتوزيعها على عينة عشوائية من المكلفين من الأفراد والموظفين. تضمنت نتائج هذه الدراسة الإشارة إلى وجود أثر للإعفاءات الضريبية على حجم الأسرة، وأن القانون الفلسطيني يشجع على كثرة الإنجاب متشياً مع عقيدة وقيم الشعب المسلم. و تضمنت التوصيات التركيز على دور هذه الإعفاءات في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي والتوصية بإقرار إعفاء الشيوخوخة لكبار السن إكراماً لهم.

ملخص ما جاءت به الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة:

تناولت الدراسات السابقة واقع ومشاكل النظم والسياسات الضريبية لبعض الدول النامية كالجزائر وسوريا ونيجيريا باعتبارها بيئة مشابهة نسبيا للواقع الفلسطيني. كما تناول بعضهم الآخر الوضع الفلسطيني من خلال دراسات حول قانون رقم 17 لعام 2004 وقانون رقم 8 لعام 2011 وتعديلاتهما. وأثر ذلك على كل من: الإيرادات الضريبية للدولة، والنفقات المعترف بها ضريبيا كتتريلات من الدخل، والإعفاءات الضريبية وربطها ببعض أهداف الضريبة كالعادلة وإعادة توزيع الدخل ومراعاة الظروف الاجتماعية والاقتصادية للمكلف. وركزت معظم الدراسات على المنهج الوصفي وتم جمع البيانات اللازمة بالاستبانة. أما دراستنا هذه فتميزت بشموليتها المحاور أعلاه. كما ركزت على التغير والتعديل المتكرر على الدخول والنفقات والإعفاءات في قوانين ضريبة الدخل، وأثرها على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي. وتبنت المنهج الوصفي التحليلي، وتم جمع البيانات اللازمة حول متغيراتها، المستلة من مواد القانون الضريبي، باستقصاء لحصر المشاهدات، ومنسجمة إلى حد كبير مع دراسة (Brook & Hwong, 2006).

منهجية الدراسة:

يمثل مجتمع الدراسة المكلف الطبيعي لغاية ضريبة الدخل. وهو المكلف ألفرد أو الشريك في شركة تضامن أو توصية بسيطة وأية شركات أخرى معرفة بموجب المادة (1) من قانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011. في حين مثلت فئة المستخدمين سواء في القطاع الحكومي أم القطاع الخاص عينة الدراسة.

من أجل أن يحقق البحث أهدافه، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي. ولغرض جمع البيانات اللازمة حول متغيرات الدراسة، وبما يتناسب مع طبيعة الابحاث الكمية ذات الجانب الاجتماعي، تم تطوير استقصاء (فهرس). حيث استند في تصميمه إلى العرض التحليلي السابق للتعديلات ذات الطابع الاجتماعي المؤثرة على مستوى الرفاهية الاجتماعية للمكلف الطبيعي الواردة في قوانين ضريبة الدخل المطبقة في الضفة الغربية خلال المدة (1995-2020).

أداة الدراسة: تمثل أداة الدراسة ألفهرس (الاستقصاء)، ومكوناته المتغيرات التالية: الدخول ذات الطابع الاجتماعي وتضم (4) دخول هي: (الراتب من التقاعد، الإعاقة، مكافأة نهاية الخدمة، والأرث)، التتريلات ذات الطابع الاجتماعي وتضم (5) بنود من النفقات نفقات هي: (التبرعات لصناديق الزكاة، مساهمات في صناديق التامين والتقاعد والضمان، نفقات المعالجة الطبية

المدفوعة عن المستخدمين وعائلاتهم، التبرعات بناء على دعوة رسمية، ونفقات الضيافة)، والإعفاءات العائلية والشخصية وتضم (8) بنود هي: (إعفاء من الراتب، إعفاء الإقامة، إعفاء التعليم الجامعي، إعفاء السكن، وإعفاء إعالة الزوجة، وإعفاء الإعالة الشرعية، وإعفاء الأبناء، وإعفاء المعالجة الطبية للمكلف وعائلته).

جمع بيانات الدراسة:

تبنى الباحث وسيلة الملاحظة المخططة لجمع البيانات حول بنود متغيرات الدراسة كما وردت بالفهرس. فيتم اسناد علامة (+1) ان كان أثر التحول من تطبيق تشريع ضريبي إلى تشريع آخر حول أي بند من بنود مجالات الدراسة إيجابيا على مستوى الرفاهية للمكلف الطبيعي أن كان محققا تخفيضا في دخله الخاضع للضريبة، وعلامة (صفر) ان لم يحدث أي أثر للتغيير من تشريع إلى آخر على دخله الخاضع للضريبة، وعلامة (-1) ان كان أثر ذلك التغيير سلبيا، (أي محققا زيادة في دخله الخاضع للضريبة).

تحليل بيانات الدراسة:

يتم تحليل البيانات التي تم جمعها بالاستقصاء (الفهرس) على النحو التالي:

1) استخدام تطبيقات برنامج (EXCEL v2013) وفق الآلية التالية:

أ- من أجل قياس أثر التحول المؤي للتشريعات محل الدراسة، يتم الجمع العمودي بالنقاط لأثر التحول من تطبيق تشريع ضريبي إلى تشريع ضريبي آخر حول بنود مجموعات الفهرس (الاستقصاء)، ثم قسمة عدد النقاط المسجلة فعليا على الحد الأقصى لها والذي يمثل عدد بنود تلك المجموعة.

ب- يتم الجمع الأفقي لآثار التحول في تطبيق القوانين الضريبية موضع الدراسة الخاصه بكل بند من بنود متغيرات الدراسة الواردة في الاستقصاء (الفهرس) معبرا عنه بالنقاط، ثم قسمته على عدد الأعمدة التي تقيس مرات التحول من تشريع ضريبي إلى آخر من أجل إيجاد الأثر الكلي للتحولات على مستوى أي بند من البنود.

ج- يتم احتساب أثر التحول الإجمالي النسبي حول أي من المتغيرات التابعة التالية (الدخل ذو الطابع الاجتماعي، التنزيلات ذات الطابع الاجتماعي، والإعفاءات) بقسمة إجمالي أثر التحولات المسجل فعليا بالنقاط على عدد بنود مجموعة المتغير الواردة في الاستقصاء أعلاه.

د - يتم احتساب أثر التحول من تشريع ضريبي إلى تشريع ضريبي تالي له بقسمة مجموع النقاط الفعلية لجميع المجموعات على مجموع بنودها الفعلية الواردة في الاستقصاء.

(2) كبنية اختبار الفرضيات: تم استخدام برنامج (Spss V.25) في اختبار فرضيات الدراسة. فتم تطبيق اختبارات تحليل الانحدار والتباين الأحادي، والارتباط، واختبار كروسكال ولاس على البيانات التي تم جمعها بالمشاهدة حول متغيرات الدراسة. فبتم قبول الفرضية العدمية إن كان مستوى الدلالة المحسوب أكثر من 5% ، ويتم رفضها إن كان مستوى الدلالة المحسوب أقل من 5%. كما يتم الحكم على درجة الارتباط بين متغيرات الدراسة موضع الاختبار استنادا إلى قيمة معامل الارتباط المحسوبه، فيكون الارتباط أضعف كلما اقترب المعامل من الصفر ويقوى كلما اقترب من (1+).

تحليل النتائج واختبار الفرضيات:

أولاً: الدخول ذات الطابع الاجتماعي: عكس الجدول (1) أثر التغيرات في القوانين الضريبية على الدخول الاجتماعية للمكلف الطبيعي على النحو التالي:

أ- الراتب التقاعدي تم إعفاؤه من الضريبة بالكامل في جميع التشريعات الضريبية الفلسطينية التي طبقت منذ عام 2004 وحتى الوقت الحاضر، في حين أخضعها قانون ضريبة الدخل رقم 25 لعام 1964 المعدل عن الفترة (1996-2003) وبذلك بلغ الأثر الإجمالي لذلك التحول (1+) نقطة.

ب- دخل المعاق : سجل التحول من قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل الذي يعفي دخل المعاق (الأعمى فقط) من الضريبة إلى قانون رقم 17 لعام 2004 -الذي وسع نطاق الإعفاء لجميع المعاقين أثراً إيجابياً مقداره (1+) نقطة. فيما أبقت القوانين التالية له على نفس الإعفاءات و بنفس الوتيرة دون تغيير. وبذلك بلغ الأثر الإجمالي لذلك التحول (1+) نقطة.

ج- مكافأة نهاية الخدمة: سجل التحول من قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل إلى قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل عام 2008 بخصوص مكافأة نهاية الخدمة أثراً إيجابياً مقداره (1+) نقطة. فيما حقق القانون رقم 8 لعام 2011 تراجعاً نحو ذلك بسبب فرضه قيوداً على إعفاء مبلغ مكافأة نهاية الخدمة من الضريبة بما لا يتجاوز شهراً في السنة، و يمثل ذلك التراجع أثراً سلبياً مقداره (1-) نقطة في مستوى رفاهية المكلف الطبيعي. أما قانون رقم 5 لعام 2015 فقد أبقى على مكافأة نهاية الخدمة معفاة من الضريبة، ولكن بما لا يتجاوز شهرين

محققا بذلك أثرا إيجابيا عن سابقه مقداره (+1) نقطة. وبذلك بلغ الأثر الإجمالي لذلك التحول (+1) نقطة.

د- الأثر: أخضع القانون الأردني رقم 25 لعام 1964 المعدل الأثر للضريبة فيما أعفاه قانون رقم (17) لعام 2004 من الضريبة كليا. وقد أبتت على ذلك القوانين التالية له. وبذلك أثر إيجابي مقداره (+1) نقطة. أما الأثر الإجمالي لذلك التحول فبلغ (+1) نقطة.

هـ- لوحظ التالي حول الأثر الإجمالي لتغيير القوانين الضريبية على الدخول الاجتماعية للمكلف: إن التحول من قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل إلى قانون رقم 17 لعام 2004 قد سجل معدل تحول إيجابي مقداره 100%، على مستوى جميع الدخول محل الاختبار. ويعود ذلك إلى قدم قانون رقم 25 لعام 1964 الذي لم يكن يلئم ظروف المكلف في عام 2004. كما يحتل التحول من قانون رقم 8 لعام 2011 المعدل إلى قانون رقم 5 لعام 2015 المرتبة الثانية، حيث سجل أثرا إيجابيا مقداره 25% بسبب زيادة إعفاء الدخل من مكافأة الخدمة من شهر إلى شهرين. وأخيرا يحتل التحول من قانون رقم 8 لعام 2011 إلى قانون رقم 8 لعام 2011 المعدل أثرا سلبيا مقداره (25%) بسبب فرض سقف إعفاء بواقع مكافأة شهر على مكافأة نهاية المدة بعد أن كان معفى من الضريبة كليا. واستنادا إلى الجدول يظهر تحقيق (+4) نقاط إيجابية من أصل 20 نقطة وبمعدل 20%.

يظهر جدول (2) اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لعلاقة التعديلات في قوانين ضريبة الدخل على الدخول ذات الطابع الاجتماعي بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي، أن مجموع مربعات الانحدار 0.333 وأن مجموع مربعات البواقي 60.667، وأن درجة حرية الانحدار 1 ودرجة حرية البواقي (2) ، وأن معدل مربعات الانحدار 0.333 ومعدل مربعات البواقي 30,333 ، وأن قيمة الاختبار (F) لتحليل التباين 0,011 ، وأن مستوى الدلالة المحسوب (0.926) أكبر من (0.05) مما يمثل أساس لقبول الفرضية العدمية الأولى التي تنص على أنه: لا يوجد علاقة دالة إحصائية لأثر التعديلات في قوانين ضريبة الدخل حول الدخول ذات الطابع الاجتماعي على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي. أي أن علاقة التعديلات القانونية للدخول ذات الطابع الاجتماعي محل الاختبار بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي غير دالة إحصائيا. كما يظهر الجدول (3) وجود ارتباط خطي ضعيف بمستوى (0.074) بينها، علما بأن مدى الدقة في تقدير المتغير التابع (مستوى رفاهية المكلف الطبيعي) ضعيف جداً 0.005 باعتباره مفهوما نسبيا.

جدول (1) أثر تغيير القوانين الضريبية على الدخل الاجتماعية للمكلف الطبيعي

الدخل	الانثر 25/1964	الانثر 17/2004	الانثر 17/2004 المعدل	الانثر Aug-11	الانثر 2011/8 المعدل	الانثر May-15	الانثر الكلي للتغيرات على مستوى الدخل (نقاط (من اصل 5 نقاط) %
الراتب من القطاع الضريبية	يخضع	بالكامل	بالكامل	بالكامل	بالكامل	بالكامل	1
دخول المعاق (الدليل)	عمل يديه	تشمّل اعفاء دخول جميع ذوي الاعاقات	بالكامل	جميع الاعاقات	بالكامل	جميع الاعاقات	1
مكافأة نهاية الخدمة (الوفاة)	يخضع للضريبة	بالكامل	بالكامل	بالكامل	بالكامل	بالكامل	1
الارث للضريبية	حيث يخضعه القانون للضريبية	بالكامل (7)	بالكامل	بالكامل	بالكامل	بالكامل	1
الاجمالي للتغير على مستوى الحد أقصى البند:	عدد النقاط(4)	4	4	4	4	4	0.2
	%	100%	100%	100%	100%	100%	25%

جدول (2) اختبار التباين الاحادي (ANOVA) لعلاقة التعديلات في قوانين ضريبة الدخل على الدخل ذات الطابع الاجتماعي بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.333	1	.333	.011	.926
Residual	60.667	2	30.333		
Total	61.000	3			

Model Summary (3) ملخص المعاملات

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.074 ^a	.005	-.492	5.50757

ثانياً: التنزيلات ذات الطابع الاجتماعي

يظهر الجدول (4) أثر التعديلات في قوانين ضريبة الدخل على التنزيلات ذات الطابع الاجتماعي على النحو التالي:

أ- إن كل من التبرعات لصناديق الزكاة، والمساهمات لصناديق التأمين والتقاعد والضمان، ونفقات المعالجة الطبية عن المستخدمين وعائلاتهم، والتبرعات بناء على دعوة رسمية ونفقات الضيافة، قد اعترف بها قانون رقم 17 لعام 2004 كتنزيلات دون سابقه قانون رقم 25 لعام 1964 الأردني المعدل. وهذا يعكس أثراً إيجابياً كبيراً لصالح المكلف بسبب تطبيق أول تشريع فلسطيني للضريبة على الدخل في شطري الوطن. حيث حقق كل منها نقطة إيجابية وإجمالي (+5 نقطة).

ب- لوحظ عدم وجود تأثير ملموس للتحويل من تطبيق القانون رقم 17 لعام 2004 إلى قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل بخصوص جميع البنود محل الاختبار، باستثناء نفقات الضيافة التي مثلت 3 % من الدخل الصافي بموجب القانونين المذكورين. لكن ازدياد الحد الأقصى لمبلغ التنزيل من نفقات الضيافة و البالغ (\$15000، ما يعادل 52500 شيكل) بموجب قانون رقم 17 لعام 2004 ليصبح (\$ 50000 اي ما يعادل 175000 شيكل) بموجب قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل، يمثل مؤشراً إيجابياً لصالح المكلف حيث سيمنحه تخفيضاً إضافياً من الدخل الخاضع للضريبة مقداره 35 ألف دولار أمريكي (ما يعادل 122500 شيكل)، وهذا يمثل أساساً ملائماً للحكم على مستوى التحويل الإيجابي في أثر التعديلات في قوانين ضريبة الدخل المطبقة.

ج- سجل التحول من قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل إلى قانون رقم 8 لعام 2011 أثراً سلبياً مقداره (1-) نقطة بسبب انخفاض قيمة التبرعات لصناديق الزكاة من كونها تمثل 20% من الدخل الصافي إلى 20% من الدخل الخاضع للضريبة كما ورد في المادة 1 من القانون رقم 8 لعام 2011. كما سجل ذلك التحول أثراً سلبياً آخر مقداره (1-) نقطة بسبب اعتماد التنزيل كحد أقصى للتبرعات بناء على دعوة رسميه لتكون 20% من الدخل الخاضع للضريبة بعد أن كانت تمثل النسبة نفسها من الدخل الصافي. وأخيراً سجل التحول المذكور (1-) نقطة أيضاً بسبب انخفاض التنزيل لنفقات الضيافة ليصبح 1% من الدخل الإجمالي بعد أن كان يمثل 3% من الدخل الصافي. كما يعزز ذلك الحد الأقصى للتنزيل المذكور الذي كان 150 ألف شيكل بعد أن كان 50 ألف دولار أمريكي (أي ما 180 ألف شيكل تقريبا). وبذلك يبلغ إجمالي الأثر السلبي لذلك التحول (3-) نقطة. كما لم يلاحظ أي أثر للتحول من تطبيق قانون رقم 8 لعام 2011 إلى قانون رقم 8 لعام 2011 المعدل حول التنزيلات محل الاختبار.

د- بالنسبة للتحول من تطبيق قانون رقم 8 لعام 2011 المعدل إلى قانون رقم 5 لعام 2015 لوحظ ان عدم وجود أي تغيير على التنزيلات ذات الطابع الاجتماعي التي تم اختبارها في الجدول (4)، وبالتالي يبلغ الأثر الإجمالي للتحول المذكور صفر %.

هـ- وأخيراً يعكس الجدول الأثر الإجمالي للتحول في تطبيق قوانين ضريبة الدخل على التنزيلات ذات الطابع الاجتماعي حيث بلغت (3+) نقطة تمثل أثراً مئوياً إيجابياً مقداره 12% .

جدول رقم (4) أثر تغيير القوانين الضريبية على التنزيلات الضريبية ذات الطابع الاجتماعي الخاصة بالمكلف الطبيعي

تنزيلات	25/1964	الآثر	17/2004	الآثر	17/2004	الآثر	Aug-11	الآثر	8/2011	الآثر	May-15	الآثر الإجمالي لتغيير على مستوى التنزيلات (نقاط بعد أقصى 5) %
التبرعات لضحايا الزلازل	غير معترف بها	1	20% لدخل الصافي	صفر	20% لدخل الصافي	(1-)	20% لدخل الضاع للضريه	صفر	20% لدخل الضاع للضريه	صفر	20% من الدخل الخاضع للضريه	0%
مساهمات إلى صناديق التأمين و التقاعد و الضمان	غير معترف بها	1	معترف بها بالكامل	صفر	معترف بها بالكامل	صفر	معترف بها بالكامل	صفر	معترف بها	صفر	معترف بها	20%
نفقات المعالجة الطبية عن المستخدمين وعائلاتهم	غير معترف بها	1	معترف بها بالكامل	صفر	معترف بها بالكامل	صفر	معترف بها بالكامل	صفر	معترف بها	صفر	معترف بها	20%
الحد الأقصى للتبرعات بناء على دعوة رسمية	غير معترف بها	1	20% من صافي الدخل	صفر	20% من صافي الدخل	(1-)	20% من الدخل الخاضع للضريه	صفر	20% من الدخل الخاضع للضريه	صفر	20% من الدخل الخاضع للضريه	0%
نفقات الضيافة	غير معترف بها	1	3% من الدخل الصافي أو 15000 \$	1	3% من الدخل الصافي أو 50 ألف \$ إيهما أقل	(1-)	1% من الاجمالي أو 150 ألف شيكل إيهما أقل	صفر	1% من الاجمالي أو 150 ألف شيكل إيهما أقل	صفر	1% من الدخل الاجمالي أو 150 ألف شيكل إيهما أقل	20%
الأثر الإجمالي للتغير على مستوى البند	نقاط (5) بعد أقصى	5	1	1	(3-)	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	0.12	12%
	%		100%	20%	60%-		0%	0%			0%	

يظهر الجدول (5) اختبار علاقته ANOVA³ بين التعديلات في قوانين ضريبة الدخل على التنزيلات ذات الطابع الاجتماعي ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي، أن مجموع مربعات الانحدار 6,42 وأن مجموع مربعات البواقي 54,58، وأن درجة حرية الانحدار 1 ودرجة حرية البواقي 2، وأن معدل مربعات كل من الانحدار 6.42 والبواقي 27.29. وأن قيمة الاختبار (F) لتحليل التباين 0,235، وأن مستوى الدلالة المحسوب (0.676) أكبر من (0.05) وهذا يمثل

أساس قبول الفرضية العدمية الثانية التي تنص على أنه لا يوجد علاقة بين التعديلات المتكررة على التنزيلات ذات الطابع الاجتماعي في قوانين ضريبة الدخل الفلسطيني ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي. وهذا يؤكد على عدم وجود علاقة دالة إحصائياً للتعديلات في قوانين ضريبة الدخل على التنزيلات ذات الطابع الاجتماعي بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي. كما يظهر جدول (6) مستوى الارتباط الضعيف البالغ (0.074) بين التعديلات في قوانين ضريبة الدخل على التنزيلات ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي. وأن مدى الدقة الضعيف في تقدير المتغير التابع (مستوى رفاهية المكلف الطبيعي) 0.005 باعتباره مفهوماً نسبياً.

جدول (5) اختبار العلاقة بين التعديلات في قوانين ضريبة الدخل على النزليات ذات

ANOVA^a الطابع الاجتماعي ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي.

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6.420	1	6.420	.235	.676 ^b
	Residual	54.580	2	27.290		
	Total	61.000	3			
a. Dependent Variable: prosperity-grand total						
b. Predictors: (Constant), deduction items total record						

جدول (6) ملخص المعاملات Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.074 ^a	.005	-.492	5.50757
a. Predictors: (Constant), deductions grand effect				

ثالثاً: الإعفاءات العائلية والشخصية:

يظهر جدول رقم (7) أثر التعديلات في قوانين ضريبة الدخل الخاصة بالإعفاءات الممنوحة على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي ما يلي:

أ- إعفاءات الراتب: تم منح المكلف الطبيعي إعفاء بمعدل 20% من الراتب من الضريبة على الدخل بموجب قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل. هذا الإعفاء تم الغاؤه بحيث يخضع للضريبة كامل الدخل من الراتب بموجب قانون رقم 17 لعام 2004. وبذلك يكون مثل ذلك التحول خطوة سلبية قدرها (-1) نقطة على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي. ومنذ تفعيل قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل، و ما يليه من تشريعات حول ضريبة الدخل تم العودة إلى منح إعفاء بمعدل 10% من الراتب الإجمالي من الضريبة.

ب- إعفاءات الإقامة: فقد كانت 4200 شيكل استنادا إلى ما ورد في دليل دائرة ضريبة الدخل- الإصدار الأول، لعام 1997 المفسر لتطبيق قانون رقم 25 لعام 1964 . وبموجب قانون رقم 17 لعام 2004 بلغ الإعفاء الشخصي (12000) شيكل، محققا بذلك أثرا إيجابيا (+1) نقطة بسبب إحداث تخفيض في الدخل الخاضع للضريبة على المكلف بمقداره (7800) شيكل. ويتعديل القانون المذكور عام 2008، بلغ هذا الإعفاء للمكلف (28800) شيكل، محققا بذلك أثرا إيجابيا بمقداره (+1) نقطة بسبب إحداثه تخفيضا في الدخل الخاضع للضريبة بمقداره (16800) شيكل. وبموجب قانون رقم 8 رقم لعام 2011 بلغ إعفاء الإقامة (30000) شيكل محققا أثرا إيجابيا إضافيا بمقداره (+1) نقطة لصالح المكلف. لأن ذلك يحقق تخفيضا في الدخل الخاضع للضريبة بمقداره (1200) شيكل. وأخيرا أورد قانون رقم 5 لعام 2015 أثرا إيجابيا على المكلف بمقداره (+1) نقطة، ممثلا تخفيضا في الدخل الخاضع للضريبة بمقداره (6000) شيكل بسبب اعتماد إعفاء الإقامة بقيمه 36000 شيكل.

جدول (7) أثر التعديلات في قوانين ضريبة الدخل الخاصة بالإعفاءات الممنوحة للمكلف

الطبيعي على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي

الإعفاء	25/1964 (أ) الأثر	17/2004 (ب) الأثر	17/2004 (ج) المعدل	الأثر	8/2011 (د) الأثر	5/2015 (هـ) الأثر	اجمالي الأثر نقاط من (5) %
جزء من الراتب	20% من الراتب الإجمالي (1-)	صفر %	10% من الراتب الإجمالي	صفر	10% من الراتب الإجمالي	صفر	0%
الإقامة	4200	12000	28800	1	30000	36000	4
التعليم	4200	10000 (1-)	0	1	6000	6000	1
السكن	0	20000	20000	0	30000	40000	3
إعفاء اعادة زوجة	2520 (1-)	2000 (1-)	صفر	صفر	صفر	صفر	2- 40%
إعفاء اعادة شرعية فرد	1260 شيكل لكل فرد	2000 شيكل لكل فرد (1-)	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر- 0%
إعفاء اعادة اولاد	1260 شيكل	2000 للفرد (1-)	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر 0%
إعفاء معالجة طبية عن نفسه وعائلته	غير معترف بها	6000 شيكل بحد أقصى (1-)	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر 0%
اجمالي اثر التحول	عدد النقاط (8) بحد أقصى	4	(3-)	3	2	0.15	15%
	%	50%	37.50%-	37.50%	25%		

وباحتساب إجمالي التخفيض في الدخل الخاضع للضريبة بسبب الإعفاء في الإقامة والبالغ (31800 شيكل)، يتحقق وفر ضريبي لا يقل عن 1640 شيكل على الأقل (على أساس 5% معدل ضريبة أدنى). وهذا يعكس الأثر التراكمي الإيجابي للتعديلات المتعلقة بالإقامة والذي يمثل (+4) نقطة.

ج- إعفاء التعليم: بلغ هذا الإعفاء بموجب (دليل دائرة ضريبة الدخل /الإصدار الأول) المستند إلى قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل (4200) شيكل. وبموجب قانون رقم 17 للعام 2004 ازداد هذا الإعفاء إلى (10000) شيكل محققا أثرا إيجابيا (+1) نقطة، حيث يمثل ذلك تخفيضا في الدخل الخاضع للضريبة مقداره (5800) شيكل. وعلى عكس ما ورد أعلاه ألغي إعفاء التعليم بموجب قانون رقم 17 للعام 2004 المعدل لعام 2008 محققا أثرا سلبيا مقداره (-1) نقطة، مما سيحدث زيادة في الدخل الخاضع للضريبة مقدارها 10000 شيكل. ثم تم تخفيض هذا الإعفاء بموجب قانون رقم 8 لعام 2011 ليصبح (6000) شيكل، محققا أثرا سلبيا مقداره (-1) نقطة، بسبب إحدائه زيادة في الدخل الخاضع للضريبة مقدارها (4000) شيكل. وقد بقي هذا الإعفاء ثابتا في ظل سريان قرار بقانون رقم 5 لعام 2015 المطبق حاليا. وفي الإجمال، بلغت محصلة التعديلات على إعفاء التعليم تخفيضا في الدخل الخاضع للضريبة (21800 شيكل) مما يؤكد الأثر الإيجابي للتحويل المذكور والبالغ +1 نقطة.

د- إعفاء السكن : لم يمنح قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل إعفاء مسكن للمكلف الطبيعي إلا إذا كان دخله من الراتب فقط. حيث بلغ 15% من إيجار السكن كحد أقصى كما ورد في الإصدار لدليل دائرة ضريبة الدخل لعام 1997. أما قانون ضريبة الدخل رقم 17 للعام 2004، وتعديلاته لعام 2008 فقد مثلت تحولا إيجابيا آخر مقداره (+1) نقطة بسبب منحها المكلف إعفاء مسكن مقداره (20000) شيكل. تلاها تحقيق أثر إيجابي مقداره (+1) نقطة بسبب زيادة هذا الإعفاء إلى (30000) شيكل. ثم أبقى القرار بقانون رقم 5 للعام 2015 على مبلغ الإعفاء دون تغيير. أخيرا بلغ إجمالي التخفيض في الدخل الخاضع للضريبة بسبب التعديلات القانونية لإعفاء السكن (40000 شيكل). وهذا يمثل تحول إيجابي لصالح المكلف يدعم ما تضمنه الجدول المذكور ومقداره (+3 نقطة).

ز- إعفاء إعالة الزوجة: بموجب قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل بلغ إعفاء إعالة الزوجة (2520) شيكل. وقد سجل التحويل منه إلى قانون رقم 17 لعام 2004 والذي يمنح إعفاء إعالة للزوجة

مقداره (2000) شيكل - أثراً سلبياً مقداره (-1) نقطة بسبب نقصان حجم الإعفاء مبلغ (520) شيكل، مما يترتب عليه زياده في الدخل الخاضع للضريبة بنفس المقدار. كما سجل التحول إلى تطبيق قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل تراجعاً سلبياً مقداره (-1) نقطة بسبب إلغاءه كلياً الإعفاء المذكور. كما أبتت التشريعات التالية على الإلغاء المذكور حتى الوقت الحالي. وباحتساب الأثر الإجمالي لتلك التعديلات تبين أنها تمثل سالب (-2) نقطة.

هـ- إعفاء إعالة الأبناء: بموجب قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل بلغ الإعفاء المذكور (1260) شيكل للولد الواحد. وقد زاد مقداره إلى ما يعادل (2000) شيكل بموجب قانون رقم 17 لعام 2004، مسجلاً أثراً إيجابياً مقداره (+1) نقطة. وبموجب التشريعات التالية وبدءاً بقانون رقم 17 لعام 2004 المعدل عام 2008، تم إلغاء هذه الإعالة كلياً مما أحدث أثراً سلبياً مقداره (-1) نقطة. وباحتساب الأثر الإجمالي للتحولات على هذا البند تبين أنها تساوي (صفر) نقطة.

و- إعفاء الإعالة الشرعيه: ويقصد به الإعفاء للوالدين. فقد بلغ بموجب قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل 1260 شيكل، ثم ازدادت قيمته بموجب قانون رقم 17 لعام 2004 لتصبح 2000 شيكل محدثة أثراً إيجابياً مقداره (+1) نقطة بسبب إحداثه تخفيضاً في الدخل الخاضع للضريبة مقداره 740 شيكل. وبموجب التشريعات التالية وبدءاً بقانون رقم 17 لعام 2004 المعدل وانتهاء بقرار بقانون رقم 5 لعام 2015 تم إلغاء الاعتراف بهذه الإعالة كلياً مما أحدث أثراً سلبياً مقداره (-1) نقطة، محدثاً زياده في الدخل الخاضع للضريبة مقدارها 2000 شيكل. وباحتساب الأثر الإجمالي للتحولات على هذا البند تبين عدم تحقيقها أي نقطة.

ي- المعالجه الطبيه: سجل قانون رقم 17 لعام 2004 اعترافاً لأول مره بمصاريف العلاج الطبي وبعد أقصى (6000) شيكل. وقد أحدث أثراً إيجابياً في التحول إلى القانون المذكور مقداره (+1) بسبب إحداثه تخفيضاً للدخل الخاضع للضريبة بالمبلغ المذكور. بعد ذلك ألغي ذلك الإعفاء في التشريعات اللاحقه بدءاً من قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل، مما شكل تراجعاً في أثر التحول مقداره (-1) نقطة بسبب ازدياد الدخل الخاضع للضريبة بمبلغ 6000 شيكل. وباحتساب الأثر الإجمالي للتحولات على هذا البند تبين أنها تساوي (صفر) نقطة.

باختصار، بلغ الأثر الإجمالي للتحويل في القوانين الضريبية، بدءاً من قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل وحتى قرار بقانون رقم 5 لعام 2015، (+6 نقطة من 40). وتمثل 15% من المستوى المنشود.

جدول (8) اختبار علاقة التعديلات في قوانين ضريبة الدخل حول الإعفاءات العائلية والشخصية بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي

ANOVA ^a						
	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.966	1	4.966	.177	.715 ^b
	Residual	56.034	2	28.017		
	Total	1.000	3			
a. Dependent Variable: prosperity-grand total						
b. Predictors: (Constant), exempt item total record						

جدول (9) ملخص المعاملات Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.285 ^a	.081	-.378	5.29313
a. Predictors: (Constant), exempt item total record				

يظهر جدول (8) نتيجة اختبار علاقة التعديلات في قوانين ضريبة الدخل حول الإعفاءات العائلية والشخصية بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي، حيث إن مجموع مربعات الانحدار 4.966، وإن مجموع مربعات البواقي 56.034، وإن درجة حرية الانحدار 1 ودرجة حرية البواقي 2، وإن معدل كل من مربعات الانحدار 4,966 والبواقي 28,017، وإن قيمة اختبار تحليل التباين 0,177، وإن مستوى الدلالة المحسوب (0.715) أكبر من (0,05) مما يمثل أساساً لقبول الفرضية العدمية الثالثة والتي تنص على: لا يوجد علاقة بين التعديلات المتكررة للإعفاءات العائلية والشخصية في قانون ضريبة الدخل ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي. كما يعكس جدول (9) الارتباط الضعيف بمستوى (0.285) بين أثر التعديلات على الإعفاءات في قوانين ضريبة الدخل و مستوى رفاهية المكلف الطبيعي، وأن مدى الدقة في تقدير المتغير التابع (مستوى رفاهية المكلف الطبيعي) 0.081 وهو ضعيف باعتبار الرفاهية مفهوماً نسبياً.

رابعاً: تحليل العلاقة بين الفجوة الزمنية للتحول في تطبيق قوانين ضريبة الدخل ومستوى رفاهية المكلف: بالتأمل في جدول (10) الذي يعرض ملخصاً للتوزيع العمودي لآثار التحول في قوانين ضريبة الدخل على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي نلاحظ ما يلي:

جدول (10) ملخص التوزيع العمودي (بالنقاط والنسب) لآثار التحول في قوانين ضريبة الدخل على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي

محطة التحول :-		17/2004-17/2004 المعدل		8/2011-8/2011 المعدل		5/2015-8/2011 المعدل	
الفاصل الزمني للتحول بالسنوات		7		3		3	
مجموعة التحول	نقاط أقصى التحول	ب/ا (%)		ج/ب (%)		د/ج (%)	
		نقاط فعلية	نقاط فعلية	نقاط فعلية	نقاط فعلية		
الدخول ذات الطابع الاجتماعي	4	4	23.50%	0%	0%	5.88%	1
التقزيلات ذات الطابع الاجتماعي	5	5	29.50%	1	5.88%	17.64%	0
الإعفاءات	8	4	23.50%	3	17.64%	14.25%	2
الأثر الإجمالي (17 نقطة)	13	13	76.50%	2	11.67%	4.75%	3

أ- سجل التحول من قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل إلى قانون رقم 17 لعام 2004 أثاراً إيجابياً بمعدل مئوي 76.5% من إجمالي الأثر المسجل للتحول المذكور، بفأصل زمني للتحول مقداره (7) سنوات. يليه 17.65% للتحول من قانون رقم 8 لعام 2011 المعدل إلى قرار بقانون (5) لعام 2015 و بفأصل زمني للتحول مقداره (3) سنوات. يليه في ذلك 4.75% للتحول من قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل عام 2008 إلى قانون رقم 8 لعام 2011 وبفأصل زمني للتحول مقداره (4) سنوات. في حين سجلت التحولات المتبقية أثراً إجمالية بسيطة تميل إلى السلبية علماً بأن الفأصل الزمني للتحول مقداره (3) سنوات على الأكثر

ويلاحظ من ذلك عدم وجود علاقة بين طول (فجوة) أو مدة التحول في التشريع ومستوى رفاهية المكلف.

ب- توزع أثر التحول من قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل إلى قانون رقم 17 لعام 2004 على النحو التالي: فقد احتلت التتزيلات ذات الطابع الاجتماعي الحصة الأكبر حيث سجل أثرًا إيجابيًا إجماليًا مقداره (+5 من 13) نقطة. تلاها في ذلك كل من الدخول ذات الطابع الاجتماعي و الإعفاءات حيث بلغ الأثر الإجمالي لكل منهما (+4 من 13 نقطة).

ج- توزع أثر التحول من قانون رقم 8 لعام 2011 المعدل إلى قانون رقم 5 لعام 2015 كما يلي: 11,76% للتحول في الإعفاءات، و 5.88% للدخول ذات الطابع الاجتماعي. فيما لم يسجل التحول على التتزيلات المذكورة أي أثر ملموس.

د- توزع أثر التحول من قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل إلى قانون رقم 8 لعام 2011 على النحو التالي: 17.65% للإعفاءات، (-5.88%) للدخول ذات الطابع الاجتماعي، و (-17.65%) للتتزيلات ذات الطابع الاجتماعي.

هـ- توزع أثر التحول من قانون رقم 17 لعام 2004 إلى قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل على النحو التالي: سجلت التتزيلات ذات الطابع الاجتماعي 5.88% ، في حين سجلت التعديلات على الإعفاءات أثرًا سلبيًا مقداره (-17.65%) .

ويظهر جدول (11) اختبار العلاقة بين طول فجوة التعديلات في قوانين ضريبة الدخل ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي: أن مجموع مربعات الانحدار 0.685، وأن مجموع مربعات البواقي 3.315، وأن درجة حرية الانحدار 1 ودرجة حرية البواقي 2 ، وأن معدل مربعات الانحدار 0.685 والبواقي 1.657، وقيمة اختبار تحليل التباين 0.414 ، وأن مستوى الدلالة المحسوب للعلاقة بين طول فجوة إجراء التعديل في قوانين ضريبة الدخل ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي (0.586). وهي أكبر من مستوى دلالة الاختبار (0.05). وهذا يمثل أساسًا لقبول الفرضية العدمية الرابعة التي تنص على أنه: لا يوجد علاقة بين طول فجوة إجراء التعديل في قوانين الضريبة على الدخل و مستوى رفاهية المكلف الطبيعي عند مستوى دلالة إحصائية 0,05 . وهذا يؤكد عدم وجود علاقة دالة إحصائية بين طول فجوة إجراء التعديل في قانون ضريبة الدخل ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي. كما يظهر جدول (12) أن عامل الارتباط متوسط المستوى ويبلغ (0.414) بين فجوة التعديلات الزميمة ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي، وأن مدى الدقة في

تقدير المتغير التابع (مستوى رفاهية المكلف الطبيعي) ضعيف و يبلغ 0.171 لكون الرفاهية مفهوما نسبيا.

جدول (11) اختبار العلاقة بين طول فجوة التعديلات في قوانين ضريبة ANOVA الدخل ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	.685	1	.685	.414	.586
Residual	3.315	2	1.657		
Total	4.000	3			

Dependent Variable: prosperity-grand total
Predictor: shift validity years

جدول (12) المعاملات Model Summary

Multiple R	R Square	Adjusted R Square	Apparent Prediction Error
.414	.171	-.243	.829

Dependent Variable: prosperity-grand total
Predictor: shift validity years

خامسا: التحليل الأفقي لآثار التحول في تطبيق القوانين الضريبية على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي: يظهر الجدول رقم (13) التحليل الأفقي لآثار التحول في تطبيق قوانين ضريبة الدخل بالنقاط و النسب المئوية كما يلي:

أ- بلغت محصلة التحول الإجمالي للقوانين محل الدراسة حول الدخول ذات الطابع الاجتماعي (+4) نقاط من أصل 20 نقطة. تمثل 20% من الأثر المنشود. فيبلغ التحول من قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل إلى قانون رقم 17 لعام 2004 (+4 نقطة)، تلاه في ذلك التحول من قانون رقم 8 لعام 2011 المعدل إلى قرار بقانون رقم 5 لعام 2015 بواقع (+1) نقطة فقط.

وكان الأثر محايدا (بواقع صفر نقطة) في التحولات من قانون رقم 17 لعام 2004 حتى قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل، والتحول من قانون رقم 17 لعام 2004 إلى قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل. ثم (-1) نقطة للتحويل من قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل إلى قانون رقم 8 لعام 2011.

ب- بلغ الأثر الإجمالي للتحويل في القوانين محل الدراسة حول التغيرات ذات الطابع الاجتماعي (+ 3 نقاط) وتمثل (+12%) من المستوى المنشود:- إذ احتل التحول من قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل الأثر الأكبر بواقع (+5) نقاط، تلاه في ذلك التحول من قانون رقم 17 لعام 2004 إلى قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل بواقع (+1) نقطة. أما التحول من قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل إلى قانون رقم 8 لعام 2011 فقد سجل أثرا سلبيا مقداره (-3) نقطة.

جدول رقم (13) : ملخص التوزيع الأفقي (بالنقاط والنسب) لآثار التحول في قوانين ضريبة الدخل على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي

التحول	1964/25 المعدل - 17/2004		17/2004-17/2004 المعدل		8/2011-8/2011 المعدل		8/2011-5/2015 المعدل		الأثر الإجمالي للتغيرات في القوانين على كل مجموعه	
	ب) (%)	نقاط فعليه	ج) (%)	نقاط فعليه	د) (%)	نقاط فعليه	هـ) (%)	نقاط فعليه	و) (%)	نقاط فعليه
الدخول الاجتماعي	4	100%	صفر	0%	(1-)	(25%-)	0	0%	1	25%
التزيبات	5	166.67%	1	33.33%	(3-)	(100%-)	0	0%	صفر	0%
الإعفاءات	8	66.67%	(3-)	(50%-)	3	50%	0	0%	2	33.33%
الأثر الإجمالي للتحولات	17 نقطة	76.50%	(2-)	(11.76%-)	(1-)	(5.88%-)	0	0%	3	17.65%

ج- بلغ الأثر الإجمالي للتحولات في التشريعات محل الدراسة حول الإعفاءات العائلية والشخصية الممنوحة للمكلف (+6 نقاط) وتمثل (+15%) من الأثر المنشود:- إذ احتل التحول من قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل إلى قانون رقم 17 لعام 2004 (+4 نقطة)، و(+3 نقاط) للتحويل من قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل إلى قانون رقم 8 لعام 2011، يليه (+2) نقطة للتحويل من قانون رقم 8 لعام 2011 المعدل إلى قانون رقم 5 لعام 2015. كما سجل

التحول من قانون رقم 17 لعام 2004 إلى قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل أثرا سلبيا مقداره (-3 نقطة).

د- سجل الأثر الإجمالي للتحولات في قوانين ضريبة الدخل على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي (13 نقطة من أصل 85)، بمعدل 15.29% من المستوى المنشود للرفاهية.

سادسا: علاقة التعديلات في قوانين ضريبة الدخل لكل من الدخول والتنزيلات والإعفاءات بمستوى رفاهية المكلف الطبيعي:

يعرض الجدول (14) مساهمة متغيرات الدخول ذات الطابع الاجتماعي، والتنزيلات ذات الطابع الاجتماعي و الإعفاءات العائلية في تحقيق مستوى رفاهية المكلف على النحو التالي: (6) نقطة تمثل 7.05% للإعفاءات ذات الطابع الاجتماعي، يليه (4) نقطة تمثل 4.71% للدخول ذات الطابع الاجتماعي، و(3) نقطة تمثل 3.53% للتنزيلات ذات الطابع الاجتماعي.

جدول (14) : توزيع مساهمات آثار التحول في قوانين ضريبة الدخل لمتغيرات الدراسة على مستوى رفاهية المكلف

المجموعه/المتغير	إجمالي الأثر الفعلي للمجموعه (بالنقاط)	نصيب المجموعه من الأثر النسبي الإجمالي
الدخول ذات الطابع الاجتماعي	4	$13/4 * 15.29\% = 4.71\%$
التنزيلات ذات الطابع الاجتماعي	3	$13/3 * 15.29\% = 3.53\%$
الإعفاءات العائلية	6	$13/6 * 15.29\% = 7.05\%$
الأثر على مستوى الرفاهية	13	13 نقطة وتمثل 15.29%

يظهر الجدول (15) أن قيم اختبار كروسكال ولاس بلغت 3 لكل من الدخول والتنزيلات ذات الطابع الاجتماعي ومستوى رفاهية المكلف ، كما بلغت 2.7 لمتغير الإعفاءات العائلية والشخصية عند درجة حرية مقدارها 2. كما أن مستوى الدلالة المحسوب لكل من الدخول والتنزيلات ذات الطابع الاجتماعي (0.223)، والإعفاءات العائلية والشخصية (0.259)، ومستوى الرفاهية الإجمالي (0.861) وتغوق مستوى دلالة الاختبار (0.05). مما يقود إلى قبول الفرضية العدمية الخامسة التي

تنص على أنه: لا يوجد اختلاف في أثر التعديلات في قوانين ضريبة الدخل على الدخل والنتزيلات ذات الطابع الاجتماعي والإعفاءات العائلية على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي عند مستوى دلالة إحصائية 0.05. أي أن الاختلافات في أثر التعديلات في قوانين ضريبة الدخل لأي من الدخل والنتزيلات ذات الطابع الاجتماعي والإعفاءات العائلية والشخصية، وبرغم وجودها فإنها غير دالة إحصائياً على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي.

جدول (15) نتائج اختبار مدى اختلاف مجموعات قياس التحول في قوانين الضريبة على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي

Test Statistics ^a				
	incomes grand effect	deductions grand effect	exempts grand effect	prosperity-grand total
Kruskal-Wallis H	3.000	3.000	2.700	.300
df	2	2	2	2
Asymp. Sig.	.223	.223	.259	.861
a. Kruskal Wallis Test				

ملخص النتائج والتوصيات :

1- الآثار الإجمالية للتحولات:

أ- سجلت محصلة التحولات في تطبيق التشريعات الضريبية محل الدراسة رقماً متواضعاً مقداره 15.29 % من الأثر الإجمالي المنشود. ويعكس ذلك القصور الذي تعاني منه منظومة الضرائب الفلسطينية متقفاً بذلك مع (Nashwan, 2017)، وضرورة إجراء إصلاحات جذرية وتحسينات شاملة في تلك المنظومة.

ب- يحتل التحول من تطبيق قانون رقم 25 لعام 1964 المعدل إلى قانون رقم 17 لعام 2004 ثلاثة أرباع الأثر أعلاه، بينما تحتل باقي التعديلات الربع الآخر. وربما يعكس ذلك عجز النظام الضريبي الفلسطيني عن تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للضريبة مشابهاً بذلك النظام الضريبي السوري (Almahainy, 2003). كما يعكس أيضاً ضعف أداء الإدارة

الضريبة الفلسطينية الناتج عن تعدد وتنوع الأنظمة: البريطانية، والأردنية، والإسرائيلية وافتلسطينيه، وعدم استقرار التشريع الضريبي، وضعف الوعي الضريبي منسجما مع دراسة (Abdel Hameed, 2014) حول النظام الضريبي في الجزائر.

ج -رغم كونه نقطة تحول أساسي نحو تطبيق قوانين سيادية موحدة في شطري الوطن -الضفة وغزه -في آن واحد، حققت التحولات إلى قانون رقم 17 لعام 2004 أثرا سلبيا على مستوى الرفاهيه مقداره (-1,41%) . كما سجل التحول من تطبيق قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل إلى قانون رقم 8 لعام 2011 أثرا سلبيا آخر على مستوى الرفاهية مقداره (-0.7%) ، وربما يعزى ذلك إلى إفراط تلك القوانين في منح الإعفاءات للمكلف دون قيد أو شرط متفقا بذلك مع دراسة (Al Mizan Center for Human Rights, 2011) التي عكست أيضا عدم شعور المكلف بالعدالة الضريبية بسبب اقتصار تطبيق القانون على الضفه الغربية فقط.

د- رغم مروره بعدة تعديلات ، فقد كان قانون رقم 8 لعام 2011 غير متوازن الأهداف. فقد كانت مساهمته غير ملموسة تمثل بمجملها 25% من الأثر المتوقع للتعديلات موضع الدراسة. فقد صدر لتحقيق المزيد من الإيراد الضريبي (Alawneh, 2012) ولم يراع التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية بسبب انحيازه للأغنياء (Abdul Kareem, et al., 2015).

هـ- توزعت الآثار الإيجابية للتعديلات في قوانين ضريبة الدخل محل الدراسة والبالغة 15.29% من الأثر المنشود على النحو التالي: 7.01% للإعفاءات العائلية والشخصية، 4.67% للدخول الاجتماعية، و 3.53% للتنزيلات ذات الطابع الاجتماعي. وهذه النسب المتواضعة تمثل مؤشرات بسيطه للمزيد من التعديلات المستقبليه في قانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011 .

2- الدخول الاجتماعية:

أ- أثرت التعديلات في القوانين موضع الدراسة حول الدخول الاجتماعية على مستوى رفاهية المكلف الطبيعي بإيجابية قدرها 4.67 % من الأثر المنشود للرفاهية. وهو ضئيل جدا رغم توسع نطاق الإعفاء من الإعاقة ليشمل جميع الإعاقات في القوانين الفلسطينية التالية. والإعفاء التام للإرث من الضرائب، والثبات النسبي في منح إعفاء الراتب، وإعفاء راتب التقاعد من الضريبة. ويوصي الباحث بضرورة زيادتها بشكل انتقائي مدروس تجنبنا لوقوع في مشاكل تحد من قدرة النظام الضريبي التحصيليه (Imam, 2007).

ب- تم اختبار الفرضية العدمية الأولى، وتبين عدم وجود علاقة دالة إحصائية بين أثر التعديلات في قوانين الضريبة موضع البحث على الدخل ذات الطابع الاجتماعي ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي. وأن الارتباط بينهما ضعيف جدا (0.074).

3- التنزيلات الاجتماعية:

أ- ساهمت التعديلات في قوانين ضريبة الدخل حول التنزيلات الاجتماعية بمستوى رفاهية مقداره 03.53 % من الأثر المنشود للرفاهية وهو ضئيل جدا. فقد لوحظ أن أثر التحول إلى تطبيق قانون 17 لعام 2004 إيجابي بخصوص كل من التبرعات لصناديق الزكاة، والتبرعات بناء على دعوة رسمية، ونفقات الضيافة، ونفقات المعالجة الطبية. لكن التأثير عليها كان سلبيا عند الانتقال إلى تطبيق قانون 17 لعام 2004 المعدل. في حين لم يلاحظ أي أثر عليها بسبب تطبيق التشريعات اللاحقة. ورغم تعدد بنود النفقات في تلك القوانين إلا أنها لم تمثل تكلفة فعلية لتحقيق الدخل، وليس لها أثر إيجابي على الكفاءة الضريبية للمكلف كما اشترطت دراسة (Richter, 2004).

ب- تم اختبار الفرضية العدمية الثانية، وتبين عدم وجود علاقة دالة إحصائية بين أثر التعديلات على التنزيلات في قوانين الضريبة موضع البحث ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي، وأن الارتباط بينهما ضعيف جدا (0.074).

4- الإعفاءات العائلية والشخصية:

أ- ساهمت التعديلات في قوانين ضريبة الدخل محل الدراسة حول الإعفاءات العائلية والشخصية بأثر مقداره 05,7 % من الأثر المنشود لمستوى رفاهية المكلف الطبيعي وهو أيضا ضئيل جدا.

ب- كانت عملية التحول إلى تطبيق قانون رقم 17 لعام 2004 فيما يخص الإقامة، التعليم، السكن وإعالة الزوجه والأولاد إيجابية الأثر. إلا أن الإعالة سرعان ما تلاشت بسبب التحول إلى قانون رقم 17 لعام 2004 المعدل الذي أهملها. ويعتقد الباحث أنه لا بد للمشرع الفلسطيني أن يمنح إعفاءات حقيقية للمكلف الطبيعي تقلل من فئة الفقراء في المجتمع من خلال خلق آلية فعالة للتنمية الاجتماعية بحيث تحقق العدالة الاجتماعية وبما يتناسب مع الواقع الفلسطيني (Abdel-Dayem, 2018)، كأن يتم منح إعفاء جامعي دون تحديد سقف للمستفيدين، وإعفاء الأبناء دون تحديد السن أو العدد (Abu heibah, 1999)، ومنح

إعفاءات إضافية على الإقامة وبناء المسكن لتثبيت وجود الإنسان على الأرض الفلسطينية. كما يشترط عند منح الإعفاء أيا كان أن يحفظ التوازن بين المصالح المتعارضة للمكلفين بدفع الضريبة والدولة انسجاما مع دراسة (Al-Buraishi, 2015). ومنح إعفاءات بشكل عادل على مكافأة نهاية الخدمة لتشمل فئات أخرى كالاطباء والمهندسين بما يتلاءم مع ظروفهم وبما ينسجم مع أوردته دراسة (Jaradat, 2017).

ت- تم اختبار الفرضية العدمية الثالثة وتبين عدم وجود علاقة دالة إحصائيا بين أثر التعديلات في قوانين ضريبة الدخل على الإعفاءات العائلية والشخصية موضع البحث ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي، وأن الارتباط بينهما ضعيف بمستوى (0.285).

ث -تباينت فجوات تعديل فواتير ضريبة الدخل موضع الدراسة من سنة إلى 7 سنوات على الأقل. وكانت نتيجة اختبار الفرضية العدمية الرابعة أن العلاقة بين فجوة التعديل الزمنية للقانون الضريبي ومستوى رفاهية المكلف الطبيعي غير دالة إحصائيا، وأن مستوى الارتباط بين المتغيرين المذكورين (0.414) ضعيف أيضا.

ج - تبين وجود تباين في مستوى مساهمة كل من الدخول والتزيلات الاجتماعية والإعفاءات في تحقيق رفاهية المكلف. حيث قبلت الفرضية العدمية الخامسة لتؤكد عدم وجود اختلاف دال إحصائيا في مساهمات كل منها في تحقيق مستوى رفاهية المكلف الطبيعي. وهذا يدل على عدم جدية التعديلات القانونية لأي من الدخول والتزيلات ذات الطابع الاجتماعي، والإعفاءات العائلية والشخصية. بناء عليه يمكن إدراج التوصيات التالية:

1- تبني سياسة ضريبية متوازنة الأهداف وبما يتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة، يتبعه إصلاحات جدية وجذرية في النظام الضريبي والإدارة الضريبية الفلسطينية لتمكينها من التخلص من الإرث القديم وربما المتناقض من اللوائح والأنظمة.

2- إجراء تعديلات أو إصدار تشريعات ضريبية جديدة منسجمة مع السياسة الضريبية ومدعمة بمنظومه شاملة من اللوائح الأنظمة لتطبيق تلك التشريعات.

3- إعادة النظر في الإعفاءات الممنوحة على الدخول ذات الطابع الاجتماعي بما يعزز الكفاءة التحصيلية للنظام الضريبي الفلسطيني

4- زيادة حجم النفقات ذات الطابع الاجتماعي بإزالة أو تخفيض قيود الاعتراف بها كتتزيلات من الدخل الضريبي.

5- رفع القيود عن الإعفاءات العائلية والشخصية الممنوحة للمكلف ومنح إعفاءات إضافية بشرط تحقيق العدالة الاجتماعية واحترام الشيخوخة وتثبيت الوجود الفلسطيني على الأرض وبشرط إحداث التوازن بين المكلف والحكومة الفلسطينية.

المراجع والمصادر

أبو هيبه، رياض (1999)، *عدالة الإعفاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل في السلطة الوطنية الفلسطينية*، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة بير زيت.

البريشي، إسماعيل (2015)، *الإعفاءات الضريبية في الفقه الإسلامي: مفهومها ومجالاتها وآثارها*، مجلة دراسات- علوم الشريعة والقانون الجامعة الأردنية، 42 (1)، 182-255.

حامد، جمال (2003)، *سياسات الإصلاح الضريبي*، المعهد العربي للتخطيط، 2(13)، الكويت، استرجعت من الموقع

[http://www.arab-api.org/ar/publicationlists.aspx?publication_cat_id=4#prettyPhoto\[iframe\]/118](http://www.arab-api.org/ar/publicationlists.aspx?publication_cat_id=4#prettyPhoto[iframe]/118)

دولة فلسطين، وزارة المالية، قرار بقانون ضريبة الدخل رقم 4 لعام 2014 . استرجعت من <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16575>

دولة فلسطين، وزارة المالية، قرار بقانون ضريبة الدخل رقم 5 لعام 2015. استرجعت من <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16702>

السلطة الوطنية الفلسطينية، وزارة المالية، دليل دائرة ضريبة الدخل-الإصدار الأول، 1997.

السلطة الوطنية الفلسطينية، وزارة المالية، قانون ضريبة الدخل-رقم 17 لعام 2004. استرجعت من <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=14744>

السلطة الوطنية الفلسطينية، وزارة المالية، قانون ضريبة الدخل-رقم 17 لعام 2004 المعدل. استرجع من

<http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=14744>

السلطة الوطنية الفلسطينية، وزارة المالية، قرار بقانون ضريبة الدخل-رقم 8 لعام 2011.

استرجع من <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16576>

السلطة الوطنية الفلسطينية، وزارة المالية، قرار بقانون ضريبة الدخل-رقم 8 المعدل لعام 2012.

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

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

شهاب، علي طالب(2011) النظام الضريبي في العراق (الواقع والتحديات)، مجلة العلوم الاقتصادية، 7 (28)، 140-159.

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

عبد الدايم، دعاء (2018) أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية الممطبة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

عبد الكريم، نصر وآخرون (2015)، دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاجتماعية، مشروع تفعيل المشاركة المجتمعية في الرقابة على الموازنة العامة والأصلاح الضريبي، الطبعة الأولى، منشورات مفتاح. استرجعت من <http://library.mas.ps/FileManager/MarcXML?libId=1&recordNo=226>
76

العطوط، سامح (2009)، أثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 لعام 2004 على التهرب الضريبي في فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات، (17)، 152-179.

علاونه، أ. (2012)، تداعيات قانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011، جمعية حماية المستهلك الفلسطيني، متاح على الموقع الإلكتروني. <http://pcp.ps/category/20/1>.

علاونه، م. (2017)، أثر تعديلات قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار دافعي الضرائب، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

محمد، احمد جاسم وعوده، محمد حسن (2014)، دراسة وتحليل الرفاهية الاقتصادية في العراق للمدة (1975-2011)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، 31 (8)، 82-101. استرجعت من <http://search.mandumah.com/Record/622215> .

مركز الميزان لحقوق الانسان(2011)، الابعاد الاجتماعية للضريبة في قطاع غزة. استرجعت من <http://www.mezan.org/post/12362>

معهد السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، (2015) ورقة خلفيه جلسة طاولة مستديره رقم(4) ب عنوان: تعديلات قانون ضريبة الدخل-الاهداف والنتائج المتوقعة. استرجعت من <https://library.palestineconomy.ps/public/files/server/20151012125044-2.pdf>

المملكة الأردنية الهاشمية، وزارة الماليه، قانون ضريبة الدخل 25 لعام 1964. استرجع من https://muqtafi2.birzeit.edu/yamen2/ar/legislations/act_card/JTJGZGII MkZtdXF0YWZpJTJGYWN0JTJGeG1sJTJGMtk2NCUyRmxhd19QcmluY2VfMTk2NC0xMC0xN19heiUyRjI1XzE5NjQueG1s

مهاني،محمود نمر(2010)، أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشوره، الجامعة الاسلاميه، غزة. استرجعت من

https://iugspace.iugaza.edu.ps/bitstream/handle/20.500.12358/18211/file_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y

المهاني، محمد خالد (2003)، دور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، 2(19)، 255-315. استرجعت من الموقع

<http://damascusuniversity.edu.sy/mag/law/old/economics/2003/19-2/mahaini.pdf>

نشوان، اسكندر (2017)، استراتيجيه مقترحه لتطوير منظومة ضريبة الدخل بدولة فلسطين: دراسة تحليليه، مجلة جامعة الأقصى- سلسلة العلوم الانسانية ، 1 (21)، 212-258.

References:

- Alawneh, A. (2012). *The implications of Income Tax Law 8 of 2011, Palestinian Consumer Protection Association*, available at <http://pcp.ps/category/20/1>.
- Alawneh, M. Z. (2017). *The Impact of Amendments in the Palestinian Income Tax Law No. (8) of 2011 on the Public Treasury and Senior Taxpayers*, Unpublished Master's Thesis, An-Najah National University, Palestine
- Abdel-Dayem, D. (2018). *The Impact of Tax Exemptions on Achieving Social Justice in Tax Systems Implemented in Palestine*, Unpublished Master Thesis, An-Najah National University, Palestine
- Abdel Hameed, A. (2014). *The Effectiveness of Tax Policy in Achieving Sustainable Development - Case Study of Algeria during the Period (2001-2012)*, Unpublished Master Thesis, Farhat Abbas-Setif University, Algeria.
- Abdul Kareem, N. et al. (2015). *Evaluation Study of the Income Tax Law 2011 and its Amendments from the Social Justice Perspective, the Project of Activating Community Participation in the Control of the Public Budget and Tax Reform*, First Edition, Miftah Publications .available at <http://library.mas.ps/FileManager/MarcXML?libId=1&recordNo=22676>
- Abu heiba, R.(1999). *The Fairness of Tax Exemptions in The Income Tax Laws of Palestine National Authority*, Unpublished Master Thesis, Birzeit University Palestine.
- Al-Atout, S. (2009). Impact of the Income Tax Law No. 17 of 2004 on Tax Evasion in Palestine, *Al-Quds Open University Journal for Research and Studies*, (17),152-179.
- Al-Buraishi, I. (2015). Tax exemptions in Islamic jurisprudence: their concept, fields and implications, *Dirasat - Sharia and Law Sciences, The University of Jordan*, 42 (1) , 255-182.

Almahainy, M. K., (2003). The Role of Tax in Economic and Social Development with Applied Cases in Comparative Tax Legislation, *Damascus University Journal, Damascus Syria*, 19, (2), 255-315. Retrieved from.

<http://damascusuniversity.edu.sy/mag/law/old/economics/2003/19-2/mahaini.pdf>

Al Mizan Center for Human Rights (2011). Social Dimensions of Taxation in the Gaza Strip. <http://www.mezan.org/post/12362>

Brook N.& Hwong, T. (2006). The Social Benefits and Economic Costs of Taxation: A comparison of High and Low Tax Countries, Report issued by Canadian Centre for Policy Alternatives, Ottawa, Canada.

Income Tax Department Guidelines To Income Tax (1997). pub(1) for(1997) . Palestine Ministry of Finance, Ramallah.

Income Tax Law in Jordan (1964). Pub. L. No. (25) of 1964: The Palestinian Legal and Judicial System (AL Muqtafi). Retrieved from <https://muqtafi2.birzeit.edu/muqtafi2/transform/fulltext/L2RiL211cXRhZmkvYWN0L3htbC8xOTY0L2xhd19QcmlyY2VfMTk2NC0xMC0xN19hci8yNV8xOTY0LnhtbA%3D%3D>

Income Tax Law in Palestine (2004). Pub. L. No. (17) of 2004. Ramallah, Palestine: The Palestinian Legal and Judicial System (AL Muqtafi). Retrieved from <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=14744>

Income Tax Law in Palestine (amended) (2004). Pub. L. No. (17) of 2008. Ramallah, Palestine: The Palestinian Legal and Judicial System (AL Muqtafi). Retrieved from

<http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16576>

Income Tax Law in Palestine (2011). Pub. L. No. (8) of 2011. Ramallah, Palestine: The Palestinian Legal and Judicial System (AL Muqtafi). Retrieved from <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16266> K

Income Tax Law in Palestine (2011). Pub. L. No. (4) of 2014. Ramallah, Palestine: The Palestinian Legal and Judicial System (AL Muqtafi). Retrieved from <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16575>

Income Tax Law in Palestine(amended) (2011). Pub. L. No. (5) of 201 5. Ramallah, Palestine: The Palestinian Legal and Judicial System (AL Muqtafi). Retrieved from

<http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=16702>

- Imam P.(2007). Effect of Corruption on Tax Revenues in Middle East,IMF paper available on <http://www.ssrn.com>
- Jaradat, A.(2017). *The Impact of Amendments to the Income Tax Law during 2014-2015 in Encouraging Investment and its Role in Achieving Tax Justice*, Unpublished Master Thesis, Annajah National University, Palestine.
- Mahani, M. N. (2010). *The Effect of Encouragement Incentives in the Palestinian Income Tax Law on Tax Revenues in the Gaza Strip*, Unpublished Master Thesis, Islamic University, Gaza.Retrieved from https://iugspace.iugaza.edu.ps/bitstream/handle/20.500.12358/18211/file_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Muhammad, A. and Odeh, M. (2014). Study and Analysis of Economic Welfare in Iraq for the Period (1975-2011), *Al-Ghary Journal for Economic and Administrative Sciences'*, Al-Kufa University, Iraq,8(31), 82-101. <http://search.mandumah.com/Record/622215>
- Nashwan I, (2017). A Proposed Strategy for Developing the Income Tax System in the State of Palestine: An Analytical Study, *Al-Aqsa University Journal - Human Sciences Series*, Gaza,21(1), 212-258.
- Ofoegbo G.et al., (2016). Empirical Analysis of Effect of Tax Revenue on Economic Development of Nigeria, *International Journal of Asian Social Science*, .6(10), 604-613available at [http://www.aessweb.com/pdf-files/IJASS-2016-6\(10\)-604-613.pdf](http://www.aessweb.com/pdf-files/IJASS-2016-6(10)-604-613.pdf)
- Palestinian Economic Policy Institute (MAS). (2015). Background Paper Roundtable Session No. (4) Title: Amendments to the Income Tax Law - Objectives and Expected Results. (online) available <https://library.palestineconomy.ps/public/files/server/20151012125044-2.pdf>
- Richter W. (2004). *Efficiency Tax Effects of Tax Deductions for Work-related Expenses*, CESifo Working Paper No. 1311 available at:- https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=617902
- Saleem, Iyad I., (2005). *The Impact of Tax Exemptions "Personal & Family" on Family Size*, Unpublished Master Thesis,Annajah National University, Palestine.
- Shehab, Ali T. (2011). Taxing System in Iraq (Reality & Challenges), *Journal of Economic Sciences*, 28(7) ,140-159.