

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني

إعداد

محمد واصف أحمد صالح

إشراف

د. غسان دعاس

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

2014

دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني

إعداد

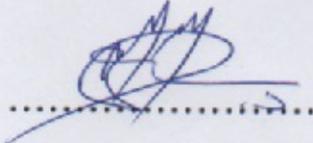
محمد واصف احمد صالح

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2014/4/17، وأجيزت.

التوقيع

.....


.....


.....


أعضاء لجنة المناقشة

- د. غسان دعاس / مشرفاً رئيساً

- د. صهيب جرار / ممتحناً خارجياً

- د. سامح العطوط / ممتحناً داخلياً

الإهداء

الحمد لله الذي وهبني نعمة العقل، وأمدني بالقوة والإرادة حتى اتممت هذا العمل
المناضع، وبعد:

إلى سيد البرية ومعلمها سيد الخلق أجمعين وخاتمة النبيين والمرسلين، سيدنا محمد
عليه أفضل الصلاة وأتم السلام

إلى والدي الكريمين اللذين منحاني الكثير من عطائهم وصبرهم ودعائهم راجياً
الله عز وجل أن يطيل في عمرهم ويحسن عملهم ويدير الصحة عليهم.

إلى مثلي الأعلى الدكتور (غسان دغاس) أقدّم بخزير الشكر والامتنان على
مساعدهم لي وإشرافهم على رسالتي وتزويدي بالمعرفة والعطاء لإجازة هذا العمل.

إلى أخواتي " مريم، حنان"، وأصدقائي وزملائي بلا استثناء الذين شجعوني
وشاركوني في مسيرتي وكانوا خير حافز على إتمام هذا البحث.

وأخيراً إلى كل من ساعدني في هذا العمل ولو بكلمة واحدة

لكرمني كل الشكر والتقدير

الشكر والتقدير

من لا يشكر الناس لا يشكر الله

فالشكر لله تعالى الذي وفقني لهذا وأنعم عليّ

ثم الشكر لكل إنسان أمدتني يده المساعدة من قريب أو من بعيد وعلى
رأسهم المشرف الدكتور غسان دغاس الذي لم يدخل عليّ بالنصائح
والنوجيهات

كما لا يفوتني أن أشكر أعضاء لجنة المناقشة الموقرة كل باسمه على ما بذلوه
من جهود في قراءة الرسالة فجزاهم الله كل خير.

محمد صالح

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدّم الرسالة التي تحمل عنوان:

"دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني"

أقرّ بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص باستثناء ما تمّت الإشارة إليه حينما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم تقدّم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

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

Student's Name:

اسم الطالب :

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
ط	فهرس الجداول
ك	فهرس الأشكال
ل	الملخص
1	الفصل الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة
2	مقدمة
3	مبررات الدراسة
4	مشكلة الدراسة
4	أهداف الدراسة
5	أهمية الدراسة
5	فرضيات الدراسة
6	منهج الدراسة
7	حدود الدراسة
7	مجتمع وعينة الدراسة
7	متغيرات الدراسة

9	نموذج الدراسة
9	الدراسات السابقة
15	الفصل الثاني: مدخل إلى الضرائب
16	المبحث الأول: المفهوم العام للضريبة
16	مطلب أول: تعريف الضريبة وخصائصها
19	مطلب ثاني: أهداف الضرائب
25	المبحث الثاني: أنواع الضرائب، وقواعد فرضها الأساسية
25	المطلب الأول: أنواع الضرائب
35	المطلب الثاني: قواعد وأسس فرض الضريبة
41	الفصل الثالث: العبء الضريبي
42	المبحث الأول: الاطار العام للعبء الضريبي
42	المطلب الأول: المفهوم العام للعبء الضريبي
52	المطلب الثاني: صور نقل العبء الضريبي
56	المبحث الثاني: نظريات العبء الضريبي والعوامل التي تتوقف عليها
57	المطلب الأول: نظريات العبء الضريبي
60	المطلب الثاني: العوامل المحددة للعبء الضريبي
66	المطلب الثالث: قياس العبء الضريبي

69	الفصل الرابع: الفعالية الضريبية
70	المبحث الأول: ماهية الفعالية الضريبية
71	المطلب الأول: مفهوم الفعالية الضريبية وخصائصها
74	المطلب الثاني: مؤشرات النظام الضريبي الجيد
76	المبحث الثاني: آثار الضرائب على عملية التنمية الاقتصادي، الاجتماعية، والمالية
76	المطلب الأول: دور العبء الضريبي في تحقيق العدالة الاجتماعية
81	المطلب الثاني: دور الضرائب في تحقيق الاهداف المالية
84	المطلب الثالث: اثر الضرائب في تحقيق المتغيرات الاقتصادية
93	الفصل الخامس
94	المبحث الأول: المنهجية ومجتمع وعينة الدراسة
94	مقدمة
94	المنهج العلمي
94	مجتمع الدراسة
94	عينة الدراسة
97	أداة الدراسة
100	اجراءات الدراسة
100	تصميم الدراسة

101	المعالجة الإحصائية
102	المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات
102	مقدمة
102	تحليل اسئلة الدراسة
113	اختبار فرضيات الدراسة
125	الفصل السادس: النتائج والتوصيات
126	النتائج
134	التوصيات
138	المراجع
149	ملحق رقم 1: الاستبانة
156	ملحق رقم 2: قائمة المحكمين
b	Abstract

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
30	مقارنة بين الضريبة الموحدة والضرائب المتعددة	1.2
84	ابرز السلع المستوردة في فلسطين للعام 2012	1.4
88	الرقم القياسي لأسعار المستهلك خلال المدة 2009-2012	2.4
95	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية	1.5
96	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	2.5
96	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص	3.5
97	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	4.5
99	درجة الموافقة المكوّنة من 3 فئات	5.5
103	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال المعدلات الضريبية	6.5
106	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال العدالة الضريبية	7.5
107	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال التهرب الضريبي	8.5
109	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال صور وأشكال نقل العبء الضريبي	9.5
112	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال الرضا	10.5

	الضريبي	
114	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية لتوضيح الفروق	11.5
115	نتائج اختبار التباين الاحادي لدلالة الفروق تعزى لمتغير الفئة العمرية	12.5
116	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير المؤهل العلمي لتوضيح الفروق	13.5
117	نتائج اختبار التباين الاحادي لدلالة الفروق تعزى لمتغير المؤهل العلمي	14.5
118	نتائج اختبار LSD للمقارنات البعدية لدلالة الفروق للمجال المعدلات الضريبية تعزى لمتغير المؤهل العلمي	15.5
119	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص لتوضيح الفروق	16.5
120	نتائج اختبار التباين الاحادي لدلالة الفروق تعزى لمتغير التخصص	17.5
121	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير المسمى الوظيفي لتوضيح الفروق	18.5
122	نتائج اختبار التباين الاحادي لدلالة الفروق تعزى لمتغير المسمى الوظيفي	19.5
123	نتائج اختبار LSD للمقارنات البعدية لدلالة الفروق للمجالات العدالة الضريبية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي	20.5

137	ملخص لأهم النتائج والتوصيات	6.1
-----	-----------------------------	-----

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل	رقم
47	منحنى لافر	1.3
62	الطلب غير مرن والعرض مرن	2.3
62	الطلب مرن والعرض غير مرن	3.3
62	الطلب مرن والعرض غير مرن تماماً	4.3
62	الطلب غير مرن تماماً والعرض مرن	5.3
82	الايادات الضريبية للأعوام 2012-2004	1.4
83	الناتج المحلي الاجمالي للأعوام 2012-2004	2.4

"دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني"

إعداد الطالب

محمد واصف أحمد صالح

إشراف

د. غسان دعّاس

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، كما هدفت إلى التعرف على دور متغيرات الدراسة مثل الفئة العمرية، والمؤهل العلمي، والتخصص، والمسمى الوظيفي.

وقد تم تقسيم هذه الدراسة لست فصول:

حيث تناول الفصل الأول مقدّمة الدراسة ومبررات الدراسة ومشكلتها وأهميتها وأهدافها ومنهجها ومحدداتها، أما الفصل الثاني فقد تناول مدخل إلى الضرائب للتعرف بمفهومها وخصائصها وأهدافها وأنواعها وقواعدها الأساسية، أما الفصل الثالث بعنوان العبء الضريبي الذي تناول المفهوم العام للعبء الضريبي وصور نقله ونظرياته والعوامل المحددة له وطرق قياسه، والفصل الرابع من هذه الدراسة كان بعنوان الفعالية الضريبية حيث تناول المفهوم العام للفعالية الضريبية وخصائصها ومؤشرات الفعالية الضريبية، واثار الضرائب على المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

ومن أجل تحقيق هدف الدراسة، تم تطوير أداة الدراسة (استبانة) والتي تتكوّن من (42) فقرة تمّ توزيعها على عيّنة مؤلفة من 142 فرداً بين مكلفين ومأموري التقدير في ضريبة الدخل والقيمة المضافة، وبعد عملية تجميعها تم ترميزها وإدخالها إلى الحاسوب ومعالجتها إحصائياً.

وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود درجات متفاوتة بين متدنية وعالية ومتوسطة على سؤال الدراسة الرئيسي وهو: ما هو دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني؟

كما أشارت نتائج الدراسة إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي، ومتغير المسمى الوظيفي.

وبناء على النتائج السابقة تم وضع التوصيات التالية:

1. تحديد المعدلات الضريبية بما يتلاءم مع احتياجات الاقتصاد الفلسطيني ومتطلباته.
2. استخدام المعدلات الضريبية كأداة تخطيط وتوجيه، حيث تهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال توزيع الأعباء، كما يمكن استخدامها في التأثير على الاستثمار والانتاج.
3. توسيع سيطرة الإدارة الضريبية على أوسع قادة من المكلفين، بحيث تفرض الضرائب على الجميع دون استثناء حتى تتحقق العدالة من فرض الضرائب.
4. العمل على إصلاح التشوهات الهيكلية التي سببها الربط القسري للاقتصاد الفلسطيني بالاقتصاد الاسرائيلي وإعادة صياغة العلاقة بينهما بالشكل الذي يوجه الاقتصاد الفلسطيني للنمو.
5. العمل على مبدأ ترسيخ احترام القوانين، وتعريف المكلف بما له من حقوق وما عليه من واجبات.
6. توضيح سبل انفاق المال العام لما له دور في إقناع المكلفين بأن الضريبة التي يدفعونها تذهب للمصلحة العامة.
1. ضرورة العمل على إمكانية زيادة الإعفاءات الضريبية الممنوحة في القانون تشجيعاً للمكلفين على سداد الضريبة دون تأخير، مثل إعفاءات السكن، إعفاءات الزوجة والأولاد.

الفصل الأول

الإجراءات المنهجية للدراسة

1.1 مقَدِّمة

2.1 مبررات الدراسة

3.1 مشكلة الدراسة

4.1 أهداف الدراسة

5.1 فرضيات الدراسة

6.1 منهج الدراسة

7.1 حدود الدراسة

8.1 مجتمع وعيِّنة الدراسة

9.1 متغيرات الدراسة

10.1 نموذج الدراسة

11.1 الدراسات السابقة

1. المقدمة

يعتبر الاستقرار الاقتصادي للدولة شرطاً ضرورياً من أجل التنمية والنمو، لذلك تحتاج سياسة الاقتصاد في الدولة أن يتم تطويرها ضمن إطار منسق وبذلك تكون السياسات المالية والنقدية ومعدلات الصرف وإدارة رأس المال متجانسة مع بعضها البعض (غوش، 2007، ص4).

ولكون السياسة المالية تحتل مكانة هامة بين السياسات الأخرى لكونها تستطيع أن تقوم بالدور الأعظم في تحقيق الأهداف المتعددة التي ينشدها الاقتصاد الوطني، وذلك بفضل أدواتها المتعددة التي تعد من أهم أدوات الإدارة الاقتصادية في تحقيق التنمية الاقتصادية، وبهذا تبرز مالمية الدولة خاصة في الجانب الضريبي الذي يعتبر قطاع حيوي وقوي يؤثر على باقي القطاعات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (مسعود، 2006، ص1).

حيث يحتل النظام الضريبي مكانة متميزة وأهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من نتائج ايجابية لا يستهان بها في دعم الموازنة العامة باعتبارها إحدى الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية للدولة، بالإضافة إلى ما تحققة من أهداف في مختلف المجالات، كما وتعتبر الضرائب في كثير من دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة لتحقيق تنمية شاملة في مختلف المجالات (عبد الغفور، 2008، ص2).

إلا أن هذا النظام يجب أن يتصف بعدم المغالاة والإفراط في فرض الضرائب أو معدلاتها فيراعي المقدرة المالية للمكلفين وحالتهم الاقتصادية على تحمل العبء الضريبي فلا تكون الضريبة ثقيلة ومبالغ فيها لأن ذلك يدفع بالمكلفين للتهرب من دفعها أو تُخرج المكلف من دائرة النشاط الاقتصادي إذا ما أدى دفعها إلى استنفاد رأس ماله تدريجياً، وبالتالي تصفية نشاطه، وبذلك يكون النظام الضريبي عائق أمام النمو والاستقرار الاقتصادي لا داعماً له، فشرط عدم المبالغة والمغالاة في فرض الضرائب أساسي لتحقيق النمو الاقتصادي (جداالله، 2011، ص56).

وفي النظام الضريبي الفلسطيني ونتيجة للظروف التي مرت بها الدولة ولتفعيل دور الضريبة لمواجهة الأعباء الحكومية فقد جرت عدة تعديلات في الأسعار الضريبية للضرائب المباشرة وغير مباشرة نتيجة للظروف والحصار الذي تمر به فلسطين منذ سنوات الانتفاضة، حيث أن هذه التغيرات في أسعار الضرائب خلال السنوات شكّلت زيادة في العبء الضريبي على المواطنين وذلك لزيادة حصيلة الضريبة لتمكّن الدولة من الإنفاق العام (السامري، 2013، ص26).

لذلك تهدف كافة جوانب الدراسة الفنية والعملية للتوصل إلى أسس لتصميم السياسة الضريبية المثلى، وأن رسم السياسة الضريبية المثلى يقتضي استخدام الضريبة كأداة لتحقيق تلك الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسة التي تتطابق مع أهداف المجتمع، إلا ان تحقيق هذه الآثار المرغوبة يتوقف على استقرار العبء الضريبي على المكلفين، فالعبء الضريبي يحدث تغيرات اقتصادية واجتماعية تركز على حجم الاستقطاعات الضريبية والتركيب الفني للنظام الضريبي، والذي يؤدي بدوره إلى التأثير على سلوك المكلفين سلباً أو إيجاباً (المغربي، 2004).

أما عن الفعالية الضريبية فهي مدى قدرة النظام الضريبي على تحقيق الأهداف المالية، والاقتصادية، والاجتماعية بشكل متناسق، لان هذه الأهداف قد تتعارض، لذلك يجب على المشرع أن يراعي مصلحة المكلف التي تتحقق من فرض الضريبة بالقدر الكافي لكي لا تكون عائق أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته، فتتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله. (جمال، 2003)

2. مبررات الدراسة :

تم اختيار موضوع الدراسة لعدة مبررات وهي:

-ندرة البحوث والدراسات التي تناولت هذا الموضوع.

- إبراز دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية.

- إيمان الباحث في أنّ العبء الضريبي الأمثل هو من أهم الركائز التي تجعل من النظام الضريبي المطبق أكثر فعالية، الأمر الذي يعتبر هدف كل سياسة مالية للدولة.

3. مشكلة الدراسة :

يعتبر النظام الضريبي الفلسطيني نظام غير مستقر يخضع لتعديلات كثيرة بين الحين والآخر والسبب في ذلك هو الوضع الاقتصادي الحرج الذي يمر به نظراً للخصوصية التي تعود للربط القسري بالاقتصاد الاسرائيلي، ومن هنا ظهرت مشكلة الدراسة التي تتمحور في فيما إذا كانت المعدلات الضريبية في فلسطين تحقق الفعالية الضريبية، وفي سياق ذلك تطرح الدراسة التساؤل الرئيسي التالي:

ما دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في فلسطين؟

ويشتق من صميم هذا السؤال الرئيسي أسئلة فرعية أخرى وهي:

- هل تحقق المعدلات الضريبية الفعالية الضريبية في فلسطين.
- هل تراعي القوانين الضريبية قدرة المكلفين على الدفع.
- ما أثر التهرب الضريبي على الفعالية الضريبية في فلسطين.
- أي من صور وأشكال نقل العبء الضريبي تحقق الفعالية الضريبية
- هل يؤثر الرضا الضريبي وتقبل المكلفين للقوانين الضريبية في تحقيق الفعالية الضريبية.

4. أهداف الدراسة :

لقد جاءت هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:-

- معرفة دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في فلسطين.

• قياس العبء الضريبي الأمثل من خلال قياس المعدلات والنسب الضريبية وتقبل المكلفين ورضائهم عنها.

• ربط التأثير الذي يحدثه العبء الضريبي على الحياة الاقتصادية.

5. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة كونها تعالج العبء الضريبي الأمثل ومدى تحقيقه للفعالية الضريبية ومدى تحقيق الضرائب للأهداف المحددة عند فرضها، حيث أن العبء الضريبي يعتبر من أهم المؤشرات الكمية المعتمدة لتقييم الضرائب على مستوى الاقتصاد كونه يمثل جملة ما تحدثه السياسة الضريبية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع وتعديل خططهم.

ومن ناحية أخرى تكتسب الدراسة أهمية الوصول إلى معدل العبء الضريبي الأمثل والذي يؤمل منه أن يساعد على إيجاد ضرائب مثلى والتي تجعل من النظام الضريبي المطبق أكثر فاعلية الأمر الذي يعتبر هدف كل سياسة مالية في كافة البلدان متقدمة كانت أو نامية.

وهناك أهمية أيضاً من ناحية ربط التأثير الذي يحدثه العبء الضريبي على الحياة الاقتصادية وربطه مع فعاليتها حيث تناولت جل الدراسات السابقة والقليلة الموضوعين أي العبء الضريبي وفعالية النظام الضريبي بشكل منفصل، فحاول الباحث أن يجمع بين هذه الدراسات ومحاولة توضيح اثر العبء الضريبي في فلسطين وعلاقته بالفعالية الضريبية.

6. فرضيات الدراسة:

جاءت هذه الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: لا علاقة للعبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في فلسطين.

الفرضية الثانية: لا تؤثر المعدلات الضريبية على الفعالية الضريبية.

الفرضية الثالثة : لا توجد علاقة في مراعاة القوانين الضريبية لقدرة المكلفين على الدفع على تحقيق الفعالية الضريبية.

الفرضية الرابعة : لا يؤثر حجم التهرب الضريبي على تحقيق أهداف الدولة من فرض الضريبة.

الفرضية الخامسة : لا تؤثر أشكال نقل العبء الضريبي على تحقيق الفعالية الضريبية.

الفرضية السادسة : لا توجد علاقة بين تقبل المكلفين ورضاهم على القوانين الضريبية، وتحقيق الفعالية الضريبية.

الفرضية السابعة: لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير الفئة العمرية، والمؤهل العلمي، والتخصص، والمسمى الوظيفي.

7. منهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة لكونه أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والاقتصادية ولأنه يتناسب موضوع هذا البحث.

وكذلك تم الاعتماد في هذه الدراسة على مصادر البيانات والمعلومات الآتية:

أولاً: المصادر الثانوية: وتتمثل في مراجعة واستقصاء أدبيات الدراسة المتمثلة في الكتب والمقالات والبحوث والرسائل الجامعية، خصيصاً التي تناولت العبء الضريبي والفعالية الضريبية.

ثانياً: المصادر الأولية: وتتمثل في إعداد استبانة وتوزيعها على الأفراد المكلفين في دفع الضرائب ، وعلى مأموري ضريبة الدخل، وموظفي ضريبة القيمة المضافة. وتم تحليل هذه

الاستبانة باستخدام البرنامج الإحصائي (Statistical Package for social science,) (SPSS).

8. حدود الدراسة:

الحدود الزمنية: تم دراسة العبء الضريبي في فلسطين خلال عامي 2013/2014.

الحدود المكانية: تمت الدراسة داخل بعض المناطق الخاضعة لسيطرة السلطة الوطنية الفلسطينية، حيث تمت الدراسة جنين، ورام الله، وقلقيلية، ونابلس، وطولكرم).

الحدود البشرية: الأفراد المكلفين بدفع الضريبة، ومأموري التقدير في ضريبة الدخل، وموظفي ضريبة القيمة المضافة المدن (جنين، ورام الله، وقلقيلية، ونابلس، وطولكرم).

9. مجتمع وعينة الدراسة:

• عينة من المكلفين بدفع الضرائب في المدن (جنين، ورام الله، وقلقيلية، ونابلس، وطولكرم).

• مأموري التقدير في ضريبة الدخل والقيمة المضافة في جنين، ورام الله، وقلقيلية، ونابلس، وطولكرم، حيث تم اخذ العينة في هذه المدن لتشابه الاجراءات في كل هذه الدوائر فلا يوجد حاجة لأخذ جميع الدوائر الضريبية في فلسطين.

10. متغيرات الدراسة:

المتغيرات التابعة تتمثل في:

- **الفعالية الضريبية:** تتمثل في مدى تحقيق الضرائب للأهداف المحددة عند فرضها، وذلك من خلال إعداد استبانة شملت عدّة مجالات، بالإضافة إلى جمع بيانات (مالية، وكمية مثل الاسعار القياسية للسلع، والسلع المستوردة) وذلك من الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني.

المتغيرات المستقلة تتمثل في:

1. صور نقل العبء الضريبي: وذلك من خلال تبيان صور وأشكال نقل العبء الضريبي المتمثلة في (نقل العبء الضريبي للأمام، ونقل العبء الضريبي للخلف، ونقل العبء الضريبي بشكل جزئي، ونقل العبء الضريبي بشكل كلي، ونقل العبء الضريبي بصيغة الإعفاء).

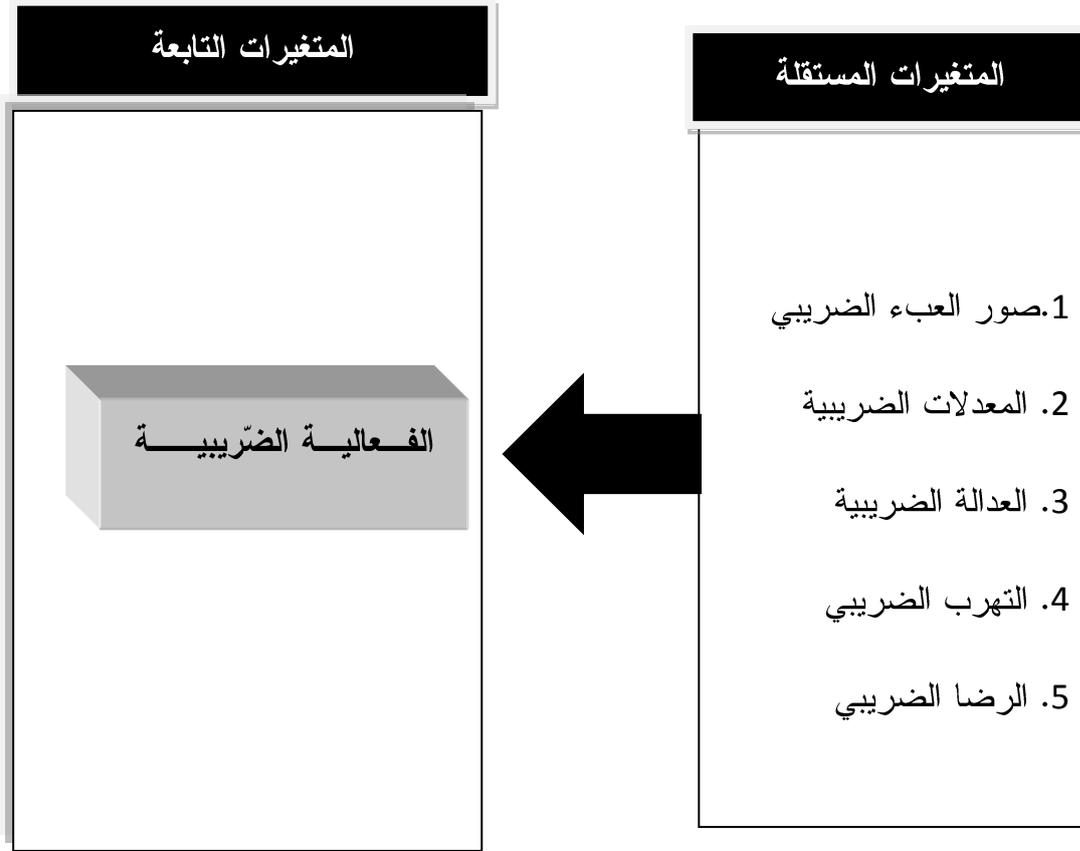
2. المعدلات الضريبية في فلسطين: من خلال دراسة وتحليل معدلات الضريبة في القوانين الضريبية على المكلفين الطبيعيين والاعتباريين في ظل القوانين المطبقة خلال عامي 2013./2014

3. العدالة الضريبية: وذلك عن طريق معرفة مدى مراعاة القوانين الضريبية على قدرة المكلفين بدفع الضرائب من خلال القوانين المطبقة حالياً، وآلية تسديد الضرائب والاجراءات المتبعة لتحديد قيمة الضرائب والعقوبات المفروضة لعدم الالتزام بدفع الضرائب.

4. التهرب الضريبي: وذلك من خلال بيان أثر التهرب الضريبي في تحقيق الأهداف الضريبية من خلال معرفة شعور المكلف بضعف الخدمات المقدمة له من عوائد الضريبة، الثقة المتبادلة بين الدولة والأفراد، وكثرة التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية.

5. الرضا الضريبي: وذلك من خلال معرفة مدى تقبل المكلفين للقوانين الضريبية من حيث القوانين الضريبية، ونسب ومعدلات الضريبة، والحوافز التشجيعية والخدمات المقدمة من قبل الحكومة.

10. نموذج الدراسة



11. الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية:

1. طالب، وسيلة، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن معدل الضغط الضريبي يعتبر من أهم المؤشرات الكمية المعتمدة لتقييم الضرائب على مستوى الاقتصاد، كونه يمثل جملة ما تحدثه السياسة الضريبية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع وتعديل خططهم (الاستهلاك، الادخار، والاستثمار).

وبيّنت هذه الدراسة أن الفعالية الضريبية تكمن في مدى تحقيق الضرائب للأهداف المحددة عند فرضها، وبذلك لا يمكن القول أن الضريبة المطبقة في الجزائر تتسم بالقدر الكافي من

الفعالية مقارنة بالأهداف الرامية إلى النهوض بالجباية العادية بما يضمن توازن الميزانية، وأمام زيادة المبادلات الإلكترونية غير المادية يصعب الحديث عن الفعالية الضريبية، وتبقى المحاولات المنفردة لكل دولة غير ناجحة مما يستلزم تصميم نظام ضريبي إلكتروني دولي لحاربة التجاوزات القائمة تحت شعار العولمة والتي عادة ما تنعكس سلباً على المردودية الضريبية و بالتالي فعاليتها.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة، لتحقيق الفعالية للضريبة المطبقة يجب العمل على التوفيق بين الأهداف المنتظرة من تطبيقها كالوصول إلى أعلى مردودية دون التأثير سلباً على مجرى الحياة الاقتصادية، عن طريق تحقيق المعدل الأمثل للضغط الضريبي مع ضمان أكبر قدر من العدالة الضريبية.

وأيضاً تم التوصل إلى أن الضريبة تعتبر مصدر مالي هام جداً يساعد في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد توزيعاً عادلاً يتناسب مع القدرة الاقتصادية لكل فرد.

وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن لكل ضريبة مزايا وعيوب، لذا لا يمكن التحدث عن ضريبة فعالة وأخرى غير فعالة بل يجدر القيام بتقييم النظام الضريبي ككل، والمتضمن مجموعة من الضرائب أين عيوب ضريبة تغطيها مزايا ضريبة أخرى، فقد تهدف الأولى لتحقيق أكبر إيراد مالي في حين تعمل الثانية على إيجاد العدالة الضريبية، مما يؤكد أن فعالية النظام الضريبي تتوقف على مدى التوافق بين أهداف الضريبة المطبقة.

2.المغربي، أسامة، تحديد معدلات ضريبة الدخل في فلسطين وآثارها الاقتصادية "رسالة ماجستير"، جامعة النجاح الوطنية، 2004.

بحثت هذه الدراسة معدلات ضريبة الدخل في فلسطين من حيث تحديدها وما يترتب عليها من آثار اقتصادية، وجاءت هذه الدراسة في إطار نظري تناول المناخ الاقتصادي وعناصره المتعلقة بالمعدلات الضريبية وبحث ميداني إحصائي تناول وجهة نظر المكلفين الضريبيين، وانعكاس المعدلات الضريبية عليهم.

وهدفت هذه الدراسة لتحديد الآثار الاقتصادية لمعدلات ضريبة الدخل في فلسطين، من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة، وهدفت أيضا لإبراز المؤشرات الاقتصادية الوطنية التي تساهم إلى تحديد معدلات ضريبة الدخل بشكل عام، وإلى كيفية تحديد المعدل الضريبي من خلال دراسة معدلات ضريبة الدخل المطبقة في فلسطين بالنسبة للدول النامية والمتقدمة.

وتوصل الباحث في هذه الدراسة إلى عدة نتائج منها:

1. عدم وجود تأثير يذكر لمعدلات ضريبة الدخل المستقطعة من شريحة الموظفين العاميين، حيث كان هذا الاستقطاع أقل من 5% من الدخل الصافي.

2. هناك أثر واضح لمعدلات ضريبة الدخل على المؤسسات الاقتصادية في المجالات الاقتصادية المتعددة.

3. مرت المعدلات الضريبية في فلسطين بعدة مراحل لم تراعي هذه المعدلات التغيرات الاقتصادية والتشريعية التي تمر بها دول العالم والتكتلات الاقتصادية والإقليمية.

3. مسعود، دراوسي، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، (رسالة دكتوراه)، جامعة الجزائر، 2006

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الكشف عن اثر الإنفاق والاقتطاع الضريبي على التوازن الاقتصادي العام، وعن كشف السياسة المالية المثلى لتحقيق الأهداف الاقتصادية العامة، حيث أن التوازن الاقتصادي العام يهدف إلى تحقيق أعلى مردود على صعيد الاقتصاد الوطني.

وتناول البحث كشف التدخل الأمثل للدولة اقتطاعا وإنفاقا وفق طبيعة الحاجة والتكامل بين القطاع العام والخاص وصولاً إلى تحقيق التوازن الاقتصادي العام وإنمائه.

حيث توصلت الدراسة إلى تأثير الضريبة على كل من السياسة المالية، وبين أن للضريبة مكانة هامة كأداة للتدخل الاقتصادي والاجتماعي، ولم يقتصر دورها على تمويل خزينة الدولة، فتناول أثر السياسة الضريبة على كل من الاستثمار والادخار.

4. عبد السلام، واكواك، فعالية النظام الضريبي في الجزائر (رسالة ماجستير)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012

بحثت هذه الدراسة في الدور الذي يلعبه النظام الضريبي في اقتصاديات الدول، فقد بينت الدراسات والأبحاث الحديثة التي يقوم بها النظام الضريبي في دعم الاقتصاد الوطني، الأمر الذي يتطلب البحث عن الأساليب والطرق الفعالة لدعم هذا النظام وتميمته، يعتبر النظام الضريبي اليوم كوسيلة فعالة يهدف إلى مساعدة الإدارة الضريبية والمصالح الضريبية في إثبات ذاتها لتوفير الموارد المالية والفنية والإدارية التي يحتاج لها، فمن خلال هذا البحث حاول الباحث الإجابة عن الإشكالية: (ما مدى فعالية النظام الضريبي وكيفية تحصيله)؟

وتم تلخيص نتائج هذا البحث في عدّة نقاط من بينها أن النظام الضريبي مصدر مهم للتحصيل الضريبي، زيادة المردودية المالية لمختلف الضرائب، كما يساهم النظام الضريبي بتوفير المناخ المناسب لدعم الاقنطاعات الاقتصادية والتحكم في فعاليتها، وأيضاً توصل الباحث إلى أن هيمنة الضرائب الغير مباشرة في هيكل النظام الضريبي لا يدعم فعالية النظام الضريبي لعدم عدالة تلك الضرائب، لذا يجب على المشرع التخفيف من العبء الضريبي على المكلف، والاهتمام في دعم وتشجيع الاستثمارات.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

1. لاميرسين، لوذار، قياس معدلات الفعالية الضريبية، مركز الأبحاث الاقتصادية الأوروبية (ZEW)، جامعة مانهام، 2002

Lothar Lammersen, The Measurement of Effective Tax Rates, Centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim, June 2002

هدفت هذه الدراسة إلى قياس معدل فعالية الضريبة، ومدى أثرها على الاقتصاد الوطني، وبينت هذه الدراسة الفروق ما قبل الضريبة الفعالة وما بعد تحقيق الفعالية الضريبية حيث أن هذه الفروقات هي التي تحدد درجة الرفاه في المجتمع. ومن النتائج التي توصل إليها الباحث عدد من الطرق المختلفة التي نستطيع بموجبها قياس الفعالية الضريبية ومن هذه الطرق العبء الضريبي (الضغط الضريبي) الذي يعتبر أداة لقياس الفعالية الضريبية.

تعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال الدراسات السابقة، يمكن القول أن هذه الدراسات تركزت حول محورين: المعدلات الضريبية وأثرها على الاستهلاك والادخار والاستثمار وعلى اقتصاديات الدول، والبعض الآخر ركز على فعالية النظام الضريبي وقياسه وأثره على السياسة الاقتصادية في الدولة.

تناولت بعض الدراسات سابقة الذكر المعدلات الضريبية ومعدل العبء الضريبي، وأثره على كل من الاستهلاك والاستثمار والادخار، مثل دراسة (طالب، 2004)، حيث هدفت هذه الدراسات في التعرف على معدل الضغط الضريبي وما يؤثره على مستوى الاقتصاد والتوصل لتحقيق الفعالية الضريبية عن طريق تحقيق المعدل الأمثل للضغط الضريبي، وتشابهت هذه الدراسة مع دراسة، (المغربي، 2004) من حيث الهدف، حيث يسعى للتعرف على معدلات الضريبة وأثرها على السياسة الاقتصادية في الدولة. وتتشابه هذه الأهداف مع أهداف الباحث

التي يسعى فيها للتعرف على معدلات الضريبة والضغط الضريبي والتي هي جزء من العبء الضريبي على المكلف، وربطها مع الفعالية الضريبية واقتصاد الدولة.

وكما هدفت بعض الدراسات مثل دراسة (لاميرسن، 2002)، ودراسة (عبدالسلام، 2012)، التعرف على الفعالية الضريبية وقياسها، والعوامل التي تؤثر على تحقيق الفعالية الضريبية، وتشابهت هذه الدراسات مع دراسة الباحث من ناحية العوامل التي تؤثر على الفعالية الضريبية فكانت من ضمنها المعدلات الضريبية، والسياسة المالية كما في دراسة (مسعود، 2006) ، أما الباحث فأخذ جانب معدل العبء الضريبي، والذي يعتبر أداة هامة لقياس الفعالية الضريبية في الدولة.

وفي النهاية رغم تعدد هذه الدراسات والتي تم الإشارة إليها فيما سبق نرى أن محور التشابه بينها وبين دراسة الباحث يتمحور في جانب التعرف على (دور السياسة الضريبية في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية) ويعتبر هذا الجانب من الأهداف التي تم التركيز عليها في هذه الدراسة ولكنه أضاف أيضاً لدرسته إبراز دور العبء الضريبي في تحقيق الأهداف الاقتصادية والفعالية الضريبية والتي أغفلتها الدراسات السابقة.

وأيضاً تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة الأخرى في أنها جمعت بين جانب العبء الضريبي وجانب الفعالية الضريبية في فلسطين، أما الدراسات السابقة فكانت دراسة لحالات خارج فلسطين باستثناء دراسة (مسعود، 2006) التي اختلفت عن دراسة الباحث في أنها لم تتطرق للعبء الضريبي في فلسطين.

الفصل الثاني

مدخل إلى الضرائب

- المبحث الأول: المفهوم العام للضريبة
- المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
- المطلب الثاني: أهداف الضرائب
- المبحث الثاني: أنواع الضرائب، وقواعد فرضها الاساسية
- المطلب الأول: أنواع الضرائب
- المطلب الثاني: قواعد واسس فرض الضريبة

المبحث الأول: المفهوم العام للضريبة

إن ظهور الضرائب كان مرافقاً لوجود الدول واستقرار المجتمعات وتطورها، ومع التطور في نواحي الحياة- اقتصادية، واجتماعية، وسياسية-، وظهرت احتياجات مختلفة للإنسان حاول الفقه التقليدي ان يفسر فرض الضرائب من قبل الدولة على المواطنين بالاعتماد على فكرة المنفعة التي تعود على الأفراد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالتعليم والصحة وغيرها جراء دفعهم لهذه الضرائب، وهذه هي فكرة العقد الاجتماعي وصاحبها روسو وقال بأن عقداً ضمناً يقوم بين الدولة والفرد يلتزم بمقتضاه الفرد بدفع الضرائب للدولة، وتلتزم الدولة من جانبها بتحقيق منفعتهم العامة في شتى المجالات (صالح، 2007، ص24).

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

أولاً: تعريف الضريبة

تنوّعت التعاريف التي قيلت في الضريبة، لكن رغم هذا التعدد بالتعاريف إلا أنها تلتقي في نفس المضمون، ومن أهم هذه التعاريف ما يلي:

- 1- "الضريبة هي اقتطاع جبري تفرضها الدولة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين بدون مقابل، وفي سبيل تغطية النفقات العمومية" (عواضه، 1981).
- 2- "مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلف باعتباره عضو متضامن في منظمة سياسية مشتركة بهدف تقديم الخدمات العامة" (ياسين، 1996).
- 3- "اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة واحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الاعباء العامة دون مقابل محدد، وتوزيع هذه الاعباء بين الوحدات الاقتصادية على وفق مقدرتها التكليفية" (نور الشرع، 2008، ص22).
- 4- "والضريبة كما عرفها آدم سميث: عقد ايجار فالدولة تخلق وتوجد الخدمات والمرافق العامة والفرد يدفع لها الإيجار مقابل استخدام هذه المرافق" (فوزي، 1972).

5- "الفيلسوف روسو اعتبر ان الضريبة عبارة عن تعاقد بين الجماعة الاجتماعية الخاضعة لسلطة سياسية واحدة، وأن البشرية عندما اعترموا حياة الجماعة تعاقدوا على أن يتنازل كل فرد عن قسم من حرياته الطبيعية إلى هيئة حاكمة ترعى شؤون الجماعة مستمدة سلطتها من هذا التعاقد المشترك" (الخطيب، 1997).

6- "لكن في العصر الحديث فإن هذه التعريفات لكونها مستمدة على نظرية العقد الاجتماعي فإنها لا تتناسب مع النظريات الإدارية الحديثة والتي تتبنى فكرة الدولة على أساس سلطة مبعثها الأمن الاجتماعي والرغبة في الحياة المشتركة، فالضريبة في طبيعتها الحقوقية ليست علاقة تعاقدية بين الدولة والمكلف، وإنما هي إحدى خصائص السلطة السياسية والسيادة القومية" (ياسين، 1996).

7- "استقطاع نقدي يفرض من قبل السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين وكذلك الاعتباريين وفقاً لمقدرتهم التكاليفية بطريقة نهائية بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة للدولة" (الخطيب، 1992).

8- "تعرف الضريبة بأنها مبالغ نقدية تدفع اجبارياً 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 مباشر (صبري، 2013).

9- عرفها الاقتصاديون العرب بأنها فريضة مالية تضامنية تقتطعها الدولة بصورة نهائية ومباشرة وتستخدمها وسيلة لتحقيق أهدافها (ركاج، 2005، ص55).

ورغم تعدد التعاريف إلا أنها تلتقى بنفس المضمون: تعريف شامل للضريبة على أنها اقتطاع نقدي تفرضه الدولة على المكلف جبراً وفقاً لقدرتهم على الدفع بطريقة نهائية وبلا مقابل وذلك لتغطية الأعباء العامة وتحقيق الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها.

ثانياً: خصائص الضريبة

على ضوء التعاريف السابقة، نستطيع أن نلخص الخصائص التي تقوم عليها الضريبة، والتي تتلخص بما يلي:

1. **الضريبة مبلغ من المال:** أي أن الضريبة تجبى مالياً وليس عينياً، وبذلك فإن اداء خدمة للدولة لا تعد ضريبة، فالضريبة تأخذ الشكل النقدي في العصر الحديث. وقد تكون استثناء بأن تدفع الضريبة عينية، على أن يقوم في جميع الأحوال بالنقود حتى ولو كانت تأديتها بدفع مال من غير النقود في العصر الحاضر وذلك في الحالات التي تجوز فيها قوانين التّأدية العينية كالتنازل عن عقار معين لمصلحة الضريبة مقابل ضريبة التركات المستحقة مثلاً.

2. **الضريبة فريضة جبرية الزامية:** فقد اتضح جلياً من تعريف الضريبة احتوائها على عنصر الاجبار او الاكراه وهو ركن من الأركان الرئيسية، أي انها ليست تبرعاً اختيارياً يترك امر المساهمة فيها الى اختيار الشخص المفروضة عليه، فالمكلف ملزماً بدفع ما يقدر عليه من ضرائب بغض النظر عن استعداده او رغبته في الدفع، وبغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من الانفاق الحكومي (نورالشرع، 2008، ص23).

3. **لا تدفع الضريبة مقابل عوض يمنح للمكلف بدفعها:** ولا يجوز للمكلف مطالبة الدولة قانوناً، أي مقاضاتها بأن تصرف الموارد المحصلة عن طريق الضريبة بتنفيذ مشاريع معينة، أي أن المكلف لا يمتلك أحقية مطالبة الدولة بمقابل مساو لما دفعه من ضرائب من الخدمات العامة التي تتكفل الدولة - عادة - القيام بها كإنشاء الطريق وخدمات الأمن العام والدفاع الوطني، والضمان الاجتماعي، والتعليم، والصحة العامة والإسكان..... الخ وذلك كله لان المكلف ملزم بدفعها دون أن يحصل بالضرورة على مقابل مباشر لهذا الدفع، ولو أن المكلف يحصل على جزء من الخدمات العامة بصورة غير مباشرة بخلاف الرسم الذي هو مبلغ من المال يدفعه المنتفعون لقاء خدمة معينة تقدمها

الدولة اليهم، وبخلاف الثمن العام الذي يدفع مقابل السلع والخدمات التي تجهزها الدولة او هيئاتها العامة الأخرى (قدي، 2011، ص25)

4. الغرض من الضريبة هو تغطية الانفاق العام: أن الغرض الاساسي من فرض الضريبة هو تغطية النفقات العامة في الدولة الحديثة، أي أن حصيلة الضريبة تستعمل في بناء مرافق تقوم بالخدمات العامة، والتي تسد حاجة الأمة كلها، والنفقات العامة هي نفقات الدولة التي تحددها الحكومة القائمة عند فرض الضريبة وتبينها في قانون الميزانية او في غيره من القوانين، كقانون الضمان الاجتماعي، ومع ذلك يجب أن لا يغيب عن الذهن، بأن تغطية النفقات العامة لم تعد الغاية الوحيدة للضريبة، صحيح أن الغرض الاساسي للضريبة هو الغرض المالي، إلا أنه توجد إلى جانبه اغراض اخرى ولاسيما الاغراض الاقتصادية والاجتماعية. (قدي، 2011، ص26)

5. الضريبة صفة نهائية: وبمقتضى هذه الصفة، لا يمكن لمؤديها ان يطالب باسترجاع المبلغ المالي الذي دفعه بأي حال من الأحوال، ولا يمكنه المطالبة بها نهائياً، وفي هذا تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده الى المكتتبين في سندات وبدافع فوائد عن المبالغ المكتتب بها في أكثر الأحيان (ابراهيم، العجارمة، 1987، ص121).

المطلب الثاني: أهداف الضريبة

كان التقليديون يرون أن الهدف الاساسي للضريبة هو الهدف المالي، ويعدّون أن الآثار الاقتصادية للضريبة هي ثانوية تترتب بطريقة غير إرادية، أما أنصار النظرية المالية الحديثة فقد نادوا باختفاء مبدأ حياد الضريبة وضرورة اعتبار الضريبة أداة مهمة يمكن الاعتماد عليها في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية إلى جانب الأدوات المالية الأخرى.

أولاً: الأهداف المالية:

تعتبر الإيرادات المالية عصب الحياة الذي يجعل الدولة بكافة مؤسساتها تقوم بممارسة أعمالها والمقدمة للأفراد في المجتمع، حيث تساهم إيرادات الضريبة في موازنة الدولة مساهمة فعالة لا يستهان بها (الخطيب، 1997)، وتقوم أيضاً بإيجاد توازن في السياسات المالية للدولة، وخاصة توازن الأسعار والسيطرة على معدلات التضخم جنب إلى جنب مع السياسات النقدية (صبري، 2013)، مما يجعل الدولة تهتم بتلك الإيرادات الضريبية ومحاولة توظيفها لخدمة السياسة الاقتصادية، وبالتالي تعتبر الحصيلة الضريبية مورد مالي لا غنى عنه لمواجهة الأزمات التي قد تتعرض لها الدولة (الخطيب، 1997).

حيث أن تمويل نشاط الدولة هو السبب الرئيسي لفرض الضرائب وهذا الأمر ينطبق على الدول قديماً وحديثاً، فكلما ازداد حجم السكان في الدولة كلما ازدادت الحاجة إلى العديد من المشاريع اللازمة لذلك المجتمع، وهذا يقطع على عاتق الدولة وهو ما يسمى بالسلع العامة كالدفاع والتعليم والصحة وغيرها من المشاريع (صيام، 1994).

ولعل من أهم الصفات التي يجب أن تتميز بها الضريبة حتى تكون وفيرة الحصيلة هي:

1. الاعتدال في معدلها، لأن الضريبة ذات المعدلات المرتفعة تنعكس سلباً على الدولة.
2. وضوح النصوص الناظمة للضريبة حتى لا تدع الصياغة القانونية مجالاً لتعدد التفسيرات والاختلاف بين الإدارة والمكلف.
3. جعل الضريبة غير منظورة حتى لا يشعر المكلف بها.
4. والعامل الأهم لتحقيق وفرة الحصيلة ازدهار الحالة الاقتصادية في البلاد (بشور، 1993)
5. أن تدفع من جميع الناس وعلى جميع الأرباح والمداخيل بدون تهرب أو خداع.
6. الاقتصاد في نفقات الجباية بحيث يكون مردود الضريبة كبيراً (شيحة، 1992، ص23)

ثانياً: الأهداف الاجتماعية:

الأهداف الاجتماعية التي تسعى الضريبة لتحقيقها كثيرة ومتعددة، أهمها:

1. إعادة توزيع الثروة: ويتحقق ذلك من خلال زيادة الأعباء الضريبية على أصحاب الدخل المرتفعة وتخفيضها على ذوي الدخل المنخفضة، وذلك بفرض ضرائب تصاعديّة فتزداد الضرائب من زيادة الدخل وبالعكس، وبالتالي تقلل الفوارق في الدخل الصافية بين أفراد المجتمع ويحد من ظاهرة غير مرغوب بها (الرقاعي، 1998).

2. معالجة أزمة السكن: وهنا تستخدم السياسة الضريبية في هذا المجال الإعفاءات الضريبية على رأس المال المستثمر في قطاع الإسكان أو من خلال تخفيض الضرائب على الأراضي الموجودة بها وحدات سكنية، حيث يستفيد الأفراد من هذا الإعفاء ويكون حافز لهم لبناء وحدات سكنية، كما يمكن استخدام السياسة الضريبية لحل أزمة السكن من خلال فرض ضرائب مرتفعة على السكنات غير المستأجرة مما يدفع ملاكها من تأجيرها لتجنب دفع ضرائب عالية (مسمي، 2006، ص87).

3. توجيه سياسة النسل: يشكل عدد السكان مشكلة للعديد من الدول، سواء كان في انخفاض عدد السكان أو ارتفاعهم، وهنا تلعب السياسة الضريبية دورها، ففي الدول التي تعاني من ارتفاع في عدد سكانها تقوم الدولة بفرض ضرائب مرتفعة بشكل يتناسب مع أعداد الأسرة، فمثلاً تقوم الدولة بفرض ضريبة على أول مولود، ويكون ذلك بشكل متصاعد، وأما في الدول التي تعاني من نقص في عدد سكانها تقوم الدولة بتخفيض الضريبة المفروضة على الأفراد وتزيد من الإعفاءات الضريبية وتقديم الحوافز التي تشجع الأفراد على الإنجاب، فمثلاً بعض من دول أوروبا والبلدان الإسكندنافية الراغبة بتشجيع النسل تستخدم الضريبة كوسيلة في الاكثار من عدد السكان، وذلك بتقسيم الضريبة على الدخل الى اجزاء متساوية بقدر عدد افراد الاسرة ومعاملة كل جزء

بشكل مستقل سواء من حيث التصاعد أو من حيث الاعفاء، أو اعفاء بعض الدخول الفردية نسبة متصاعدة مع عدد الأولاد ضمن حدود معينة (مسمي، 2006، ص87).

4. الحد من بعض الممارسات الشرائية الغير مرغوب بها داخل المجتمع: وذلك مثل السجائر والكحول وغيرها فتعمل الدولة على محاربتها، ففرض رسوم جمركية عليها بهدف رفع اسعارها وبتخفيض الضريبة على العصائر الطبيعية مثلاً يساهم في تخفيف خطر المشروبات الكحولية، ونلاحظ ان ظاهرة فرض الضرائب العالية على السجائر والمشروبات قد بدأت تعم معظم دول العالم لما لها من تأثيرات سلبية على المجتمع، حيث يمكن الحد أو التقليل منها عند فرض ضرائب عالية عليها (مياله، 2006، ص10).

ثالثاً: الأهداف الاقتصادية:

"تلعب الضريبة دوراً كبيراً في تشجيع الاستثمار في مجال معين أو التقليل منه في مجال آخر، فإذا ما رغبت الدولة بتشجيع وزيادة الاستثمار في مجالات معينة قامت بتخفيض نسبة الضرائب على تلك المجالات أو حتى الاعفاء منها، وبالتالي توجيه عملية الاستثمار نحو ذلك القطاع، وهذا ينعكس ايجابياً على تحقيق التنمية في المجالات التي تراها الدولة مناسبة، مثل قطاع الزراعة أو الصناعة وغيرها، والعكس صحيح أن تفرض الضرائب للحد من الاستهلاك وتشجيع الادخار خاصة في الدولة النامية وبالتالي توجيه تلك المدخرات إلى الاستثمار، وعن طريق الضرائب ايضاً يمكن للدولة أن تختار سياسة ضريبية حكيمة تشجع الادخار والاستثمار في المجالات التي تخدم الاقتصاد" (مياله، 2006، ص11).

وتقوم الحكومات باستخدام الضريبة لتوجيه سياساتها الاقتصادية ولحل الازمات التي قد تتعرض لها وذلك بتشجيع فروع الانتاج الضرورية ومعالجة دورات الكساد، والركود، ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات الانتاجية (مسمي، 2006، ص88) وذلك على النحو التالي:

1. استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية: وذلك بالقيام بإعفاءات للقطاعات الاقتصادية مثل قطاع السياحة والزراعة أو الصناعة، اما بشكل دائم أو بشكل جزئي.
2. استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي: الدورات الاقتصادية من ركود ورخاء من سمات النظام الاقتصادي المعاصر وهي بدورها تؤثر على الاقتصاد الوطني، وتستخدم الضرائب هنا في حالة الركود والانكماش حيث تقوم الحكومات باستخدام الضرائب كتخفيض ضريبة الدخل، وتخفيض معدلات الضرائب الغير مباشرة وخصوصاً تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين (مسمي، 2006، ص88).
- أما في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك بتقليل الانفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الافراد وكبح الانفاق الخاص، وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة انتاجها وانخفاض الاسعار (مسمي، 2006، ص89).
3. استخدام الضريبة لمنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية: تسعى معظم الشركات إلى الاندماج مع بعضها مما يجعلها قوية ومحتكرة في السوق، وهذا يؤدي إلى التمرکز، ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة التمرکز، وذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة على اندماج الشركات التي تتجه نحو التمرکز، وذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الانتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة، ويحد بالتالي من التكتل في النشاط الاقتصادي.
4. استخدام الضريبة لتشجيع الادخار والاستثمار: وذلك باستخدام الاعفاءات الضريبية، أو تخفيض الضريبة مثلاً على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني (مسمي، 2006، ص89).
5. استخدام السياسة الضريبية في تمويل العمليات التنموية: تعتبر الضريبة بند من بنود الإيرادات العامة في موازنة الدولة، والتي تخصص حصيلتها للإنفاق على الاغراض التنموية، ويوجد بعض الدول لا تهتم بهذا البند كدول الخليج اذ تعتمد على الإيرادات

النفطية بدلاً من الإيرادات الضريبية. ويمكن تلخيص السياسة الضريبية في الدول العربية بما يلي:

- يوجد اختلاف واضح لأهمية الضرائب في الدول العربية، حيث تعتبر مهمة للدول غير النفطية كمصدر مهم لتمويل خطط التنمية الاقتصادية وعدم أهميتها في الدول النفطية.
- يجب على الدول العربية النفطية أن تعتمد على تمويل وتوجيه خطط التنمية باستخدام الإيرادات المحلية على اعتبار أن الإيرادات النفطية غير دائمة.
- يجب على الدول العربية أن تقوم بترشيد نفقاتها لهدف خدمة التنمية الاقتصادية
- على الدول العربية أن تطور من التشريعات والأنظمة الضريبية، والاهتمام بها كمورد مهم لتمويل خطة التنمية الاقتصادية، ومواجهة الازمات المالية والاقتصادية المختلفة (مسيحي، 2006، ص90).

رابعاً: حماية المنتج المحلي:

حيث يؤدي فرض الرسوم الجمركية على المنتجات المستوردة إلى توفير الحماية للإنتاج المحلي وجعله أكثر قدرة على التنافس في السوق المحلية بشرط أن تكون رسوم الإنتاج المفروضة محلياً أقل من رسوم الجمارك المفروضة على السلع المستوردة (صبري، 2013)، هذا الأمر ينطبق على كل المنتجات الزراعية والصناعية، إلا أن هذا الأمر يلقي معارضة قوية من المؤسسات الدولية مثل منظمة التجارة العالمية والمركز العالمي للتجارة (ITC) والتي تطالب برفع جميع الحواجز الجمركية أمام التبادلات التجارية خاصة على المنتجات الصناعية (جادالله، 2011، ص54).

المبحث الثاني: أنواع الضرائب، وقواعد فرضها الأساسية

المطلب الأول: أنواع الضريبة

جرت عادة علماء الاقتصاد وفقهاء المالية العامة على تقسيم الضرائب الى المجموعات التالية:

1. الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.
2. الضرائب الموحدة والضرائب متعددة.
3. ضرائب عينيه وضرائب شخصية.
4. ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة.

أولاً: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

تنقسم الضرائب من حيث اساس فرضها الى ضرائب تفرض على اساس شخصي وضرائب تفرض على المال.

- **الضرائب على الأشخاص:** وهي تلك الضرائب التي تتخذ من الانسان داخل الدولة محلاً لفرض الضريبة وقد عرف التاريخ المالي للعديد من المجتمعات أنواع كثيرة من هذه الضرائب ومن الأمثلة على ذلك ضرائب الرؤوس التي كانت معروفة عند اليونان حيث كانت ضريبة الرؤوس تنقسم الى نوعين الأولى ضرائب الفرد البسيطة وهي التي كانت تفرض بسعر واحد لجميع الافراد دون أدنى اعتبار للثروات التي يملكونها أو الدخل التي يحققونها، والثانية ضرائب الفرد المدرجة والتي تميز بين الافراد الخاضعين للضريبة على اساس تقسيمهم الى فئات على اساس الجنس أو السن أو الطبقة الاجتماعية وفرض الضريبة بسعر خاص لكل فئة أو طبقة، وكبعض الضرائب التي زالت مفروضة على اساس الاشخاص لتحقيق اعتبارات سياسية معينة مقابل استخدامهم لحق الانتخاب في بعض الدول المعاصرة كالولايات المتحدة الامريكية، ويوجه

للضرائب على الأشخاص انتقادات لازعة اذ انها تفرض دون اعتداد بالمقدرة التكليفية للأفراد كما انها تتنافى مع اعتبارات الكرامة الإنسانية في معظم الاحيان وهذا يفسر انحسار اعتماد النظم المالية المعاصرة عليها لتحل محلها الضرائب على الاموال باعتبار أن الأموال أكثر ترجمة للمقدرة التكليفية للمكفين، كما انها تتصف بالسهولة النسبية في تقدير المادة الخاضعة للضريبة بصرف النظر ان تكون الضريبة مفروضة على الأموال نفسها او على الدخل الناتج من نشاط المكلف. (ذنيبات، 2003، ص129)

• وبالرغم من بساطة الضريبة وسهولة تحصيلها فإنها لم تعد تتماشى مع المجتمعات الحديثة وفقدت بالتالي أهميتها ويمكن ارجاع ذلك للأسباب التالية: (عبيس، تركي ناظم، ص7)

1. عدم عدالتها، فهي تقوم على أساس سعر موحد بين الافراد أو بين طبقة معينة متجاهلة ما قد يوجد بينهم من فروق ذهنية أو جسيمة او متعلقة بالنشاط الذي يمارسه كل منهم.
2. حصيلتها ضئيلة وعدم مرونتها لاعتمادها على الرؤوس وتجاهلها للأنشطة التي يقوم بها الأفراد، خاصة إذا ما قورنت بنفقات جبايتها المرتفعة.
3. عدم احترامها لكرامة الانسان لتمييزها بين الافراد وفقاً لأوضاعها بالمجتمع.

لذلك لم تعد الضريبة على الأشخاص مناسبة وتم التخلي عنها في اغلب الدول، واصبحت الضرائب في العصر الحديث تتخذ من المال وعاءً لها.

• **الضرائب على الأموال:** لا شك في أن ضريبة الاشخاص نظام معيب لا يتفق مع التقدم الاقتصادي والمالي، من هنا كان الانتقال من الضرائب على الأشخاص إلى الضرائب على الأموال باعتبارها أكثر ترجمة للمقدرة التكليفية للأفراد، وأصبحت الأموال هي الوعاء الذي تفرض عليه كافة الضرائب (عبيس، تركي ناظم، ص8).

وهناك من يطلق عليها الضرائب العينية، فإنها تتخذ من الدخل أو المادة الخاضعة للضريبة أساساً لاحتسابها دون مراعاة أو تمييز لظروف المكلف الاقتصادية والاجتماعية الذي سيتحملها. (أبونصار، وآخرون، 1996، ص12)

وتفرض هذه الضريبة على المال، وللمال في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون على شكل أراضٍ وعقارات وأصول مختلفة، أو يكون دخلاً يحققه الفرد نتيجة نشاط تجاري أو خدمي أو صناعي أو نتيجة جهد ذهني أو عضلي. وقد تصيب الضريبة عند استخدامها في شراء السلع والاستفادة من الخدمات، فالضريبة على الأموال تفرض على المال ذاته وليس إيراداته، حيث تصيب العقارات بحد ذاتها وليس إيراداتها، وكذلك تصيب والأموال وليس ناتجها (منذر، 2006، ص14).

- ومن أهم مزايا وعيوب الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

مزايا الضرائب على الأشخاص: سهولة جبايتها، وتتلاءم مع امكانيات الإدارة الضريبية فلا حاجة للتفتيش عن العناصر التي يتكون منها مطرح الضريبة، فيكفي القيام بعملية عدّ المكلفين وابلغهم وجوب الدفع.

عيوب الضرائب على الأشخاص: بعيدة عن تحقيق العدالة، لا تأخذ بعين الاعتبار اعباء المكلف العائلية ومقدرته المادية على الدفع، وهي قليلة الحصيلة رغم شمولها لعدد كبير من السكان، لان معدلها منخفض لا يمكن زيادتها نظراً للظلم الذي يلحق بالفقراء من جراء ذلك، ولا تتلاءم هذه الضريبة مع متطلبات الحضارة الحديثة ومع اغراض الضريبة بمفهومها العصري وخصائصها.

مزايا الضرائب على الأموال: تمتاز بعدالتها لأنها تصيب حجم الأموال التي يملكها المكلف، فالأموال القليلة تكون الضريبة عليها قليلة والأموال الكثيرة تكون الضرائب عليها كثيرة.

أما عيوب الضرائب على الأموال: فيعييب البعض عليها صعوبة حصر أموال الشخص لاحتساب الضريبة وإمكانية التهرب الضريبي (حمدان، 2003، ص40-41).

ثانياً: الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة:

لقد تم تصنيف الانظمة الضريبية تبعاً لعدددها إلى نوعين، يأخذ النظام الضريبي الأول بالضريبة الموحدة، ويأخذ النظام الضريبي الثاني بنظام الضرائب المتعددة.

"ويمكننا تعريف الضريبة الوحيدة بالنظام الذي يقتصر على نوع رئيسي واحد من الضرائب وبجانب ذلك يكون هناك عدد محدود وقليل الأهمية من الضرائب الأخرى، مثال على ذلك أن تعتمد الدولة وبشكل رئيسي على فرض ضريبة على الدخل وبحيث تأتي معظم متحصلاتها من الضرائب على هذا النوع، وبجانب ذلك تلجأ الدولة لفرض بعض الأنواع الأخرى من الضرائب مثل ضريبة التركات وضريبة العقارات بحيث يكون متحصلات النوعين الآخرين محدودة وضئيلة مقارنة مع متحصلات ضريبة الدخل" (أبونصار، وآخرون، 1996، ص10).

"فتقوم فكرة الضريبة الوحيدة (أو الواحدة) على فرض الضريبة على نشاط اقتصادي محدد، وتكون هذه الضريبة هي مصدر التمويل الاساسي لخزانة الدولة العامة. وترجع هذه الفكرة إلى القرن السابع عشر والثامن عشر، حين دعا ادم سميث وريكاردو ووليام بتي وكينييه إلى الاكتفاء بفرض ضريبة على النشاط الزراعي باعتباره هو النشاط الوحيد المنتج، وإن فرض أي ضريبة على أي نشاط آخر ستؤدي إلى نقل عبئها على المزارعين، وقد برر هؤلاء ذلك بأن الضريبة الموحدة التي تفرض على الزراعة سيتحملها ليس فقط ملاك الأرض، وإنما مستهلكي المنتجات الزراعية من مستهلكين نهائيين أو من منتجين لدى شرائهم للمواد الزراعية الخام" (الدحلة، 2004، ص21).

ويرجع مؤيدو الضريبة الموحدة أيضاً لعدة اسباب:

- سهولة حساب الضريبة وانخفاض تكاليف تحصيلها.
- تحقيق درجة عالية من العدالة الاجتماعية في تحمل الاعباء الضريبية.
- تعذر التهرب منها.

"ولكن رغم هذه المزايا التي تتمتع بها هذه الضريبة إلا أنها بعيدة عن الواقع حيث أنه لم يتوصل العلم بعد لاختيار الوعاء الضريبي الأوحيد الذي يحقق العدالة" (اليحيى، 1998، ص59).

أما طريقة فرض الضريبة في فلسطين، فقد نصّ قرار بقانون ضريبة الدّخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 حسب المادة السادسة (6): فإن الضريبة تفرض بصورة موحّدة على مجموع مصادر الدخل الخاضعة وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون (ق.ض.د، 8 لعام 2011).

أما نظام الضرائب المتعددة الذي تأخذ به النظم الضريبية الحديثة، يقوم على تنوع الضريبة وتعدد الأوعية الضريبية بحيث يضم الوعاء الضريبي كل أوجه النشاط الاقتصادي ومن أمثلتها: الضرائب على دخول الافراد، والضرائب على الإنفاق، والضرائب على الاعمال، والضرائب على الإنتاج، والضرائب الجمركية.. الخ. (طاقة، 2007)

ومن هنا كان نظام الضرائب المتعددة على اوعية مختلفة بأعباء متفاوتة أقرب لتحقيق العدالة، ومن الملاحظ أن الضريبة الموحدة باعتمادها على مصدر واحد عرضه لانخفاض حصيلتها بينما الضرائب المعتمدة على مصادر مختلفة لا يؤثر على انخفاض الحصيلة الاجمالية للضرائب وذلك لوجود مصادر أخرى تعتمد عليها، ففي حالة انخفاض حصيلة الضريبة من أحد المصادر يتم تعويض هذا الانخفاض من مصادر أخرى. (العلي، عادل)

يبين الجدول رقم (1) مقارنة بين الضريبة الموحدة والضريبة المتعددة من حيث المزايا والعيوب: (الدحلة، 2004، ص23)

جدول رقم (1.2): "مقارنة بين الضريبة الموحدة والضرائب المتعددة"

الضريبة المتعددة		الضريبة الموحدة	
العيوب	المزايا	العيوب	المزايا
يحتاج تطبيقها إلى جهاز اداري كفى	أقرب لتحقيق قاعدة الملازمة بحيث يكون لكل إيراد ضريبة تتلاءم مع طبيعته.	تزيد الشعور بثقل العبء الضريبي مما يدفع للتهرب من الضريبة	الاقتصاد في نفقات الجباية وذلك بسبب سهولة النظام وبساطته
على المكلف الإلمام بكافة الاحكام والاجراءات والتعديلات المتعلقة بالضرائب المختلفة والمتعددة.	تساهم في تحقيق الهدف الاقتصادي بفعالية أكثر وخاصة فيما يتعلق بتشجيع نشاطات اقتصادية معينة والحد من اخرى.	عدالتها ظاهرية، فمن الناحية العملية ثقلها على فريق من المكلفين لا يمكن تخفيفه بواسطة ضريبة اخرى.	أقرب تحقيقا للعدالة لضريبة بسبب النظرة الشاملة لكل إيرادات المكلف، مما يجعل من السهل اجراء التصاعد الضريبي تصنيف المكلفين حسب دخولهم.
لا تطبق عليها قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية.	حصيلتها أكثر وفرة، حيث تصيب العدد الأكبر من الناس، ويمكن لأخطاء بعضها إصلاح البعض الآخر.	حصيلتها لا يمكن أن تكون كافية لمواجهة النفقات العامة المتزايدة.	سهولة حساب تكلفة الخدمات العامة
يصعب اجراء التصاعد الضريبي، لأن كل إيراد يخضع لضريبة مستقلة عن الأخرى.	الشعور بثقل العبء الضريبي أقل، لأن دفع ضرائب متعددة أسهل من دفعها مره واحدة، فيكون الميل للتهرب أقل.	ليس من السهل اختيار الوعاء الذي تفرض عليه لتحقيق الأهداف.	سهولة معرفة المكلف لمقدار العبء الضريبي
تستنزف وقت المكلف في مراجعته لعدة دوائر ضريبية.	في حالة وجود ضريبة معينة يمكن تدارك عيوبها بالضرائب الأخرى.	يعطي فرصة أكبر للتهرب، لأن من يتهرب من الخضوع يتهرب نهائياً.	التوفير في الوقت

ثالثاً: الضرائب الشخصية والضرائب العينية

لقد تم تصنيف الضريبة إلى ضريبة عينية وضريبة شخصية وذلك حسب المادة الخاضعة للضريبة وطبيعتها:

فتعرف الضرائب العينية بالضرائب التي تتجاهل شخص المكلف وظروفه الاقتصادية والاجتماعية وتتنظر فقط إلى الوعاء الذي تنصب عليه، مثل ضريبة القيمة المضافة (الوادي، 2007).

أما الضريبة الشخصية فهي تلك الضرائب التي تأخذ في الاعتبار عند فرضها على المال الخاضع لها ظروف المكلف وحجم المال ومصدره، بمعنى أنها تدخل العوامل الشخصية في مقدرة المكلف التكليفية ومثال عليها ضريبة الدخل (حمدان، 2004).

ونتيجة لما تقدّم فإن الضريبة الشخصية تعتبر أكثر عدالة من الضريبة العينية.

وتؤخذ الضرائب الشخصية عند فرضها مجموعة من العوامل، من أهمها: (اليحيى، 1998، ص 60-61)

1. اءفاء الءء الأءنى اللازم للمعيشة: وذلك للمحافظة على وضعهم الاءءماعى والمعيشى

ءءى ىءمكن الأفراء من العىش الكرىم، فالأءء بالظروف الاءءماعىة والاءءصاءىة عند

فرض الضرائب ىولد الثقة ما بىن الءولة والأفراء أو المواءنن وهذا ما ىؤءى فى اءلب

الأءىان إلى عدم التهرب من الضرىبة.

2. مراعاة الأعباء العائلىة: تراعى معظم التشرىعات الأعباء العائلىة للمكلف بءفع

الضرىبة، ءىء تأءء فى الاءءءار ءالة المكلف إذا كان مءزوجاً أو أعزباً، وءءء أفراء

اسرته الذى ىقوم بإءالءهم وذلك لما ىءربء على ذلك من نفقات وأعباء، وءادة ما ىءفض

سعر الضرىبة ءسب الأعباء العائلىة لكل مكلف ءىء ىءفض مءءار الضرىبة بنسبة

رابعاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

لقد تم تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة لعدة اعتبارات ومعايير من أهمها الاعتبارات والمعايير المتعلقة بالمادة الخاضعة للضريبة والاعتبارات والمعايير المتعلقة بنقل العبء الضريبي، وللتمييز بين الضرائب المباشرة وغير مباشرة لا بد من التعرف على هذه المعايير:

1. المعيار الإداري أو معيار طرق الجباية: وفقاً لهذا المعيار تعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت تجبى بواسطة جداول وكشوفات يُبين فيها اسم المكلف والمادة الخاضعة للضريبة ومقدار الضريبة بناءً على علاقة أساسية مباشرة بين الإدارة والمكلفين، وغير مباشرة إذا كانت تفرض دون وجود هذه العلاقة المباشرة على أفراد غير معروفين للإدارة ولا تجبى بهذه الطريقة (القاضي، 1980).

"ويعتبر هذا المعيار صحيحاً في أحوال كثيرة، ولكنه لا يعتبر صحيحاً في جميع الأحوال، حيث نجد أن بعض الضرائب المباشرة والمفروضة على الدخول يتم تحصيلها بواسطة الحجز عند المنبع، كذلك بالنسبة للضريبة على أرباح الأسهم والسندات حيث لا يتم إتباع أسلوب الجداول الإسمية في تحصيلها لأنه يصعب معرفة مالكي هذه الأوراق دائماً وتحرير كشوف بأسمائهم وذلك لسرعة تداولها في الأسواق المالية" (اليحيى، 1998، ص62).

2. المعيار الخاص بالمادة الخاضعة للضريبة: يعتمد هذا المعيار على ثبات مطرح الضريبة ومدى استمراره، فعندما تفرض الضريبة على مطرح دائم وقابل للاستمرار تعتبر الضرائب مباشرة كما هي الحال في ملكية المكلف وثروته، أو في دخل المكلف الذي يجنيه نتيجة عمله أو نتيجة ربح رأسماله، وفي حال تفرض الضرائب على وقائع كالإنتاج والاستهلاك، أو على تصرفات المكلف كالإنفاق تعتبر غير مباشرة. فالضرائب المباشرة هي التي تفرض على الثروة أو المال المكتسب، والضريبة غير المباشرة هي التي تفرض على عمليات أو وقائع تتم عن مال المكلف وثروته (بشور، 1993).

ونلاحظ أن هذا المعيار أيضاً لا يخلو من النقد فنلاحظ أن الضريبة على التركات مثلاً تعتبر ضريبة مباشرة لأنها تفرض على الثروة، ولكننا أيضاً من الممكن أن نعتبرها غير مباشرة لأنها تدفع بمناسبة حدث عرضي هو الوفاة، وعلى واقعة عرضية هي انتقال الملكية بالميراث (اليحيى، 1998، ص62).

3. معيار نقل عبء الضريبة: "يتم وفقاً لهذا المعيار التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على أساس نقل عبء الضريبة، فتكون الضريبة مباشرة إذا فرضت بموجب القوانين والانظمة على مكلف بالذات وتحمل هذا المكلف عبء الضريبة بصورة حقيقية ونهائية دون أن ينقلها الى غيره، أما إذا نقل المكلف القانوني عبء الضريبة إلى مكلف آخر مستفيداً من بعض الظروف الاقتصادية فنكون بذلك أمام ضريبة غير مباشرة (ابراهيم، العجارمة، 1987، ص123)، ومثال على ذلك أن تفرض الدولة الضريبة على بائع أقمشة، فيقوم المكلف بالتخلص من عبء الضريبة عن طريق زيادة سعر الأقمشة بمقدار الضريبة التي فرضت عليه ليحمل الضريبة في النهاية للمستهلك، ليصبح هو وسيطاً لدفعها وهذا ما يسمى بانعكاس الضريبة، فالضرائب التي لا تنعكس ويتحمل عبؤها المكلف القانوني تكون ضرائب غير مباشرة" (بشور، 1993).

ونستنتج مما سبق أنه لا يوجد معيار قاطع للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ولهذا يرى علماء المالية العامة بأهمية الجمع بين المعايير الثلاثة السابقة للوصول إلى معيار عملي تعتبر بمقتضاه الضرائب على الدخل وعلى رأس المال ضرائب مباشرة وتعتبر الضرائب على الإنفاق ضرائب غير مباشرة (عبدالمجيد، 1990).

- ومن أهم مزايا وعيوب الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة:

مزايا الضرائب المباشرة: ثبات الإيرادات، ومرونة الضريبة، والاقتصاد في الجباية، والعدالة في التكاليف، وانماء الوعاء الضريبي.

عيوب الضرائب المباشرة: بطء حصيلتها ومرور فترة بين استحقاق الضريبة وتوريدها للخزانة، وضخامة العبء الضريبي يدفع المكلف إلى التهرب الضريب (حمدان، 2003، ص43).

مزايا الضرائب غير المباشرة: عدم شعور المكلف بعبئها، فسعرها متضمن بقيمة المنتج، واستمرار إيراداتها طيلة اشهر وأيام السنة، ومرونة في حصيلتها بتغير الطرف، وأداة فعالة للسياسة المالية النشطة "التضخم".

عيوب الضرائب الغير مباشرة: عدم الملائمة، وبعيدة عن معيار العدالة، وسهولة التهرب منها، ولها عبء اقتصادية حيث أنها تؤدي إلى ارتفاع الاسعار وهذا يسئ إلى التجارة الخارجية، لذلك تبعد الدول الصناعية من تطبيقها (حميد، 2012).

المطلب الثاني: قواعد وأسس فرض الضريبة:

اعتبر الفكر المالي التقليدي أن قواعد الضريبة تقوم على مبدئين اساسيين هما: العدالة الضريبة، وتحقيق الوفرة. ومع تطور دور الدولة، وانعكاسه على مفهوم الضريبة، فقد اصبحت هذه القواعد -حسبما يؤصلها الفكر المالي الحديث- أربعة قواعد:

1. قاعدة العدالة: يقول آدم سميث بأنه " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به الممول في ظل حماية حكومته (صبري، 2003، ص18)، يعني وجوب اشتراك كل الأفراد في أداء الضرائب المقررة، بصورة تتناسب مع مقدرتهم المالية (الدحلة، 2004، ص16)، فيقتضي هذا المبدأ أن يساهم كل عضو من أعضاء الجماعة في الأعباء العامة الضريبية بحسب مقدرته النسبية، ولعل أحد المبادئ الأساسية المستقرة الآن فيما يتعلق بتوزيع العبء الضريبي هو أن الافراد الذين يعيشون في ظروف متساوية لا بد من معاملتهم معاملة متساوية (جادالله، 2011، ص65).

وهذا المبدأ يقوم على أسس أخلاقية، وذلك أن فرض ضريبة تحكيمية على بعض الأفراد، أو تمييز بعض الأفراد في المعاملة الضريبية يعتبر انتهاكاً لنظام القيم السائدة في المجتمع. والأخذ

بهذا المبدأ يمنع الحكومة من فرض ضريبة على فرد معين بالذات بصفته هذه او على مجموعة من الأفراد بصفتها تلك وكذلك فإن مبدأ العدالة الضريبية يحرم الضريبة على أساس الدين أو الجنس أو اللون (جادالله، 2011، ص65).

وإن عدم تنظيم قانون ضريبي يعكس العدالة بين المواطنين من الناحية الاقتصادية، قد يكون من أهم عوامل التهرب الضريبي (قباجة، 2011، ص4)، لذلك يجب اعطاء النظام الضريبي أولوية في عملية الإصلاح ليصبح أكثر عدالة وفي هذا المجال فإن توسيع وعاء ضريبة الدخل بحيث يتضمن تقديراً واقعياً لدخل المهنيين واصحاب المحال التجارية من شأنه أن يقلل من عدم الانصاف في التعامل الموجود حالياً (النقيب، 1996، ص24).

ويفرق بعض الكتاب بين ثلاثة أنواع من العدالة :

• **النوع الأول العدالة الأفقية:** وتعني أن الأفراد ذوي نفس المستويات والدخول يعاملون بمعدلات ضريبة متساوية، ويدفعون نفس المقدار من الضريبة. وقد نتج عن هذا النوع من العدالة مبدأ العمومية الشخصية، والعمومية المادية، (ان تفرض الضريبة على كافة الاشخاص والأموال التي تمتد إليها سيادة الدولة). فجميع الاشخاص متساويين أمام الضريبة، وكذلك يجب أن تطال كافة الأموال حتى تحقق القسط الأكبر من العدالة، إلا أن اعفاء بعض الدخل لبعض القطاعات أحياناً لا ينقص من أهمية هذا المبدأ، وذلك لأن هذا الإعفاء يكون لاعتبارات اجتماعية كالقفر في تقرير الدخل المعفى، أو اقتصادية لتشجيع بعض القطاعات أو المهن، أو سياسية كإعفاء أعضاء السلك الدبلوماسي من قبيل المعاملة بالمثل (الدحلة، 2004، ص16-17).

• **والنوع الثاني هو العدالة الرأسية (العمودية):** وتعني أن يتم معاملة المكلفين المختلفين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة مختلفة من حيث الضرائب التي يتم جبايتها منهم. ونلاحظ أن مفهوم العدالة الأفقية يعتبر أمراً سهلاً وواضحاً، إلا أن الصعوبة تكمن في عملية تطبيق العدالة العمودية الرأسية والتي تعتبر الأكثر شيوعاً بين المكلفين، فأغلب المكلفين تختلف في دخولهم وحالتهم الاقتصادية والاجتماعية، ومن هنا تبرز المشكلة الأساسية والتمثلة في كيفية معاملة الافراد المختلفين في الدخل والحالة الاقتصادية والاجتماعية معاملة مختلفة بحيث

تحقيق العدالة بينهم، وقد تم الاخذ بمبدأين للاسترشاد بهم في توزيع عبء الضريبة على المكلفين وبالتالي تحقيق العدالة، هما: (أبو نصار، وآخرون، 1996، ص27)

➤ مبدأ المنفعة.

➤ مبدأ القدرة على الدفع.

• والنوع الثالث هو العدالة التبادلية: تقوم على تحقيق التوازن بين الضريبة المدفوعة، وبين المنافع التي يحصل عليها المكلف باعتباره مبدأ يبرر للمكلف الالتزام بالضريبة لشعوره بالرضا عما يقدم من خدمات (سعد، 1998).

2. قاعدة اليقين (الوضوح): بمعنى أن تكون الضريبة المفروضة مؤكدة ومحددة لا تحكمية. فجب أن تكون واضحة من حيث وقت دفع الضرائب والمقدار الواجب دفعه، فيجب أن تكون هذه الأمور واضحة للمكلف ولأي شخص آخر (خويرة، 2004، ص19).

ويرتبط بقاعدة اليقين أمران: أولاً: أن تكون صياغة نظام الضريبة واضحة وجلية من حيث الصياغة اللغوية (علي، عزوز، ص63)، وثانياً: استقرار نظام الضريبة. ويقصد بوضوح صياغة نظام الضريبة أن تتسم عبارات التشريعات الضريبية وما يتعلق بها من قرارات وبلاغات أو منشورات: تفسيرية أو إدارية، دورية أو غير دورية، بالوضوح وأن لا يكون بها لبس أو غموض، وذلك لأن الغموض في هذه العبارات مدعاة للتفسير والتأويل والاختلاف، وما قد يترتب على ذلك من أخطار التناقض، ومن ثم فإن على الإدارة المالية أن تراعي الدقة (فرهود، 1986).

اما استقرار نظام الضريبة فيقصد به أن لا تُحدث الإدارة المالية في نظام الضريبة تعديلات كثيرة أو تعديلات فجائية منتظرة، ذلك أن كثرة التعديلات في الأحكام الضريبة قد يؤدي إلى زعزعة الثقة والشك في توقعات الإدارة المالية. ويرتبط بهذا أيضاً عدم الإقدام على إلغاء النظام الضريبي وإحلال نظام جديد بدلاً منه طفرة واحدة، ذلك أن أي نظام ضريبي-مثل غيره من الأنظمة الأخرى- يحتاج إلى مدة طويلة نسبية ليألفه موظفو الإدارة الضريبية والمكلفين طريقة تنفيذه ويطلعوا على تفصيلاته ولتستقر تفسيراته (جادالله، 2011، ص59).

إن مراعاة قاعدة اليقين وما يترتب عليها مراعاة وضوح الصياغة واستقرار نظام الضريبة، تترتب عليه فائدتان:

• **الأولى للمكلف:** وهي أن يعلم المكلف التزاماته قبل الإدارة المالية بشكل محدد ومن ثم فإن كل مكلف يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل هذه الإدارة.

• **والثانية للمجتمع:** وهي أنه يترتب على الاستقرار الضريبي والاستقرار الاجتماعي والاقتصادي، ذلك أن استقرار نظام الضريبة يؤدي إلى وضوح الرؤيا لجميع المكلفين فتصبح هذه الضريبة من ضمن التكاليف لديهم وهذا ما يجعلهم أكثر قدرة على اتخاذ القرارات في شؤونهم. وهذا ما دعا إليه بعض الكتاب مثل "كانار" إلى القول بأن "كل ضريبة قديمة طيبة، وكل ضريبة جديدة ضريبة سيئة"، والسبب في هذا القول هو أن الضريبة القديمة بعد ان استقرت في أذهان المكلفين، وتوافرت فيها قاعدة اليقين فإنها تؤدي الى الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي (فرهود، 1986).

3. **قاعدة الملائمة:** وتعني هذه القاعدة أن تكون الأحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة ملائمة للمكلف وعلى الأخص فيما يتعلق بمواعيد وأساليب جبايتها (خصاونة، 1999).

"وهنا نعني بهذه القاعدة ضرورة تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع أحوال المكلفين وبما ييسر عليهم دفعها. وهذا يعني أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة وطريقة هذا التحصيل واجراءاته ملائمة للمكلف تفادياً لثقل عبئها عليه، ومن هنا فإن الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله يعتبر أكثر الاوقات ملائمة لتحصيل الضريبة على كسب العمل والضريبة على إيراد القيم المنقولة، كما تحسن جباية الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية في نهاية السنة المالية التجارية، عندما يتم اعداد الحسابات الختامية والميزانية، أي حينما يتم تحديد الأرباح والخسائر السنوية. ومضمون هذا المبدأ وجوب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف المكلفين الشخصية وفيما يتعلق بموعد التحصيل وطرق جبايته" (سلوم، 1990).

وقد شرح آدم سميث هذه القاعدة بقوله: تجب جباية الضريبة في الاوقات وبالطرق الأكثر ملائمة للمكلف، وهذا يعني أن الإدارة المالية يجب عليها التيسير على المكلفين حتى يستطيعوا

دفع اداء الضريبة دون تحمل ارهاق بدني أو مادّي. ويترتب على ذلك عدة أمور:(جداالله، 2011، ص61)

• تحديد وقت استحقاق الضريبة أي تحديد الواقعة المنشأة للضريبة تحديداً سليماً بصورة ثلاث الممول ولا ترهقه. وتطبيقاً لذلك فإن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لا تستحق إلا بعد تحقق الربح، وهذا الربح لا يتم تحققه إلا في نهاية السنة المالية. ومن ثم فإنه يعتبر من غير الملائم أن تفرض ضريبة على كل عملية أو على عمليات جزء من السنة لأن التفاعل الكامل لعمليات السنة المالية قد يكون خسارة وليس ربحاً.

• تحديد موعد سداد الضريبة في الموعد الملائم للممولين، ذلك أن تحديد الواقعة المنشأة للضريبة وحده لا يكفي لتوفر قاعدة الملائمة، ومن ثم فإن على الإدارة المالية أن تحدد أيضاً موعد الوفاء بالضريبة في الوقت الذي يتوافر فيه لدى الممول المال الكافي اللازم لسداد الضريبة (جداالله، 2011، ص61).

• يفضل أحياناً أن تسمح الإدارة المالية للمكلف بأن يقوم بتقسيط الضريبة، إذا كان أداؤها من قبل المكلف دفعة واحدة يرهقه أو يعتبر سبباً في عرقلة نشاطه الاقتصادي.

• يجب على الإدارة المالية أن تتحاشى كثرة التفتيش على محال المكلفين أو دفاترهم التجارية، لأن ذلك قد يثير استياء الممولين وسخطهم، وشعورهم بعدم ثقة الإدارة فيهم، فهذا يتقل عبء الضريبة عليهم دون سبب.

• يجب على الإدارة المالية أن تسهل على المكلفين سداد الضريبة في خزانة حكومية قريبة من مساكنهم أو مجال أعمالهم. (جداالله، 2011، ص62)

• تترتب على قاعدة الملائمة قاعدة أخرى هي قاعدة "الحجز من المنبع" وتستعمل هذه القاعدة بالنسبة لضرائب الدخل حيث يقوم الشخص الذي يدفع الدخل للممول بخصم مبلغ الضريبة من هذا الدخل قبل توزيعه على صاحبه، أي أن الضريبة تحتجز من دخل الممول عند النقطة التي يولد فيها وقبل أن يصل للممول، وتطبيق هذه الطريقة يؤدي إلى تخفيف إحساس الممول بعبء الضريبة.

4. قاعدة الاقتصاد في الجباية أو التّحصيل: أن هذه القاعدة تؤكّد على ضرورة عدم التبذير والاسراف بتكاليف جباية الضرائب. أي ضرورة اختيار اجراءات وأساليب الجباية التي تتطلب أقلّ التكاليف حتى لا تستنفذ هذه التكاليف جانباً مهماً من حصيلّة الضريّبة، مما يقلل امكانية الدولة من الاستفادة منها. حيث أن جباية الضرائب تحتاج إلى جهاز متكامل يقوم بهذه المهمّة وعليه يجب مراعاة الصنف المثالي من الموظفين. من خلال اعتماد مبدأ النوع وليس الكم، والعمل على اختصار الإجراءات اللازمة للجباية وتبسيطها اقتصاداً للوقت والتكاليف وتعتبر طريقة جباية الضريبة عند المنبع من افضل الطرق التي تحقق الاقتصاد في جباية الضرائب (طاقة، 2007).

وقد عبر آدم سميث عن هذه القاعدة بقوله: "يجب تطبيق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج من أيدي الممولين أقلّ مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزانة الدولة." ومعنى ذلك أنه يجب على الإدارة المالية الاقتصاد في مصروفات التحصيل وعدم تحميل الممول تضحية ليست مفيدة أو في غير موضوعها.

وتجد هذه القاعدة تفسيرها في نفسية الممولين وطريقة سلوكهم. ذلك أن الممولين يدفعون الضرائب لكي تستخدم الدولة حصيلتها في النفقات العامة التي يقصد بها تحقيق النفع العام، فإذا علم الممولين أن المبالغ التي يدفعونها لا يلبث أن ينفق جزء منها على موظفي الإدارة المالية التي يقومون بجبايتها، أي ينفق جزء منها وهي في طريقها إلى الخزانة العامة فإنه يسود بينهم شعور بالاستياء، ومن ثم فقد ظهرت ضرورة وجود قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية حتى لا يستاء المكلفون ويتذمرون ويمتنعون عن أداء الضريبة أو يتهربون منها (جادالله، 2011، ص63).

الفصل الثالث

العبء الضريبي

- المبحث الأول: الإطار العام للعبء الضريبي
- المطلب الأول: المفهوم العام للعبء الضريبي
- الفرع الأول: مفهوم العبء الضريبي
- الفرع الثاني: مصطلحات مشابهة للعبء الضريبي
- المطلب الثاني: صور نقل العبء الضريبي
- المبحث الثاني: نظريات العبء الضريبي والعوامل التي تتوقف عليها
- المطلب الأول: نظريات العبء الضريبي
- المطلب الثاني: العوامل المحددة للعبء الضريبي
- المطلب الثالث: قياس العبء الضريبي

المبحث الأول: الإطار العام للعبء الضريبي

المطلب الأول: المفهوم العام للعبء الضريبي

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة في العصر الحديث، ولا ترجع أهمية هذا المصدر لكبر حجمه المطلق والنسبي إذا ما قورن بغيره من مصادر الإيرادات الأخرى فقط، وإنما لمدى تأثير الضرائب على النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فالضرائب تعد من أهم أدوات السياسات المالية العامة التي تستخدمها الدولة للتأثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية. ولا شك أن الضريبة تعتبر عبئاً على أفراد المجتمع، لذلك يجب على السلطات المالية ان تتخذ الإجراءات التي تضمن عدالة توزيع هذا العبء تبعاً للقواعد الضريبية (كاظم، 2008، ص96).

الفرع الأول: مفهوم العبء الضريبي

تنوّعت التعاريف التي قيلت في العبء الضريبي، ومن أهم هذه التعاريف ما يلي:

يقصد بالعبء لغةً (جمع أعباء: حمل ثقيل من أي شيء كان، تبعه، مصدر للقلق والضغط، "تحمل الابن الأكبر أعباء الأسرة كلها. أما أعباء الحياة: تكاليفها، أعباء عامّة، أعباء اجتماعية: ضرائب رسوم تفرضها الدولة،- نهض بالعبء أي حمله وقام به (عمر، 2008، المعجم).

العبء الضريبي: هو المادة الخاضعة للضريبة، او يمكن القول الدخل الخاضع للضريبة أو مبلغ الضريبة المفروض على المكلف (الخطيب 2006، ص48).

أما العبء الضريبي اصطلاحاً كما يعرفه البعض: "بأنه تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع أو على اسعار عوامل الإنتاج، فأنصار هذا الرأي يقومون بالخلط بين ظاهرة نقل العبء الضريبي وبين الآثار الاقتصادية للضرائب باعتبار ان العبء الضريبي هو كافة الآثار التي تنتج عن أسعار السلع وعوامل الإنتاج، سواء نتجت عن نجاح المكلف القانوني في نقل

العبء الضريبي أو نتجت كأثار اقتصادية لاستقرار العبء الفعلي للضريبة".
(طالب، 2004، ص24)

"ويعرف العبء الضريبي أيضاً: بأنه القدرة على الدفع، فالعبء الضريبي من المتطلبات الأساسية اللازمة لقياس قدرة الأشخاص على دفع الضريبة حتى يتم وضع سياسة ضريبية مثلى تحقق اهداف المجتمع" (Nunns.1991).

"ويعرف أيضاً بالآثار الاقتصادية المختلفة المترتبة على فرض الضريبة، والتي بدورها تنقسم إلى آثار على المستوى الكلي وآثار على المستوى الجزئي، فالآثار على المستوى الكلي تتمثل في توزيع الدخل الناتج عن الضريبة وأثر ذلك على المتغيرات الاقتصادية الكلية، أما العبء الضريبي على المستوى الجزئي فيصد به أثر الضريبة على دخل الوحدة الاقتصادية سواء كانت فرداً أو منشأة والتغيرات التي ستطرأ على كيفية استخدام هذا الدخل نتيجة للضريبة" (العمر، 2002، ص44)، ويؤدي نمو العبء الضريبي سواءً كان بالضرائب المباشرة أو الغير مباشرة لرفع نسبة الضرائب إلى الناتج المحلي، وهو ما يدفع إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب، ويؤدي أيضاً لتحويل بعض الأنشطة إلى الاقتصاد غير المنظم، حيث تصبح هذه الأنشطة غير مسجلة، وبالتالي لا تدفع الضرائب (نصر، 2013، ص142).

وأيضاً هناك تعريف آخر للعبء الضريبي بأنه مبلغ الضريبة والآثار المترتبة على من يدفعه من جراء دفعه له المكاف بأداء الضريبة، ويتطلب التعرف في هذا المقام على نوعين من المصطلحات ذات العلاقة بالعبء الضريبي:

أ- الشخص الذي يقع عليه العبء القانوني للضريبة.

ب- الممول الفعلي للضريبة.

"والمقصود بالشخص الذي يقع عليه العبء القانوني للضريبة الشخص الذي حدده القانون ويمكن أن يطلق عليه أيضاً الممول القانوني أو الشخص الذي كلفه القانون بتوريد مبلغ الضريبة إلى خزنة الدولة. وفي حالة قيام الشخص أو الممول القانوني للضريبة في عملية نقل عبئها إلى

شخص آخر أو ممول آخر ، يمكننا أن نطلق على الشخص الآخر بالمول الفعلي للضريبة أو حامل العبء الفعلي للضريبة" (اليحيى، 1998، ص89).

يجب أيضاً التفريق ما بين العبء النقدي (التكليفي) وهو الذي يدفع للدولة مباشرة، والعبء الحقيقي (الفعلي) وهم الذين تستقر الضريبة عليهم جراء نقلها لهم، فمن الواضح أن المكلف بالضريبة هو الذي سيتحمل العبء النقدي للضريبة إلا أنه ليس بالضرورة أن يتحمل العبء الحقيقي. فقد يستطيع المكلف نقل كامل أو جزء من عبء الضريبة إلى آخرين، خاصة في الضرائب المفروضة على المنتجين، وبذا يكون من استقرت عليه الضريبة نهائياً هو الذي يتحمل عبئها الحقيقي (العمر، 2002، ص45)، وقد تفرض الضريبة على سلعة ما فيرتفع ثمنها ويقل الطلب عليها ويزداد الطلب على سلعة بديلة أخرى فيرتفع ثمنها أيضاً، وبهذا ترتفع سعر السلعة البديلة بسبب فرض الضريبة على السلعة الأولى (طالب، 2004، ص25).

أما العبء الضريبي الأمثل فهو أقصى قدر من الأموال يمكن تحصيلها بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي وترتيبه أي في ظل النظام الاجتماعي والسياسي السائد دون أن يولد ضغوطات اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية على الأفراد المكلفين (Auerbach, 1982, p102).

وحتى تتم عملية نقل الضريبة بنجاح يتعين توافر شرطين، الأول أن يكون مطرح الضريبة سلعة ينتجها المكلف القانوني أو خدمة يقوم بها بقصد مبادلتها ولذلك فإن الضريبة العامة على الأيراد أو على رأس المال لا تنتقل لأنها تصيب مجموع دخل المكلف أو ثروته ولا تصيب سلعة معينة ينتجها المكلف أو خدمة محددة يؤديها ليتمكن من بيعها لغيره، وعلى العكس مما سبق تنتقل الضرائب المباشرة العينية على دخول عوامل الإنتاج، لأن هذه الدخول تدخل في ثمن السلع أو الخدمات التي يبيعها، والشرط الثاني إمكانية رفع سعر السلعة أو الخدمة، أي أن يكون رفع ثمنها ممكناً. ويتعلق تحقيق هذا الشروط بموضوع تكون الأثمان (ذنيبات، 2003، ص153).

الفرع الثاني: مصطلحات مشابهة للعبء الضريبي

لا بدّ من التمييز بين العبء الضريبي والمصطلحات المشابهة له، مثل الضغط الضريبي، والتهرب الضريبي، والجهد الضريبي..

أولاً: الضغط الضريبي

وتستعمل الكثير من المصطلحات لتعريف وفهم العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والنتاج المحلي الإجمالي، فالبعض يطلق عليه الضغط الضريبي كما هو عند منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OCDE)، والبعض يطلق عليه مستوى الجباية مثل المجلس الاقتصادي والاجتماعي الفرنسي، ومنهم من يطلق عليه معدل الاقتطاع الاجباري، والعبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني (بوزيدة، حميد، ص282).

ويمكن تعريف الضغط الضريبي بصفة عامة بأنه النسبة بين مجموع الضرائب ومجموع الدخل، أي نسبة الضرائب التي يتعرض لها المكلف والتي تقلل من دخله ويمكن تقدير الضغط الضريبي بالنسبة للفرد بشكل خاص كما يمكن تقدير الضغط الضريبي للمجتمع ككل (لطي، 1983)، ويمثل معدل الضغط الضريبي جملة ما تحدثه السياسة الضريبية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع وتعديل خططهم في مجالات الإنفاق والاستهلاك والادخار، أي ما يؤدي إليه فرض الضرائب المختلفة من تغييرات في مجرى الحياة الاقتصادية تلك التغييرات التي تتغير بحجم الاستقطاعات الضريبية وصور التركيب الفني الضريبي (طالب، 2004، ص17).

أما المفهوم الضيق للضغط الضريبي = الإيرادات الضريبية / الناتج المحلي الإجمالي

المفهوم الواسع للضغط الضريبي(معدل الاقتطاعات الإجبارية)

= مجموع الاقتطاعات الضريبية / الناتج المحلي الإجمالي

ويعتبر معدل الضغط الضريبي من أهم المؤشرات التي يُعتمد عليها لتفسير درجة تدخل الدولة في الاقتصاد، ويفضل البعض تسميته بالمعامل الضريبي أو الحدث المالي، كذلك معدل الاقتطاع الضريبي كما هو الحال في لبلدان (OCDE)¹ (قدي، 2011، ص82).

وللضغط الضريبي نوعان:

1. الضغط الضريبي الكلي: وهذا المفهوم يستخدم على مستوى كلي بالاعتماد على العلاقة:

$$\text{حجم الإيرادات الكلي للضرائب} \times 100\%$$

النتاج المحلي الأجمالي

-وذلك لقياس حجم الاقتطاعات نسبة الى الناتج الداخلي، حيث يفيد ذلك في تقييم مدى اعتدال النظام الضريبي (حميد، 2012).

2. الضغط الضريبي الفردي: يتم تحديده بنسبة الاقتطاعات على الفرد على اجمالي دخله، حيث يمكن ترجمة المقدرة التكلفة في مبلغ الدخل الذي يحصل عليه الفرد او يستهلكه فعلا خلال فترة زمنية معينة (سنة)، فإنه يقوم على العلاقة التالية: (أديب، 1998، ص53)

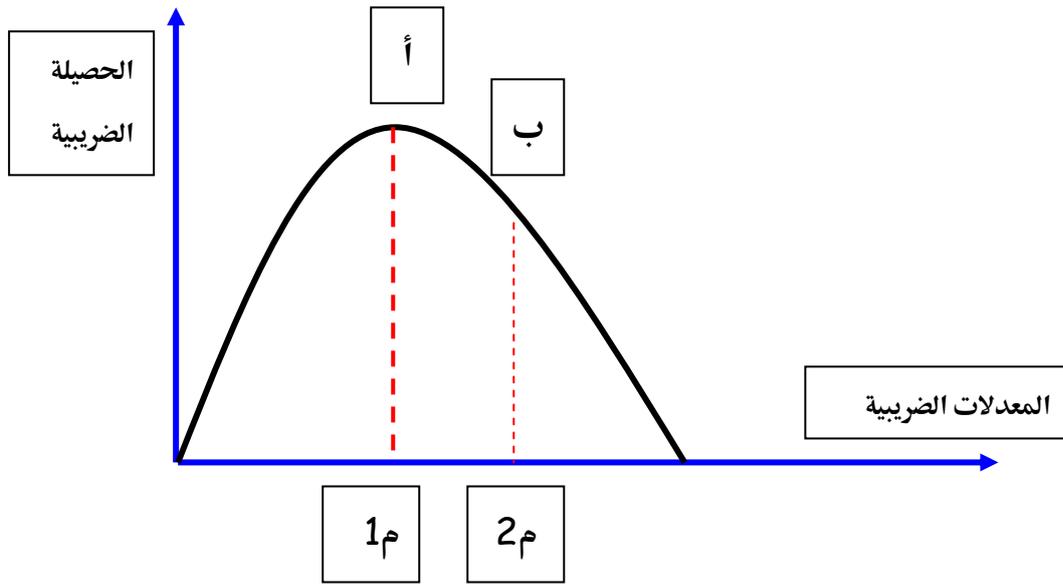
$$\text{اقتطاعات الضريبة على الفرد} \times 100\%$$

النتاج الفردي الأجمالي

وحسب الاقتصادي الأمريكي (لافر)، الذي اعتبر أن الارتفاع السريع لمعدلات الضغط الضريبي تؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية للدولة لكن فقط إلى غاية نقطة تسمى نقطة العتبة (أ)، والتي بعدها تؤدي أي زيادة في الضغط الضريبي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية، وهذا ما اطلق عليه مبدأ الضريبة تقتل الضريبة.

¹ OCDE: Organization for Economic Cooperation and Development.

- وفقاً للشكل (1.3) أدناه فعندما يكون معدل الضريبة في المستوى عند (م1) كما في الشكل، فإن الحصيلة الضريبية تكون عند أعظم قيمة لها ويكون الضغط الضريبي في هذا المستوى حدوده المثلى (أ).
- إذا تم تجاوز هذا المعدل وانتقلنا من المعدل (م1) -الذي كان يشكل الضغط الضريبي الأمثل- إلى المعدل الأكبر (م2)، أي في حالة زيادة معدل الضغط الضريبي فإن الحصيلة الضريبية تنخفض من (أ) إلى (ب) (عبدالحكيم، 2012، ص104)



الشكل رقم (1.3): منحنى لافر

المصدر: (محمد، 2010، ص44)

ويتبين من ذلك أنه لا يشترط عند رفع النسب والمعدلات الضريبية الذي يزيد من معدل الضغط الضريبي يؤدي إلى زيادة المحصلات الضريبية، بل يؤدي للتقليل من الحصيلة الضريبية وذلك لأن زيادة الضغط الضريبي على المكلفين يرهقهم، يؤدي بهم بأي طريقة للتخلص من العبء الضريبي عليهم، مثل التجنب الضريبي، أو بالطرق الغير مشروعة مثل التهرب الضريبي. حيث يقول Tobatoni "إن التحفيز الوحيد المؤكد للجباية المثقلة هو التحفيز على الغش" (محمد، 2010، ص44).

ويعرف معدل الضغط الضريبي الأمثل من الناحية الاقتصادية بأنه المعدل الذي يجعل الناتج المحلي الإجمالي في أعلى مستوياته، أما من الناحية المالية فهو المعدل الذي يجعل محصلات الضريبة في أعلى مستوياتها، فارتفاع معدل الضغط الضريبي يعمل على تثبيط النشاط الانتاجي ويمارس تأثيراً سلبياً على النمو الاقتصادي لأن للضريبة أثراً معرقلاً على عوامل العرض (استثمار، عرض عمل...) وهو ما يقود في النهاية إلى انخفاض المردودية الضريبية في حد ذاتها نتيجة تراجع المادة الخاضعة للضريبة (قدي، 2011، ص86).

ثانياً: التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي قيام المكلف كلياً أو جزئياً بالتخلص من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره مما يؤثر في الحصيلة الضريبية للدولة ويضيع عليها حقها. (الخطيب، 2000، ص160)

يعد التهرب الضريبي أحد ظواهر الحياة الاقتصادية المعاصرة، التي تعتبر من أخطر ما يمسّ المصلحة المالية للدولة، والتهرب معروف في الدول النامية والدول المتقدمة على حد سواء، ويشمل مختلف فئات المجتمع كالأفراد والشركات والمؤسسات على اختلاف احجامها، ويعد التهرب من الجرائم الاقتصادية لما يحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد الوطني، حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى تقليل الإيرادات الضريبية التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة، لحسن سير المرافق العامة (حسين، 2010، ص25).

وقد يتهرب المكلف من دفع التزامه الضريبي، أما بشكل كلي او بشكل جزئي، وينجم عن هذا التهرب آثار اقتصادية سيئة تظهر بصورة جلية على الإيرادات العامة. وكذلك على المكلفين الذين يلتزمون بدفع الديون الضريبية، ولا يقبلون بالتهرب الضريبي الذي يعتبر غير مشروع باعتباره يخالف جميع القوانين الضريبية. فتجدهم يدفعون ما عليهم من اعباء ضريبية بينما غيرهم يفلت ويتخلص من التزاماته الضريبية، وعندها يفقد مبدأ العدالة معنى تطبيقه عند توزيع الأعباء الضريبية، وهو أحد أهم القواعد الأساسية لفرض الضريبة (الأحمد، 2005، ص68).

ويختلف مصطلح التهرب الضريبي عن نقل العبء الضريبي إذ أن التهرب الضريبي يحرم خزينة الدولة بشكل نهائي من هذا المورد، بينما نقل عبء الضريبة هو عبارة عن عملية اقتصادية يتمكن دافع الضريبة من خلالها نقل ما دفعه كله أو بعضه إلى شخص آخر غير المكلف القانوني الذي دفعها (الكفراوي، 2001).

وهناك نوعين من التهرب الضريبي، هما التهرب المشروع، والتهرب غير المشروع:

أولاً: التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي): استفادة المكلف من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون ان تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (عرباسي، 2008، ص33) ويتحقق هذا النوع من التهرب للشخص بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص في استنباط واكتشاف طرق التحايل على الإدارات الضريبية مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية لم يعالجها القانون الضريبي (العمور، 2007، ص69).

ثانياً: التهرب الضريبي الغير مشروع: هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة. فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات للقانون وتقع على مرتكبيها العقوبات المنصوص عليها بالقوانين الضريبية، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفات صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون، لكن تحديد الطرق التي يتبعها المكلف ونيته في ذلك يعتبر صعباً (الخطيب، 2000، ص163)، وقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها، أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها، فيقوم المكلف بتقديم اقرار كاذب أو ناقص، أو اعداد سجلات وقيود مزيفة أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع مصالح الضرائب الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها. (عتير، 2012، ص75).

ومن العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي: (المرزوك، 2012)

1. ارتفاع اسعار الضرائب، فكلما ارتفعت اسعار الضرائب كان الدافع للتهرب منها كبيراً والعكس صحيح.
2. تعد الظروف الاقتصادية عاملاً مهماً في ارتفاع ظاهرة التهرب من الضريبة، ففي أوقات الرخاء الاقتصادي تقل مقاومة الافراد لما تفرضه الدولة من ضرائب لارتفاع دخول الافراد وعلى العكس من ذلك وقت الكساد الاقتصادي.
3. طبيعة الجزاء التي تفرضها الدولة على المتهربين من دفع الضريبة تؤثر في قرارهم في التهرب من عدمه، فعندما تشدد الدولة في عقوباتها يقارن المكلف بين النفع الذي يحققه نتيجة التهرب من الضريبة والضرر الذي سيلحقه نتيجة تطبيق القانون بحقه بسبب عدم دفع الضريبة.
4. درجة انتشار الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمجتمع، فكلما كان الوعي الضريبي عالياً والمستوى الأخلاقي للمجتمع مرتفعاً انخفضت نسبة المتهربين من الضريبة، وكلما انخفض الوعي الضريبي وتدنى المستوى الأخلاقي للمجتمع ارتفعت نسبة المتهربين من الضريبة.
5. أسلوب تحديد الضريبة يفسح المجال أحياناً للتهرب الضريبي كما في الضرائب التي تستوجب إقرار من المكلف، ويقل التهرب من الضرائب التي تجبى من المصدر كالضرائب على الأجور والرواتب.

ثالثاً: الجهد الضريبي

"وهو جملة من الضرائب التي يدفعها المجتمع فعلاً منسوباً إلى طاقة ذلك المجتمع الضريبية، أو هو الإيرادات الضريبية المتحققة فعلاً منسوبة إلى الطاقة الضريبية، ويعبر الجهد الضريبي عن المدى الذي يتحمله المجتمع من طاقة ضريبية على شكل ضرائب أو الكم الذي استغلته الدولة من الطاقة الضريبية للمجتمع، وإذا تجاوز الجهد الضريبي للدولة الواحد صحيح فإن الضرائب المدفوعة فعلاً تفوق الطاقة الضريبية لذلك المجتمع، وتعتمد نسبة هذا التجاوز، والتي

تعبّر عن مدى الأرهاق الضريبي الذي تحمله المجتمع على الفرق بين الواحد صحيح والجهد الضريبي لتلك الدولة، أما إذا كانت الإيرادات الضريبية المحصلة فعلاً بواسطة الضرائب أقل من الطاقة الضريبية للمجتمع فإن الجهد الضريبي في هذه الحالة يكون أقل من الواحد الصحيح" (رابي، 2003، ص68).

فاذا كانت الضرائب مرتفعة في بلد معيّن عند مقارنتها في بلدان أخرى، يعني ذلك أن هذا البلد يبذل جهداً عالياً في تحصيل الضرائب فيصعب عليه زيادة الضرائب بدرجة أكبر، لكن الانخفاض النسبي لمعدل الضريبة في بلد آخر يعني أن هذا البلد يبذل جهداً أقل وبالتالي بإمكانية زيادة نسبة الضريبة لديه سهلة نسبياً. ويمكن الوصول إلى حصيلة ضريبية صغيرة لكن بجهد ضريبي عالي، في حين تكون ضريبة مرتفعة نوعاً ما لكنها سهلة التحقيق، ويتوقف هذا على الظروف الاقتصادية والنفسية للبلد المعني كما أن العبرة ليست دائماً في كبر التحصيل الضريبي (طالب، 2004، ص22).

وطريقة حساب مؤشر الجهد الضريبي لبلد ما تكون بتحديد كل من طاقته الضريبية الممكنة والفعلية، حيث يمثل النسبة بينهما:

$$\text{معدل الجهد الضريبي} = \frac{\text{الضرائب المحققة}}{\text{الضرائب الممكنة}}$$

ويعتبر مؤشر الجهد الضريبي أكثر تعبيراً من معدل الضغط الضريبي، حيث يكتسي أهمية كبيرة في وضع برنامج تنمية أو قصد معرفة إمكانية رفع مستوى الاقتطاع الضريبي من عدمها، وذلك بإظهار الفارق بين ما هو مقدر وفعلي وبذلك فهو تقييم لفعالية السياسة المطبقة، أما معدل الضغط الضريبي فيعبر عن الجهد المبذول من طرف الدولة وعند مقارنته بمؤشر الجهد الموافق له نستطيع معرفة إمكانية زيادته أم لا (أيوب، 2000).

المطلب الثاني: صور نقل العبء الضريبي

إن دراسة عمليات نقل العبء الضريبي تعد من الأمور الضرورية لتصميم أي سياسة ضريبية قادرة على تحقيق أهدافها بفاعلية، فالآثار الاقتصادية والاجتماعية المتوقعة من فرض أي ضريبة أو زيادة معدلها لا يمكن تحديدها وتحليلها بدقة دون دراسة عمليات نقل عبء تلك الضرائب، وتحديد الكيفية التي تستقر بها الضريبة على الممولين الفعليين، ويتولى التشريع الضريبي تحديد الأشخاص المكلفين بدفع الضريبة أو الأشخاص الخاضعين لها لذا يطلق على الشخص الذي يحدده القانون لسداد الضريبة بالمول القانوني، ومن الطبيعي ان يحاول الممول القانوني نقل عبء الضريبة التي قام بتسديدها إلى مصلحة الضرائب لأشخاص آخرين تربطهم به علاقات اقتصادية، ويسمى الشخص الذي نقلت إليه الضريبة بالمكلف الحقيقي الفعلي (عثمان، 2007).

وعند نقل هذه الضريبة للمكلف فهي تمثل عبئاً عليه، إذ أن فرضها يعني اقتطاع جزء من دخل المكلف لصالح الدولة، فهذا الاجراء يؤثر سلباً على سلوك المكلف حيث أنه يسعى للتخلص من هذا العبء سواء بالتهرب الضريبي، أو بالنقل الضريبي (الانعكاس الضريبي) - وهو نقل عبء الضريبة بعد تقديرها وتحصيلها منه إلى شخص آخر. (خصاونة، 1999، ص132).

ظاهرة نقل العبء الضريبي هي من الظواهر المهمة التي اهتم بها كتاب المالية، فهي ظاهرة معقدة يصعب تحديدها والسيطرة عليها، وتبرز هذه الظواهر بأشكال وصور متعددة نميز بينها:

الفرع الأول: النقل للأمام والنقل للخلف، والنقل المنحرف

هناك ثلاثة صور لنقل العبء الضريبي أو ما يسمى بانعكاس الضريبة، الأولى بواسطة نقل العبء الضريبي للأمام، والثانية بواسطة نقل العبء الضريبي للخلف، والثالثة، النقل المنحرف :

1. نقل العبء الضريبي للأمام (الانعكاس للأمام)

والمقصود بنقل العبء الضريبي للأمام هو نقل الضريبة اتجاه المستهلك أو بمعنى آخر نقل العبء الضريبي إلى المراحل التي تلي مرحلة الانتاج وهي المرحلة التي بالأصل فرضت عليها الضريبة، (اليحيى، 1998، ص90)، فإذا قام المكلف بنقل عبء الضريبة إلى شخص آخر في مرحلة ثانية تكون بعد مرحلة الانتاج كأن تفرض ضريبة على المنتج فينقل عبئها إلى المستهلك عن طريق اضافة مبلغ الضريبة على سعر السلعة أي رفع ثمن السلعة التي تفرض عليه الضريبة بعد انتاجها، وزيادة الثمن قد تكون ظاهرة ببيع السلعة موضوع الضريبة بثمن أعلى يساوي أو يفوق مبلغ الضريبة، أو يمكن أن تكون عن طريق تقليل جودة أو مواصفات السلعة موضوع الضريبة دون زيادة ثمنها القديم، وهذه الظاهرة شائعة في الضرائب على الانفاق والاستهلاك (القاضي، 1980).

ويمكن توضيح ذلك بمثال آخر، على افتراض أن هناك شركة تقوم بإنتاج المواد الغذائية، ففي هذه الحالة تقوم الدولة بفرض الضريبة على المواد الغذائية التي تنتجها الشركة، وفي حالة قيام الشركة بتحمل الضريبة المفروضة على المواد الغذائية للمستهلك النهائي عن طريقة إضافة الضريبة إلى سعر السلع المنتجة ففي هذه الحالة يكون عبء الضريبة قد تم نقلها للأمام أي باتجاه المستهلك (اليحيى، 1998، ص90).

ويحدث نقل العبء الضريبي للأمام عندما تكون الدولة في حالات التضخم والانتعاش الاقتصادي وذلك لأن الطلب على السلع والخدمات يكون مرتفعاً، وعندما يكون الطلب مرتفعاً يكون ارتفاع الاسعار ممكناً، ويحدث نقل العبء الضريبي للأمام كما في ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين، حيث تُضاف الضريبة الإضافية إلى سعر المنتج أو السلعة إلى أن تصل للمستهلك النهائي فيتحملها بالكامل.

2. نقل العبء الضريبي للخلف (الانعكاس للخلف)

وهي عملية يتم من خلالها نقل العبء الضريبي كلياً أو جزئياً للمراحل السابقة لمرحلة الإنتاج وتداول السلع والخدمات، ويتم في هذه الحالة تحميل الضريبة للأشخاص المنتجين للمواد الخام مثل (أجور العمال، أثمان المواد الأولية... إلخ) وذلك عن طريق تخفيض اسعارها وتكون الشركة في هذه الحالة قد نجحت في نقل عبء الضريبة إلى الخلف. (أبو نبعة، 2006، ص41).

"ويقوم المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر في مرحلة سابقة، كأن تفرض الضريبة على المنتج فينقل عبئها إلى عناصر إنتاجه عن طريق خفض أثمان هذه العناصر من عمل ومواد أولية، كأسعار الخامات التي يستعملها أو أجور العمال الذين يستخدمهم. ويحدث النقل للخلف في حالات الركود الاقتصادي عندما لا يسمح بزيادة الاسعار، فيضطر للرجوع إلى المرحلة السابقة محاولاً نقل عبء الضريبة" (طاقة، 2007).

3. النقل المنحرف

"يحدث إذا انتقلت الضريبة إلى سلعة أخرى غير تلك التي فرضت عليها، أي انتقال العبء الضريبي المفروض على سلعة معينة إلى سلعة أخرى" (حشيش، 1992).

الفرع الثاني: نقل العبء الضريبي البسيط والنقل المركب (الانعكاس البسيط والانعكاس المركب)

الانعكاس البسيط هو نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني الى الغير الذي يستقر عليه عبء الضريبة ويصبح المكلف الحقيقي (بشور، 1993)، ومثال على ذلك أن يرفع المالك من بدل ايجار عقده بمقدار قيمة الضريبة على ريع العقارات. فيتحمل المستأجر عبء الضريبة ولا يحاول نقله الى شخص آخر ويكون المكلف الحقيقي (خصاونة، 1999، ص134).

أما الانعكاس المركب فهو نقل عبء الضريبة عدة مرات من شخص الى آخر قبل أن يستقر في النهاية على المكلف الحقيقي. كأن يقوم المنتج بزيادة اسعار سلعة بالإنتاجية بغية نقل عبء الضريبة الى تاجر الجملة، وهذا يزيد في الاسعار فيحول عبء الضريبة الى تاجر المفرق، الذي يرفع اسعاره ليحمل الضريبة للمستهلك، وقد يكون المستهلك طبيياً او محامياً فيزيد من أجرة اتعابه نتيجة ارتفاع الاسعار فيحمل عبء الضريبة لزبائنه، وهؤلاء بدورهم يفعلون الشيء نفسه حتى يصعب تحديد المكلف الحقيقي، فكأن الضريبة لا يتحملها أحد (بشور، 1993).

الفرع الثالث: النقل الكلي والنقل الجزئي للعبء الضريبي

في بعض الحالات ينجح المكلف بنقل عبء الضريبة إلى شخص اخر أو اشخاص آخرين، وفي بعض الحالات لا ينجح المكلف بنقل عبء الضريبة بأكمله بل ينقل جزءاً من عبء الضريبة :

1. النقل الكلي للعبء الضريبة

يكون نقل عبء الضريبة كلياً إذا نجح دافع الضريبة من نقل كامل الضريبة إلى غيره، سواء كان نقل القيمة إلى الأمام أو إلى الخلف أو كليهما معاً، فبالنسبة لنقل الضريبة بشكل كامل للأمام يترتب عليها ارتفاع ثمن السلعة التي تفرض عليها الضريبة بقيمتها، أما انتقال عبء الضريبة بشكل كامل للخلف يترتب عليها انخفاض في أثمان عناصر الانتاج بقيمتها، أما في حال تم نقل الضريبة بالاتجاهين فإن ارتفاع بعض الأثمان وانخفاض البعض الآخر يكون في مجموعه مساوياً لقيمة الضريبة (القاضي، 1980).

2. النقل الجزئي للعبء الضريبة

ويقع النقل الجزئي عندما لا يتم نقل العبء الضريبي بأكمله بل ينقل جزءاً من عبء الضريبة ويتحمل الجزء الباقي، ويحصل ذلك عندما لا تساعد الحالة الاقتصادية على نقل العبء الضريبي بكامله، او عندما يرى المكلف القانوني أن مصلحته تقتضي بنقل قسم من الضريبة فقط

(طاقة،2007)، ومثال على ذلك، اذا فرضت ضريبة على منتج مقدارها 2000 شيقل ، فرجع من سعر منتجاته بقيمة 1500 شيقل وتحمل الجزء الباقي، وهو 500 شيقل، فلا يتحمل عبء الضريبة في هذه الحالة شخص واحد بل أشخاص عدّة، (بشور،1993)

وفي هذا الصدد نميّز بين ثلاثة أنواع من الضرائب: (طالب،2004،ص26)

1. ضرائب لا يمكن نقل عبئها ويتعلق الأمر بالضرائب على الأشخاص والتركات والضرائب المفروضة على كسب العمل، حيث تتعدم أي مبادلات بينهم وبين افراد آخرين تمكنهم من نقل عبئها.
2. ضرائب يمكن نقل عبئها جزئياً ويتعلق الامر بالضرائب المفروضة على الأشخاص الذين يدخلون في معاملات مع اخرين، بمناسبة قيامهم بنشاط يستطيعون من خلاله تحميل أثمان المنتجات جزءاً من الضريبة.
3. ضرائب يمكن نقل عبئها بالكامل ويتعلق الامر بالضرائب المفروضة على الانفاق ورقم الأعمال والتي يمكن تضمينها كلياً في الاسعار.

المبحث الثاني: نظريات نقل العبء الضريبي والعوامل التي تتوقف عليها العبء الضريبي

تعد عملية نقل العبء الضريبي امتداداً لنظرية القيمة في المالية العامة وينبغي القول أن العبء الضريبي مسألة اقتصادية تتعلق بالمعاملات التبادلية التي تتم بين المكلف وغيره من افراد المجتمع وتؤثر على السلع والخدمات موضوع هذا التبادل كما انها ترتبط ارتباطاً مباشراً مشكلة تحديد الأثمان بالنتيجة فان كافة التغيرات والنقائص موجودة فيها حيث لا تزال المعرفة النظرية المتعلقة بهذه العملية تتبع طريقة التحليل القائم على الافتراضات الجزئية، وتعتمد على بقاء جميع العوامل الاخرى ثابتة.(ذنيبات،2003،ص153)، وفي هذا المبحث، سنتطرق بالمطلب الاول على التعرف على نظريات العبء الضريبي، وبالمطلب الثاني العوامل المحددة لنقل العبء الضريبي:

المطلب الأول: نظريات نقل العبء الضريبي

إن كثرة الضرائب وتنوعها عادة ما تؤدي إلى انتقال كاهل المكلف بدفع الضريبة سواء كان مكلفاً قانونياً أو اقتصادياً والتي تجعلهم يقومون بتغيير خططهم الاقتصادية، وإجراء التعديلات الاقتصادية الخاصة بتقسيم دخلهم بين الاستهلاك والادخار، وكذلك إعادة النظر في استثماراتهم المختلفة وهذا يدل على أن الضرائب لها دور فعال في إحداث تغييرات كبيرة من النواحي الاقتصادية والتأثير في توجيه النشاط الاقتصادي سواء كان الخاص أو العام، وهذا من خلال ما تقوم به الدولة من اقتطاعات ضريبية. (المحجوب، 1971)

وفيما يلي عرض لنظريات نقل العبء الضريبي والوقوف على مدى مساهمتها للعصر الحديث.

الفرع الأول: نظرية الفيزيوقراط

لقد نادت نظرية الفيزيوقراط بأن الأرض هبة من هبات الله وهي لذلك تكون قادرة على تحقيق دخل صافي دون العوامل الانتاجية الأخرى، فالأرض بإمكانها إنتاج أكثر مما ينفق على زراعتها ومن ثم تحقيق فائضاً يسمونه الناتج الصافي، فالزراعة تعتبر المنتج الأساسي والوحيد للثروة وبالتالي فالمزارعون هم الطبقة المنتجة الوحيدة في المجتمع، لأنهم هم الطبقة الوحيدة التي تنتج فائضاً على الإنتاج الزراعي يفوق احتياجاتها، أما بالنسبة للطبقات الأخرى كطبقة الصناع والتجار ما هي إلا طبقات غير منتجة بل عقيمة لا تضيف دخلاً صافية لثروتها وإنما تقوم بإنتاج ما يكفيها ويسد حاجتها" (دراز، وآخرون، 2000).

وقد أظهروا أن إيرادات الدولة يجب أن تأتي من ناتج الأرض الصافي، إذ لا يوجد مصدر آخر يمكن أن تسقي منه هذه الإيرادات، فلو فرضت الضرائب على الطبقة العاملة (وأجورهم نفقة ضرورية تتحدد بما يكفل للعامل معيشة الكفاف فقط -أي مقومات الحياة)، فإن العمال لا بد وأن يسعون لزيادة أجورهم، كما أنه لو فرضت الضرائب على طبقة الصناع والتجار (

وأرباحهم نفقة ضرورية أيضا لا تكفي سوى ما يكفل حفزهم على المضي في العملية الإنتاجية)، فإنهم لا بد وأن يرفعوا من أثمانهم.

"وهكذا فإن كافة الضرائب سوف ينقل عبؤها في المدة الطويلة إلى الخلف، أي إلى ناتج الأرض الصافي. ويضيفون إلى ذلك أنه طالما أن عبء الضرائب سوف يتحملة ناتج الأرض الصافي في النهاية على أي حال، فلم لا تفرض الضريبة على ذلك الفائض من البداية وبذا نتفادى عملية النقل وما يتبعها من مشكلات ونوفر للخزانة ما ينفق على جباية الأرض المختلف" (فوزي، 1972).

الفرع الثاني: نظرية الانتشار

تقتضي نظرية الانتشار، بانتشار عبء الضريبة إلى جميع أفراد المجتمع حيث أن عبء الضريبة لا يتحملة شخص معين على وجه التخصيص وإنما يتحملة أفراد المجتمع ككل.

وأول المنادين بهذه الأفكار هو لورد مانسفيلد (Lord Mansfield) عام 1776 حيث شبه الضريبة بحصاه رميت على سطح بحيرة هادئة فكانت نتيجة لرمي هذه الحصاة دائرة ثم اعقبتها بعد ذلك دائرة وأعقب هذه الدائرة دائرة أخرى إلى أن تعم هذه الدوائر جميع سطح المياه الموجودة في هذه البحيرة. ومثل هذه الدائرة بالضريبة حيث أن الضريبة وفقاً لهذه النظرية لا يتحملها شخص معين على وجه التخصيص وإنما ينتقل عبؤها إلى كافة أفراد المجتمع (اليحيى، 1998، ص93).

"إن هذه النظرية محتواها مناقضاً تماماً للنظرية السابقة المقدمة من طرف الفيزيوقراط بحيث أن الضريبة لا يمكن أن تتحصر في وعاء واحد هو القطاع الزراعي، فإن نظرية الانتشار تذهب إلى أنه عند فرض ضريبة على طبقة معينة فسرعان ما يتم انتقالها إلى طبقة أخرى وهكذا إلى أن تعم الضرائب كل أفراد المجتمع، فهي لا تستقر عند شخص معين وإنما تتحملها كل الطبقات سواء الغنية أو الفقيرة. وبالرغم من تناول العديد من الكتاب بتحليل وتدعيم هذه النظرية فهذه النظرية عادة ما تنسب في الكتابات الحديثة إلى العالم الفرنسي كانار (N.F

Cannard) والذي قام بعدة تشبيهات للضريبة من أهمها، شبهها بعملية سحب قليل من الدم من أحد الشرايين في جسم الإنسان، فبالرغم من سحب تلك الكمية من شريان معين في جسم الإنسان إلا أن ذلك ستلتحق آثارها بكافة أنحاء الجسم عن طريق الدورة الدموية، ومن ثم فإن فرض الضريبة سينتشر عبؤها على كافة أجزاء النظام الاقتصادي، من خلال المعاملات التجارية وتبادلاتها، كذلك وفق هذه النظرية فإن كل ضريبة قديمة طيبة وكل ضريبة جديدة رديئة وذلك لما تحدثه الأخيرة من آثار سلبية على مراكز المكلفين ويتطلب وقت بانتشارها بين أفراد المجتمع" (دراز، وآخرون، 2000).

الفرع الثالث: نظرية هوبسون

تعتبر أفكار (John Hobson) التي نادى بها في أوائل القرن العشرين، امتداداً للنظرية الفيزيوقراطية. حيث كانت فكرته الأساسية أن الضرائب جميعها لا بد وأن يقع عبؤها في النهاية على الفائض ولا يمكن أن تتحملها من الوجهة الاقتصادية نفقات الإنتاج الضرورية. إلا أنه كان يؤمن بأن الأرض ليست هي العامل الانتاجي الوحيد الذي يدر فائضاً، فإن العوامل الأخرى قد تحصل في المدة القصيرة على الأقل على ريع اقتصادي، فإنه كان يعتقد أن العناصر الربعية يمكن ان توجد في الأرباح والفوائد والأجور على السواء. (محمد، 2010، ص94).

وكان هوبسون يعترض على الضرائب غير المباشرة والاتجاه لنقل عبئها، وكان يعتقد بأن فرض الضرائب على ذوي الدخل المنخفضة هو بمثابة اقتطاع جزء من ذلك الدخل الذي يعتبر نفقة معيشة ضرورية. وكانت سياسته الضريبية هي فرض الضرائب على العناصر الربعية أينما وجدت، فإن الضرائب على الفائض لا ينقل عبؤها بسهولة وبذا لا تثير حولها مشاكل من الوجهة الاقتصادية. (فوزي، 1972)

الفرع الرابع: النظرية الحديثة (النيو كلاسيكية)

"تعتبر ظاهرة انتقال العبء الضريبي من بنات أفكار المدرسة الحديثة، والتي تزعمها (الفرد مارشال)، حيث عالجت النظرية الحديثة ظاهرة النقل وحللت الظروف المحيطة والمؤثرة

والمتأثرة بها، واعتبرت النظرية الحديثة هذه الظاهرة على أنها مشكلة من المشاكل المتعلقة بتحديد القيمة والتمن، حيث قامت بتحليل هذه المشكلة واقترحت بأن الأسعار والتمن المتداول إنما هو نتيجة لتفاعل قوى العرض والطلب ومرونتها، وكذلك لطبيعة الأوضاع الاقتصادية المحيطة ومدى قدرة المنتجين والمكلفين بتكثيف ظروفهم الانتاجية من حيث التكاليف الانتاجية ودرجة المنافسة داخل السوق".

وجدير بالذكر أن معظم ما تناولته النظرية الحديثة من تحليل لعبء الضريبة، إنما يتعلق بالمدة الطويلة اعتقاداً بأن آثار الضرائب في المدة القصيرة إن هي إلا آثار مؤقتة ليست ذات أهمية كبيرة إذا ما قورنت بالآثار التي تترتب على فرض الضرائب في الاجل الطويل، فالمدة الطويلة هي من السعة بحيث يتسنى للمنظمين أن يكيفوا من ظروف انتاجهم وفقاً للأوضاع الاقتصادية المترتبة على فرض الضريبة (فوزي، 1972).

المطلب الثاني: العوامل المحددة لنقل العبء الضريبي

يتوقف نقل العبء الضريبي على عوامل مختلفة تعود بصفة عامة إلى ظروف العرض والطلب وإلى الفن الضريبي وإلى الظروف الاقتصادية وطبيعة السوق:

الفرع الأول: مرونة العرض والطلب

يتوقف نقل عبء الضريبة إلى حد كبير على ظروف العرض والطلب من حيث درجة مرونة كل منهما وحصولهما في ظل منافسة كاملة أو تنظيم احتكاري، فمن حيث مرونة العرض والطلب يقال كقاعدة عامة أن عبء الضريبة يوزع بين المشتريين والبائعين بنسبة درجة مرونة عرض السلعة موضوع الضريبة إلى درجة مرونة طلبها (القاضي، 1980).

ووفقاً للنظرية التقليدية الجديدة فإن عبء الضريبة يمكن حسابه بالطريقة التالية: (العمر، 2002، ص46).

عبء الضريبة على المستهلك مرونة العرض

عبء الضريبة على المنتج مرونة الطلب

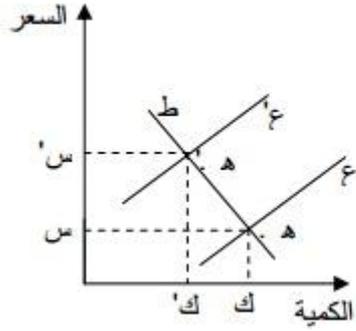
إذاً فعملية نقل عبء الضريبة تتوقف على درجة مرونة عرض وطلب السلعة المفروضة عليها الضريبة، فإذا كان عرض السلعة مرناً والطلب عليها غير مرن فإن المنتج يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى المستهلك نظراً لعدم وجود سلع بديلة (محمود، 1971)، فلا يخاف المنتج من انصراف كثير من المستهلكين عن سلعته نتيجة لرفع ثمنها وذلك بسبب ضئالة مرونة الطلب عليها، فضلاً عن قدرته على انقاص الكمية المعروضة منها لمرونة عرضها فلا تتكدس لديه (القاضي، 1980).

أما إذا كان عرض السلعة ضئيلاً والطلب عليها مرناً، فإن عبء الضريبة يقع كله على المنتج، وما ينقله للمستهلك ضئيلاً، حيث تؤدي مرونة الطلب إلى نقص عدد المستهلكين وحجم الاستهلاك تبعاً لارتفاع الثمن مما يقلل مبيعات المنتج مع عدم قدرته على إنقاص الكمية المعروضة من سلعة بدرجة كبيرة لضئالة مرونة عرضها فتتكدس لديه إذا رفع ثمنها بقدر كبير مما يضطره إلى تحمل نسبة كبيرة من عبء الضريبة عليها. أما إذا كانت درجة مرونة عرض طلب السلعة متساوية فإن عبء الضريبة يتم تقاسمه بين المالك والمستهلك (القاضي، 1980).

وأمام هذا الوضع لنقل العبء الضريبي يفرض على الدولة عند وضع سياستها المالية ومن خلال السياسة الضريبية التي تحافظ على أهم قاعدة للضريبة، وهي العدالة. وبالمقابل تعمل على تحقيق أكبر حصيلة تكون هي بحاجة ماسة لتطوير وتنمية مؤسساتها الاقتصادية المختلفة التي من خلالها تستطيع أن تحقق معدل نمو مرتفع. (محمود، 1971).

ولمعرفة انتقال عبء الضريبة لكل من المستهلك والمكلف انظر الاشكال الآتية:

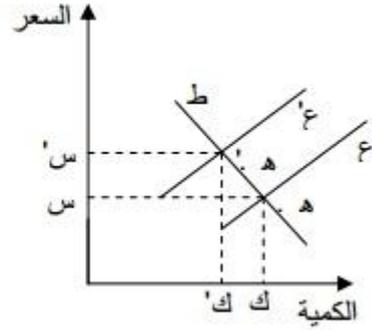
(الطلب مرن والعرض غير مرن)



انتقال جزء كبير للمنتج.

الشكل رقم (3.3)

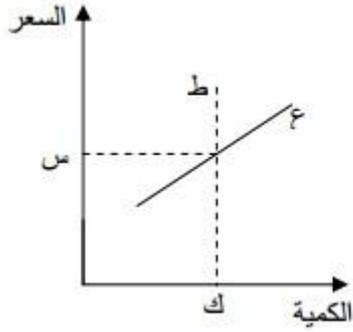
(الطلب غير مرن والعرض مرن)



انتقال الجزء الاكبر من عبء الضريبة للمستهلك

الشكل رقم (2.3)

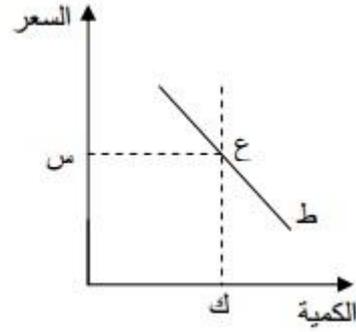
(الطلب غير مرن تماماً والعرض مرن)



نقل عبء الضريبة بكامله للمستهلك.

الشكل رقم (5.3)

(الطلب مرن والعرض غير مرن تماماً)



عدم نقل عبء الضريبة للمنتج.

الشكل رقم (4.3)

المصدر: (جمام، 2010، ص60).

الفرع الثاني: الفن الضريبي (نوعية الضريبة)

"كل نقل للعبء الضريبي مرتبط بظواهر البيع والشراء، ويكون النقل أسهل كلما قربت الضريبة من التداول لذلك نجد الضرائب غير المباشرة سهلة النقل مقارنة بالضرائب المباشرة والتي غالباً ما يستحيل نقلها. وأكد العديد من الاقتصاديين إلى اعتبار أن الضريبة المباشرة يقع عبؤها على المكلف القانوني، بينما عبء الضرائب غير المباشرة يقع على المستهلك، كما أن الضريبة غير المباشرة هي جزء من نفقة الإنتاج باعتبارها تشكل سعر البيع، وهذا يؤكد على أن الضرائب غير المباشرة تحدث أثراً تختلف عن الآثار التي تحدثها الضرائب المباشرة" (طالب، 2004، ص28).

وأيضاً ارتفاع سعر الضريبة له كذلك دور كبير في نقل عبء الضريبة، فارتفاع سعر الضريبة معناه ارتفاع في نفقة الإنتاج الأمر الذي يجد المكلف صعوبة كبيرة في نقل العبء الضريبي إلى المستهلك، إلا إذا كان عرض هذه السلعة منخفض، كما أن انخفاض سعر الضريبة هو الآخر له الأثر في نقل العبء الضريبي إلى المستهلك، وقد يكون نقل عبء الضريبة إلى المستهلك أسهل من الحالة الأولى، ولكن سواء كان سعر الضريبة مرتفع أو منخفض فهما مرتبطان بمدى مرونة العرض والطلب على السلعة (جمام، 2010، ص59).

الفرع الثالث: طبيعة السوق

للسوق دور فعال في إمكانية نقل العبء الضريبي، لذلك سنتطرق لعملية نقل العبء الضريبي وذلك من خلال الأشكال المختلفة للسوق :

1. سوق المنافسة الكاملة

تقتضي سوق المنافسة الكاملة وجود ثلاثة عناصر أساسية وهي :

أولاً: عدد كبير من المؤسسات التي تعمل في الإنتاج.

ثانياً: جميع هذه المؤسسات تنتج سلعة واحدة متجانسة.

ثالثاً: حرية دخول منتجات مؤسسات جديدة من وإلى الصناعة.

إذا فرضت ضريبة على السلعة، فإن نفقة الانتاج سوف ترتفع بمقدار الضريبة، يعني ذلك أن ثمن السلعة سيزيد بحجم مبلغ الضريبة، ويؤدي ذلك باختلال توازن العرض والطلب، وفي هذا الحال يواجه المنتج مثل هذا الوضع بتخفيض انتاجه في الأجل القصير حتى يعيد توازنه الذي اختل للسبب السابق، والسبب في تخفيض الانتاج هو ليصل إلى خفض نفقة الانتاج الحدية والتي بسبب فرض الضريبة على السلعة ارتفعت بمقدار الضريبة حتى يصل المنتج إلى الثمن الذي يمكنه من المنافسة في السوق، وفي هذه الحالة لن يتمكن المنتج من نقل عبء الضريبة للمستهلك، فيضطر المنتج لأن يحمل العبء الضريبي (الأحمد، 2005، ص89).

"وتتصف سوق المنافسة الكاملة بكثرة البائعين والمشتريين، لذلك لن يتمكن المنتج من التأثير على العرض الكلي وكذلك في السعر، وبالتالي المنتج الذي يتمكن من انتاج السلعة بتكلفة أقل هو الذي يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى المستهلك، أما إذا كان ثمن السلعة المنتجة يصل إلى التعادل مع تكلفة انتاج المنتج، فالمنتج لن يستطيع إلا بصعوبة كبيرة من تغطية تكلفة الانتاج مضافاً إليها خدمات رأس المال وأجر عمله، ففي هذه الحالة يتعذر على المنتج نقل العبء الضريبي وذلك راجع لتكلفة السلعة المنتجة ودرجة المنافسة في السوق" (المحجوب، 1971).

2. المنافسة الاحتكارية

"تجد بأن السوق التنافسية الاحتكارية تقع ما بين المنافسة الكاملة والاحتكار الكامل، بحيث تختلف بالنسبة للمنافسة الكاملة وذلك لعدم توافق السلع بالإضافة لاختلافها للاحتكار الكامل وذلك بتعدد المكلفين الذين يقومون ببيع السلع والخدمات والجانب المتمثل في المشتريين، أما عن السعر في المنافسة الاحتكارية فهو أقل منه في الاحتكار وأكبر منه في حالة المنافسة الكاملة، كما أن امكانية نقل العبء الضريبي في ظل المنافسة الاحتكارية يكون قريباً في ظل المنافسة الكاملة" (جمام، 2010، ص61).

في ظل المنافسة الاحتكارية - وهي أقرب إلى الواقع- تكون قدرة المنتج على نقل عبء الضريبة ضعيفة في الأجل القصير وذلك لأن المنشأة في هذا الأجل تتحمل عبء الضريبة كله أو الجزء الأعظم منه. أما في الأجل الطويل فإن خروج بعض المنشآت من الصناعة بسبب ارتفاع النفقات بفعل الضريبة يؤدي إلى انخفاض الكمية المعروضة وارتفاع الأسعار. وبذلك تزيد من قدرة المنشأة على نقل عبء الضريبة إلى المشتري (المستهلك) بدرجة تحددها العلاقة بين مرونتي العرض والطلب (عبدالمجيد، 1990).

3. سوق الاحتكار الكامل

في حالة الاحتكار الكامل - حيث لا يوجد منافسون- ينفرد مشروع واحد بإنتاج سلعة ولا يكون لها بديل في السوق، أي أن المنافسة معدومة تماماً، مما يجد المكلّف نقل عبء الضريبة بكل سهولة للمكلف الاقتصادي، مما يساعده على تعظيم أرباحه (جمام، 2010، ص62).

"والمنتج المحتكر يحاول أن يحقق أقصى ربح ممكن لذلك تجده ينفرد بتحديد الثمن والكمية، ويؤدي فرض ضريبة على السلعة المحتكرة إلى زيادة نفقة الإنتاج وبالتالي ارتفاع ثمن البيع، أي أنه سيحدث انتقال لعبء الضريبة في هذه الحالة، ولكن يلاحظ أن المحتكر قد يتردد في رفع الثمن بمقدار الضريبة كلها خشية انخفاض الطلب، خاصة إذا كانت درجة مرونته مرتفع، مما يؤثر على صافي ربحه، ولذا يمكن القول أن مدى ارتفاع الثمن في هذه الحالة وبالتالي مدى انتقال عبء الضريبة للمستهلك يتوقف على درجة مرونة الطلب" (الأحمد، 2005، ص90).

الفرع الرابع: الظروف الاقتصادية العامة

تعتمد قدرة الممول على نقل عبء الضريبة على الظروف الاقتصادية التي يمر بها المجتمع، وذلك أن هذه الظروف تمارس تأثيراً قوياً على مرونة كل من العرض والطلب، أي درجة حساسية كل منهما لتغيرات الأثمان. ففي فترة الرواج الاقتصادي ترتفع الاسعار، ومع ذلك تتخفف درجة حساسية الناس لهذا الارتفاع وذلك لارتفاع مستوى الدخل الفردي وقدرتهم العالية

على الشراء فلا يولون لهذا الارتفاع اهمية، وهكذا تتخفف لديهم مرونة الطلب، ويترتب على انخفاض مرونة الطلب زيادة قدرة المنتج على نقل عبء الضريبة (عبدالمجيد، 1990).

أما خلال فترات الانكماش والكساد نلاحظ انخفاض دخول العمال، فيعملون على مقاومة أي زيادة في اسعار السلع، ففي هذه الحالة تضعف قدرة المنتج على نقل عبء الضريبة لذلك يفضل المنتج تحمل عبء الضريبة كلياً أو جزئياً حتى لا تتخفف مبيعاته كثيراً ويقل طلبها (جمام، 2010، ص62).

المطلب الثالث: قياس العبء الضريبة

بعد التعرف على المفهوم العام للعبء الضريبي، وأشكاله ونظرياته، والعوامل المحددة له لا بدّ من التعرف على أهمية قياس العبء الضريبي وذلك بالفرع الأول، وأساليب قياس العبء الضريبي في الفرع الثاني:

الفرع الاول: أهمية قياس العبء الضريبي

"تكمّن أهمية قياس العبء الضريبي في المساعدة على وضع سياسة ضريبية مثلى تحقق أهداف المجتمع، ولا جدال في أن رسم السياسة الضريبية المثلى يقتضي استخدام الضريبة كأداة لتحقيق تلك الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسة التي تتطابق مع أهداف المجتمع" (طالب، 2004، ص25).

إلا أن تحقيق هذه الآثار يتوقف على العديد من العوامل - على استقرار عبء الضريبة في ذمة بعض الممولين دون غيرهم- ولذلك فإن الخبير الناجح يبدأ أولاً بتحديد الآثار المرغوبة ثم تحديد التوزيع الفعلي للعبء الضريبي الذي سيتمكن من تحقيق هذه الآثار، ثم يقوم بعد ذلك باختيار وعاء الضريبة وكافة جوانب تنظيمها الفني بحيث يترتب على فرض هذه الضريبة تحقيق أهداف السياسة الضريبية (دراز، 1984، ص297).

"غير ذلك فقياس العبء الضريبي الفعلي على كل ممول يمكننا من مقارنة هذا العبء بمقدرة الممول على دفع الضريبة، وبالتالي تكوين فكرة أولية عن مدى يسر أو فداحة العبء الضريبي الواقع على الممول. فإذا ما قارنا الأعباء الفعلية للمولي الضرائب بعضهم ببعض لأمكننا التوصل لنتائج هامة وموضوعية عن مدى تحقيق العدالة الضريبية في النظام الضريبي، فالعدالة الأفقية تتحقق في النظام الضريبي متى تساوت الأعباء الضريبية الفعلية الواقعة على كافة الممولين الذين يتمتعون بظروف اقتصادية مماثلة، والعدالة الرأسية تتحقق في النظام الضريبي متى تفاوتت الأعباء الضريبية الفعلية بتفاوت مراكز الممولين الاقتصادية" (دراز، 1984، ص298).

الفرع الثاني: اساليب قياس العبء الضريبي

يمكن تقسيم العبء الضريبي لثلاثة فئات يمكن القياس عليها:

1. العبء الضريبي العام: ويمثل إجمالي الضرائب منسوبة للنتائج المحلي ويمكن أن يكون العبء إجمالياً أو صافياً (وذلك بطرح الاعانات من مجموع الضرائب).
2. العبء الضريبي الفردي: ويمكن قياس العبء الضريبي الفردي من خلال مؤشرين :
 - نصيب الفرد من الضرائب معبراً عنه بالوحدات النقدية.
 - نسبة هذا النصيب من متوسط حصته من الدخل القومي.
3. العبء الضريبي حسب القطاعات الاقتصادية: حسب الدراسة التي جاء بها الباحثان الفرنسيان Brosheand, Tanbote وذلك بدراسة العبء الضريبي المباشر للفئات الاجتماعية المختلفة وفقاً لأنشطتها الاقتصادية، إذ يتم احتساب العبء المباشر لكل فئة من هذه الفئات من خلال قسمة الضرائب المباشرة التي تصيب كل فئة على مجمل مواردها، ويمكن تحديد العبء الضريبي الواقع على كل قطاع من القطاعات الاقتصادية وفقاً لتلك الطريقة التي توصل إليها الباحثان الفرنسيان، كما يمكن إضافة الضرائب المباشرة إلى الغير مباشرة ليكون العبء إجمالي (العركوب، 2006، ص143).

ولقياس العبء الضريبي نكون أمام معيارين:

أولاً: العبء الضريبي المطلق: "وهو عبارة عن ذلك الجزء من الحصيلة الضريبية عن مدة معينة (ولتكن سنة) والذي استقر بصفة نهائية في ذمة الممول، أو بمعنى آخر هو كمية الاموال التي تحملها الممول الفعلي للضريبة خلال فترة معينة".

ثانياً: العبء الضريبي النسبي: "وهو عبارة عن العبء الضريبي المطلق منسوباً إلى المقدرة التكلفة للممول" (دراز، 1984، ص300).

العبء الضريبي المطلق = الحصيلة الضريبية التي تحملها القطاع فعلاً

عدد أفراد القطاع

العبء الضريبي النسبي = العبء المطلق × 100

المقدرة التكلفة للممول

-وهو بذلك يعبر عما تحمله الممول الفعلي من ضرائب كنسبة من قدرته على تحمل هذه الضرائب.

الفصل الرَّابِع

الفعالية الضريبية (الضريبة المثلى)

- المبحث الأول: ماهية الفعالية الضريبية
- المطلب أول: مفهوم الفعالية الضريبية وخصائصها
- المطلب ثاني: مؤشرات النظام الضريبي الجيد
- المبحث الثاني: آثار الضرائب في عملية التنمية الاجتماعية والاقتصادية والمالية
- المطلب الأول: دور النظام الضريبي في تحقيق العدالة الاجتماعية
- المطلب الثاني: دور الضرائب في تحقيق الأهداف المالية
- المطلب الثالث: اثر الضرائب في تحقيق المتغيرات الاقتصادية

مقدمة:

يمكن القول بأن نظام الضريبة الجيد هو النظام الذي يسعى الى تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية بشكل متوازن، حيث أن بعض تلك الأهداف قد تتعارض في عملية تطبيقها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع هدف تنشيط الاقتصاد في فترات الكساد، كما أنه قد يتعارض مع تنشيط بعض القطاعات الاقتصادية بإعفائها من الضريبة فمن خلال فرض الضرائب تستطيع الدولة ان توازن بين هذه الأهداف (أبونصار، وآخرون، 1996، ص13).

ومن جهة أخرى فإن الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية تختلف من دولة لأخرى كما أن هذه الظروف قد تتغير في نفس الدولة مع مرور الزمن، بناء عليه فإن النظام الضريبي الذي قد يكون جيداً لدولة ما قد لا يكون كذلك في دولة أخرى، وما قد يكون جيداً في فترة زمنية معينة قد يصبح غير مناسب في فترة زمنية أخرى، فالنظام الضريبي الجيد يجب أن يكون وليد ظرفه وزمانه، أي يراعي الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدينية السائدة في البلد وأن يتم تعديل نظام الضريبة من فترة زمنية لأخرى لمواكبة التطورات التي تحدث في البلد (العلي، 2007).

ومن الطبيعي أن النظام والواقع الاقتصادي السائد في المجتمع يؤثر في شكل النظام الضريبي ومكوناته، فمثلاً في الدول الصناعية المتقدمة التي يتمتع أفرادها بمستويات عالية من الدخل فإن اعتمادها على النظام الضريبي يتركز في الضرائب المباشرة وخاصة ضرائب الدخل، أما الدول التي يجني أفرادها دخولاً متوسطة أو منخفضة فإنها تركز في نظامها الضريبي على الضرائب غير المباشرة كضريبة الاستهلاك والرسوم الجمركية، ذلك يعني أن النظام الاقتصادي يؤثر على الهيكل الضريبي من حيث اعتمادها على نوع الضرائب المفروضة (الخطيب، 2006، ص24).

المبحث الأول: ماهية الفعالية الضريبية

شهدت الضرائب تطوراً تماشياً مع دور الدولة في الاقتصاد، فعندما كانت تسود فكرة الدولة الحارسة كان الغرض من فرض الضريبة مالياً بحتاً، ومع تطور دور الدولة وزيادة أنشطتها

المختلفة وتدخلها في الحياه الاقتصادية تطورت أغراض الضريبة إذ أصبحت بمثابة أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية، لذا هناك تساؤل عن خصائص الضريبة التي تكون بها أداة فعالة بالإضافة إلى المؤشرات المعتمدة لتقييم فعالية الضريبة والنظام الضريبي ككل (عبدالغفور، 2008، ص24). ويتطرق هذا المبحث للتعرف على مفهوم الفعالية الضريبية وخصائصها، وذلك بالمطلب الأول، ثم تناول في المطلب الثاني مؤشرات النظام الضريبي الجيد:

المطلب الأول: مفهوم الفعالية الضريبية وخصائصها

الفرع الأول: مفهوم الفعالية الضريبية

تعتبر دراسة الفعالية الضريبية (الضريبة المثلى) ذات أهمية كبيرة في جميع الدول، سواء كانت متقدمة أو نامية، حيث تعتبر كمرادف لنجاح السياسة الضريبية المطبقة، وبالتالي نجاح السياسة المالية كجزء من السياسة الاقتصادية ككل (طالب، 2004، ص69)، وبذلك فيما يلي تم طرح المفاهيم المتعددة للفعالية الضريبية:

الفعالية لغةً: هي مقياس لكون الأهداف الخاصة بعملية أو خدمة أو نشاط ما قد تحققت أو لا، والعملية أو النشاط الكفاء هو ذلك الذي يحقق أهدافه المتفق عليها (المعجم الوسيط، 2003).

تعرف الفعالية الضريبية عن إمكانية تصميم نظام ضريبي يشمل الضريبة التي تعود بأقصى وأعلى مردودية على الدولة وبأقل تضحية جماعية (النجار، جميل، ص21).

وهناك تعريف آخر بأن الفعالية الضريبية مدى قدرة النظام الضريبي على تحقيق الأهداف المالية، والاقتصادية، والاجتماعية بشكل متناسق لأن هذه الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فتحقيق التناسق بين هذه الأهداف ينتج عنه الفعالية الضريبية، وتسمى الفعالية الضريبية بالضريبة المثلى، لأنها تحقق أهداف فرض النظام الضريبي بالشكل المطلوب. (يوسف، 2009، ص49).

وأيضاً "الفعالية الضريبية هي التوفيق بين العدالة الضريبية والفعالية الاقتصادية".

وهناك من يُعرّف الضريبة المثلى (الفعالية الضريبية): الضريبة التي يعترف بمشروعيتها على مستوى مجتمع معين، والموجودة في مركز العلاقة الرابطة بين المواطن والدولة، فالضريبة المثلى هي الضريبة التي تكون عادلة ومنصفة وتكون بسيطة ذات مردودية جيّدة يمكن تطبيقها بأقل تكلفة، وبأقل الاجراءات وبإدارة ضريبية ووعاء جيّد (طالب، 2004، ص72).

وتعرف ايضاً بأنها التصميم الأمثل للنظام الضريبي لتحقيق أهداف الدولة، ومدى انعكاس الضريبة على الوضع الاقتصادي والاجتماعي (Mankiw, at el. , p2).

وبعد استعراض بعض التعريفات للضريبة المثلى كذلك تعريف الفعالية بصفة عامة يمكن القول أن الفعالية الضريبية هي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الضريبة، وكذلك هي القدرة على التوفيق بين أهداف الضريبة المالية، واقتصادية واجتماعية، والتي عادة ما تتعارض فيما بينها ويكون ذلك بتحقيق الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف والإضرار بالمنفعة العامة (طالب، 2004، ص73)، ولأن هذه الأهداف قد تتعارض فيما بينها، ونتيجة تعارض هذه الأهداف يجب على المشرع الضريبي أن يراعي كل من مصلحة الدولة ومصلحة المكلف ومصلحة المجتمع، حيث أن (أبو نصار، وآخرون، 1996، ص15) قد بيّن ما يلي:

مصلحة الدولة: تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة، بما يساعد على تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية.

مصلحة المكلف: تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقاً أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته، كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته مثلاً من المنافسة الخارجية.

مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية والتعليم والصحة أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب بها في المجتمع ومحاولة منعها ومحاربتها من خلال فرض الضرائب (أبونصار، وآخرون، 1996، ص16).

الفرع الثاني: خصائص الفعالية الضريبية

ترتكز فعالية النظام الضريبي على الخصائص الآتية: (يوسف، 2009)

1. **الفعالية الاقتصادية:** وذلك من خلال الاستخدام العقلاني للموارد المتاحة وتجنب جميع أشكال التبذير.
2. **البساطة:** يجب أن يكون النظام الضريبي بسيط غير معقد، وأن تكون تكاليفه بسيطة.
3. **الحساسية:** يجب على النظام الضريبي أن يستجيب بسهولة لمختلف التغيرات على مستوى الاقتصاد الكلي.
4. **الشفافية:** حتى يتمكن المكلف من معرفة واجباته الضريبية دون أي تعقد.
5. **العدالة:** يجب مراعاة العدالة في المعاملة الضريبية لجميع فئات المجتمع.

"وتتحكم في فعالية النظام الضريبي مجموعة من المقاييس والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد وتطبيق أي نظام ضريبي، وتتمحور هذه الاعتبارات في مجموعة من المبادئ التي تعمل على ضبط النظام الضريبي، وكذلك وجود تنظيم فني جيد للنظام الضريبي، بالإضافة إلى توفر إدارة ضريبية كفؤة تسهر على تطبيق النظام الضريبي، إلى جانب الاعتماد على التشجيع الضريبي الفعال والذي يدعم فعالية النظام الضريبي" (لزرقي، 2012).

المطلب الثاني: مؤشرات النظام الضريبي الجيد

تعددت المعايير الفنية والمؤشرات الخاصة بتقدير سلامة النظام الضريبي والضرائب المطبقة، وفيما يلي توضيح لأهم هذه المؤشرات، والمتمثلة فيما يلي:

أولاً: مؤشرات فيتو تانزي V.Tanzi

تتمثل هذه المؤشرات والتي يعتمد عليها في تصميم نظام ضريبي فعال:

1. مؤشر التمرکز: ويقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية، حيث يساهم ذلك في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجدول المعدلات الضريبية التي تعود على إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة ونقادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة (محرزي، 2005، ص141).
2. مؤشر التشتت: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل، مثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعياً لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون له أثر على مردودية النظام.
3. مؤشر التآكل: ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اشباع الوعاء الضريبي يُمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماده معدلات منخفضة نسبياً، وإذا ابتعدت الضريبة الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي. وهناك من يدعو إلى رفع المعدلات طمعاً لتعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا السعي من شأنه أن يخفض من التهرب الضريبي (يوسف، 2009، ص51).
4. مؤشرات تأخر التحصيل: ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخير يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية

للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

5. **مؤشر التحديد:** ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، مع إمكانية وجود إحلال لبعض الضرائب مكان أخرى، فمثلاً يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض (محمد، 2010، ص33).

6. **مؤشر تكلفة التحصيل:** وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة التحصيل أقل ما يمكن حتى لا ينعكس ذلك سلباً على مستوى الحصيلة الضريبية.

7. **مؤشر الموضوعية:** ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتها الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دون غموض، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحاً ومعلوماً للممول أو لأي شخص آخر، وهذا ما يمكن للممول من الدفاع عن حقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية.

8. **مؤشر التنفيذ:** ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل، وبفعالية. وهذا يتعلق أيضاً بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلاً عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي (قدي، 2011، ص103).

ثانياً: هناك مؤشرات اخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة وفق مقتضيات الفعالية، وذلك بوضع معايير محددة يجب توافرها في النظام الضريبي (طالب، 2004، ص81):

1. **عدم التمييز:** حيث تطبيق جميع القواعد على جميع المكلفين، وهي مطابقة لقاعدة المساواة لأدم سميث.
2. **الحياد:** حيث يتم فرض الضرائب دون تغييرات جوهرية في السلوك الاقتصادي.
3. **عدم التعسف:** الضرائب يجب أن تكون بسيطة وواضحة.
4. **المشروعية:** حسب هذا المبدأ فإن كل نشاط يولد ثروة أو خدمة مفيدة يجب أن يبقى حر وبعيد عن أي ضريبة.

المبحث الثاني: آثار الضرائب في عملية التنمية الاجتماعية والاقتصادية والمالية

تسعى الدول من خلال رسم سياساتها المختلفة إلى تحقيق أهداف مهمة كالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومن الأدوات التي تستخدمها الدولة في سبيل تحقيق هذه الاهداف الضرائب، التي تعتبر جزء مهم من السياسة المالية العامة التي تضعها الدولة (حمدالله، 2005، ص1).

وتناول هذا المبحث، في المطلب الأول دور النظام الضريبي في تحقيق العدالة الاجتماعية، أما في المطلب الثاني أثر الضرائب في تحقيق المتغيرات الاقتصادية.

المطلب الأول: دور الضرائب في تحقيق العدالة الاجتماعية

تعتبر الضريبة أداة لتحقيق الأغراض الاجتماعية التي تسعى إليها الدولة، فهي تستخدم لتحقيق الفوارق الطبقيّة بين أفراد المجتمع الواحد وكذلك تعمل على منع تراكم الثروات إضافة إلى امكانيتها في توجيه سياسة النسل في الدولة، فالدول التي ترغب بزيادة عدد سكانها مثل فرنسا تقوم بمنح إعفاءات ضريبية هذه الاعفاءات تتناسب طردياً مع زيادة عدد أفراد الأسرة، أما في حال رغبت الدولة في تخفيض عدد سكانها مثل الصين تعمل على عدم منح مثل هذه

الإعفاءات، أيضاً الضرائب لها تأثير على قطاع الإسكان فهي تعمل على تشجيع بناء وتشديد المساكن الجديدة من خلال إعفاءات ضريبية وفرض ضرائب عالية على المساكن القديمة، كذلك تستطيع الضرائب تخفيض استهلاك بعض السلع الضارة الغير مرغوب بها بفرض ضرائب عالية عليها، مثل الخمر والسجائر وغيرها، وبذلك تعتبر الضرائب أداة لتحقيق الأهداف الاجتماعية (بشور، 1993).

وكذلك تؤثر الضريبة في الحياة الاجتماعية وذلك لأنها تقتطع جزءاً من دخول الأفراد، كما تؤثر في إعادة توزيع الدخل القومي (المحجوب، 1983)، فقد تعمل الحكومة على تكييف انفاقها (كماً ونوعاً) بحيث يفيد ذوو الدخل الصغيرة من النفقة العامة أكثر مما يفيد ذوو الدخل الكبيرة منها، وقد يقع ذلك في صورة مباشرة كما منحت الحكومة المسنين المعدمين والعاطلين اعانات نقدية أو في صورة غير مباشرة كما اذا قررت الحكومة التوسع في أداء الخدمات العامة في ميادين التعليم والصحة والإسكان الاقتصادي وغيرها، ففي كلتا هاتين الحالتين وبسبب تكييف انفاق حصيللة الضريبة يزداد الدخل الحقيقي لأفراد الطبقة العاملة الكادحة وتقل الفوارق الصارخة بينهم وبين الأفراد في فئات الدخل العليا (فوزي، 1971، ص115).

"ومن طبيعة الضريبة الاجتماعية تعلقها بعدالتها، فمفهوم العدالة الضريبية له انعكاسات سياسية خطيرة وكان السبب الرئيسي في الثورات العالمية، وفي نيل الشعوب حقوقها، فعندما ارتفع حجم النفقات العامة وبالمقابل ازدادت التكاليف العامة أصبح المكلف يشعر بثقل في العبء الضريبي، فكان لا بد من المطالبة بعدالتها، فمفهوم العدالة الضريبية نسبي يختلف من دولة لأخرى، ومن طبقة اجتماعية لأخرى، فالغني من وجهة نظره قد يرى أن فرض ضريبة موحدته النسب على جميع الأشخاص والأموال في الدولة ودونما اعتبار لأي ظروف سواء مادية أو عائلية هو عدالة ضريبية، بينما يراها الفقراء من باب التضامن الاجتماعي بين فئات المجتمع حيث يتحمل الغني العبء الأكبر بالمساهمة في الأعباء العامة حسب حالته ومقدرته التكاليفية، كما أن مفهوم العدالة يختلف من دولة لأخرى تبعاً للسياسة الاقتصادية المتبعة في كل دولة، فلا تنظر الدول الرأسمالية للعدالة الضريبية نظرة مشابهة لنظرة الدول الاشتراكية، فتحدد مفهوم

العدالة الضريبية واجهت صعوبات كبيرة بسبب اختلاف النظرة للعدالة من جهة، وصعوبة قياس أثر الضريبة وتحديد عبئها على المكلف بشكل فردي من جهة أخرى" (الصعدي، 2006).

إن الرفاهية الاجتماعية لا تتوقف على حجم الدخل القومي فحسب بل على الطريقة التي يتم بها توزيع الدخل (محمد، 2010، ص117)، وتقوم العدالة الاجتماعية على أساس التوزيع العادل للدخل القومي بين طبقات المجتمع المختلفة والتي شاركت في إنتاجه، وما بين مختلف الأفراد في كل طبقة، وهذا لا يعني المساواة في توزيع الدخل بشكل مطلق، حتى في الدول الاشتراكية لا يوجد مثل تلك المساواة وإنما المقصود هنا التفاوت النسبي بين دخول الأفراد، فالتوزيع العادل للدخل بين طبقات المجتمع يعتبر من أهم عناصر العدالة الاجتماعية لكونه يقلل من الفوارق الاجتماعية بين طبقات المجتمع الواحد (عبدالواحد، 1993).

وتقوم الدول بفرض ضرائب مباشرة ذات اسعار تصاعدية يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل بطريقة أقرب للعدالة، ولا سيما إذا ما أمكن تقليل التهرب من الاسعار التصاعدية، ويشترط أن تخصص حصيلة هذه الضرائب لتمويل الخدمات العامة التي تستفيد منها الطبقات الفقيرة أكثر من الطبقات الغنية وباختصار فإن مفهوم العدالة الضريبية منذ نهاية القرن التاسع عشر أصبح يتمثل في الضرائب التصاعدية (لطي، 1983).

أما عن فرض الضرائب الغير مباشرة فهي تؤدي إلى توزيع الدخل لصالح الممولين الأغنياء، أي أصحاب الدخل العالية على حساب الممولين الصغار أصحاب الدخل المحدودة حيث يتحملون أصحاب الدخل المحدودة تضحيات أكبر بسبب ارتفاع ميولهم الاستهلاكية، خاصة أنهم يوجهون معظم دخولهم للاستهلاك، وبالتالي يكون تأثير الضرائب الغير مباشرة سلبياً على المكلفين ذات الدخل المحدودة، ولا يحقق الهدف من توزيع الدخل بشكل عادل (عناية، 1998، ص163).

ومن ناحية أخرى تلجأ الدولة إلى حماية وتطوير انتاجها الوطني من خلال فرض الضرائب، ففرض الضرائب على الاستيرادات لغرض حماية الانتاج المحلي، أو اعفاء بعض المنتجات

الأولية الداخلة في الانتاج المحلي كلاً أو جزء من الضرائب تضر بالصناعة الوطنية بشكل عام، إذ أن السياسة الضريبية تساهم في قيام انتاج وطني يعتمد اعتماداً كبيراً على دعم الدولة وليس له القدرة على مواكبة المنتجات المنافسة مما يجعل المنتجين المحليين يستمرؤون سياسة الدعم مما يزيد من قدرة الجهاز الانتاجي في الدولة (ابراهيم، 2007، ص12).

بالإضافة إلى ذلك تعتبر الضرائب إحدى الوسائل التي تستعين بها الحكومات بغاية التأثير على البطالة حيث تعتبر السياسة الضريبية جزء مهم من السياسة الاقتصادية للدولة ويمكن من خلالها التحكم معالجة البطالة (التايه، 2004، ص31)، فضعف المناخ الاستثماري وجذب الاستثمارات الخارجية بسبب العوائق الضريبية، ووجود اعفاءات ضريبية لا تحقق الهدف الاساسي في تشجيع وجذب الاستثمارات الخارجية، سيقف عائقاً كبيراً أمام خلق فرص عمل جديدة الذي يؤدي إلى زيادة معدلات الضريبة (مراد، 2011، ص25).

ولمعالجة مشكلة البطالة يتم تحديد شروط تحقيق المعدل المستهدف للبطالة والمرغوب به في المجتمع، ومنها معرفة التكلفة الاجتماعية للبطالة وعلاقة البطالة بمعدل التضخم بحيث يكون معدل البطالة الأدنى المرغوب فيه يتساوى مع معدل البطالة الاحتكاكية: (وهي بطالة مؤقتة بسبب الدخول والخروج من سوق العمل بحثاً عن وظيفة افضل)، وبعد تحديد المعدل المستهدف للبطالة، يتم حساب الناتج القومي الممكن، فمن خلال معرفته يساعد على توفير وظائف كافية لأفراد قوة العمل لتحقيق معدل البطالة المستهدف (حمدالله، 2005، ص89)، وبعد ذلك تحديد الناتج القومي الحقيقي (الفعلي)، ومقارنته بالناتج المحلي الممكن، حتى نتعرف على الفجوة بينهما (صندوق النقد الدولي، 2012، ص11)، ويبدأ هنا دور السياسة الضريبية بإغلاق هذه الفجوة بين الناتج المحلي الممكن والناتج المحلي الحقيقي دون وجود أي مؤثرات اقتصادية مصاحبة نتيجة مضاعفة الضرائب، حيث إذا كان الفرق بين الناتج المحلي الممكن والناتج المحلي الحقيقي موجباً فهذا دليل على أن هناك فجوة انكماشية تحتاج لتخفيض معدل الضرائب، أما إذا كان الفرق سالباً فيدل ذلك على وجود فجوة تضخمية تحتاج لزيادة معدل الضرائب وبذلك يمكن

تحقيق معدل البطالة المرغوب به في الدولة عن طريق السياسة الضريبية (حمدالله، 2005، ص90).

ومن جهة أخرى تستخدم الضريبة في مجال مكافحة الفقر لكونها أداة لتوفير دخول إضافية بطريقة لا تجعل الفقر أسوأ، ولا النمو الاقتصادي أبطأ، فمن خلال اعتماد الضرائب التصاعدية على الدخل المرتفعة تساهم في تقليل حدة التفاوت في توزيع الدخل، ليتم توزيعها عن طريق تمويل الخدمات العامة ومنح إعانات البطالة التي يستفيد منها أصحاب الدخل المتدنية لا سيما الفقراء، أما من ناحية اقتصادية تستخدم الضرائب للوصول إلى مستوى العمالة الكاملة، ففي ظل انخفاض الضرائب يزداد مستوى الطلب الكلي وهو ما يؤدي إلى زيادات في مستوى الناتج والعمالة، حتى وإن كان ذلك يولد انخفاضا في مستوى الأسعار ينتج عنها انخفاض في الأجور الحقيقية فإنه يعمل على زيادة مستوى الاستخدام (قدي، 2011، ص117).

كما تعتبر الضريبة أداة فعالة لحماية البيئة وذلك عند فرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يستخدمون في نشاطاتهم الاقتصادية تقنيات صديقة للبيئة. ومن أهم أدوات النظام الضريبي التي يمكن الاعتماد عليها في معالجة مشكلة التلوث والحد من آثارها السلبية:

1. الضريبة على المنتجات: تفرض الحكومة ضريبة نوعية أو قيمة على الانتاج في مختلف الوحدات الانتاجية التي يصاحب إنتاجها تلوث للبيئة وإحداث أضرار اجتماعية، وذلك بهدف تخفيض حجم الملوثات إلى المستويات المقبولة اجتماعياً (قريشي، وآخرون، 2011، ص1).

2. ضريبة النفايات او الانبعاثات: تختلف هذه الضريبة عن سابقتها في انها تفرض على مخلفات النشاط الانتاجي للوحدات الاقتصادية، كما أنها تمارس دور الاسعار السوقية للتكلفة الخارجية للتلوث. فهي تعكس قيمة الآثار الخارجية السلبية الناتجة عن تشغيل المشروعات الملوثة للبيئة.

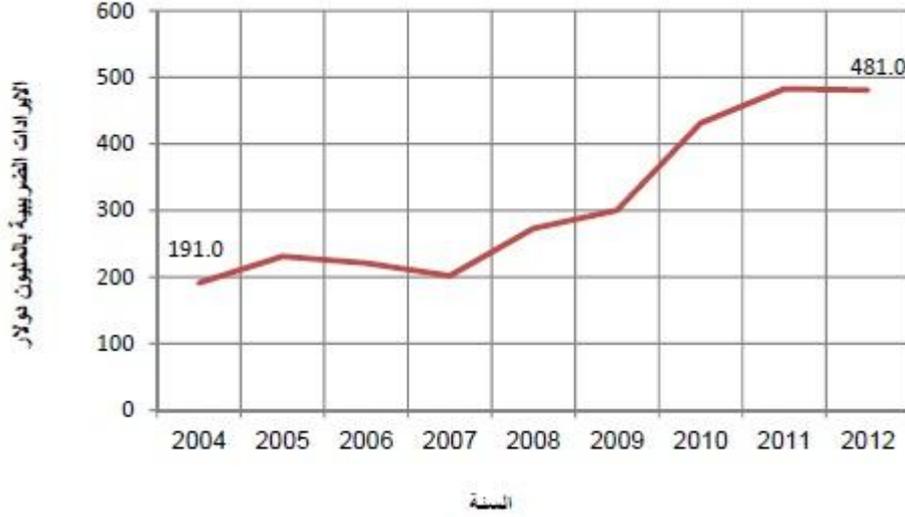
3. الأدوات غير المباشرة:

- إعفاء الآلات والمعدات غير الملوثة للبيئة من الضريبة، بالإضافة إلى تخفيض تكلفة الحصول عليها.
- السماح بخصم أقساط قروض تمويل التكنولوجيا المعالجة للتلوث البيئي من وعاء الضريبة التي تفرض على الدخل، بالإضافة لخصم الفوائد بدون حد أقصى (قريشي، وآخرون، ص1).

المطلب الثاني: دور الضرائب في تحقيق الأهداف المالية

تسعى الدولة من خلال نشاطاتها الاقتصادية للحصول على موارد مالية كبيرة، دون أن تقوم بمجهود كبير للحصول على هذه الموارد ومنها الضرائب، فالهدف المالي يعتبر من الأهداف الرئيسية والهامة لفرض الضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية (الخماس، 2007، ص53).

ورغم التطور الحاصل في دور الضريبة إلا أنها تبقى الأداة المفضلة لتوفير الموارد العمومية، نتيجة المشكلات المرتبطة بأشكال التمويل الحكومي الأخرى من قروض وإصدار نقدي، فضلا عن الطابع الغير تضخمي للتمويل الضريبي (قدي، 2011، ص110).



الشكل رقم (1.4): الإيرادات الضريبية للأعوام 2004 - 2012

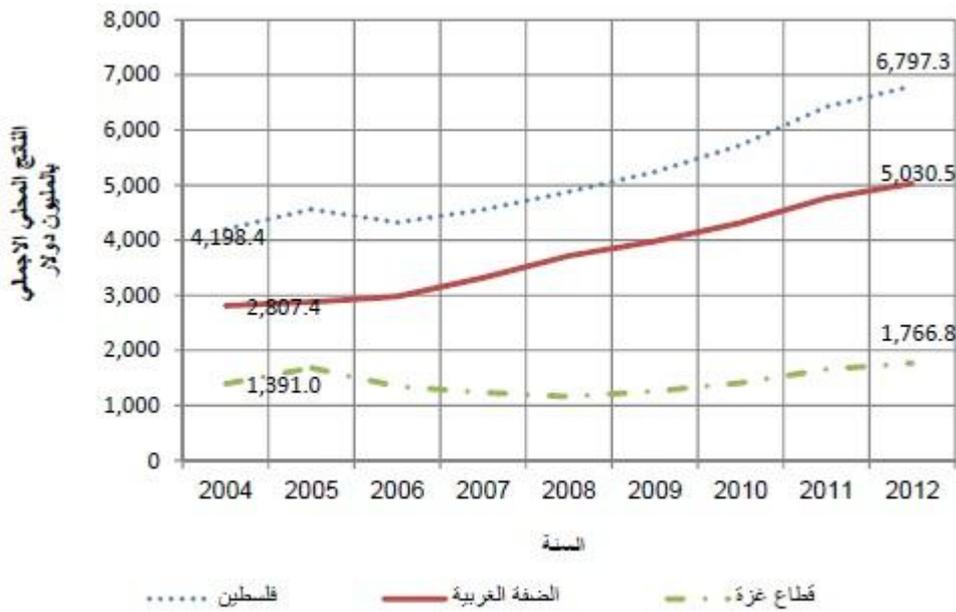
القيمة بالمليون دولار

المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني 2012

ولو نظرنا إلى الشكل رقم (1.4) السابق فيما يتعلق بالإيرادات الضريبية فقد شكّلت نسبة 23.2% من إجمالي الإيرادات العامة عام 2012 لتصل إلى 481.0 مليون دولار، أي بانخفاض 0.3% عن العام 2011 التي تشكل 495.43 مليون دولار، ويتضح أن الإيرادات الضريبية استمرت بالارتفاع حتى وصلت لأعلى قيمة عام 2011 قبل أن تنخفض قليلاً في عام 2012، وتنعكس النسبة المتدنية للإيرادات الضريبية من إجمالي الإيرادات ضعف القاعدة الضريبية في فلسطين واعتمادها على مصادر أخرى لتغطية نفقاتها مثل المساعدات الاجتماعية، ومنح والمساعدات الخارجية (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2012).

يُفسّر التّغير في الإيرادات الضريبية مقارنة بالتغير في الناتج المحلي الإجمالي من حيث أنّ السنوات التي كانت تشهد انتعاشاً ملحوظاً وهي خلال الأعوام 2007-2011 بعد فترة من الركود والتذبذب في أعقاب الانتفاضة الثانية، فلو نظرنا في الشكل (1.4) نرى أن اتجاه الإيرادات الضريبية كانت باتجاه الارتفاع، وفي الشكل (2.4) اتجاه الناتج المحلي الإجمالي في هذه السنوات أيضاً بالارتفاع.

أما في المقارنة بالعامين 2011، 2012 نرى أن الإيرادات الضريبية في العام 2011 شكّلت 495.43 مليون دولار، وكانت الإيرادات الضريبية في العام 2012 أقل فشكّلت 481.0 مليون دولار. ورافق هذا الانخفاض في الإيرادات الضريبية من العام 2011 إلى العام 2012 انخفاض في الناتج المحلي الإجمالي حيث شهد الناتج المحلي الإجمالي ارتفاعاً في العام 2012 بنسبة 5.9%، وهي نسبة أقل من تلك التي شهدتها خلال العام 2011 التي وصل معدل النمو إلى 12.2%.



الشكل رقم (2.4): الناتج المحلي الإجمالي للأعوام 2004-2012

المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني 2012

ويلاحظ أن زيادة الناتج المحلي الإجمالي قد تؤدي لزيادة نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الاستثمارات أو دخول استثمارات جديدة ساهمت في هذه الزيادة، وهذا يعني اتساع قاعدة المكلفين نتيجة دخول مكلفين جدد شملتهم الضريبة، وبالتالي يعود ذلك لزيادة الإيرادات الضريبية للدولة، حتى تقوم بتلبية احتياجاتها العامة.

ومن ناحية أخرى بالنسبة لعلاقة الإيرادات الضريبية في استيراد السلع والخدمات في فلسطين، فعند النظر إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في فلسطين حيث كان سنة 2012 يساوي 481.0 مليون دولار، وفي نفس السنة كانت أبرز السلع المستوردة إلى فلسطين

تشكّل 1,339,347 مليون دولار (جدول رقم 1.4)، وهذا يعني أن مجمل ما تحصل عليه الدولة من إيرادات ومن ضمنها الإيرادات الضريبية لتعيد انفاقها مجدداً تلي مجمل المبلغ المخصص لاستيراد السلع إلى فلسطين.

جدول رقم (1.4) ابرز السلع المستوردة في فلسطين سنة 2012

النسبة المئوية	فلسطين	السلعة
12.0	507,499	زيت الوقود مازوت (ديزل)
4.9	208,235	بنزين
4.7	196,672	غاز طبيعي
2.7	116,031	اسمنت أسود
1.6	68,305	رخام وترافرتين ومرمر
1.5	64,314	أعلاف
1.1	46,153	مياه معدنية
1.1	45,586	قضبان من حديد
1.1	44,610	سجائر محتوية على تبغ
1.0	41,942	بلاط (مثل بلاط الأرضيات، والمواقد، والجدران)
31.7	1,339,347	المجموع

المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني 2012

المطلب الثالث: اثر الضرائب في تحقيق المتغيرات الاقتصادية

ينصرف البحث في اقتصاديات الضرائب بصفة أساس بتحديد الاثار الاقتصادية التي تترتب على فرض الضرائب وكذلك التطرق إلى بعض الموضوعات ذات الطابع الاقتصادي التي تتأثر بمناسبة وجود نظام ضريبي، وأصبحت الضريبة وسيلة ليس فقط لتحقيق غايات مالية وإنما لتحقيق غايات اقتصادية تتمثل في تحقيق التوازن الاقتصادي والتعجيل بالتنمية الاقتصادية كإحدى أدوات السياسة المالية (العلي، 2012).

الفرع الأول: أثر الضرائب على رأس المال

من الواضح أن الضريبة تؤدي حتماً إلى تناقص عملية الادخار، لذلك فإنها من الطبيعي أن تؤدي إلى تناقص رؤوس الأموال التي يتم عرضها للاستثمار، إلا أنه إذا قامت الدولة باستخدام الضرائب المفروضة كآلات لكبح جماح عملية الاستهلاك وزيادة فوائد الادخار، فينتج عن ذلك زيادة كميات رؤوس الأموال المعروضة بخصوص الاستثمار، خاصة إذا قامت الدول باستخدام الفوائد من الضرائب في المشروعات الاستثمارية العامة، وينجم عن مثل هذا الأمر أن يقتصر أثر الضرائب على خفض عرض رؤوس الأموال الخاصة، أما المعروض الكلي من رؤوس الأموال فإنه من المحتمل أن يبقى ثابتاً، وذلك بسبب نمو عمليات الادخار التي تتبعها الحكومة، وكذلك زيادة عمليات الاستثمار (حسونة، 2009، ص132).

الفرع الثاني: أثر الضرائب على الادخار

من الواضح أن الضريبة تؤدي إلى استقطاع جزء من دخول الأفراد، مما يؤدي إلى تخفيض الادخار لديهم، وأن تأثير الضريبة على الادخارات يتوقف على عدة عوامل من بينها، الدخل الفردي، مستوى المعيشة، التنظيم الفني لأسعار الضريبة، ومدى رغبة الفرد في العمل ورغبته في الإنتاج (طاقة، 2007، ص124)، واقتطاع جزء من دخول الأغنياء يحد من مقدرتهم على الادخار، فعند فرض هذه الضريبة لا بد من مراعاة قدر من التوازن بين هدفين هما: تشجيع الادخار، وتحقيق العدالة الضريبية. أما فرض الضرائب على الطبقات الفقيرة لا يؤثر في ادخارها لأنها لا تملك فائضاً حتى تقوم بادخاره (بشور، 1990).

وعند فرض ضريبة القيم المنقولة على فوائد المدخرات يؤدي إلى نقص الادخار كما يؤثر كذلك على استعداد الأفراد للادخار، كما تؤدي فرض الضريبة غير المباشرة على السلع الضرورية إلى ارتفاع اثمانها، ولكن استهلاكها لن يقل لأن الطلب عليها قليل المرونة فيزيد الجزء من الدخل المخصص لشرائها مما يؤدي لنقص الادخار، وفرض الضرائب على الأموال

المودوعة في الحسابات الجارية بالبنوك يؤدي إلى توجيه هذه الأموال إلى الاستثمار المباشر أو الاكتناز (لطي، 1983).

الفرع الثالث: اثر الضرائب على الاستهلاك

إذا فرضت الضريبة على الانفاق الاستهلاكي للمكلف ذوي الدخل المحدود فإن ذلك سيؤدي به إلى الإقلال من استهلاكه للسلع التي يتصف الطلب عليها بالمرونة العالية كالسلع الكمالية ويتحول نحو السلع التي يتصف الطلب عليها بعدم المرونة، أما ذوو الدخل المرتفع فإن الاقتطاع الضريبي لا يؤثر في نشاطهم الاستهلاكي لأنهم سيحافظون على مستوى معيشتهم فيزداد ميلهم نحو الاستهلاك وينقص ميلهم للادخار، إذ يؤدي ذلك بهم إلى إعادة توزيع دخولهم بين الاستهلاك والادخار. (بشور، 1990)

وتناولت هذه الدراسة آثار الضرائب على كل من الاستهلاك والادخار مع التمييز بين أثر كل من الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة. فالضرائب المباشرة تعمل بشكل عام على خفض الدخل النقدي، ويؤدي ذلك إلى خفض الاستهلاك. ومع ذلك فإنه إذا فرضت هذه الضرائب على الدخل المرتفعة للأغنياء فإنها لن تخفض من استهلاكهم، وذلك لأن الأغنياء يحتفظون بمستوى استهلاكهم كما هو عند مستواه المرتفع، ومن ثم يدفعون الضرائب من مدخراتهم. أما إذا فرضت هذه الضرائب على الدخل المنخفضة فإنها تعمل على خفض الاستهلاك بشدة، وتخفض من المدخرات الضئيلة التي يقوم بها محدودو الدخل، إذ أن الشطر الأعظم من هذه الدخل يخصص للاستهلاك حيث لم يتمكن هؤلاء الفقراء من اشباع اساسيات حياتهم بعد، لذلك فإن فرض الضريبة على هؤلاء الفقراء يدفع بعضهم إلى السحب من مدخراتهم الضئيلة حتى لا يفقد المقومات الاساسية للحياة، وهو لا يحصل إلا على الحد الأدنى منها. (عبدالمجيد، 1990)

ويمكن تحقيق توسع عام في الاستهلاك والاستثمار معاً عن طريق السياسة الضريبية وذلك بخفض العبء الضريبي على الأفراد الذين ميلهم الحدي للاستهلاك كبير، وكذلك بإخضاع

الأموال المكتتزة أو العاطلة لضريبة خاصة تعمل على تحقيق معدل عالٍ في سرعة دوران النقود في المجتمع (فوزي، 1971، ص105).

الفرع الرابع: اثر الضرائب على المستوى العام للأسعار

إذا قامت الدولة باستعمال الحصيلة الضريبية بعيداً عن مجال التداول، كأن تكون احتياطي مالي لها أو ان تسدد ما عليها من ديون، فإن فرض الضرائب يترتب عليه نقص في دخول الأفراد بسبب اقتطاع جزء منه، وبالتالي تنخفض قدراتهم الشرائية، ويؤدي ذلك إلى تقليل الطلب على السلع الاستهلاكية مما يؤدي إلى انخفاض اسعارها. أما إذا قامت الدولة باستعمال الحصيلة الضريبة على ما تحتاجه من سلع وخدمات كدفع مرتبات العمال، أو تسديد مبالغ الموردين والمقاولين فانهم سيستخدمون المبالغ في زيادة استهلاكهم وبالتالي يزداد الطلب على السلع والخدمات فترتفع اسعارها.

وتختلف آثار الضرائب المباشرة عن الضرائب غير المباشرة، فالأولى لن تؤدي إلى خفض القدرة الشرائية ومنه تنخفض الأسعار بسبب قلة الطلب، أما الضرائب غير المباشرة فإنها تصيب السلع الواسعة الاستهلاك مما يؤدي إلى انخفاض عرضها فترتفع اسعارها (خديجة، 2012، ص19).

ومن جهة أخرى يركز المشرع الضريبي على الهدف المالي أكثر من أي أهداف أخرى، فإنه في هذه الحالة سوف يركز على السلع والخدمات التي تمتاز بانخفاض مرونة الطلب عليها، وفي حالة فرض ضرائب على هذه السلع والخدمات فيتوقع قيام الجهات التي تقوم ببيعها برفع اسعار السلع حتى يتم التخلص من العبء الضريبي، ويتوقع أن يكون رد فعل الجهات التي تتعامل بمثل هذه السلع والخدمات هو رفع سعرها بنسب تفوق أحياناً الضريبة، وينتج عن ذلك:

1. انخفاض درجة مرونة الطلب على السلع والخدمات التي فرضت عليها الضرائب.
2. قلة اهتمام الحكومة بمتابعة تطور الاسعار.
3. عدم وجود منظمات للدفاع عن حقوق المستهلكين (ابراهيم، 2007، ص17).

ويلاحظ من خلال الجدول رقم (2.4) أن هناك ارتفاع في الاسعار بصورة تصاعدية فكان في سنة 2009 متوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك، 124.34 وارتفع هذا المتوسط في السنة التالية إلى 129 في سنة 2010، وكذلك استمر الارتفاع في متوسط اسعار المستهلك في السنوات 2011، 2012 لذلك يجب حماية المستهلك الفلسطيني من هذه الارتفاعات بإنشاء جمعيات حماية للمستهلكين، واهتمام الحكومة بها وذلك من اجل سلامة المنتجات والأسعار، وأن يتم فرض عقوبات فيما يتعلق بالتلاعب في هذه المنتجات والأسعار، وأيضاً يجب على الحكومة قبل زيادة معدلات الضرائب أن تقوم بدراسات بواسطة خبراء اقتصاديين قبل تقرير النسب الجديدة حتى لا تتقل عبئها على الأفراد.

جدول رقم (2.4) : الرقم القياسي لأسعار المستهلك خلال المدة 2009-2012

متوسط 2012	متوسط 2011	متوسط 2010	متوسط 2009	
136.4	132.71	129	124.34	الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك

المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني 2012

الفرع الخامس: أثر الضرائب على الانتاج والتوزيع

تؤدي الضرائب إلى نقص في الاستهلاك، ونقص الاستهلاك يقود إلى نقص الانتاج ومن المقرر أن الاستهلاك ذو صلة بالانتاج فان توزيع الآثار التي تنشئ عند فرض الضرائب بين الانتاج والاستهلاك يتوقف التغيير فيه اتجاهاً ومدى على مرونة الطلب وعلى انتقال عوامل الانتاج المستخدمة في الصناعة، ويتأثر الانتاج نتيجة تأثير الطلب في عرض وطلب الأموال والانتاجية حيث أن عرض رؤوس الأموال الانتاجية يشترط على الادخار الذي يتصل به الاستثمار والضرائب تقلل من الدخل وتؤدي الى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال ولا سيما الضرائب التصاعدية لان عبئها يقع على دخل الطبقات الموسرة المدخرة، أما الضرائب غير المباشرة فإنها تؤدي إلى نقص الاستهلاك لدى الطبقات الفقيرة ومحدودة الدخل مما يترتب عليها

ادخار جماعي تقوم به الدولة ونلاحظ أن الادخار وإن كان يعد أمراً حيوياً بالنسبة لتنمية اقتصاديات الدول المختلفة إلا أنه يؤدي إلى ضغط الاستهلاك بصفة عامة في هذه الدول وهو اصلاً منخفض مما يترتب عليه مظالم اجتماعية (ذنيبات، 2003، ص157).

ومن ناحية أخرى قد تمارس الضرائب آثاراً أخرى توسيعية وتدعى بالضريبة الحافزة، فقد يؤدي فرض الضريبة إلى سعي المنتجين إلى خفض نفقات الانتاج وتحسين مستوى الاداء، ورفع مستوى الانتاجية وذلك للمحافظة على مستويات دخولهم السابقة على فرض الضريبة، وقد يؤدي فرض الضريبة على دخول القوى العاملة إلى سعي هذه القوى لبذل جهود اضافية ذلك للمحافظة على مستوى دخولهم السابقة على فرض الضريبة (عبدالمجيد، 1990).

الفرع السادس: اثر الضرائب على الاستثمار

تستطيع الدولة أن تقوم باستثمارات عامة مباشرة كما تستطيع أن تؤثر على حجم الاستثمارات في القطاع العام والخاص وذلك عن طريق وسائل التمويل التي تضعها تحت المشروعات من إعانات وقروض وعن طريق المعاملة الضريبية وتحديد مستوى سعر الفائدة. وللتأثير على الاستثمارات الخاصة نجد أن الدولة لا تستطيع التدخل إلا عن طريق وسائل غير مباشرة بالتخفيضات الضريبية والإعانات أي مجموعة الاجراءات التي تؤدي إلى زيادة الموارد المالية للمشروعات وتحسين مستوى ربحيتها (مسعود، 2006، ص64).

كما يمكن استخدام الضريبة كأداة اساسية لحفز الاستثمار الخاص الوطني والأجنبي، وقد تأخذ هذه الحوافز صورة اعفاء المشروعات الصناعية من الضرائب أو صورة معاملة الأرباح التي يعاد استثمارها معاملة تفضيلية، وهذا يعني أن السياسة الضريبية يمكنها أن تقوم بدور فعال في توجيه الاستثمار بما يتفق مع السياسة العامة (عبدالمجيد، 1990)، إذ يمكن للدولة أن تخفض سعر الضريبة على الاستثمارات التي ترغب في تشجيعها، وأن ترفع سعرها على الاستثمارات التي ترغب في الحد منها (Allan, Charles, p165).

ومن تجارب الدّول ظهرت أهمية تطوير النظام الضريبي على الاستثمار وفقاً لدورها في الخريطة المعتمدة وطنياً لذلك يجب تصميم سياسة تشجيع الاستثمار بناء على التوجيه الضريبي ومدى توجه الدولة نحو تشجيع الاستثمار (مقداد، 2008، ص12).

واستجابة لذلك صدر في فلسطين قانون خاص لتشجيع الاستثمار (قانون تشجيع الاستثمار رقم 1 لسنة 1998، والذي تضمن في احكامه إنشاء هيئة خاصة تعمل على جذب رؤوس الأموال للاستثمار في القطاعات المختلفة، وذلك من حيث تقديم الاعفاءات والحوافز الضريبية (المستقبل، 2005، ص1).

الفرع السابع: اثر الضريبة على كسب العمل

لدراسة أثر الضريبة على طلب العمل نميّر بين حالتين، الاولى حالة فرض ضريبة على أصحاب الدخل المحدودة، فهذا قد يؤدي إلى زيادة الاقبال على العمل عن طريق الساعات الاضافية بهدف تعويض ما اقتطع منه كضريبة، أما الثانية حالة الدخل المرتفعة (المهنة الحرة مثلاً)، إذا فرضت عليها ضريبة بنسبة مرتفعة قد تؤدي إلى الإقلال من العمل أو عدم الاقبال عليه إطلاقاً. (مسعود، 2006، ص196)

ومثال على ذلك النظرة الخاصة للفرد إلى دور الضريبة في المجتمع، فالأصل ان تعود الضريبة على الأفراد بالمنفعة العامة، فاذا شعر المكلف ان الضريبة لا تعود عليه بالمنفعة يدفعه ذلك إلى تقليل ساعات عمله وانقاص دخله وبالتالي يؤدي ذلك لانقاص حصيلة الضرائب التي يراها المكلف غير مجدية ولا تعود عليه بالنفع. (ابراهيم، العجارمة، 1987، ص133)

وطبيعة الضرائب أيضاً لها علاقة في كسب العمل، حيث هناك أنواع من الضرائب تحفز الأفراد على مضاعفة نشاطهم الانتاجي، فمثلاً ضريبة التركات: (تفرض عند انتقال رأس المال من المتوفى إلى ورثته) تبدو بصفة عامة انها لا تقلل من رغبة الموروث في العمل والادخار، فهو اذ يعلم ان جزءاً مما يجمعه من مال سوف لا تتمتع به عائلته من بعده انها يكفي لحفزه على مضاعفة جهده كي يترك لورثته أكبر قدر من الثروة تأميناً لمستقبلهم، أما بالنسبة للوارث

فإن ضريبة التركات تختلف باختلاف معدلها، فإذا كانت الضريبة كبيرة فإن الوارث لا يعتمد على التركة كثيراً، مما يدفعه على بذل الجهد ومضاعفة العمل، وإذا كانت الضريبة صغيرة فإنه قد يعتمد على تركة موروثه وهذا يقلل من رغبته في العمل (فوزي، 1971، ص108).

الفرع الثامن: أثر الضريبة على التضخم

التضخم هو زيادة الكتلة النقدية عن قيم المنتجات الكلية الحقيقية التي يستطيع الجهاز الانتاجي إنتاجها عند مستوى التشغيل الكامل، ولمعالجته يتطلب إنقاص الطلب الكلي لعدم توازنه مع عرض السلع والخدمات، وللوصول إلى هذه الغاية يقتضي ذلك إحداث ضرائب جديدة أو رفع أسعار ضريبة قديمة، ومن ثم ذلك يؤدي إلى تخفيض الدخل الحقيقي للفرد ومن ثم إلى انخفاض طلبه، وبذلك تتخفف القوة الشرائية عند الأفراد. ويجب أن تكون هذه الاجراءات ضمن سياسة اقتصادية متكاملة وليست اجراءات ضريبية منعزلة (مهايني، 2003، ص264).

كما يمكن أن تزيد الضرائب رقعة التضخم، حيث أن ارتفاع الاسعار يدفع نقابات العمال إلى طلب الرفع في اجورهم تماشياً مع ارتفاع تكاليف المعيشة دون أن تكون هناك زيادة حقيقية في الانتاج، وفي نفس السياق قد تدفع الضرائب المؤسسات إلى زيادة في اسعار منتجاتها بسبب ارتفاع تكاليف الانتاج من اجل تحقيق مستوى معين من الأرباح الأمر الذي يزيد من حدة التضخم (خديجة، 2012، ص19).

الفرع التاسع: دور الضرائب في حالة الانكماش

إذا كان التضخم يولد الفجوة التضخمية فإن الانكماش ينتج عنه ما يعرف بالفجوة الانكماشية، وإذا كانت الاجراءات المتخذة لمحاربة التضخم تتم من خلال خفض الانفاق الحكومي وزيادة الضرائب، فإن حالة الانكماش تتم معالجتها بإجراءات معاكسة، هي الانفاق وخفض الضرائب بهدف رفع الطلب الفعلي الى المستوى الذي يحقق التشغيل الكامل، أو بعبارة أخرى على خلق القوة الشرائية بهدف القضاء على الفجوة الانكماشية، ويتطلب ذلك تخفيض الضرائب المفروضة على الدخل المنخفضة للاستهلاك تشجيعاً له، وتخفيض الضريبة على أرباح الاستثمارات رفعاً

للميل الحدي للاستثمار، كما يتطلب رفع الضرائب على الشركات محاربة الادخار، ورفع
الضرائب على الارباح غير الموزعة وغير المستثمرة (العلي، 2007، ص146).

الفصل الخامس

المبحث الأول

المنهجية ومجتمع وعينة الدراسة

1.5 مقدمة

2.5 المنهج العلمي

3.5 مجتمع الدراسة

4.5 عينة الدراسة

5.5 أداة الدراسة

1.5.5 صدق الأداة

2.5.5 اختبار ثبات الأداة

6.5 إجراءات الدراسة

7.5 تصميم الدراسة

8.5 المعالجات الاحصائية

المبحث الاول: المنهجية ومجتمع وعينة الدراسة

1.1.5 مقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لمنهج ومجتمع وعينة وأداة ودلالات الصدق والثبات المستخدمة في هذه الدراسة ومتغيرات وإجراءات الدراسة والمعالجات الإحصائية وفيما يلي بيان ذلك:

2.1.5 منهجية الدراسة:

من أجل التعرف على دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في فلسطين تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة حيث أنه من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية ولأنه يتناسب والدراسة موضوع البحث.

وتم الاعتماد في هذه الدراسة على مصادر البيانات والمعلومات الآتية:

1. المصادر الثانوية: وتتمثل في مراجعة واستقصاء أدبيات الدراسة والمتمثلة في الكتب والمقالات والبحوث والرسائل الجامعية، خصيصاً التي تناولت مواضيع الضريبة.
2. المصادر الأولية: تتمثل في إعداد استبانة وتوزيعها على المكلفين بدفع الضريبة وذلك لمعرفة انطباعهم من دفع الضريبة، وإلى مأموري التقدير في ضريبة الدخل، وإلى موظفي ضريبة القيمة المضافة وذلك لمعرفة الكبيرة بكل ما يتعلق بموضوع الضريبة.

3.5 مجتمع الدراسة:

4.1.5 عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة الحالية من (142) فرداً من المكلفين بدفع الضريبة، ومأموري ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة في بعض مناطق الوسط، ومناطق الشمال، حيث تم

اختيار العينة بالطريقة العشوائية البسيطة والجدول التالية تبين توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها.

1. متغير الفئة العمرية:

تبين من خلال الجدول رقم (1.5) أدناه أن أكبر فئة عمرية من العينة هي من 25-30 سنة، حيث شكّلت نسبة 36.6% من العينة، ونستنتج من ذلك أن اغلب المكلفين هم من فئة الشباب وكذلك بالنسبة لمأموري التقدير وموظفي ضريبة القيمة المضافة حيث تركّز على تعيين الموظفين من فئة الشباب.

الجدول (1.5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية

المتغير	العدد	النسبة
18 – 24 سنة	17	12.0%
25 – 30 سنة	52	36.6%
31-40 سنة	39	27.5%
41 سنة فأعلى	34	23.9%
المجموع	142	100%

يتضح من الجدول (1.5) بأن ما نسبة 36.6% من عينة الدراسة أعمارهم من 25-30 سنة، ونسبة 27.5% من عينة الدراسة اعمارهم بين 31-40 سنة، ونسبة 23.9% من عينة الدراسة أعمارهم 41 فأعلى، ونسبة 12% أعمارهم بين 18-24 سنة.

2. المؤهل العلمي:

الجدول (2.5) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي	
%6.4	9	الثانوية العامة	متغير المؤهل العلمي
%11.3	16	دبلوم متوسط(معهد)	
%73.8	104	بكالوريوس	
%8.5	12	دراسات عليا	
%100.00	142		المجموع

يتضح من الجدول (2.5) بأن عينة الدراسة بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي كان توزيعها كالتالي: نسبة 73.8% من يحملون مؤهل البكالوريوس وهي أعلى نسبة، أما الدبلوم المتوسط فكانت نسبتة 11.3% من عينة الدراسة، ومن ثم حاملو شهادات الدراسات العليا بلغت نسبتهم 8.5%، والنسبة الأقل كانت لمؤهل الثانوية العامة حيث شكّلت 6.4% من أفراد عينة الدراسة.

3. التخصص:

جدول رقم (3.5) توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

النسبة	العدد	التخصص	
%53.5	76	محاسبة	متغير التخصص
%4.9	7	علوم مالية	
%7.7	11	اقتصاد	
%15.5	22	ادارة	
%18.3	26	اخرى	
%100.00	142		المجموع

يتضح من الجدول رقم (3.5) من نسب متغير التخصص أن النسبة الأعلى من فئة عينة الدراسة كانت لتخصص المحاسبة، حيث بلغت أكثر من نصف عينة الدراسة بنسبة 53.5%، أما باقي النسبة فتوزعت بتقارب بين العلوم المالية، والاقتصاد، والادارة، والتخصصات الأخرى.

4. المسمى الوظيفي:

جدول رقم (4.5) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي:

النسبة	العدد	المسمى الوظيفي	
70.4	100	مكلف	متغير المسمى الوظيفي
15.5	22	مأمور تقدير ضريبة الدخل	
14.1	20	موظف ضريبة قيمة مضافة	
%100.00	142		المجموع

ويتضح من الجدول رقم (4.5) السابق، أن 70.4% من أفراد عينة الدراسة كانت للمكلفين بدفع الضرائب حيث تشكل النسبة الأعلى في عينة الدراسة، أما مأموري تقدير ضرائب الدخل فشكّلت نسبتهم 15.5% من أفراد العينة، ومن ثم موظفو ضريبة القيمة المضافة شكّلوا نسبة 14.1% حيث تم التركيز على المكلفين لأنهم الأكثر شعوراً في عبء الضرائب وتحملته بالدرجة التي تمكنه من الاجابة على هذه الاسئلة بموضوعية.

5.1.5 أداة الدراسة:

تم تطوير أداة للدراسة وذلك لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة للتعرف على دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، وتكوّنت الاستبانة من:

القسم الأول: شمل مقدّمة الاستبانة ويحتوي على مجموعة من العناصر التي تحدد هدف الدراسة ونوع البيانات والمعلومات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة، إضافة إلى فقرة تشجع المبحوثين على الإجابة بموضوعية وصراحة على فقراتها، وطمأنة المبحوثين على سرية المعلومات، وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

القسم الثاني: تتمثل في معلومات عامة عن المجيب وهي المتغيرات الديموغرافية: (الفئة العمرية، والمؤهل العلمي، والتخصص، والمسمى الوظيفي).

القسم الثالث: بينما القسم الثاني اشتمل على (42) سؤال، صممت للتعرف على دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في فلسطين، وذلك من خلال تقسيمها إلى خمسة محاور رئيسية على التوالي:

المجال الأول: يتكلم عن مدى توافق المعدلات الضريبية الحالية التي تعتبر من أهم أدوات تحديد العبء الضريبي على عدة متغيرات اقتصادية، ويتكوّن من (11) سؤال.

المجال الثاني: يتكلم عن مدى مراعاة قدرة القوانين الضريبية لقدرة المكلفين على دفع الضريبة التي من شأنها التأثير على الفعالية الضريبية، ويتكوّن من (8) اسئلة.

المجال الثالث: تكلم عن العلاقة بين عدة اسباب تؤدي إلى زيادة حجم التهرب الضريبي، وتكوّن من (10) اسئلة.

المجال الرابع: تكلم عن صور وأشكال نقل العبء الضريبي وتأثيرها على الفعالية الضريبية، وتكوّن هذا المحور من (5) اسئلة.

المجال الخامس: تكلم عن الرضا الضريبي، ومدى تأثير عدة عوامل على درجة رضا المكلفين وتقبلهم لدفع الضريبة، الأمر الذي يؤثر على الفعالية الضريبية وتكوّن من (8) اسئلة.

هذا وقد تمّ تصميم الاستبانة على أساس مقياس ليكرت الخماسي الأبعاد وقد بينت الفقرات وأعطيت الأوزان كالاتي:

موافق بشدة: خمس درجات

موافق: أربع درجات

محايد: ثلاث درجات

غير موافق: درجتين

غير موافق بشدة: درجة واحدة

تفسير النتائج (معياري التقييم):

يتم تحويل المتوسطات الحسابية إلى ثلاث درجات للموافقة وتفسر النتائج على هذا الأساس، كما هو في الجدول رقم (5.5) أدناه:

الجدول (5.5): درجة الموافقة المكونة من ثلاث فئات

درجة الموافقة	متدنية	متوسطة	عالية
نسب الموافقة	2.33 - 1	3.67 - 2.34	5 - 3.68

1.1.5.5 صدق الأداة:

بعد إعداد أداة الدراسة بصورتها الأولية تم تعديل فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدقها وثباتها كالاتي:

عرض الباحث الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من خمسة أشخاص ثلاثة منهم اساتذة جامعات متخصصين في المحاسبة والاحصاء واثنان من مدراء ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وقد قبلت الفقرات إذ وافق عليها المحكمين بعد أبدو آرائهم عليها ومن ثم أشاروا إلى صلاحيتها، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية.

2.1.5.5: اختبار ثبات الأداة

تم احتساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على عينة الدراسة البالغة (142) فرد، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع لها. وتم قياس معامل الثبات لأداة الدراسة من خلال اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) وقد بلغت قيمة معامل الثبات (81.4) وهو معامل جيد يفيد بأغراض البحث العلمي.

6.1.5 إجراءات الدراسة:

1. اعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
2. تحديد أفراد عينة الدراسة.
3. توزيع الاستبانة.
4. تجميع الاستبانة من أفراد العينة وترميزها وإدخالها إلى الحاسوب ومعالجتها احصائياً من خلال برنامج SPSS الإحصائي.
5. تفرغ إجابات افراد العينة.
6. استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها.

7.1.5 تصميم الدراسة:

تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية:

1. المتغيرات المستقلة تتمثل في:

- صور نقل العبء الضريبي: وذلك من خلال تبيان صور وأشكال نقل العبء الضريبي المتمثلة في (نقل العبء الضريبي للأمام، ونقل العبء الضريبي للخلف، ونقل العبء الضريبي بشكل جزئي، ونقل العبء الضريبي بشكل كلي، ونقل العبء الضريبي بصيغة الإعفاء).

- **المعدلات الضريبية في فلسطين:** من خلال دراسة وتحليل معدلات الضريبة في القوانين الضريبية على المكلفين الطبيعيين والاعتباريين في ظل القوانين المطبقة خلال سنة 2014/2013.
- **العدالة الضريبية:** وذلك عن طريق معرفة مدى مراعاة القوانين الضريبية على قدرة المكلفين بدفع الضرائب من خلال القوانين المطبقة حالياً، وآلية تسديد الضرائب والاجراءات المتبعة لتحديد قيمة الضرائب والعقوبات المفروضة لعدم الالتزام بدفع الضرائب.
- **التهرب الضريبي:** وذلك من خلال بيان أثر التهرب الضريبي في تحقيق الأهداف الضريبية من خلال معرفة شعور المكلف بضعف الخدمات المقدمة له من عوائد الضريبة، الثقة المتبادلة بين الدولة والأفراد، وكثرة التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية.
- **الرضا الضريبي:** وذلك من خلال معرفة مدى تقبل المكلفين للقوانين الضريبية من حيث القوانين الضريبية، ونسب ومعدلات الضريبة، والحوافز التشجيعية والخدمات المقدمة من قبل الحكومة.

2. المتغيرات التابعة

- **الفعالية الضريبية:** تتمثل في مدى تحقيق الضرائب للأهداف المحددة عند فرضها، وذلك من خلال عمل استبانة تشمل عدّه مجالات، بالإضافة إلى جلب بيانات (مالية، وكمية مثل الاسعار القياسية للسلع، والسلع المستوردة) وذلك من الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني

8.1.5 المعالجة الإحصائية

1. النسب المئوية والتكرارات.
2. الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية
3. اختبار كرونباخ ألفا لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

4. اختبار التباين الأحادي (One Way ANOVA).

5. اختبار LSD للمقارنة البعدية (اختبار المقارنات البعدية بدلالة الفروق بين المتوسطات

الحسابية لحالات المتغير باختبار التباين الأحادي One Way ANOVA.

المبحث الثاني : تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات

1.2.5 مقدمة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، كما هدفت إلى التعرف على دور متغيرات الدراسة ولتحقيق ذلك، تمّ تطوير استبانة وتم التأكد من صدقها، ومعامل ثباتها، وبعد عملية جمع الاستبانات تم ترميزها وإدخالها إلى للحاسوب ومعالجتها إحصائياً، وفيما يلي نتائج الدراسة تبعاً لأسئلتها وفرضياتها.

2.2.5 تحليل أسئلة الدراسة:

من أجل تحليل أسئلة الدراسة تم استخراج المتوسطات الحسابية والنسب المئوية ودرجات الموافقة لفقرات ومجالات الدراسة ومن ثم ترتيبها تنازلياً وفق المتوسط الحسابي، وذلك للإجابة على السؤال الرئيس المتمثل في (ما دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني؟).

واعتمد الباحث الدرجات الآتية:

(3.68 - 5) عالية، (2.34 - 3.67) متوسطة، (1 - 2.33) متدنية

لقد تم استخدام هذه الدرجات لكونها مناسبة للحكم على المتوسطات الحسابية المدرجة كنتائج لأسئلة الدراسة وعلى ضوءها تتحدد درجة الموافقة التي تم الاعتماد عليها. ونظراً لوجود خمسة مجالات تناولتها النتائج تحت السؤال الأول وتتمثل في (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي)، فقد تناول

الباحث هذه المجالات ونتائجها من حيث استجابة افراد العينة عليها كل واحدة منها بشكل منفرد مع الإشارة للانحراف المعياري الذي يبين درجة تباعد أو تقارب القراءات عن وسطها الحسابي باعتباره أحد مقاييس التشتت، حيث أنه اذا كانت انحرافات هذه القيم عن الوسط الحسابي صغيرة سوف تكون القراءات متقاربة، وفيما يلي عرض لهذه النتائج:

1.2.2.5 تحليل السؤال الأول والفرضية المتعلقة والتي تنص على أنه:

"لا تؤثر المعدلات الضريبية على الفعالية الضريبية".

حيث نصّ السؤال على: إلى أي مدى توافق على أن معدلات الضريبية الحالية تؤثر على ما يلي؟

يبين الجدول رقم (6.5) نتائج تحليل المعدلات الضريبية كما يلي:

جدول (6.5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال المعدلات الضريبية:

الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
نقص في معدل دخول الافراد	4.0426	.88538	عالية
زيادة اسعار السلع والخدمات	3.9507	.64497	عالية
نقص في تكوين سيولة لدى المكلف	3.8380	.88034	عالية
زيادة حجم التجارة الخارجية	3.8380	.90419	عالية
زيادة استهلاك السلع الضرورية	3.8227	.84755	عالية
زيادة معدلات التضخم	3.1277	1.08134	متوسطة
زيادة حجم الادخار	2.4043	.90221	متوسطة
تشجيع التنافس على السلع والخدمات	2.3873	.89798	متوسطة
زيادة حجم التجارة المحلية	2.3451	1.05888	متوسطة
زيادة في تكوين محفظة الاستثمار	2.2766	.89528	متدنية
زيادة استهلاك السلع الكمالية	2.1690	.85030	متدنية
الدرجة الكلية للمجال المعدلات الضريبية	3.1	0.3	متوسطة

1. إن الفقرات التي حصلت على درجة عالية من قبل مجتمع الدراسة من حيث العدالة الضريبية هي بالترتيب:

*نقص في معدل دخول الافراد.

*زيادة اسعار السلع والخدمات.

*نقص في تكوين سيولة لدى المكلف.

*زيادة حجم التجارة الخارجية.

*زيادة استهلاك السلع الضرورية.

2. الفقرات التي حصلت على درجة متوسطة من قبل مجتمع الدراسة هي بالترتيب:

*زيادة معدلات التضخم.

*زيادة حجم الادخار.

*تشجيع التنافس على السلع والخدمات.

*زيادة حجم التجارة المحلية.

3. أما الفقرات التي حصلت على درجة متدنية من قبل مجتمع الدراسة هي بالترتيب:

*زيادة في تكوين محفظة الاستثمار.

*زيادة استهلاك السلع الكمالية.

4. أما بالنسبة للدرجة الكلية من عينة الدراسة لمجال المعدلات الضريبية المطبقة حالياً في

تحقيق الفعالية الضريبية كانت متوسطة وذلك يعني أن المعدلات الضريبية لا تحقق الفعالية

الضريبية في مجال المعدلات الضريبية بالشكل المطلوب، حيث كانت الدرجة عالية في الفقرات:

*نقص في معدل دخول الأفراد: فكانت نسبة كبيرة من أفراد عينة الدراسة ترى أن المعدلات الضريبية الحالية المطبقة في فلسطين تؤدي إلى نقص في معدل دخول الأفراد، وهذا يعني أن المعدلات الضريبية تشكل عبء عالي على الفرد مما يؤدي إلى انقاص حجم الدخل.

*زيادة اسعار السلع والخدمات: كانت اجابات المبحوثين في هذه الفقرة عالية، ويُستنتج من ذلك أن المعدلات الضريبية تزيد من سعر السلع والخدمات، وتشكل عبء على المستهلكين مما قد يؤدي إلى نقص في طلب المستهلكين على السلع والخدمات.

*نقص في تكوين سيولة لدى المكلف: وكانت أيضاً إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة عالية، ويعني ذلك أن المعدلات الضريبية المطبقة حالياً في فلسطين تؤدي إلى نقص في تكوين سيولة لدى المكلف، ونستنتج من ذلك أن المعدلات الضريبية تزيد من انفاق الأفراد من أموالهم الخاصة مما يؤدي إلى نقص في تكوين سيولة لدى المكلف.

*زيادة حجم التجارة الخارجية: ونستنتج من الدرجة العالية لإجابة المبحوثين في أن المعدلات الضريبية المطبقة حالياً تزيد من حجم التجارة الخارجية، أن زيادة المعدلات الضريبية على السلع والخدمات والتي تؤدي إلى زيادة اسعارها تدفع المكلفين المستهلكين للبحث عن أسواق خارجية بحيث تكون أسعارها أقل من الأسواق المحليّة، وهذا يقلل الطلب على السلع والخدمات وتقل حجم التجارة المحلية الأمر الذي يؤدي لعدم تحقيق الفعالية الضريبية.

* زيادة استهلاك السلع الضرورية: تعني ارتفاع الدرجة لأفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة أن المعدلات الضريبية المطبقة في فلسطين تؤدي إلى زيادة استهلاك السلع الضرورية، ويُستنتج من ذلك أن المعدلات الضريبية التي تؤدي لزيادة اسعار السلع مما يؤدي إلى قلة الطلب على السلع الكميّة حتى يدخر المكلف هذه الأموال لتكفي حاجته من السلع الضرورية،

وهذا الأمر يقلل من الفعالية الضريبية من ناحية إنتاج السلع الكمالية والتجارة المحلية لقلّة الطلب عليها. يبين الجدول رقم (7.5) السابق تحليل لمجال العدالة الضريبية وكما يلي:

جدول رقم (7.5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال العدالة الضريبية:

الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
فرض الغرامات على عدم الالتزام بدفع الضريبة يحقق نوعاً من العدالة	3.7817	.90009	عالية
التقاص الضريبي يحقق نوعاً من العدالة الضريبية	3.4718	.90463	متوسطة
قيام مأمور الضريبة بتقدير الضريبة يحقق نوعاً من العدالة	3.4143	.95198	متوسطة
فرض عقوبة الحبس جراء عدم الالتزام بدفع الضريبة يحقق نوعاً من العدالة	3.3169	1.11959	متوسطة
آلية تسديد الضرائب يحقق نوعاً من العدالة الضريبية	3.3099	1.01885	متوسطة
تحقق الاجراءات الادارية في تحقيق قيمة الضريبة من قبل دائرة الضريبة نوعاً من العدالة	3.0211	1.05500	متوسطة
وعاء الضريبة الحالي يحقق نوعاً من العدالة الضريبية	2.8873	.99001	متوسطة
القوانين الضريبية المطبقة حالياً تحقق العدالة الضريبية	2.3451	1.16720	متوسطة
الدرجة الكلية لمجال العدالة الضريبية	3.2	0.6	متوسطة

2.2.2.5 تحليل السؤال الثاني والفرضية المتعلقة والتي تنص عليها:

"لا توجد علاقة في مراعاة القوانين الضريبية لقدرة المكلفين على الدفع على تحقيق الفعالية الضريبية"

1. الفقرة التي حصلت على درجة عالية هي فقط 'فرض الغرامات على عدم الالتزام بدفع الضريبة يحقق نوعاً من العدالة'، ويُستنتج من الدرجة العالية لهذه الفقرة على أن تراعي القوانين الضريبية فرض غرامات رادعة لغير الملتزمين بدفع الضريبة قد تكون سبب لالتزامهم بدفعها، حيث يؤدي إلى زيادة حصيلة الدولة من الضرائب لسد حاجات الانفاق العام، الأمر الذي يعود على الأفراد والمكلفين بالنفع مما يؤدي إلى تحقيق أهداف المجتمع.

2. أما بالنسبة لباقي الفقرات: (القوانين الضريبية المطبقة حالياً تحقق العدالة الضريبية، وتحقق الإجراءات الإدارية في تحديد قيمة الضريبة من قبل دائرة الضريبة نوعاً من العدالة، قيام مأمور الضريبة بتقدير الضريبة يحقق نوعاً من العدالة، وفرض عقوبة الحبس جراء عدم الالتزام بدفع الضريبة يحقق نوعاً من العدالة، آلية تسديد الضرائب يحقق العدالة الضريبية، وعاء الضريبة يحقق العدالة الضريبية، والتقاص الضريبي يحقق العدالة الضريبية)، فقد كانت جميعها متوسطة، وهذا يدل على أنها لا تحقق العدالة الضريبية بالشكل المطلوب، وبالتالي لا تحقق الفعالية الضريبية في فلسطين.

3.2.2.5 تحليل السؤال الثالث والفرضية المتعلقة والتي تنص على أنه:

"لا يؤثر حجم التهرب الضريبي على تحقيق أهداف الدولة من فرض الضريبة"

يبين الجدول رقم (8.5) أدناه نتائج تحليل المجال التهرب الضريبي وكما يلي:

جدول رقم (8.5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال التهرب الضريبي:

الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
الوضع الاقتصادي العام	4.3451	.60782	عالية
مستوى التوعية الضريبية والنشرات ذات العلاقة	4.2837	.61326	عالية
شعور المكلف بضعف الخدمات العامة المقدمة من عوائد الضريبة	4.1620	.71098	عالية
مدى سيطرة الادارة الضريبية على اوسع قاعدة من المكلفين	4.1479	.77136	عالية
عدم وجود ثقة متبادلة بين الدولة والافراد	4.1338	.65481	عالية
كثرة التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية	4.0780	.75660	عالية
عدم الشعور بالعدالة	4.0634	.68639	عالية

عالية	.78988	3.9859	المبالغة في رفع معدل الضريبة
عالية	.78117	3.9643	زيادة نسبة لضريبة
عالية	.79078	3.9433	كثرة النماذج والاقارات التي يحتاج المكلف تعبئتها
عالية	0.5	4.1	الدرجة الكلية لمجال التهرب الضريبي

- إن الفقرات التي حصلت على درجة عالية من قبل عينة الدراسة من حيث التهرب الضريبي هي:

*الوضع الاقتصادي العام.

* مستوى التوعية الضريبية والنشرات ذات العلاقة.

* شعور المكلف بضعف الخدمات العامة المقدمة من عوائد الضريبة.

* مدى سيطرة الادارة الضريبية على اوسع قاعدة من المكلفين.

* عدم وجود ثقة متبادلة بين الدولة والافراد.

* كثرة التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية.

* عدم الشعور بالعدالة.

*المبالغة في رفع معدل الضريبة.

*زيادة نسبة الضريبة.

* كثرة النماذج والاقارات التي يحتاج المكلف تعبئتها.

- إن الدرجة الكلية لاتجاهات عينة الدراسة نحو الأسئلة المتعلقة مجال التهرب الضريبي

كانت عالية وهذا يدل على نسبة موافقة كبيرة نحو الاسئلة المتعلقة في مجال التهرب

الضريبي، وهذا يشير إلى أهمية وجود طرق للحد من التهرب الضريبي ووجود نشرات توعية ذات العلاقة حتى يتعرف المكلف هدفه من فرض الضريبة لأنّ عدم شعور المكلف بالعدالة وعدم وجود ثقة بين المكلف والدولة يزيد من حالات التهرب الضريبي التي تؤثر سلباً على الفعالية الضريبية وتحقيق اهداف المجتمع من فرض الضرائب.

4.2.2.5 تحليل السؤال الرابع والفرضية المتعلقة والتي تنص على أنه:

"لا تؤثر صور وأشكال نقل العبء الضريبي على تحقيق الفعالية الضريبية".

يبين الجدول رقم (9.5) نتائج تحليل مجال صور وأشكال نقل العبء الضريبي، وكما يلي:

جدول رقم (9.5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال صور وأشكال نقل العبء الضريبي:

الفرقات	الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
نقل العبء الضريبي بشكل جزئي، اي ان يتحمل الضريبة عدة اشخاص يحقق الفعالية الضريبية	3.8873	.75417	عالية
نقل العبء الضريبي للخلف، اي باتجاه المنتجين وعوامل الانتاج يحقق الفعالية الضريبية	3.8592	.69027	عالية
نقل العبء الضريبي بصيغة الاعفاء(تشجيع الاستثمار)يحقق الفعالية الضريبية	3.2887	1.33995	متوسطة
نقل العبء الضريبي بشكل كلي، اي نقل الضريبة بشكل كامل لشخص آخر، يحقق الفعالية الضريبية	2.2183	.88419	متدنية
نقل العبء الضريبي للأمام، اي باتجاه المستهلك يحقق الفعالية الضريبية	2.2042	.87954	متدنية
الدرجة الكلية للمجال صور وأشكال نقل العبء الضريبي	3.1	0.4	متوسطة

- إن الفقرات التي حصلت على درجة عالية من قبل عينة الدراسة من حيث مجال صور وأشكال نقل العبء الضريبي هي:

*نقل العبء الضريبي بشكل جزئي، أي ان يتحمل الضريبة عدة اشخاص يحقق الفعالية الضريبية.

* نقل العبء الضريبي للخلف، أي باتجاه المنتجين وعوامل الانتاج يحقق الفعالية الضريبية.

- إن الفقرة التي حصلت على درجة متوسطة من قبل عينة الدراسة من حيث مجال صور وأشكال نقل العبء الضريبي هي:

*نقل العبء الضريبي بصيغة الاعفاء(تشجيع الاستثمار)يحق الفعالية الضريبية.

- إن الفقرات التي حصلت على درجة متدنية من قبل عينة الدراسة من حيث مجال صور وأشكال نقل العبء الضريبي هي:

* نقل العبء الضريبي بشكل كلي، أي نقل الضريبة بشكل كامل لشخص آخر، يحقق الفعالية الضريبية.

*نقل العبء الضريبي للأمام، أي باتجاه المستهلك يحقق الفعالية الضريبية.

- إن الدرجة الكلية الدرجة الكلية للمجال صور وأشكال نقل العبء الضريبي متوسطة، ويُستنتج من اجابات المبحوثين على هذا المجال ما يلي:

1. كانت درجة الموافقة عالية في الفقرة نقل العبء الضريبي بشكل جزئي، أي عندما لا يتم نقل عبء الضريبة بأكمله، بل يتحمل المكلف جزء ويتحمل المكلف القانوني الجزء الآخر، فيرى المجيبين على هذا السؤال أن نقل عبء الضريبة بشكل جزئي يحقق الفعالية الضريبية بشكل أكبر من نقل عبء الضريبة للأمام أي باتجاه المستهلك الذي كانت درجة الموافقة به متدنية.

2. كانت درجة الموافقة عالية أيضاً على الفقرة "نقل العبء الضريبي للخلف، أي باتجاه المنتجين أو عوامل الانتاج" وتظهر النتائج أن نقل العبء الضريبي للخلف عن طريق تخفيض اسعار عوامل الانتاج قبل مرحلة الانتاج تحقق الفعالية الضريبية أكثر منها في نقل عبء الضريبة بشكل كلي والذي يتحمله شخص التي كانت درجة موافقتها متدنية.

3. إن درجة الموافقة على الفقرة "نقل العبء الضريبي بصيغة الاعفاء(تشجيع الاستثمار) يحقق الفعالية الضريبية" كانت متوسطة، فيرى بعض المجيبين على أن خفض الضريبة من أجل تشجيع الاستثمار يحقق الفعالية الضريبية، وذلك لأن الاستثمار له أهمية واسعة من حيث توفير الخدمات للمواطنين، وتوفير التخصصات المختلفة، وأيضاً له أهمية من حيث توفير فرص العمل وتقليل نسبة البطالة. ويرى البعض الآخر من المجيبين أن تشجيع الاستثمار يعتبر عقبة أمام الدولة، حيث أن دخول مستثمرين أجانب يؤدي إلى استنزاف أموال الدولة للخارج " إلى بلد المستثمر"، ومن جهة أخرى تعتبر الاستثمارات عائق أمام الصناعة والتجارة المحلية، حيث غالباً ما تكون منتجات السلع والخدمات الأجنبية المستثمرة داخل الدولة أفضل وأقل سعر حتى تنافس المنتجات المحلية وتتفوق.

5.2.2.5 تحليل السؤال الخامس والفرضية المتعلقة والتي تنص على أنه:

"لا توجد علاقة بين تقبل المكلفين ورضاهم على القوانين الضريبية، وتحقيق الفعالية الضريبية".

جدول رقم (10.5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال الرضا الضريبي:

الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
الخدمات المقدمة من قبل الحكومة	4.3451	.69492	عالية
التعامل الايجابي من الادارات الضريبية مع المكلفين	4.3099	.71640	عالية
الحوافز التشجيعية	4.2958	.59297	عالية
الاعفاءات الضريبية	4.2394	.70389	عالية
نسب الضريبة	4.2113	.69273	عالية
الشرائح الضريبية	4.1831	.73049	عالية
القوانين الضريبية	4.1690	.64105	عالية
العقوبات الضريبية	4.1408	.79530	عالية
الدرجة الكلية للمجال الرضا الضريبي	4.2	0.6	عالية

يبين الجدول رقم (10.5) اعلاه نتائج تحليل مجال الرضا الضريبي وكما يلي :

- إن الفقرات التي حصلت على درجة عالية من قبل عينة الدراسة من حيث الرضا

الضريبي هي:

* الخدمات المقدمة من قبل الحكومة.

* التعامل الايجابي من الادارات الضريبية مع المكلفين.

* الحوافز التشجيعية.

* الاعفاءات الضريبية.

*نسب الضريبة.

*الشرائح الضريبية.

*القوانين الضريبية.

*العقوبات الضريبية.

- إن الدرجة الكلية لاتجاهات عينة الدراسة نحو الاسئلة المتعلقة بالرضا الضريبي "عالية"، وهذا يدل على نسبة موافقة كبيرة جداً نحو الاسئلة المتعلقة بالرضا الضريبي.

وهذا يشير إلى أهمية رضا المكلف بالعوامل في اسئلة هذا المجال، حيث تؤثر رضا المكلف بالقوانين الضريبية ونسبها وشرائحها وحوافزها والعقوبات الضريبية والاعفاءات الضريبية على الفعالية الضريبية، كما تؤثر الخدمات المقدمة من قبل الحكومة والتعامل الإيجابي من الادارات الضريبية مع المكلفين على تحقيق اهداف فرض الضريبة.

3.2.5 اختبار الفرضيات الصفرية المنبثقة عن فرضيات الدراسة

1.3.2.5 اختبار الفرضية الأولى:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير الفئة العمرية. تم استخدام المتوسطات الحسابية واختبار التباين الاحادي (One Way ANOVA) للعينات المستقلة وكانت النتائج كما هو مبين في الجدولين التاليين:

جدول رقم (11.5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية لتوضيح الفروق:

النسبة	العدد	الفئة العمرية	
12.0	17	18-24	متغير الفئة العمرية
36.6	52	25-30	
27.5	39	31-40	
23.9	34	41 سنة فأعلى	
%100.00	142		المجموع

يتضح من خلال الجدول (11.5) أن هناك فروقاً بين الاوساط الحسابية لفئات متغير الفئة العمرية، فكانت اعلى فئة تم اختيارها هي من 30-25 سنة، وكانت نسبتها 36.6%، تليها الفئة من 40-31 سنة بنسبة 27.5%، ثم الفئة العمرية 41 سنة فأعلى بنسبة 23.9%، وأخيراً الفئة العمرية 24-18 بأقل نسبة وهي 12%. وللتحقق ما إذا كانت الفروق في المتوسطات الحسابية قد وصلت إلى مستوى الدلالة الإحصائية استخدم اختبار التباين الأحادي والجدول رقم (12.5) أدناه يوضح ذلك:

جدول رقم (12.5) نتائج اختبار التباين الأحادي لدلالة الفروق تعزى لمتغير الفئة العمرية:

Sig مستوى الدلالة	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	
0.833	.290	.032	3	.095	المربعات بين الفئات	المعدلات الضريبية
		.109	138	15.050	المربعات الداخلية	
			141	15.145	المجموع	
0.692	.487	.178	3	.535	المربعات بين الفئات	العدالة الضريبية
		.366	138	50.558	المربعات الداخلية	
			141	51.093	المجموع	
0.462	.863	.186	3	.559	المربعات بين الفئات	التهرب الضريبي
		.216	138	29.785	المربعات الداخلية	
			141	30.344	المجموع	
0.195	1.587	.308	3	.925	المربعات بين الفئات	صور وأشكال نقل العبء الضريبي
		.194	138	26.805	المربعات الداخلية	
			141	27.730	المجموع	
0.930	.149	.049	3	.148	المربعات بين الفئات	الرضا الضريبي
		.330	138	45.562	المربعات الداخلية	
			141	45.710	المجموع	

بما أن مستوى الدلالة Sig. $\alpha = 0.05 <$ في المجالات الخمس فإنه يتم قبول الفرضية في المجالات الخمس، أي أنه لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب والضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي)، تعزى لمتغير العمر.

2.3.2.5 اختبار الفرضية الثانية:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات

الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي". تم استخدام المتوسطات الحسابية واختبار التباين الاحادي (One Way ANOVA) للعينات المستقلة وكانت النتائج كما هو مبين في الجدولين التاليين:

جدول رقم (13.5) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي لتوضيح الفروق:

النسبة	العدد	المؤهل العلمي	
7.2	10	الثانوية العامة	متغير المؤهل العلمي
211.	16	دبلوم متوسط(معهد)	
73.8	104	بكالوريوس	
8.4	12	دراسات عليا	
%100.00	142		المجموع

يتضح من خلال الجدول (13.5) أن هناك فروقاً بين النسب لفئات متغير المؤهل العلمي، حيث كانت النسبة الأكبر من أفراد العينة للمؤهل "البكالوريوس"، حيث نسبتها 73.8%، أما الثانوية العامة والدبلوم المتوسط والدراسات العليا فهي تتراوح بنسب متقاربة من 6-11%. وللتحقق ما إذا كانت الفروق في المتوسطات الحسابية قد وصلت إلى مستوى الدلالة الإحصائية استخدم اختبار التباين الأحادي والجدول (14.5) أدناه يوضح ذلك:

جدول رقم (14.5) نتائج اختبار التباين الأحادي لدلالة الفروق تعزى لمتغير المؤهل العلمي:

Sig مستوى الدلالة	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
0.013	3.750	.383	3	1.149	المربعات بين الفئات	
					المربعات الداخلية	
					المجموع	
0.659	.536	.197	3	.591	المربعات بين الفئات	
					المربعات الداخلية	
					المجموع	
0.926	.155	.034	3	.103	المربعات بين الفئات	
					المربعات الداخلية	
					المجموع	
0.436	.914	.178	3	.534	المربعات بين الفئات	
					المربعات الداخلية	
					المجموع	
0.591	.639	.210	3	.631	المربعات بين الفئات	
					المربعات الداخلية	
					المجموع	

بما أن مستوى الدلالة Sig. $< \alpha = 0.05$ في المجالات التالية (العدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي)، فإنه يتم قبول الفرضية هذه المجالات، وكما يتبين من الجدول أعلاه حول مجال المعدلات الضريبية أن قيمة مستوى الدلالة 0.013 وهذه القيمة أصغر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05)، ولذلك فإنه يتم رفض صحة الفرضية أي أنه توجد فروق ذات دلالة احصائية $\alpha = 0.05$ من حيث وجهات نظر الباحثين حول المجال "المعدلات الضريبية" تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

وللتحقق لصالح مَنْ مِنَ الفئات كانت الفروقات استخدم اختبار LSD للمقارنات البعدية

وفيما يلي جدول يوضح ذلك:

جدول رقم (15.5) نتائج اختبار LSD للمقارنات البعدية لدلالة الفروق من حيث وجهات نظر
المبحوثين حول المجال " المعدلات الضريبية"، تعزى لمتغير المؤهل العلمي:

مستوى الدلالة Sig.	فروق المتوسطات	(I) المؤهل العلمي	(J) المؤهل العلمي	من
.349	.24242	الثانوية العامة	دبلوم (معهد متوسط)	متغير المعدلات الضريبية
.026	.34304*	بكالوريوس		
.048	.40152*	دراسات عليا		
.349	-.24242-	دبلوم متوسط	الثانوية العامة	
.712	.10061	بكالوريوس	(معهد)	
.638	.15909	دراسات عليا		
.026	-.34304*	بكالوريوس	الثانوية العامة	
.712	-.10061-	دبلوم (معهد متوسط)		
.948	.05848	دراسات عليا		
.048	-.40152*	دراسات عليا	الثانوية العامة	
.638	-.15909-	دبلوم (معهد متوسط)		
.948	-.05848-	بكالوريوس		

الجدول السابق يتبين أن هناك فروقاً من حيث متغير المعدلات الضريبية بين فئات المؤهل العلمي التالية: ما بين البكالوريوس، والدراسات العليا، ولصالح الثانوية العامة. فكلما كان المؤهل العلمي أعلى كلما كان اثر المعدلات الضريبية إيجابي على الفعالية الضريبية.

3.3.2.5 اختبار الفرضية الثالثة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير التخصص". تم استخدام المتوسطات الحسابية واختبار التباين الاحادي (ANOVA One Way) للعينات المستقلة وكانت النتائج كما هو مبين في الجدولين التاليين:

جدول رقم (16.5) توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص لتوضيح الفروق:

النسبة	العدد	التخصص	
53.5	76	محاسبة	متغير التخصص
4.9	7	علوم مالية	
7.7	11	اقتصاد	
15.5	22	ادارة	
18.3	26	اخرى	
%100.00	142		المجموع

يتضح من خلال الجدول (16.5) أن هناك فروقاً بين النسب لفئات متغير التخصص، فكانت النسبة الأعلى من فئة عينة الدراسة تخصص المحاسبة، حيث بلغت أكثر من نصف عينة

الدراسة من تخصص المحاسبة وذلك بنسبة 53.5%، أما باقي النسبة فتوزعت بتقارب بين العلوم المالية، والاقتصاد، والادارة، والتخصصات الأخرى. وللتحقق ما إذا كانت الفروق في المتوسطات الحسابية قد وصلت إلى مستوى الدلالة الإحصائية استخدم اختبار التباين الأحادي والجدول رقم (17.5) يوضح ذلك:

جدول رقم (17.5) نتائج اختبار التباين الأحادي لدلالة الفروق تعزى لمتغير التخصص:

Sig مستوى الدلالة	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
0.168	1.641	.173	4	.692	المربعات بين الفئات	المعدلات الضريبية
		.105	137	14.453	المربعات الداخلية	
			141	15.145	المجموع	
0.697	.553	.203	4	.812	المربعات بين الفئات	العدالة الضريبية
		.367	137	50.281	المربعات الداخلية	
			141	51.093	المجموع	
0.183	1.581	.335	4	1.339	المربعات بين الفئات	التهرب الضريبي
		.212	137	29.005	المربعات الداخلية	
			141	30.344	المجموع	
0.562	.746	.148	4	.591	المربعات بين الفئات	صور وأشكال نقل العبء الضريبي
		.198	137	27.138	المربعات الداخلية	
			141	27.730	المجموع	
0.413	.995	.322	4	1.290	المربعات بين الفئات	الرضا الضريبي
		.324	137	44.420	المربعات الداخلية	
			141	45.710	المجموع	

بما أن مستوى الدلالة Sig. $< \alpha = 0.05$ في المجالات الخمس فإنه يتم قبول الفرضية في المجالات الخمس، أي أنه لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي)، تعزى لمتغير التخصص.

4.3.2.5 اختبار الفرضية الرابعة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي. تم استخدام المتوسطات الحسابية واختبار التباين الاحادي (One Way ANOVA) للعينات المستقلة وكانت النتائج كما هو مبين في الجدولين التاليين:

جدول رقم (18.5) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي لتوضيح الفروق:

النسبة	العدد	المسمى الوظيفي	
70.4	100	مكلف	متغير المسمى الوظيفي
15.5	22	مأمور تقدير ضريبة الدخل	
14.1	20	موظف ضريبة قيمة مضافة	
%100.00	142		المجموع

يتضح من خلال الجدول (18.5) أن هناك فروقاً بين النسب لفئات متغير المسمى الوظيفي، فكانت نسبة أفراد عينة الدراسة موزعة بنسبة 70.4% على المكلفين بدفع الضريبة، ونسبة 15.5% على مأموري تقدير ضريبة الدخل، ونسبة 14.1% على موظفي ضريبة القيمة

المضافة. وللتحقق ما إذا كانت الفروق في المتوسطات الحسابية قد وصلت إلى مستوى الدلالة الإحصائية استخدم اختبار التباين الأحادي والجدول رقم (19.5) أدناه يوضح ذلك:

جدول رقم (19.5) نتائج اختبار التباين الأحادي لدلالة الفروق تعزى لمتغير المسمى الوظيفي:

Sig مستوى الدلالة	F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
0.730	.315	.034	2	.068	المربعات بين الفئات	المعدلات الضريبية
		.108	139	15.077	المربعات الداخلية	
			141	15.145	المجموع	
0.000	9.805	3.159	2	6.317	المربعات بين الفئات	العدالة الضريبية
		.322	139	44.776	المربعات الداخلية	
			141	51.093	المجموع	
0.000	20.881	3.505	2	7.011	المربعات بين الفئات	التهرب الضريبي
		.168	139	23.334	المربعات الداخلية	
			141	30.344	المجموع	
0.275	1.371	.268	2	.537	المربعات بين الفئات	صور وأشكال نقل العبء الضريبي
		.196	139	27.193	المربعات الداخلية	
			141	27.730	المجموع	
0.462	.777	.253	2	.506	المربعات بين الفئات	الرضا الضريبي
		.325	139	45.204	المربعات الداخلية	
			141	45.710	المجموع	

يتبين من الجدول رقم (19.5) أن مستوى الدلالة $\text{Sig.} < \alpha = 0.05$ في ثلاث مجالات فقط وهي (المعدلات الضريبية، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي)، فإنه يتم قبول الفرضية في المجالات الثلاث، أي أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ في وجهات نظر الباحثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي)، تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

كما يتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة في مجال العدالة الضريبية (0.000)، ومستوى الدلالة في مجال التهرب الضريبي (0.000)، وهذه القيمة اصغر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05)، ولذلك فإننا نرفض صحة الفرضية ونقول بأنه توجد فروق ذات دلالة احصائية $\alpha=0.05$ من حيث وجهات نظر المبحوثين حول المجالات (العدالة الضريبية، والتهرب الضريبي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

وللتحقق لصالح مَنْ مِنْ الفئات كانت الفروقات استخدم اختبار LSD للمقارنات البعدية وفيما يلي جدول يوضح ذلك:

جدول رقم (20.5) نتائج اختبار LSD للمقارنات البعدية لدلالة الفروق من حيث وجهات نظر المبحوثين حول المجال "العدالة الضريبية، والتهرب الضريبي"، تعزى لمتغير المسمى الوظيفي:

المتغيرات المستقلة	المسمى الوظيفي J	المسمى الوظيفي I	فروق المتوسطات	مستوى الدلالة Sig.
العدالة الضريبية	مكلف	مأمور التقدير	-0.49218*	.002
		موظف ضريبية قيمة مضافة	-0.42554*	.011
	مأمور التقدير	مكلف	0.49218*	.002
		موظف ضريبية قيمة مضافة	0.06664	.930
	موظف ضريبية قيمة مضافة	مكلف	0.42554*	.011
		مأمور التقدير	-0.06664	.930
التهرب الضريبي	مكلف	مأمور التقدير	0.36690*	.001
		موظف ضريبية قيمة مضافة	0.58261*	.000
	مأمور التقدير	مكلف	-0.36690*	.001
		موظف ضريبية قيمة مضافة	0.21571	.238
	موظف ضريبية قيمة مضافة	مكلف	-0.58261*	.000
		مأمور التقدير	-0.21571	.238

يتضح من الجدول (20.5) السابق أن هناك فروق ما بين المسميات الوظيفية: المكلفين، لصالح مأموري تقدير ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة في المجالان العدالة الضريبية والتهرب الضريبي.

وتشير هذه النتيجة إلى اختلاف وجهات نظر المكلفين عن مأموري التقدير في ضريبة الدخل والقيمة المضافة من حيث العدالة الضريبية، والتهرب الضريبي. فمن ناحية العدالة الضريبية توجد فروق بين المكلف ومأموري تقدير ضريبة الدخل والقيمة المضافة، حيث يرى موظفو الضرائب أن القوانين الضريبية المطبقة حالياً عادلة، وقد يرجع السبب لوجود خلفيّة اقتصادية لدى موظفي الضريبة ووعي ضريبي حول أهداف فرض الضرائب، بينما يرى المكلفين أن القوانين الضريبية لا تحقق العدالة الضريبية بالشكل المطلوب.

أما من ناحية التهرب الضريبي فهناك فروق بين المكلف ومأموري تقدير ضريبة الدخل والقيمة المضافة، حيث اتفق موظفي ضريبة الدخل والقيمة المضافة على أنه لا داعي لوجود تهرب ضريبي لأن من وجهة نظرهم القوانين الضريبية تحقق العدالة الضريبية، وهذا ما لا يدركه المكلف فهو يرى أن الضريبة غير عادلة بجميع الأحوال لأنها تقتطع جزء من أمواله ويبقى لديه شعور بضعف الخدمات المقدّمة له من عوائد الضريبة.

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

1.6 النتائج

1.1.6 النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

2.1.6 النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة الصفريّة

2.6 التوصيات

1.2.6 التوصيات المتعلقة بالمعدلات الضريبية

2.2.6 التوصيات المتعلقة بالعدالة الضريبية

3.2.6 التوصيات المتعلقة بالتهرب الضريبي

4.2.6 التوصيات المتعلقة بـصور وأشكال نقل العبء الضريبي

5.2.6 التوصيات المتعلقة بالرضا الضريبي

1.6 النتائج

يهدف هذا الفصل إلى مناقشة نتائج الدراسة التي هدفت إلى التعرف على دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، كما هدفت إلى التعرف على دور متغيرات الدراسة نحو ذلك.

وقد اشتملت الدراسة على مجموعة من الاسئلة والفروض، وفيما يلي مناقشة النتائج المتعلقة بها.

1.1.6 النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

مناقشة النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس للدراسة والذي ينص على:

ما دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني؟

للإجابة على هذا السؤال فقد تم تجزئته إلى خمسة أسئلة شكلت مجالات الدراسة وهي: (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي)، وفيما يلي عرض لذلك:

1. المعدلات الضريبية الحالية:

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمدى توافق المعدلات الضريبية الحالية التي تؤثر: هي متوسطة، وبالتالي يمكن القول أن المعدلات الضريبية لم تحقق الفعالية الضريبية بالشكل المطلوب، فهناك بعض الفقرات في هذا المجال مثل (نقص معدل دخول الأفراد، وزيادة اسعار السلع والخدمات والنقص في تكوين سيولة لدى المكلف، وزيادة حجم التجارة الخارجية، وزيادة استهلاك السلع الضرورية)، كانت اجاباتها عالية، بينما هناك بعض الفقرات التي كانت درجتها متدنية مثل (زيادة في تكوين محفظة للاستثمار، وزيادة استهلاك السلع الكمالية) لهذا كانت الدرجة الكلية للمجال المعدلات الضريبية متوسطة.

وتوافقت هذه الدراسة مع دراسة (المغربي، 2004) من حيث أن المعدلات الضريبية لم تراعي التغيرات الاقتصادية التي مرت بها فلسطين خاصة أنها مرتبطة بالاقتصاد الاسرائيلي، ويؤدي عدم استقرار المعدلات الضريبية لصعوبة في تحقيق اهداف الدولة من فرض الضرائب وبالتالي عدم تحقيق الفعالية الضريبية.

2. مراعاة القوانين الضريبية لقدرة المكلفين على دفع الضريبة

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمدى مراعاة القوانين الضريبية لقدرة المكلفين على دفع الضريبة هي متوسطة، ويفسر ذلك اختلاف وجهات النظر بين المكلف من جهة، ومأموري التقدير في ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة من جهة اخرى، فحتى لو كانت نسب الضريبة متدنية يراها المكلف عالية ولا تحقق العدالة الضريبية حيث تستنزف أموال المكلفين، أما موظفي الضريبة فإجاباتهم توحي أنهم يروا في القوانين المطبقة حالياً العدالة الضريبية، وقد يرجع السبب لذلك إلى الوعي الذي يحمله موظفي الضرائب، ومعرفة ما إذا كانت المعدلات الضريبية ملائمة للاقتصاد الفلسطيني أو لا.

وتشابهت هذه الدراسة مع دراسة (عبدالسلام، 2012) في أن النظام الضريبي الغير عادل لا يدعم الفعالية الضريبية، ويعتبر عائق أمام تطور النظام الضريبي، ومن جهة أخرى تعارضت هذه الدراسة مع دراسة (عبدالسلام، 2012) من حيث الأسباب التي أدت لعدم وجود عدالة ضريبية، فأهم الاسباب في هذه الدراسة كانت بسبب اجراءات تطبيق القوانين الضريبية وطرق تحصيل الضرائب، والعقوبات الضريبية المفروضة لا تحقق العدالة الضريبية، بينما أهم أسباب عدم وجود عدالة ضريبية في دراسة (عبدالسلام، 2012) هي هيمنة الضرائب الغير مباشرة في النظام الضريبي الجزائي، ومن المعروف أن الضرائب الغير مباشرة غير عادلة فهي تصيب جميع طبقات المجتمع ولا تراعي ظروف المكلف.

3. الأسباب التي تؤدي لزيادة حجم التهرب الضريبي

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية للسؤال: هل توافق على أن الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي هي عالية، ففي هذا المجال اتفق المكلفين ومأموري ضريبة الدخل والقيمة المضافة على أن الفقرات في هذا المجال هي سبب التهرب الضريبي في فلسطين، وتتمثل في (عدم الشعور بالعدالة، وشعور المكلف بضعف الخدمات العامة المقدمة من عوائد الضريبة، وعدم وجود ثقة متبادلة بين الدولة والأفراد، والمبالغة في رفع معدل الضريبة، وكثرة النماذج والقرارات التي يحتاج المكلف لتعبئتها، وكثرة التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية، وزيادة نسبة الضريبة، ومدى سيطرة الإدارة الضريبية على أوسع قاعدة من المكلفين، والوضع الاقتصادي العام، وتدني مستوى التوعية الضريبية والنشرات ذات العلاقة).

واتفقت هذه الدراسة مع دراسة (مسعود، 2006) من حيث الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، مثل ضخامة العبء الضريبي، وعدم وجود ثقة متبادلة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وعدم وجود رقابة كافية من الدوائر الضريبية على المكلفين حيث لا يوجد اهتمام بتطوير هذه الدوائر.

4. العوامل التي تؤثر على الفعالية الضريبية

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمدى موافقة أن هذه العوامل تؤثر على الفعالية الضريبية هي متوسطة. والسبب في ذلك هو توزيع الاجابات بين عالية ومدنية، فالفقرات (نقل العبء الضريبي للخلف، ونقل العبء الضريبي بشكل جزئي) كانت درجتها عالية، ويفسر الأمر من وجهة نظر المجيبين بأن نقل العبء الضريبي للخلف، ونقل العبء الضريبي بشكل جزئي يحقق الفعالية الضريبية بينما الفقرات (نقل العبء الضريبي للأمام، ونقل العبء الضريبي بشكل كلي) كانت درجتها متدنية، ويشير ذلك إلى أن أفراد عينة الدراسة لا يفضلون نقل العبء الضريبي للأمام، ونقل العبء الضريبي بشكل كلي وذلك لأن الضريبة تقع على شخص واحد يتحمل عبئها بالكامل.

وتشابهت هذه الدراسة مع دراسة (طالب، 2004) من حيث أن نقل العبء الضريبي للخلف أي باتجاه عوامل الانتاج تحمّل المستهلك ضريبة أقل من نقل العبء الضريبي للأمام أي باتجاه المستهلك بشكل كامل، حيث أن نقل العبء الضريبي للخلف تقلل من الاسعار على المستهلك مما يزيد الطلب على السلع والخدمات، وبالتالي تتحقق الفعالية الضريبية.

5. العوامل التي تؤثر على درجة رضا المكلفين وتقبلهم للضريبة؟

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية للعوامل التي تؤثر على درجة رضا المكلفين وتقبلهم للضريبة هي عالية، ويشير ذلك إلى أن أفراد عينة الدراسة اتفقوا من حيث جميع فقرات هذا المجال، من حيث (القوانين الضريبية، ونسب الضريبة، والشرائح الضريبية، والحوافز التشجيعية، والعقوبات الضريبية، والإعفاءات الضريبية، والخدمات المقدمة من قبل الحكومة، والتعامل الايجابي من الادارات الضريبية مع المكلفين) جميعها تؤثر بشكل كبير على درجة تقبل ورضا المكلفين للقوانين الضريبية.

ولإجابة على السؤال الرئيسي للدراسة والذي ينص على:

ما دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني؟

فإنه في ضوء نتائج الدراسة فإنه يمكن القول بأن هناك دور للعبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية من حيث المعدلات الضريبية والعدالة الضريبية حيث أنها لم تحقق المطلوب، وهو الهدف الاقتصادي والهدف الاجتماعي، فمن ناحية الاهداف الاقتصادية كانت النتائج تدل على أن العبء الضريبي في فلسطين لا يشجع التنافس على السلع والخدمات، وأنه يؤدي لزيادة حالات التضخم كما أن يقلل من حجم التجارة المحلية ويزيد حجم التجارة الخارجية لبحث الأفراد عن سلع وخدمات أقل سعراً، أما من ناحية الهدف الاجتماعي فكانت نتائج البحث تدل أن القوانين الضريبية لا تحقق الهدف الاجتماعي نوعاً ما. وكان للتهرب الضريبي أهمية في تحقيق الفعالية الضريبية حيث أن السبب الرئيسي للتهرب الضريبي كان الوضع الاقتصادي العام في فلسطين، بالإضافة إلى نقص مستوى التوعية لدى المكلفين. ومن ناحية صور نقل العبء

الضريبي كانت درجة نقل العبء الضريبي للأمام متدنية وهي المطبقة حالياً في فلسطين، فيشير ذلك إلى عدم تحقق الفعالية الضريبية من ناحية صور نقل العبء الضريبي.

2.1.6 النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة الصفرية

1. مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الاولى:

التي تنص على أنه "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير الفئة العمرية.

وأظهرت النتائج صحة الفرضية وعدم وجود فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، العدالة الضريبية، التهرب الضريبي، صور وأشكال نقل العبء الضريبي، الرضا الضريبي) تعزى لمتغير الفئة العمرية".

وتعزى هذه النتيجة إلى تشابه الظروف التي تقع على المكلفين ومأموري التقدير في ضريبة الدخل والقيمة المضافة رغم وجود اختلافات في أعمارهم.

2. مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:

التي تنص على أنه "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، التهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي".

وأظهرت النتائج عدم صحة الفرضية في المجال الخاص بالمعدلات الضريبية فقط، حيث يوجد فروق ذات دلالة احصائية ($\alpha=0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجال الدراسة "المعدلات الضريبية" تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

وتعزى هذه النتيجة إلى أن متغير المؤهل العلمي في المجال المعدلات الضريبية في دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني يساهم بشكل كبير في معرفة أثر المعدلات الضريبية، حيث كلما قلّ المؤهل العلمي كلما زاد الأثر السلبي للمعدلات الضريبية على اسئلة المجال.

أما فيما يتعلق بالمجالات الأربعة المتبقية وهي: (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي)، فأظهرت النتائج صحة الفرضية وعدم وجود فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة الأربعة (العدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي".

وتعزى هذه النتيجة إلى أن متغير المؤهل العلمي في المجالات (العدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال العبء الضريبي، والرضا الضريبي) لا يشكل فرق من حيث دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية، حيث تتشابه ظروف عينة الدراسة من حيث هذه المجالات.

3. مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:

التي تنص على أنه "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير التخصص". وأظهرت صحة الفرضية وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند

مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات والضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير التخصص.

وتعزى هذه النتيجة إلى تشابه وجهات النظر لدى جميع أفراد عينة الدراسة على اختلاف تخصصاتهم العلمية من حيث دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني وبالتالي لا توجد فروق بينهم في وجهات نظرهم نحو موضوع الدراسة.

4. مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة:

والتي تنص على أنه "لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي. وأظهرت النتائج أنه من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي. ، تقبل فقط في المجالات (المعدلات الضريبية، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي)، وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة فيها أكبر من القيمة المحددة بالفرضية.

ونرفض الفرضية الصّقرية في المجالات (العدالة الضريبية، والتهرب الضريبي)، ويمكن القول أنه توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث وجهات نظر المبحوثين حول مجالات الدراسة (العدالة الضريبية، والتهرب الضريبي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

وتعزى هذه النتيجة إلى أن:

- هناك فروق في مجال العدالة الضريبية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي، ويُستنتج من ذلك أن الفروق تكمن في وجود المكلف في جهة، وأموري التقدير في ضريبة الدخل والقيمة المضافة في جهة أخرى، فالفروق كانت من جهة أن المكلف لا يعترف بعدالة القوانين الضريبية المطبقة حالياً، وكانت العكس في إجابات أموري ضريبة الدخل والقيمة المضافة حيث لا يوجد فروقات تذكر بينهما، وهذا دليل على اختلاف نظرة المكلفين عن موظفو الضرائب.
- هناك فروق في مجال التهرب الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي، ويُستنتج من ذلك اختلاف اسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين، وأموري تقدير ضريبة الدخل والقيمة المضافة. فكانت الفروقات بين المكلف وأموري التقدير، بينما هناك تشابه في الاجابات أي لا يوجد فروقات بين أموري تقدير ضريبة الدخل، وموظفي ضريبة القيمة المضافة.

2.6 التوصيات

في ضوء ما تقدّم من نتائج خرجت الدّراسة بعدّة توصيات هي :

1.2.6 التوصيات المتعلقة بالمعدلات الضّريبية

- تحديد المعدلات الضّريبية بما يتلاءم مع احتياجات الاقتصاد الفلسطيني ومتطلباته.
- استخدام معدلات ضريبية تقوم على تشجيع المشروعات الصّغيرة، وجذب الاستثمار.
- توفير مناخ قانوني وتشريعي، ومواكبة التّطورات العالمية والاقليمية بوضع معدلات تراعي خصوصيّة الوضع الفلسطيني.
- استخدام المعدلات الضّريبية كأداة تخطيط وتوجيه، حيث تهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال توزيع الأعباء، كما يمكن استخدامها في التأثير على الاستثمار والانتاج.

2.2.6 التوصيات المتعلقة بالعدالة الضريبية

- فرض الغرامات على عدم الالتزام بدفع الضّرائب حتى يتم تحقيق العدالة الضّريبية.
- توسيع سيطرة الإدارة الضّريبية على أوسع قاعة من المكلفين، بحيث تفرض الضّرائب على الجميع دون استثناء حتى تتحقّق العدالة من فرض الضرائب.
- خفض النسب الضّريبية العليا حيث يتيح ذلك للمنتج البيع بأسعار منخفضة، لأنه يتعذر ذلك عندما تكون النسب الضّريبية عالية.
- العمل على إصلاح التشوهات الهيكلية التي سببها الربط القسري للاقتصاد الفلسطيني بالاقتصاد الاسرائيلي وإعادة صياغة العلاقة بينهما بالشكل الذي يوجه الاقتصاد الفلسطيني للنمو.

3.2.6 التوصيات المتعلقة بالتهرب الضريبي

- ضرورة التركيز على عمل دورات تدريبية بصورة دورية للمحاسبين والمفتشين فيما يتعلّق بالضرائب بشكل عام، والتهرب الضريبي بشكل خاص، من أجل تعميق فهم القوانين الضريبية والتّعرف على اساليب التهرب من الضرائب واكتشاف التلاعب ومعالجته حسب القانون.
- العمل على مبدأ ترسيخ احترام القوانين، وتعريف المكلف بما له من حقوق وما عليه من واجبات.
- توضيح سبل انفاق المال العام لما له دور في إقناع المكلفين بأن الضريبة التي يدفعونها تذهب للمصلحة العامّة.
- التّعامل الإيجابي من الادارات الضريبية مع المكلفين، مما يترتب عليه إزاله الحاجز النفسي لدى المكلفين.
- زيادة التعاون بين الإدارات الضريبية والمحاسبين والمكلفين ووضع آليات واضحة للتّعامل فيما بينهم، وذلك للحد من التهرب الضريبي.

4.2.6 التوصيات المتعلقة بصور وأشكال نقل العبء الضريبي

- من الضروري القيام بإجراء دراسة وتقييم شامل للسياسة الضريبية المطبقة في فلسطين بحيث تكون أكثر وضوحاً بالنسبة لدوائر الضريبة والمكلفين معاً.
- اعادة النظر ببعض الاعفاءات الواسعة الممنوحة لجميع الاستثمارات الاجنبية المباشرة، حيث تحصل الاستثمارات الاجنبية المباشرة والتي يزيد حجم الاستثمار فيها عن مائة ألف دولار وفقاً لقانون تشجيع الاستثمار على اعفاء كامل بنسبة 100% لمدة 5 سنوات، ويفضل أن يكون التعديل باتجاه التمييز بين الاستثمارات الأجنبية وذلك حسب أهمية تنمية القطاع الذي تنتمي إليه وأن يكون توجه التعديل باتجاه تخفيض نسبة الإعفاء الكامل لبعض المشاريع أو تخفيض مدّة الاعفاء.

5.2.6 التوصيات المتعلقة بالرضا الضريبي

- وضع قوانين ضريبية تتلاءم مع الوضع الاقتصادي العام في فلسطين وبما تتناسب مع قدرة المكلفين على دفع الضريبة.
- مراعاة الوضع الاقتصادي العام في وضع النسب والمعدلات الضريبية بحث لا تشكل عبء ضريبي ثقيل على المكلفين.
- توقيع عقوبات رادعة جزاء التهرب من دفع الضريبة.
- العمل على توفير حزمة متكاملة من الحوافز الضريبية بهدف زيادة الإيرادات.
- ضرورة العمل على إمكانية زيادة الإعفاءات الضريبية الممنوحة في القانون تشجيعاً للمكلفين على سداد الضريبة دون تأخير.

وفيما يلي جدول يلخص أهم النتائج والتوصيات لهذه الدراسة:

جدول رقم (1.6): ملخص لأهم النتائج والتوصيات

المجال	أهم النتائج	التوصيات
المعدلات الضريبية	المعدلات الضريبية في فلسطين لم تحقق الفعالية الضريبية بالشكل المطلوب.	تحديد المعدلات الضريبية بما يتلاءم مع احتياجات الاقتصاد الفلسطيني ومتطلباته
العدالة الضريبية	يرى موظفي ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة أن القوانين الضريبية تحقق العدالة الضريبية، بينما يرى المكلفين أن القوانين الضريبية لا تحقق العدالة الضريبية.	توسيع سيطرة الإدارة الضريبية على أوسع قاعدة من المكلفين، والعمل على اصلاح التشوهات الهيكلية التي سببها الربط القسري للاقتصاد الفلسطيني بالاقتصاد الاسرائيلي.
التهرب الضريبي	التهرب الضريبي يعتبر من أكبر المعوقات أمام تحقيق الفعالية الضريبية.	توضيح سبل انفاق المال العام لما له دور في إقناع المكلفين بأن الضريبة التي يدفعونها تذهب للمصلحة العامة، وزيادة التعاون بين الإدارات الضريبية مع المكلفين مما يترتب عليه ازالة الحاجز النفسي لدى المكلفين.
صور وأشكال نقل العبء الضريبي	نقل العبء الضريبي للخلف، ونقل العبء الضريبي بشكل جزئي هي أهم اشكال نقل العبء الضريبي التي تحقق الفعالية الضريبية.	القيام بإجراء دراسة وتقييم شامل للسياسة الضريبية في فلسطين، واعادة النظر ببعض الاعفاءات الممنوحة للاستثمارات الاجنبية بحيث تعدل باتجاه تخفيض هذه الاعفاءات او تخفيض مدة الاعفاء.
الرضا الضريبي	رضا الكلفين وتقبلهم للقوانين الضريبية تزيد من تحقيق الفعالية الضريبية.	وضع قوانين ضريبية تتلاءم مع الوضع الاقتصادي وبما يتناسب مع قدرة المكلفين على الدفع بحيث لا تشكّل عبء ثقيل على المكلفين.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب

1. ابراهيم، علي عبدالله. العجائمة، أنور (1987): مبادئ المالية العامة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع.
2. أبو نصار، محمد. الشهبان، فراس عطاالله. المشاعلة، محفوظ. (1996): الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط1، مركز شباب الجامعة، عمان، الأردن.
3. أديب، عبد السلام (1998): السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، مطبعة افريقيا الشرق، طبعة1، الدار البيضاء.
4. أيوب، سميرة ابراهيم (2000): صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي: دراسة تحليلية تقييمية، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر
5. بشور، عصام (1993): المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة الروضة، ط6، دمشق، سوريا.
6. بشور، عصام (1990): المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق.
7. البطريق، يونس، وآخرون (1978): النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة.
8. حامد، جمال(2003): سياسات الإصلاح الضريبي، الكويت، معهد العربي للتخطيط، المجلد2، الإصدار13.
9. حشيش، عادل أحمد (1992): أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.
10. حميد، عبدالله الحرتسي (2012): تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، الأردن.
11. خصاونة، جهاد سعيد (1999): المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، طبعة1، عمان، الأردن.

12. الخطيب، خالد (1992): الضريبة على الدخل: أصول محاسبتها في الأردن، زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
13. الخطيب، خالد، وشامية، أحمد زهير (1997): المالية العامة، دار زهران، عمان، الأردن
14. دراز، ح.، عثمان، س.، أبو دوح، م.، (2000): مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
15. دراز، حامد عبدالمجيد (1984): دراسات في السياسات المالية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر.
16. ذنبيات، محمد جمال (2003): المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
17. الرفاعي، خليل محمود (1998): المحاسبة الضريبية، جامعة الزرقاء الأهلية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن
18. سعد، محيي (1998): الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الاسكندرية.
19. سلوم، حسين (1990): المالية العامة (القانون المالي والضريبي)، دار الفكر اللبناني، الطبعة الاولى، بيروت، لبنان.
20. شيحة، مصطفى رشدي (1992): المالية العامة- التشريع الضريبي العام، دراسة التشريع الضريبي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية، مؤسسة بحسون، بيروت، لبنان.
21. صبري، نضال رشيد (2013): محاسبة ضريبة الدخل، طبعة2، جامعة القدس المفتوحة.
22. الصعيدي، عبدالله (2006): دور الضرائب في تحقيق التنمية، دار النهضة العربية، القاهرة، - مصر.

23. صيام، وليد زكريا، الخدّاش، حسام الدين (1994): الضرائب ومحاسبتها، مطابع الصفوة، ط1، عمان، الأردن
24. طاقة، م، العزاوي، ه (2007): اقتصاديات المالية العامّة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن
25. عبدالمجيد، عبدالفتاح عبدالرحمن (1990) اقتصاديات المالية العامة، دراسة نظرية تطبيقية، القاهرة، مصر.
26. عبدالواحد، السيد عطية(1993): دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
27. عثمان، سعيد عبدالعزيز. ، العشماوي، شكري رجب (2007): اقتصاديات الضرائب سياسات -نظم قضايا معاصرة-، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
28. العلي، عادل فليح (2007): المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط1، الحامد للنشر، عمان، الأردن
29. العلي، عادل فليح (2012): مالية الدولة، دار زهران للنشر، عمان، الأردن.
30. عمر، أحمد مختار (2008): معجم اللغة العربية المعاصر، ط1، عالم الكتب-القاهرة.
31. العمر، حسين (2002) مبادئ المالية العامة، مكتبة الفلاح.
32. عناية، غازي (1995): الزكاة والضريبة، ط1 دار إحياء العلوم ، بيروت، لبنان.
33. عواضه، حسن (1981): المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.
34. فرهود، محمد سعيد (1986): نظام الزكاة وضريبة الدّخل، معهد الإدارة العامة، السعودية
35. فوزي، عبد المنعم (1971): النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.
36. فوزي، عبدالمنعم (1972): المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت
37. القاضي، عبدالحميد محمد(1980): اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الاسلام، مطبعة الرّشاد، الاسكندرية، مصر.

38. قدي، عبدالمجيد (2011): دراسات في علم الضرائب، دار جرير للتوزيع والنشر، طبعه1، عمان، الأردن.
39. لطفي، علي (1983): اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر.
40. المحجوب، رفعت (1971): المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.
41. المحجوب، رفعت (1983): المالية العامة، دار النهضة، القاهرة، مصر
42. محمود، أحمد عبده (1971): مبادئ المالية العامة، دار المعارف للطباعة والنشر، القاهرة، مصر.
43. مسعود، دراوسي(2006): السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، (رسالة دكتوراه)، جامعة الجزائر.
44. المغربي، أسامة (2004): تحديد معدلات ضريبة الدخل في فلسطين وآثارها الاقتصادية، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين
45. نصر، عمار السيد عبدالباسط (2012): الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم، مكتبة الوفاء القانونية، طبعة1، الاسكندرية، مصر.
46. نور الشرع، طالب (2008): الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن.
47. الوادي، محمود حسين (2007): مبادئ المالية العامة، دار السيرة للنشر، عمان، الأردن.
48. ياسين، فؤاد توفيق ودرويش، حمد عبدالله (1996): المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
49. اليحيى ،حسين. خريوش، حسن (1996): المالية العامّة، عمّان، جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الأولى.

ثانياً: رسائل الماجستير والدكتوراه

1. أبو نبعة، فادي عبدالحميد (2006): مدى تأثير قرار مأمور التقدير في مرحلة الاعتراض على التحصيلات الضريبية في دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية، "رسالة ماجستير"، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
2. الأحمد، صخر وائل محمود (2010): ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
3. التايه، هشام راضي هاشم (2004): النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين.
4. جادالله، جهاد(2011): كفاءة المعلومات الضريبية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية في ضوء استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
5. جمام، محمود (2010): النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية- حالة على الجزائر، "رسالة دكتوراه"، جامعة ام البواقي، الجزائر.
6. حسونة، فاطمة محمد عبدالحافظ (2009): اثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية، "رسالة ماجستير"، جامعة النجاح الوطنية، نابلس- فلسطين.
7. حسين، رلى عبدالرزاق (2010): مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
8. حمدالله، مؤيد ساطي جودت(2005): دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الاهداف الاقتصادية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
9. حمدان، مؤيد ابراهيم اسماعيل (2004): ضريبة الاملاك في الضفة الغربية في ظل قانون 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له، "رسالة ماجستير" جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

10. خديجة، اسحاق (2012): دور الضرائب في دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة، الجزائر.
11. الخطيب، كمال أحمد عسكر (2006): دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996-2003)، رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية، نابلس-فلسطين.
12. الخماش، لنا محمد ابراهيم (2007): البنوك الاسلامية بين التشريع الضريبي والزكاة، "رسالة ماجستير"، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
13. خويره، محفوظ محمد علي (2004): التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
14. الدحلة، سمر(2004): النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين
15. رابي، ماجد محمد يوسف (2003): الأسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
16. ركاج، يحيى محمد (2005): أثر العدالة الضريبية على السكان والتنمية في سوريا، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، سوريا.
17. صالح، محمد عبدالفتاح حسين (2007): العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة،" رسالة ماجستير"، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
18. صبري، اسامة (2003): مدى عدالة النسب والاعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين

19. طالب، وسيلة(2004): **الضغط الضريبي والفعالية الضريبية- حالة في الجزائر**،(رسالة ماجستير)، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر.
20. عبد الغفور، حسام (2008): **العلاقة بين المكلف وأثرها على التحصيل والجباية**، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين
21. عبدالحكيم، بلوفي، (2012): **ترشيد نظام الجباية العقارية، دراسة حالة الجزائر**، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
22. عتير، سليمان (2012): **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية قسم علوم التسيير، الجزائر.
23. عثمان، شادي (2004): **دور السياسة المالية في زيادة القدرة الاستيعابية للاقتصاد الفلسطيني**،(رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
24. عرباسي، زياد أحمد علي (2008): **العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
25. العركوب، هاشم محمد (2006): **الدور التمويلي للضرائب في بلدان عربية مختارة للفترة 1980 - 2002، تنمية الرافدين عدد 83 (38)**، جامعة الموصل، العراق.
26. العمور، سالم عميرة (2007): **ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل**، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة.
27. عناية، غازي (1998): **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيارق، طبعة1، عمّان، الأردن
28. لزرق، لابد (2012): **ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد، الجزائر.

29. محرز، محمد عباس (2005): نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية.
30. محمد، شريف (2010): السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، رسالة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد، الجزائر.
31. مسيمي، دلال (2006): السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، (رسالة ماجستير) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
32. مقداد، محمد ابراهيم (2008): دور هيئة تشجيع الاستثمار في تشجيع الاستثمار المحلي والاجنبي في فلسطين (حالة على قطاع غزة)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
33. ميالة، مؤيد جميل (2006): علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
34. واكوك، عبدالسلام (2012): فعالية النظام الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، قسم العلوم التجارية، الجزائر.
35. يوسف، قاشي (2009): فعالية النظام الضريبي في ظل افرازات العولمة الاقتصادية، دراسة حالة بالجزائر، رسالة ماجستير، جامعة بومرداس، الجزائر.

ثالثا: المجالات والأبحاث العلمية وأوراق العمل

1. ابراهيم، خليل اسماعيل (2007): الآثار الاقتصادية للضرائب في العراق خلال المدة (1985-2002)، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 2007/69، العراق.
2. بوزيدة، حميد: الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، عدد4، جامعة بومرداس، الجزائر.
3. جمعية المستقبل للدراسات والأبحاث الاستراتيجية (2005):

<http://www.almustakbal.org>

4. الخطيب، خالد (2000): *التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني.*
5. رمضان، صديق محمد (2002): *نظرية التنسيق الضريبي ومدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، مجلد 5، عدد 1، متوفر على الموقع: <http://www.univ-chlef.dz>*
6. السّامري، يسري مهدي حسن. العبيدي، زهرة خضر (2013): *تحليل أثر التغيرات في الاسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 5، العدد 10، العراق.*
7. صندوق النقد الدولي (2012): *نموذج لتحليل مؤشرات سوق العمل وإعداد توقعات بشأنها.*
8. عبيس، تركي كاظم، مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون، كلية الزراعة، جامعة بابل، العراق
9. علي، معزوز: *آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، "ورقة عمل"، جامعة حسينية بن بو علي، الشلف، الجزائر.*
10. غوش، جاياتي (2007): *سياسات الاقتصاد الكلي والنمو، مركز الدراسات الاقتصادية والتخطيط، جامعة جواهر لال نهرو، نيودلهي، الهند.*
11. قباجة، أحمد (2011): *دراسة حول النظام الضريبي في فلسطين، معهد بيسان للبحوث والإينماء، رام الله، فلسطين.*
12. قريشي، خير الدين. ، خروبي، يوسف. ، بدويش، الياس (2011): *فعالية الضريبة ضمن الأدوات الاقتصادية لحماية البيئة، مخبر دور الجامعة والمؤسسات الاقتصادية في التنمية المحلية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر،*
13. كاظم، عمار مجيد (2008): *قياس المرونة الداخلية والعبء الضريبي والضغط الضريبي الحدي لإجمالي الإيرادات الضريبية عموماً ولضريبة الدخل خصوصاً، المجلة*

العراقية للعلوم الاقتصادية، العدد السادس عشر، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة

المستنصرية

14. الكفراوي، عوف محمود (2001): التهرب الضريبي وآثاره، مجلة الاقتصاد الاسلامي،

العدد 244 .

15. مراد، محمد جلال (2011) : البطالة والسياسات الاقتصادية، ورقة عمل، جمعية

العلوم الاقتصادية السورية.

16. المرزوك، حامد عباس محمد(2012): التهرب الضريبي" بحث منشور"، كلية القانون،

جامعة بابل، العراق، من الموقع www.uobabylon.edu.iq

17. منذر، رنا أديب (2006): مفهوم الضريبة وأشكالها، (بحث منشور)، كلية الهندسة

المدنية، قسم الادارة الهندسية والانشاء، دبلوم الدراسات العليا، جامعة دمشق، سوريا.

18. المهاني، محمد خالد (2003): دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية

والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق،

المجلد 19، عدد2.

19. النجار، حسن جميل: دراسة فعالية السياسة الضريبية في فلسطين كأداة لتمويل عملية

التنمية الاقتصادية، "بحث منشور" جامعة القدس المفتوحة- منطقة شمال غزة التعليمية،

فلسطين.

20. النقيب، فضل م. (1996): تقييم اولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة،

معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس).

رابعاً: المراجع الأجنبية

1. Allan, Charles :the theory of taxation, Penguin modern economics.

2. Auerbach, Alan J. (1982): **The theory of excess burden and optimal taxation**, working paper No.1025, NBER working paper series.
3. Lothar Lammersen, **The Measurement of Effective Tax Rates**, Centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim, June 2002
4. Mankiw, G. Weinzierl, M. Yagan, D. : **the optimal taxation in theory and practice**, Harvard university.
5. Nunns, R. James , & Atrostic, K. (1991): **Measuring Tax Burden: Ahistorical Perspective**, university of Chicago press P.344

خامساً: مراجع أخرى

1. المعجم الوسيط ، متوفر على الموقع <http://www.almaany.com>

2. قانون ضريبة الدخل الفلسطيني 2008/11

الملاحق:

ملحق رقم (1) الاستبانة :



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج ماجستير المنازعات الضريبية

السيد المجيب المحترم،

تحية وبعد،

يقوم الطالب (محمد واصف أحمد صالح) بإعداد رسالة ماجستير بعنوان "دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني"، ومن أجل إنجاز هذه الرسالة يستلزم الحصول على معلومات مختلفة من خلال الاستبانة المرفقة ونحن على ثقة تامة أنكم ستجيبون على هذه الاستبانة بدقة وموضوعية.

شاكرين لكم حسن تعاونكم ونؤكد لكم أن المعلومات هي لأغراض البحث العلمي فقط وستعامل بصورة إجمالية.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

إعداد الطالب

محمد واصف أحمد صالح

أولاً - معلومات عامّة:

1. الفئة العمرية:

24-18 30-25 40-31 41- فأعلى-

2. المؤهل العلمي:

الثانوية العامة دبلوم متوسط (معهد) بكالوريوس دراسات عليا

التخصص:

محاسبة علوم مالية اقتصاد إدارة اخرى

3. المسمى الوظيفي:

مكاف مأموري تقدير ضريبة الدخل موظفي ضريبة القيمة المضافة

ثانياً: معلومات متعلقة بالعبء الضريبي، بهدف تحقيق الفعالية الضريبية:

1. المعدلات الضريبية

إلى أي مدى توافق على أن معدلات الضريبة الحالية تؤثر على :

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الرقم	الفقرة
					1.	زيادة اسعار السلع والخدمات
					2.	تشجيع التنافس على السلع والخدمات
					3.	نقص في معدل دخول الافراد
					4.	زيادة معدلات التضخم
					5.	نقص في تكوين سيولة لدى المكلف
					6.	زيادة استهلاك السلع الضرورية
					7.	زيادة استهلاك السلع الكمالية
					8.	زيادة حجم الادخار
					9.	زيادة في تكوين محفظة للاستثمار
					10.	زيادة حجم التجارة المحلية
					11.	زيادة حجم التجارة الخارجية

أخرى

2. العدالة الضريبية

ما مدى مراعاة القوانين الضريبية لقدرة المكلفين على دفع الضريبة :

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الرقم	الفقرة
					1.	القوانين الضريبية المطبقة حالياً تحقق العدالة الضريبية.
					2.	تحقق الإجراءات الإدارية في تحديد قيمة الضريبة من قبل دائرة الضريبة نوعاً من العدالة.
					3.	قيام مأمور الضريبة بتقدير الضريبة يحقق نوعاً من العدالة.
					4.	فرض الغرامات على عدم الالتزام بدفع الضريبة يحقق نوعاً من العدالة.
					5.	فرض عقوبة الحبس جراء عدم الالتزام بدفع الضريبة يحقق نوعاً من العدالة.
					6.	آلية تسديد الضرائب يحقق العدالة الضريبية.
					7.	وعاء الضريبة الحالي يحقق العدالة الضريبية
					8.	التقاص الضريبي يحقق العدالة الضريبية

أخرى

3. التهرب الضريبي:

إلى أي مدى توافق على أن الأسباب التالية تؤدي لزيادة حجم التهرب الضريبي:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	عدم الشعور بالعدالة					
2.	شعور المكلف بضعف الخدمات العامة المقدمة من عوائد الضريبة					
3.	عدم وجود ثقة متبادلة بين الدولة والأفراد					
4.	المبالغة في رفع معدل الضريبة					
5.	كثرة النماذج والقرارات التي يحتاج المكلف تعبئتها					
6.	كثرة التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية					
7.	زيادة نسبة الضريبة					
8.	مدى سيطرة الإدارة الضريبية على اوسع قاعدة من المكلفين					
9.	الوضع الاقتصادي العام					
10.	مستوى التوعية الضريبية والنشرات ذات العلاقة					

أخرى

4. صور وأشكال نقل العبء الضريبي:

إلى أي مدى توافق على أن هذه العوامل تؤثر على الفعالية الضريبية:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					نقل العبء الضريبي للأمام، أي باتجاه المستهلك يحقق الفعالية الضريبية	1.
					نقل العبء الضريبي للخلف، أي باتجاه المنتجين وعوامل الانتاج يحقق الفعالية الضريبية	2.
					نقل العبء الضريبي بشكل جزئي، أي ان يتحمل الضريبة عدة اشخاص يحقق الفعالية الضريبية	3.
					نقل العبء الضريبي بشكل كلي، أي نقل الضريبة بشكل كامل لشخص اخر ، يحقق الفعالية الضريبية	4.
					نقل العبء الضريبي بصيغة الاعفاء (تشجيع الاستثمار) يحقق الفعالية الضريبية	5.

أخرى

5. الرضا الضريبي

إلى أي مدى تؤثر العوامل التالية على درجة رضا المكلفين وتقبلهم للضريبة :

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الرقم	الفقرة
					1.	القوانين الضريبية
					2.	نسب الضريبة
					3.	الشرائح الضريبية
					4.	الحوافز التشجيعية
					5.	العقوبات الضريبية
					6.	الإعفاءات الضريبية
					7.	الخدمات المقدمة من قبل الحكومة
					8.	التعامل الايجابي من الادارات الضريبية مع المكلفين

ملحق رقم (2): قائمة المحكمين للاستبانة:

رقم الهاتف	مكان العمل	التخصص	الإسم
0599788215	جامعة النجاح الوطنية	محاسبة	د. غسان دغاس
0597700634	جامعة النجاح الوطنية	محاسبة	د. سامح العطوط
0598906241	قليلية. جامعة القدس المفتوحة/ طولكرم.	1. مدير ضريبة الدخل 2. محاسبة	أ. هشام التايه
092942440	قليلية	مديرة ضريبة القيمة المضافة	خديجة سلامة

An-Najah National University

Faculty of Graduate Studies

The Role of Tax Burden in the Tax efficiency in Palestine

By

Mohammad Wasif Ahmad Saleh

Supervised

Dr. Gassan Da'as

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

2014
The Role of Tax Burden in the Tax efficiency in Palestine
By
Mohammad Wasif Ahmad Saleh
Supervised
Dr. Gassan Da'as

Abstract

This study aims at The Role of Tax Burden in the Tax efficiency in Palestine. Also it aims at identifying several variables like age, academic qualification, specialization, the worker's position.

The study has been divided into six chapters as the following:

The **first chapter** includes the introduction, state of the problem, the importance of the study, its purposes, Research Methodology and Rationale for the study.

The **second chapter** include entrance of taxation to explained the tax identification, characters, rules and goals. Furthermore, the **third chapter** include The general concept of the tax burden, Types of shifting the tax burden, Theories of tax burden and the Measurement methods of tax burden.

The fourth chapter include the definition of tax efficiency, its Characteristics, Indicators of tax efficiency and The effects of taxes on economic, social and financial and social variables.

For achieving the study purpose, a questionnaire consisting of (42) paragraphs has been developed, distributed among of (142) individuals of

study sample, gathered, codified, entered the computer and statistically processed.

the study results showed differences between high and low and medium on the main questions: what's The Role of Tax Burden in the Tax efficiency in Palestine?

Moreover, they showed that there are significant differences at ($\alpha = 0.05$) about (tax rates, tax Justice, tax evasion, Types of shifting the tax burden, tax Satisfaction) Due to the variable academic qualification the worker's position.

discusses the study results and hypotheses. And according to the study results, the researcher recommends the following:

1. Determine the tax rates in line with the needs of the Palestinian economy and its requirements.
2. Use tax rates as a planning tool and guide, which aims to achieve social justice through the distribution of the tax burden and the impact on investment and production.
3. Expand the control of the administration of tax on a broader base of taxpayers, to achieve tax justice.
4. Work to repair the structural distortions caused by linking the Palestinian economy, Israel's economy.
5. Establish the principle of respect for the laws, and the definition of taxpayers the Rights and duties.

6. Identify ways to spend public money to taxpayers that the taxes go to the public interest.
7. The need to increase tax exemptions, to encourage taxpayers to pay taxes without delay.

