

عمادة الدراسات العليا

جامعة القدس

الطاقة الضريبية كأداة لتقييم النظام الضريبي في فلسطين عن الفترة
(1996-2018)

ياسمين حسين محمود شتية

رسالة ماجستير

القدس – فلسطين

1441هـ / 2020 م

الطاقة الضريبية كأداة لتقييم النظام الضريبي في فلسطين عن الفترة
(2018-1996)

إعداد:

ياسمين حسين محمود شتية

بكالوريوس هندسة أنظمة حاسوب فرعي محاسبة من جامعة بيرزيت/فلسطين

المشرف: د. إبراهيم عتيق.

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في

المحاسبة من معهد الإدارة والأعمال/عمادة الدراسات العليا/جامعة القدس

1441هـ/2020م



جامعة القدس
عمادة الدراسات العليا
معهد الإدارة والاقتصاد

إجازة الرسالة

الطاقة الضريبية كأداة لتقييم النظام الضريبي في فلسطين عن الفترة

(١٩٩٦-٢٠١٨)

اسم الطالب : ياسمين حسين محمود شتية .

الرقم الجامعي : (٢١٢١٠٠٨٨) .

المشرف: د. ابراهيم عتيق .

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ : (٢٠٢٠/٦/١٠) من لجنة المناقشة المدرجة أسماؤهم وتواقيعهم:

التوقيع:
٢٠٢٠/٦/١٠

١. رئيس لجنة المناقشة : د. ابراهيم عتيق .

التوقيع:
٢٠٢٠/٦/١٠

٢. ممتحن داخلي : د. كامل ابوكويك .

التوقيع:
٢٠٢٠/٦/١٠

٣. ممتحن خارجي : ا. د. يوسف سعادة

القدس - فلسطين

٢٠١٩-٢٠٢٠ م

إقرار

أقر أنا معد الرسالة أنّها قدمت لجامعة القدس، لنيل درجة الماجستير، وأنها نتيجة ابحاثي الخاصة، باستثناء ما تم الإشارة اليه حيثما ورد، وأنّ هذه الرسالة أو أي جزء منها لم يقدم لنيل أيّ درجة عليا لايّ جامعة أو معهد.

الاسم: ياسمين حسين محمود شتية

التوقيع:.....

التاريخ: 10 / 06 / 2020م

الشكر و التقدير

اللهم لك الحمد حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، ملء السموات وملء الأرض، وملء ما شئت من شيء بعد، أهل الثناء والمجد، أشكرك ربي على نعمك التي لا تعد، والآثك التي لا تحد، أحمدك ربي على أن يسرت لي إتمام الرسالة على الوجه الذي أرجو أن ترضى به عني.

بأصدق المشاعر وبأشدّ الكلمات الطيبة النابعة من قلب وفيّ، أقدم شكري وامتناني لمن وقف بجانبني طوال فترة دراستي ولم يبخل عليّ بالمساعدة والنصح و الإرشاد، الى من استمر في تحفيزي و دعمي حتى تبصر هذه الرسالة النور، الى مشرفي الفاضل الدكتور ابراهيم عتيق.

إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء الهيئة التدريسية في معهد الإدارة و الاقتصاد في جامعة القدس، و إلى جميع من ساندني خلال فترة دراستي لكم شكري و امتناني.

الباحثة: ياسمين حسين محمود شتية

مصطلحات الدراسة

الضريبة: فريضة مالية إلزامية تحددها الدولة ويلتزم بدفعها نقدا او عينا دون مقابل لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق أهداف المجتمع (عبد الناصر و الشريف،2002).

العبء الضريبي الكلي: إجمالي الضرائب التي يدفعها المجتمع فعلا، منسوبا لإحدى المؤشرات التي تدل على دخل المجتمع مثل الناتج المحلي الإجمالي او الناتج القومي الإجمالي (البشائرة، 2007).

الطاقة الضريبية الكلية: وهي الحد الأقصى من الضرائب الذي يكون بمقدور الحكومة جبايته وتحصيله من المكلفين دون إحداث أضرار بالمستوى المعيشي لهم أو بالطاقة الإنتاجية القومية (باش وكاظم، 2006).

الجهد الضريبي الكلي: ويعد مجموع الضرائب التي يتم دفعها من قبل المجتمع فعلاً منسوبا الى طاقة ذلك المجتمع الضريبية، وهو مدى تحمل المجتمع من الطاقة الضريبية (رابي، 2004).

السياسة المالية: عبارة عن النشاط المالي للاقتصاد العام (بوحداته المختلفة الاقتصادية و الادارية) وما يتبع هذا النشاط من آثار بالنسبة لمختلف قطاعات الاقتصاد القومي، وهي تتضمن تكييفا كميًا لحجم الانفاق العام والايرادات العامة وكذلك تكييفا نوعيا لأوجه هذا الانفاق ومصادر هذه الايرادات بغية تحقيق أهداف معينة في مقدمتها النهوض بالاقتصاد القومي ودفع عجلة التنمية و إشاعة الاستقرار في قطاعات الاقتصاد القومي و تحقيق العدالة الاجتماعية وإتاحة الفرص المتكافئة للجميع بالتقريب بين طبقات المجتمع و تقليل التفاوت في الدخل و الثروات (غدير، 2010).

السياسة الضريبية: عبارة عن مجموعة من الإجراءات تتخذها السلطة العامة لإدارة شؤون المجتمع في ظروف وأوضاع اقتصادية ومالية معينة وذلك من خلال القوانين و الأنظمة المالية و الضريبية (الحجازي، 1998).

النظام الضريبي: هو مجموعة من الضرائب التي يُراد باختياراتها وتطبيقها في مجتمع ما و زمن ما تحقيق أهداف السياسة الضريبية، ويمكن ترجمة السياسة الضريبية الواحدة عمليا إلى أكثر من نظام ضريبي، ولتصميم النظام الضريبي الأمثل لابد من مراعاة المحددات السياسية والاقتصادية و الاجتماعية و مواكبة ما يلحق بها من تطور(الحجازي، 1998).

الناتج المحلي الإجمالي (GDP): هو مجموع القيم النقدية أو القيمة السوقية لجميع السلع و الخدمات النهائية المنتجة في اقتصاد ما خلال فترة معينة، عادة ما تكون سنة (الوزني و الرفاعي، 2008).

الناتج القومي الإجمالي (GNP): هو مقياس لحجم الإنتاج الاقتصادي من السلع والخدمات من موارد مملوكة من قبل سكان منطقة معينة في فترة زمنية ما (حتى وإن كان هذا الإنتاج الاقتصادي يتم خارج هذه المنطقة) (الوزني و الرفاعي، 2008).

الطاقة الضريبية كأداة لتقييم النظام الضريبي في فلسطين عن الفترة (1996-2018)

إعداد: ياسمين حسين محمود شتية

إشراف: د. إبراهيم عتيق.

المخلص

تهدف هذه الدراسة الى ابراز واقع العبء الضريبي الكلي و الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين خلال الفترة 1996- 2018 كمؤشرات لتقييم النظام الضريبي، بالإضافة الى تشخيص محددات الطاقة الضريبية الكلية وصولا الى بناء نموذج قياسي مناسب يراعي خصوصية البيئة الفلسطينية لاحتساب الطاقة الضريبية الكلية ومستوى استغلال هذه الطاقة (وهو ما يعرف بالجهد الضريبي الكلي)، بالاعتماد على المنهجين الوصفي و التحليلي.

وخلصت الدراسة إلى تدني مستوى الإيرادات الضريبية بالنسبة للنتاج المحلي الإجمالي في فلسطين بالمقارنة مع غيرها من الدول النامية و بالمقارنة مع مجموعة من الدول المشابهة لفلسطين في الظروف الاقتصادية. كما تم بناء نموذج قياسي مناسب لتقدير الطاقة الضريبية، حيث يُفسّر هذا النموذج ما نسبته 75.5% من التباين في مؤشر الطاقة الضريبية الكلية، وتبين أنّ الطاقة الضريبية في فلسطين تتأثر طرديا بكل من : مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الإجمالي و نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي، بينما تتأثر عكسيا بكل من: مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الاجمالي و نسبة المنح و المساعدات الخارجية من إجمالي إيرادات الخزينة الفلسطينية. ونتيجة لاحتساب الجهد الضريبي تبين ان الاقتصاد الفلسطيني يعاني من الإرهاق الضريبي طوال سنوات الدراسة و بالتالي أوصت الدراسة بعدم اللجوء الى فرض أنواع جديدة من الضرائب أو زيادة نسب الضرائب الحالية، والتركيز على السعي لتحسين ورفع كفاءة آليات الجباية الحالية، و الحد من التهرب الضريبي و تشجيع المشاريع الاستثمارية المحلية لزيادة الإيرادات المحلية الرافدة لخزينة السلطة.

Tax capacity as an index for assessing the tax system in Palestine for the period(1996–2018).

Prepared by: Yasmeen Husien Mahmoud Shtayyah.

Supervisor: Dr. Ibrahim Ateeq.

Abstract:

This study aims to discuss and measure total tax burden and total tax capacity in Palestine during the period 1996 –2018 as indicators for assessing the tax system, in addition to diagnosing the determinants of total tax capacity, up to building a suitable model that takes into account the specificity of the Palestinian economic environment to calculate the total tax capacity and the level of exploitation of this energy (This is known as the total tax effort), based on the descriptive and analytical approaches.

The study concluded that the level of tax revenues in relation to GDP in Palestine is low compared to other developing countries and compared to a group of countries similar to Palestine in economic conditions. A suitable model has been built for estimating tax capacity, as this model explains 75.5% of the variance in the total tax capacity in Palestine, and it was found that total tax capacity is directly affected by: the contribution of the agricultural sector to the gross domestic product and per capita GDP, while adversely affected by: the contribution of the trade sector to the gross domestic product and the percentage of foreign aid out of the total Palestinian treasury revenues.

As a result of calculating the tax effort, it was found that the Palestinian economy suffers from tax fatigue throughout the all years of study, and therefore the study recommended not to impose new types of taxes or increase the rates of current taxes, and also recommended to focus on improving the efficiency of the current taxation mechanisms, reduce tax evasion and encourage Local investment projects to increase the local revenues provided to the Authority's treasury.

قائمة المحتويات

أ	إقرار
ب	الشكر و التقدير
ت	مصطلحات الدراسة
ج	الملخص
خ	قائمة المحتويات
ذ	قائمة الجداول
ر	قائمة الرسومات التوضيحية
1	الفصل الأول: خلفية الدراسة وأهميتها
1-1	1-1 المقدمة
2	2-1 مشكلة الدراسة
2	3-1 مبررات الدراسة
3	4-1 أهمية الدراسة
3	5-1 أهداف الدراسة
4	6-1 أسئلة الدراسة
6	7-1 فرضيات الدراسة
7	8-1 حدود الدراسة ومحدداتها
8	9-1 مصادر جمع المعلومات و البيانات
9	10-1 هيكلية الدراسة:
10	الفصل الثاني: الإطار النظري و الدراسات السابقة
10	1-2 الإطار النظري
10	1-1-2 مقدمه حول الضرائب
12	2-1-2 نظام الضرائب الفلسطيني
19	3-1-2 السياسة الضريبية الفلسطينية
25	4-1-2 كفاءة الإدارة الضريبية
27	5-1-2 اهم أدوات تقييم النظام الضريبي في فلسطين
27	1-5-1-2 الأداة الأولى: العبء الضريبي
27	1-1-5-1-2 مفهوم العبء الضريبي
27	2-1-5-1-2 أقسام العبء الضريبي

29	..... نظريات العبء الضريبي 3-1-5-1-2
31	..... الأداة الثانية: الطاقة الضريبية 2-5-1-2
31	..... مفهوم الطاقة الضريبية 1-2-5-1-2
32	..... أقسام الطاقة الضريبية 2-2-5-1-2
35	..... طرق قياس الطاقة الضريبية 3-2-5-1-2
37	..... الاداة الثالثة : الجهد الضريبي 3-5-1-2
37	..... مفهوم الجهد الضريبي 1-3-5-1-2
37	..... أسس احتساب الجهد الضريبي 2-3-5-1-2
38	..... الدراسات السابقة 2-2
38	..... الدراسات العربية 1-2-2
47	..... الدراسات أجنبية 2-2-2
53	..... 3-2-2 التقيب على الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة عنها
55	..... الفصل الثالث: منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)
55	..... 1-3 منهجية الدراسة
55	..... 2-3 أساليب جمع ومعالجة البيانات
57	..... 3-3 تصميم الدراسة
62	..... 4-3 نموذج الدراسة
63	..... 5-3 إجراءات الدراسة
65	..... الفصل الرابع: تحليل بيانات الدراسة و اختبار فرضياتها
65	..... 1-4 تحليل و اختبار مجموعة الفرضيات المرتبطة بالعبء الضريبي الكلي:
70	..... 2-4 تحليل واختبار الفرضيات المتعلقة بالطاقة الضريبية
75	..... 3-4 محددات الطاقة الضريبية و فرضياتها
76	..... 1-3-4 الإحصاء الوصفي للمتغيرات المستقلة
77	..... 2-3-4 تحليل الارتباط للمتغيرات المستقلة (الكمية و النوعية)
79	..... 3-3-4 تحليل و اختبار فرضيات الدراسة المرتبطة بمحددات الطاقة الضريبية
89	..... 4-4 الجهد الضريبي و فرضيته
92	..... الفصل الخامس: النتائج و التوصيات
92	..... 1-5 النتائج
92	..... 1-1-5 نتائج مرتبطة بالعبء الضريبي

93	2-1-5 نتائج مرتبطة بالطاقة الضريبية
93	3-1-5 نتائج مرتبطة بمحددات الطاقة الضريبية الكلية
95	4-1-5 نتائج مرتبطة بالجهد الضريبي
95	5-1-5 نتائج عامة
97	2-5 التوصيات
99	المراجع
99	المراجع العربية:
101	المراجع الاجنبية:
103	الملاحق

قائمة الجداول

24	جدول(1-2): توزيع الإيرادات الحكومية في فلسطين خلال الفترة(1996- 2018).
60	جدول (1-3): متوسط مساهمة القطاعات الاقتصادية المختلفة من الناتج المحلي الإجمالي (بالأسعار الجارية) خلال سنوات الدراسة.
60	جدول (2-3): ملخص متغيرات الدراسة، وطريقة قياسها، بالاعتماد على الدراسات السابقة.
66	جدول (1-4): العبء الضريبي في الفترة الواقعة ما بين (1996-2018).
68	جدول (2-4) : مستوى العبء الضريبي النسبي في مجموعة من الدول خلال الفترة 1996 الى 2018 ومتوسط العبء الضريبي لكل دولة خلال هذه الفترة.
69	جدول (3-4): نتائج اختبار الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة من مجموعة الفرضيات الرئيسية المرتبطة بالعبء الضريبي.
71	جدول(4-4): مستوى الطاقة الضريبية خلال الفترة الواقعة ما بين(1996-2018).
72	جدول (5-4): احتساب الطاقة الضريبية في فلسطين و مجموعة من الدول المشابه لها اقتصاديا للفترة 1996-2018 باستخدام طريقة العبء الضريبي النسبي.
74	جدول (6-4): نتائج اختبار الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة من مجموعة الفرضيات المتعلقة بالطاقة الضريبية.
76	جدول (7-4): الإحصاء الوصفي للمتغيرات المستقلة.
77	جدول (8-4): تحليل الارتباط للمتغيرات المستقلة
80	جدول (9-4): نتائج اختبار الفرضيات حول المحددات المؤثرة على الطاقة الضريبية في فلسطين (ملخص نموذج الدراسة الأولى).
81	جدول 4-10: نتائج اختبار النموذج الأولي للدراسة والمرتبطة بمجموعة الفرضيات المتعلقة بمحددات الطاقة الضريبية.
84	جدول (4-11): نتائج اختبار الفرضيات حول المحددات المؤثرة على الطاقة الضريبية في فلسطين (ملخص نموذج الدراسة المعدل).
85	جدول (4-12): نتائج اختبار النموذج المعدل للدراسة والمرتبطة بمجموعة الفرضيات المتعلقة بمحددات الطاقة الضريبية.
87	جدول (4-13): الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين خلال (1996- 2018) باستخدام نموذج الدراسة
87	جدول (4-14): ملخص الطاقة الضريبية المقدرة باستخدام نموذج الدراسة.

جدول (4-15): احتساب الجهد الضريبي الكلي باستخدام نموذج الدراسة خلال الفترة 1996-2018	90
جدول(4-16): ملخص الجهد الضريبي المقدر باستخدام نموذج الدراسة.	90
جدول (1-5): معدل نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي لمجموعة الدول المشابهة لفلسطين في الظروف الاقتصادية للفترة من 1996 الى 2018	103
جدول (2-5): مساهمة القطاعات الاقتصادية المختلفة في الناتج المحلي الاجمالي (بالأسعار الجارية) خلال سنوات الدراسة	104
جدول(3-5): توزيع العبء الضريبي (المتغير التابع) على المتغيرات المستقلة المختلفة خلال الفترة (1996-2018).....	106
جدول (4-5): احتساب العبء الضريبي في فلسطين في الفترة الواقعة ما بين (1996-2018)	107
جدول (5-5): احتساب الطاقة الضريبية في فلسطين في الفترة الواقعة ما بين (1996-2018)	108
جدول(5-6): مدى الازهاق الضريبي للمجتمع الفلسطيني خلال الفترة (1996-2018).....	109

قائمة الرسومات التوضيحية.

رسم توضيحي (1-3): نموذج الدراسة.	63
رسم توضيحي (1.4) يمثل الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين في الفترة (1996-2018).....	88
رسم توضيحي (2-4): مستوى الجهد الضريبي في فلسطين خلال الفترة (1996-2018)	91

الفصل الأول: خلفية الدراسة وأهميتها

1-1 المقدمة

للإيرادات الضريبية أهمية خاصة في تمويل النفقات العامة في جميع الدول، والتي بدورها تعمل على تنشيط الاقتصاد المحلي ورفع مستوى الرفاه الاجتماعي للمواطنين بشكل عام. ولكن من الطبيعي أن يكون لحجم الضرائب التي يدفعها المجتمع فعليا منسوبا الى دخل هذا المجتمع حدود معقولة تتناسب مع حجم الناتج المحلي وهيكله و وضع الموازنة العامة للبلد، و ظروف المكلفين الاقتصادية و الاجتماعية، و قدرة الحكومة على جبايتها، و هذا ما يطلق عليه الطاقة الضريبية الكلية أو الطاقة الضريبية للاقتصاد. وإذا ما تجاوز العبء الضريبي الفعلي (أي نسبة التحصيلات الضريبية الفعلية إلى الناتج المحلي الإجمالي) الطاقة الضريبية المفترضة أو المعيارية للاقتصاد القومي، فإن هناك خشية من أن يشكل ذلك عائقا أمام حركة الاستهلاك و الاستثمار الخاص المحلي و الخارجي وتوجهه.

(عبد الكريم و آخرون 2015)

وعليه فإن معظم النظريات والتطبيقات الاقتصادية المعاصرة تعطي التشريعات و الإجراءات الضريبية أهمية بالغة كونها تُعد من الأدوات الرئيسية المستخدمة في توجيه النشاط الاقتصادي، وتحقيق أهداف السياسة المالية العامة للدولة، إذ تعمل هذه السياسات على تحقيق التوازن في العبء الضريبي من خلال تعزيز عوامل الاستثمار وجذبها و إحداث مستوى مقبول من التنمية الشاملة و المستدامة لتحقيق النمو الاقتصادي. (المجالي، 2016).

وبالنظر إلى الخصوصية التي تتمتع بها البيئة الفلسطينية من شح الموارد و الافتقار الى السيادة على الموارد المتاحة من جهة، و العقبات التي فرضها ولا يزال يفرضها الاحتلال من جهة أخرى، بالإضافة الى ضعف النمو الاقتصادي وتعاضم العجز في موازنة السلطة الفلسطينية ، تزداد أهمية اللجوء إلى الإيرادات الضريبية لابل و محاولة تعظيمها لأغراض رفق الخزينة الفلسطينية بما يلزم لتمويل النفقات الجارية و محاولة سد العجز كخطوة للانطلاق نحو بناء نظام ضريبي على قدر من الكفاءة وبالتالي الوصول الى الاستقلال الاقتصادي والسياسي. ومن هنا تبرز الحاجة إبراز الطاقة الضريبية في فلسطين وتحديد أهم العوامل المحددة لها للتوصل الى امكانية زيادة الإيرادات الضريبية ما أمكن دون اجهاد المكلفين ضريبيا بتحميلهم أعباء ضريبية فعلية تفوق الطاقة الضريبية المفترضة أو المعيارية للاقتصاد القومي.

1-2 مشكلة الدراسة

مما لا شك فيه إن الاقتصاد الفلسطيني يتسم بصغر حجمه وتشوه بنيته الهيكلية بسبب خضوع الضفة الغربية وقطاع غزة للاحتلال الإسرائيلي منذ العام 1967، وعليه كان لزاما على السلطة الفلسطينية منح أهمية متزايدة للضرائب لما لها من أهمية خاصة في تمويل النفقات العامة، والتي بدورها تعمل على تنشيط الاقتصاد المحلي ورفع مستوى الرفاه الاجتماعي للمواطنين بشكل عام، و بما ينطوي على تحصيلها من استخدام الدولة لسلطتها وسيادتها، و يظهر هذا الاهتمام جليا من خلال الجهود التي بذلتها السلطة منذ تأسيسها عام 1994. حيث شرعت في تطوير وتوحيد النظم والتشريعات القانونية والضريبية في شطري الوطن و التي مثلت مصدر ارتباك للإدارة الضريبية الفلسطينية الى جانب القيود الاحتلالية(الخطيب، 2006).

وعليه فإن مشكلة الدراسة تتبع من شك الباحثة في قدرة السلطة الوطنية الفلسطينية حديثة العهد على صياغة نظام ضريبي ملائم للواقع الفلسطيني من شأنه أن يحقق التوازن بين تعظيم الإيرادات الضريبية اللازمة لتغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية من جهة و عدم تجاوز قدرة المكلفين على دفع هذه الضرائب من جهة أخرى.

1-3 مبررات الدراسة

- أهمية الإيرادات الضريبية للدولة الفلسطينية كمصدر للإيرادات المحلية لغرض إستخدامها في تمويل الإنفاق العام، و تغطية العجز المتزايد في الموازنة العامة، و تقليل الإعتماد على التمويل والمنح الخارجية كخطوة نحو تحقيق الإستقلال الإقتصادي.
- الخصوصية التي تتمتع بها البيئة الفلسطينية مقارنة مع غيرها كونها تقع تحت برائن الاحتلال من جهة، وكونها دولة فتية حديثة العهد في تجربة التشريع الضريبي من جهة أخرى.
- تعتبر هذه الدراسة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و الضرائب.
- الاستفادة من نتائج وتوصيات الدراسة المقترحة وتقديمها لصناع القرار في سبيل السعي لتعزيز وزيادة الإيرادات الضريبية للحدود القصوى الممكنة دون الإضرار بحياة المكلفين الإقتصادية و قدرتهم على أداء الأعباء الضريبية من جهة و الإدخار والإستثمار من جهة أخرى.

1-4 أهمية الدراسة

تتجلى أهمية هذه الدراسة في الاعتبارات التالية:

- 1- تتناول هذه الرسالة واقع الإيراد الضريبي ومستوى تطوره والعوامل المؤثرة فيه ذلك قبل وخلال تسلم السلطة الوطنية لمهامها وخاصة في ظل حاجة الخزينة الفلسطينية المتزايدة للإيرادات المحلية لرفد الإيرادات العامة لسد العجز في الموازنة و تمويل النفقات اللازمة لبناء و تطوير الدولة الفلسطينية حديثة العهد.
- 2- تلقي هذه الدراسة الضوء على أهم العوامل المحددة للطاقة الضريبية الكلية في فلسطين و بالتالي مساعدة صناع القرار في معرفة المجالات التي تتحمل أعباء ضريبية حقيقية تفوق طاقتها الضريبية و الأخرى التي لم تصل الى حد استغلال كامل طاقتها الضريبية و عليه مساعدتهم في معالجة النسب و الأوعية الضريبية الحالية بما يخدم تحقيق أهداف السياسة المالية للدولة.
- 3- تقوم هذه الدراسة بتقدير الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين باستخدام نموذج قياسي مناسب و يراعي الخصوصية للبيئة الفلسطينية، و تحديد مستوى الاجهاد الضريبي أي مستوى الإيرادات الضريبية الفعلية التي يتم تحصيلها من المكلفين منسوبا الى الطاقة الضريبية الكلية، و بالتالي ارشاد صناع القرار الى امكانية فرض أنواع جديدة من الضرائب و/ أو زيادة النسب الحالية لها.
- 4- تمثل هذه الدراسة مصدر معلوماتي لمن يرغب بالتعرف على أداء النظام الضريبي في فلسطين من خلال المؤشرات التي تعكس واقع الطاقة الضريبية الكلية وتشخيص أهم العوامل المحددة لها.

1-5 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- 1- تحديد مستوى الإيرادات الضريبية الفعلية التي يتحملها المجتمع الفلسطيني نسبة الى الناتج المحلي الإجمالي في فلسطين (وهو ما يعرف بالعبء الضريبي الكلي) من خلال:
 - 1-1 احتساب العبء الضريبي الكلي في فلسطين ومقارنته بمثيله في الدول النامية الأخرى.
 - 2-1 احتساب العبء الضريبي الكلي في فلسطين ومقارنته بمثيله في الدول ذات الظروف الاقتصادية المشابهة.

- 3-1 اختبار أثر تطوير تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة على العبء الضريبي الكلي في فلسطين.
- 2- ابراز الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين من خلال:
- 1-2 احتساب الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين ومقارنتها بمثيلاتها في الدول النامية الأخرى.
- 2-2 احتساب الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين ومقارنتها بمثيلاتها في الدول ذات الظروف الاقتصادية المشابهة.
- 3-2 اختبار أثر تطوير تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة على الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين.
- 3- التعرف على أهم المحددات ذات العلاقة بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين من خلال:
- 3-1 تشخيص علاقة هيكل الناتج المحلي الاجمالي بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين.
- 3-2 تشخيص علاقة الانفتاح الاقتصادي بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟
- 3-3 تشخيص علاقة المساعدات و المنح الخارجية التي ترفد موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية (كنسبة من إجمالي ايرادات الخزينة الفلسطينية) بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين.
- 4-4 تشخيص علاقة نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين.
- 4-5 تشخيص علاقة استحداث و تطوير تشريعات ضريبية فلسطينية بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين.
- 4- تقديم التوصيات المناسبة حول مدى قدرة الاقتصاد الفلسطيني على تحمل فرض أنواع جديدة من الضرائب و/ أو زيادة نسب الضرائب المفروضة حالياً.

1-6 أسئلة الدراسة

تُحاول هذه الدراسة الإجابة عن الأسئلة التالية التي تنبثق من مشكلة الدراسة:

- 1- السؤال الرئيسي الأول: ما واقع العبء الضريبي الكلي في فلسطين (والذي يمثل الايرادات الضريبية الفعلية منسوبا الى الناتج المحلي الاجمالي)؟ و ينبثق عن هذا السؤال التساؤلات الفرعية التالية:

- 1-1 ما موقع العبء الضريبي الكلي في فلسطين بالمقارنة مع الدول النامية؟
- 2-1 ما موقع العبء الضريبي الكلي في فلسطين بالمقارنة مع الدول ذات الظروف الاقتصادية المشابهة؟
- 3-1 ما مدى تأثير العبء الضريبي الكلي في فلسطين باستحداث وتطوير تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة؟
- 1- السؤال الرئيسي الثاني: ما هو واقع الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟ و ينبثق عن هذا السؤال التساؤلات الفرعية التالية:
- 1-2 ما موقع الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين بالمقارنة مع الدول النامية؟
- 2-2 ما موقع الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين بالمقارنة مع الدول ذات الظروف الاقتصادية المشابهة؟
- 3-2 ما مدى تأثير الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين باستحداث وتطوير تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة؟
- 2- السؤال الرئيسي الثالث: ما أهم محددات الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟ و ينبثق عن هذا السؤال التساؤلات الفرعية التالية:
- 1-3 ما علاقة هيكل الناتج المحلي الاجمالي بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟
- 2-3 ما علاقة الانفتاح الاقتصادي بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟
- 3-3 ما علاقة المساعدات و المنح الخارجية التي ترفد موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية (كنسبة من إجمالي إيرادات الخزينة الفلسطينية) بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟
- 4-3 ما علاقة نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟
- 5-3 ما علاقة استحداث و تطوير تشريعات ضريبية فلسطينية بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟
- 3- السؤال الرئيسي الرابع: ما هو مستوى استغلال الطاقة الضريبية الكلية (وهو ما يمثل الاجهاد الضريبي الكلي) في فلسطين؟

7-1 فرضيات الدراسة

اولاً: فرضيات مرتبطة بالعبء الضريبي الكلي وتضم:

الفرضية الفرعية الاولى: مستوى العبء الضريبي الكلي في فلسطين مرتفع نسبياً بالمقارنة مع الدول النامية الأخرى.

الفرضية الفرعية الثانية: مستوى العبء الضريبي الكلي في فلسطين ينسجم مع مستوى العبء الضريبي للبلدان ذات الظروف الاقتصادية المشابهة.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر دال إحصائياً لاستحداث و تطوير تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة على مستوى العبء الضريبي الكلي.

■ ثانياً: فرضيات متعلقة بالطاقة الضريبية وتضم :

الفرضية الفرعية الاولى: مستوى الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين مرتفع نسبياً بالمقارنة مع الدول النامية الأخرى.

الفرضية الفرعية الثانية: مستوى الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين ينسجم مع مستوى الطاقة الضريبية المعيارية للبلدان ذات الظروف الاقتصادية المشابهة.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر دال إحصائياً لاستحداث و تطوير تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة على مستوى الطاقة الضريبية الكلية.

■ ثالثاً: فرضيات حول محددات الطاقة الضريبية وتضم:

1. الفرضية الفرعية الاولى: لا يوجد علاقة دالة إحصائية لهيكل الناتج المحلي الإجمالي على الطاقة الضريبية الكلية، وبناء على المناقشة السابقة حول الآلية التي تم اتباعها لتحديد القطاعات الاقتصادية الأكثر مساهمة في الناتج المحلي الإجمالي تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

1.1 - H_{011} : لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين مساهمة قطاع الصناعات التحويلية

بما فيها التعدين و استغلال المحاجر في الناتج المحلي الإجمالي (MINDUSTRY) والطاقة الضريبية الكلية.

2.1 - H_{012} : لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين مساهمة قطاع الانشاءات في الناتج

المحلي الإجمالي (CONST) والطاقة الضريبية الكلية.

3.1- H013: لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين مساهمة قطاع الخدمات في الناتج المحلي الإجمالي (SERV) والطاقة الضريبية الكلية.

4.1- H014: لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين مساهمة قطاع الزراعة وصيد الأسماك في الناتج المحلي الإجمالي (AGRI) والطاقة الضريبية الكلية.

5.1- H015: لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الإجمالي (TRAD) والطاقة الضريبية الكلية.

2. **الفرضية الفرعية الثانية:** لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين الانفتاح الاقتصادي والطاقة الضريبية الكلية.

3. **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين المساعدات و المنح الخارجية التي ترفد موازنة السلطة الفلسطينية (كنسبة من إجمالي إيرادات الخزينة الفلسطينية) والطاقة الضريبية الكلية.

4. **الفرضية الفرعية الرابعة:** لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي والطاقة الضريبية الكلية.

5. **الفرضية الفرعية الخامسة:** لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين استحداث و تطوير تشريعات ضريبية فلسطينية والطاقة الضريبية الكلية.

▪ **رابعاً: فرضية حول الجهد الضريبي الكلي:** لا تعاني البيئة الفلسطينية خلال الفترة (1996-2018) من الإجهاد الضريبي.

1-8 حدود الدراسة ومحدداتها

▪ **الحد الإجرائي:** حددت الدراسة بالأداة المستخدمة في جمع البيانات، وطبيعة التحليل الإحصائي المستخدم في معالجة البيانات.

▪ **الحد الموضوعي:** اشتملت الدراسة على موضوع العبء الضريبي والطاقة الضريبية، والجهد الضريبي.

▪ **الحد الزمني:** اعتمدت الدراسة على بيانات- الفترة الزمنية الواقعة بين (1996-2018).

- **الحدود السياسية:** تُعاني الدولة الفلسطينية من قيود الاحتلال التي لا تقتصر على سلبها للسيادة على مواردها المتاحة فقط، بل تمتد الى الاتفاقيات الاقتصادية التي تحد من قدرة المشرع الفلسطيني على تطوير نظام ضريبي مستقل ويخدم تحقيق أهداف الدولة الفلسطينية الاقتصادية والاجتماعية وخاصة في مجال الضرائب غير المباشرة التي تمثل الحصة الأكبر من الإيرادات الضريبية.
- **الحد المكاني:** تناولت الدراسة فلسطين باستثناء ذلك الجزء من محافظة القدس الذي ضمه الاحتلال الاسرائيلي اليه عنوة بعيد احتلاله للضفة الغربية عام 1967 لعدم توفر البيانات.
- **حدثة الدولة الفلسطينية:** ان الدولة الفلسطينية بالمقارنة مع غيرها من الدول هي دولة حديثة العهد (دولة فنية تأسست بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1994)، حيث أن تاريخ الدول وعراقتها ينعكس بشكل مباشر على تجربتها في تشريع القوانين الضريبية ورسم السياسة المالية بشكل عام.
- اعتمدت هذه الدراسة على بيانات اجمالي الإيرادات الضريبية دون التمييز بين نوعيها: ضرائب مباشرة، و ضرائب غير مباشرة.

كما ان تنفيذ هذه الدراسة يواجه العقبات التالية:

- محدودية المؤلفات والدراسات والابحاث التي تتناول تقييم السياسة الضريبية في فلسطين وتطبيق ادواتها وخاصة الطاقة الضريبية .
- عدم توفر إحصائيات عن بيانات الإيرادات الضريبية للفترة التي تسبق قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1994.

9-1 مصادر جمع المعلومات و البيانات

إعتمدت الباحثة على مصدرين رئيسين لجمع البيانات وهما:

- **المصادر الثانوية:** تم مراجعة الكتب و المراجع العربية و الأجنبية ذات العلاقة، و الأبحاث والرسائل الجامعية، ومراجعة العديد من المجالات العلمية المحكمة، والمقالات المتخصصة التي تناولت موضوع الدراسة، بالإضافة إلى المطالعة والبحث في مواقع الانترنت المختلفة.

- **المصادر الأولية:** من خلال إتباع الاساليب الحسابية و القياسية المختلفة، و الاستناد على المنهج التحليلي الوصفي من خلال البيانات و الإحصائيات المتاحة لدى وزارة المالية الفلسطينية، بالإضافة الى التقارير السنوية المتاحة على الموقع الالكتروني الخاص بوزارة المالية، و المشاهدات والبيانات المتوفرة على موقع سلطة النقد الفلسطينية، و الإحصائيات المثبتة على موقع الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني وقاعدة بيانات البنك الدولي.

10-1 هيكلية الدراسة:

تتكون هذه الدراسة من خمسة فصول وهي كالتالي:

- الفصل الأول: يتناول عرض عام و تمهيد لهذه الدراسة، ومشكلتها، و مبرراتها، و أهميتها، وأهدافها، وأسئلتها، وفرضياتها، وحدودها، ومصادرها، وهيكلتها.
- الفصل الثاني: يتضمن الإطار النظري للدراسة و كذلك الدراسات السابقة العربية و الأجنبية ذات العلاقة.
- الفصل الثالث: يعرض منهجية الدراسة و الإجراءات المرتبطة بإعدادها.
- الفصل الرابع: يتناول تحليل و إختبار فرضيات الدراسة.
- الفصل الخامس: يتضمن نتائج الدراسة، و التوصيات، وأخيرا تم إضافة قائمة بأهم المراجع والملاحق ذات الصلة.

الفصل الثاني: الإطار النظري و الدراسات السابقة

يتناول هذا الفصل الإطار المفاهيمي لموضوع الدراسة، أما الجزء الثاني فتناول الباحث عرضاً للدراسات السابقة ذات العلاقة والصلة بالموضوع.

1-2 الإطار النظري

1-1-2 مقدمه حول الضرائب

تؤدي الضرائب دورا اقتصاديا واجتماعيا وسياسيا مهما في جميع بلاد العالم على اختلاف أنظمتها، وتعتبر أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزينة العمومية، فهي اقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلف لتحقيق أهداف تنموية تسطرها الدولة (طرشي، 2015).

وتُعرّف الضريبة: بأنها اقتطاع جبري تفرضها الدولة على الأشخاص الاعتباريين و الطبيعيين بدون مقابل بغرض تغطية أعباءها العامة و بما يحقق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية. كما عرّف صندوق النقد الدولي (International Monetary Fund (IMF)) الضريبة على أنها مساهمات إجبارية تدفع للحكومة دون أية علاقة بمنفعة محددة حصل عليها دافع الضريبة. ويعرّف الشب الضريبة بأنها اقتطاع نقدي، يدفعه الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريين للدولة بصفة إجبارية نهائية، وهي تفرض لتحقيق الأهداف العامة للدولة (الشب، 2005).

ويعتبر العالم الاقتصادي الشهير آدم سميث أول من وضع القواعد الأساسية للضريبة في أي دولة حيث يستند تحليله على تحقيق الضرائب لأربعة مبادئ أساسية وهي: المساواة، واليقين، و الملائمة، و الاقتصاد. حيث يقصد بالمساواة أو العدالة أن تكون مساهمة الأفراد في نفقات الدولة على حسب مقدرتهم النسبية لدفع الضريبة، وبالتالي إعفاء أصحاب الدخل المتدنية من الضريبة لضمان الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وبعد ذلك إيجاد شرائح نسبية تبعا الى الدخل ومصدر الدخل (هل هو ناتج عن عمل أم رأس مال أم كلاهما)(عليمات، 2013).

أما من حيث الملائمة فلا بد من تحصيل الضرائب بكفاءة عالية تضمن الوقت و الطريقة الأكثر ملائمة لدفع الضريبة، فعلى الادارة الضريبية في أي بلد تحديد الموعد المناسب للوفاء بالضريبة و أن تكون إجراءات الجباية مناسبة لظروف المكلفين.

أما اليقين فيتمثل بأن يكون معدل الضريبة المفروضة وموعد سدادها وكيفية تحصيلها وكافة الإجراءات المتعلقة بها معروفة لدى الكل. كما يجب أن تتميز الضريبة بالاستقرار أي لا تخضع لتغيرات مستمرة، وان يتميز التشريع الضريبي بالوضوح حتى يسهل فهمه. واخيرا الاقتصاد والمقصود به كلفة الضريبة، أي ما تتكبده الدولة و تصرفه على تقديرها و جبايتها وما يتبقى منها من حصيلة صافية. والمقصود بذلك أن لا تستنفذ هذه المصاريف جانبا كبيرا من حصيلة الضريبة على نحو يقلل من إمكانية الدولة من الاستفادة منها. وتهدف الدول من خلال فرض الضرائب الى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن توضيحها بإيجاز كما يلي:

أولا: الأهداف المالية: وهي أحد الأهداف الرئيسية لأي ضريبة لتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية إلى خزينة الدولة، أي زيادة الإيرادات المحلية إلى أقصى حد ممكن من أجل تغطية نفقات الدولة المتزايدة (ابوحشيش، 2008).

ثانيا: الأهداف الاجتماعية: تحقق الضريبة أهداف اجتماعية عديدة منها: (الخطيب، 2008)

- الإغاثة من الفقر والمساهمة في إعادة توزيع الدخل.
- الحد من بعض العادات السيئة كأن تفرض الضريبة بشكل مرتفع على بعض العادات السيئة للتقليل منها مثل فرض الضريبة على السجائر والكحول.
- تنظيم النسل في المجتمع وتفرض هذه الضريبة في المجتمعات التي تعاني من كثافة سكانية عالية فيتم فرض الضريبة على كل طفل بعد عدد معين من الأطفال.
- ثالثا: الأهداف الاقتصادية: هذه الأهداف تعتبر ركن هام لفرض الضريبة لما لها من أثر على الاقتصاد الوطني ومن هذه الأهداف: (قطاونة، 2008).

- العمل على تشجيع الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الخارجية.
 - توجيه الاستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات المرغوب فيها.
 - دعم المشاريع الاستثمارية والتنمية للدولة.
- وتعد الضرائب في فلسطين كغيرها من الدول من الروافد الرئيسية لموازنة السلطة، لذلك لا بدّ للدولة من حماية هذا الرافد كي تتمكن من توفير الأموال التي تحتاجها لمعالجة مشاكلها الاقتصادية وتحقيق النمو والازدهار لمواطنيها، كما وتسعى الدولة إلى أن تتصف الضريبة بالعدالة الاجتماعية والملائمة حتى تلقى القبول والرضا من المكلفين فلا يعتبرونها عبئا عليهم أو عقوبة تصيبهم بل

يدفعونها عن طيب خاطر مساهمة منهم في تحقيق أهداف الدولة وتحقيقا للولاء الاجتماعي بين أفراد المجتمع وذلك ضمن سياسة ضريبية ناجحة تتبناها الدولة (السلامين والدقة، 2010).

2-1-2 نظام الضرائب الفلسطيني

تلعب النظم الضريبية دورا أساسيا في اقتصاديات الدول النامية و المتقدمة على حد سواء، فضلا عما تشكله من مصدر رئيس لإيرادات موازنتها العامة. بالإضافة الى كونها أحد أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدول في توجيه اقتصادها الوطني. وبشكل مختصر يمكن تعريف النظام الضريبي: بأنه مجموعة من الضرائب و الفرائض التي يلزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية. حيث يحمل تعبير النظام في مجال الضريبة مفهومين: مفهوم واسع وآخر ضيق، فهو يقابل في مفهومه الواسع: مجموع العناصر الايدلوجية و الاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها و تفاعلها مع بعضها البعض الى كيان ضريبي معين، بينما يقابل في مفهومه الضيق: مجموع القواعد القانونية و الفنية التي تمكن كم الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع الى الربط و التحصيل.

ورغم ان النظام الضريبي ما هو الا ترجمة عملية للسياسة الضريبية فان اختلاف النظم الضريبية بين الدول قد لا يعني بالضرورة اختلاف السياسة الضريبية لهذه الدول، وذلك لان السياسة الضريبية الواحدة يمكن ترجمتها عمليا الى أكثر من نظام ضريبي، فالنظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين، قد لا يصلح لتحقيق أهداف نفس السياسة الضريبية في مجتمع آخر (مسيحي، 2006).

ولا يمكن تصميم النظام الضريبي الأمثل لمجتمع أو دولة معينة بمعزل عن المحددات الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية التي تحكم هذا المجتمع او الدولة، كما يجب مراعاة ما يلي لتحقيق التنسيق بين الضرائب المختلفة التي يتضمنها النظام الضريبي الواحد (دراز، 1999):

1- تجنب الازدواجية في فرض الضرائب، أي تجنب فرض عدة ضرائب على نفس العناصر مما قد يسبب تجاوز أعباء هذه الضرائب المقدرة التكاليفية للمكلف مما يدفعه للتهرب من دفعها أو التخلص من عبئها.

2- تجنب إحداث أي تصدع في كيان النظام الضريبي والذي يحدث نتيجة لعدم التنسيق بين القواعد المختلفة للإخضاع الضريبي أو إغفال إخضاع بعض العناصر التي من المفروض إخضاعها لتحقيق أهداف هذا النظام.

3- الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجموعه حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة إلى الإخلال بهذه العدالة.

4- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يضمها النظام الضريبي بحيث يتعين السعي لزيادة حصيلة ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيلة ضريبة أخرى.

وفي ظل التطورات الاقتصادية و السياسية المتواترة تنتج الحاجة الى صياغة نظام ضريبي فلسطيني ينافس الانظمة الضريبية المعمول بها في الدول المجاورة وهذا ما تسعى السلطة الفلسطينية لتحقيقه من خلال التشريعات الضريبية المختلفة و التعديلات المتواترة المرتبطة بها ولعل تعديلات قانون ضريبة الدخل في فلسطين من أبرز الامثلة على ذلك، ولكن في ظل الاتفاقيات الاقتصادية التي تمت مع إسرائيل يبقى الهامش المتاح للسلطة الوطنية لصياغة نظام وسياسة ضريبية مستقلة عن إسرائيل و ملائمة للظروف الاجتماعية والاقتصادية في فلسطين محدودا. فالسلطة لا تملك صلاحية كبيرة لتعديل وتطوير ضريبة القيمة المضافة، و ضريبة الشراء، و الجمارك التي تُفرض على المستوردات الفلسطينية عبر الموانئ و الحدود الاسرائيلية. و في المقابل تتمتع السلطة بكامل الصلاحية لتعديل تشريعات و نظام ضريبة الدخل. حيث نصت اتفاقية باريس الاقتصادية الموقعة بين الجانبين الفلسطيني و الإسرائيلي في تاريخ 29/4/1994 على أن للسلطة الفلسطينية الحق في تنظيم سياستها الضريبية المباشرة بما فيها ضريبة الدخل على الأفراد و الشركات و ضريبة الأملاك. كما أن للسلطة الوطنية الحق في جباية الضرائب المباشرة المتولدة عن نشاطات اقتصادية ضمن مناطقها.(ملخص البنود من 3-11 من اتفاقية باريس الاقتصادية).

ويتكون النظام الضريبي في فلسطين من نوعين أساسين للضرائب هما: الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.

2-1-2-1 الضرائب المباشرة: ويدخل تحت بند الضرائب المباشرة:

1-**ضريبة الدخل** : تُفرض ضريبة الدخل و تُجبي من المكلفين المختلفين العاملين في أراضي الدولة ذات السيادة القانونية، وهي تُفرض على أرباح الأعمال و الرواتب و ما شابه من الدخول المتحققة للأفراد و الشركات. وتتوزع على مختلف القطاعات الاقتصادية، وتنقسم إلى نوعين حسب قانون

ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) للعام 2011 وتعديلاته : ضريبة دخل الافراد، و ضريبة دخل الشركات.(جابر،2017)

وقد ورثت السلطة الفلسطينية لدى قدومها في عام 1994 نظامين قانونين لضريبة الدخل أحدهما قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1994 في الضفة الغربية، و الاخر هو قانون ضريبة الدخل الانتدابي رقم 13 لسنة 1947 المطبق في غزة، و بعد قدوم السلطة الفلسطينية بنحو عشرة سنوات شهد العام 2004 سن أول قانون ضريبة دخل موحد لشطري الوطن في الضفة و غزة و هو قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004. وبذلك يكون هذا القانون قد حل محل القوانين التالية مجتمعة:

- قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لعام 1964 المطبق في الضفة.
 - قانون ضريبة الدخل رقم 13 لعام 1947 (ايام الانتداب البريطاني) المطبق في قطاع غزة.
 - الاوامر و التعليمات الصادرة عن الحاكم العسكري الاسرائيلي منذ 1967.
- حيث تم تعديل هذا القانون للمرة الاولى بموجب قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008، حيث تم تعديل الشرائح الضريبية و نسب الاعفاءات و طبيعتها للمكافئين. فقد تم تخفيض النسب الضريبية على الشرائح الى 5% و 10% و 15% بدلا من 8% و 12% و 16% على الترتيب، كما تم تعديل الاعفاءات الواردة في القانون الاصلي حيث كانت تخص الفرد المقيم و افراد عائلته و تشمل: اعفاء شراء المسكن، و العلاج الطبي، و التعليم الجامعي، و المساهمات في صناديق التقاعد. و بموجب التعديل في عام 2008 اصبحت مبلغ مقطوع وقدره 7200 دولار بالإضافة الى 10% من الدخل السنوي بدل مواصلات و مساهمة الموظف في صناديق التقاعد (صبري، 1998).
- وفي مطلع العام 2011 اطلقت الإدارة الضريبية تعديل جديد على القانون ، اطلق عليه قانون رقم 8 لسنة 2011 و هو القانون النافذ السريان حتى حينه مع عدد من التعديلات التي تمت عليه ، ومن أهمها:
- تم اعتماد عملة الشيكل بدلا من الدولار لأغراض احتساب الضريبة والشؤون المرتبطة بها.
 - تعديل الشرائح و النسب الضريبية لتكون بعملة الشيكل بدلا من الدولار.
 - خفض قيمة الضريبة على أقساط التأمين على الحياة من 10% الى 5% من قيمة الاقساط.
 - اصبحت الاعفاءات 30000 شيكل بدلا من 7200 دولار (أي ما يعادل 24000 شيكل) للفرد المقيم، كما تم اضافة اعفاء التعليم الجامعي بواقع 6000 شيكل سنويا للمكلف أو زوجته أو أحد ابناءه، كما تم زيادة اعفاء شراء مسكن من 5000 دولار الى 30000 شيكل لمرة واحدة.

■ الغى القانون رقم 8 لعام 2011 إعفاءات دخول المزارعين والقيمة الإيجارية للأبنية التي يشغلها مالكيها للسكن أو العمل، كما خفض الإعفاء على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أصل أو أوراق مالية لتصبح بنسبة 25% من الأرباح بدلا من إعفاءها بالكامل. كما أخضع القانون رقم 8 لعام 2011 مكافأة نهاية الخدمة التي تزيد عن شهر لكل سنة بدلا من إعفاءها بالكامل، كما أعفى هذا القانون دخل الشركات غير الربحية بعد أن كان الإعفاء مقتصرًا على الجمعيات الخيرية و المؤسسات الأهلية.

■ تم منح مجلس الوزراء بموجب هذا القانون الصلاحية بالتنسيق من وزير المالية لتعديل الشرائح و النسب الضريبية كليا أو جزئيا وفقا لمقتضيات المصلحة العامة.

وتم في العام 2012 تعديل القانون رقم 8 لعام 2011 وذلك بناء على مقترح تم تقديمه من مجلس الوزراء بموجب الصلاحية الممنوحة له ، وتمخض هذا التعديل الى زيادة عدد الشرائح الضريبية الى اربع شرائح تفرض عليها الضريبة بنسبة 5% و 10% و 15% و 20% بدلا من ثلاث شرائح فقط.

وتم اعادة تعديل القانون عام 2014 بموجب قرار بقانون رقم 4 لسنة 2014 حيث تم اعادة الاعفاء الكامل للأرباح الرأسمالية للأصول و الأوراق المالية، و فرض ضريبة بنسبة 10% على فوائد التمويل الصغير، و 10% على حصص الأرباح و التوزيعات النقدية.

و صدر تعديل آخر على القانون في عام 2015 و م بموجب هذا التعديل رفع قيمة الإعفاء السنوي للمكلف المقيم من 30000 شيكل الى 36000 شيكل، كما تم تعديل الشرائح الضريبية بحذف الشريحة الأخيرة التي كانت نسبة الضريبة المفروضة عليها 20% و تم فرض ضريبة بنسبة 20% على الشركات الاحتكارية فقط (عبد الكريم وآخرون، 2015).

2-ضريبة الأملاك: وهي ضريبة تُفرض على الاملاك المبنية والأراضي و هي ضريبة مباشرة ونوعية، وقد كان قانون (11) لعام 1954 يفرض ضريبة بنسبة % 10 على صافي القيمة التآجيرية أو المقدره للبناء، و % 5 على القيمة التآجيرية المقدره للأرض فقط .إلى أن جاء قانون 42 لعام 1963 الذي عدل سعر الضريبة، ليصبح % 17 على صافي القيمة التآجيرية أو المقدره للبناء بعد خصم ما نسبته 20% (الخمس) كاستهلاك، و % 10 على صافي القيمة التآجيرية المقدره للأرض غير المقام عليها بناء، وتوزع هذه الإيرادات بين الخزينة العامة والهيئات المحلية بنسبة

10% و 90% على الترتيب، ويعتبر قانون 42 لعام 1963 من القوانين المعدلة لقانون 11 لعام 1954 ويقرأ معه، وقد ألغى هذا القانون كافة القوانين السابقة المتعلقة بالأراضي خارج حدود البلديات، وفرض ضريبة على كافة الأراضي التي تقع خارج حدود البلديات بنسب متفاوتة وفئات مختلفة حسب نوع الأرض، ما عدا الأراضي البعلية غير المروية فقد تم إعفاؤها من الضريبة، وقد عني هذا القانون بأراضي السقي على وجه الخصوص، ولا يزال هذا القانون ساري المفعول لغاية الآن، الى جانب القانون رقم 11 للعام 1954 و تعديلاته المطبق داخل حدود البلديات(حمدان,2003).

و تتصف ضريبة الأملاك بما يلي(حمدان,2003):

- 1- ضريبة نوعية: حيث تصيب نوعاً معيناً من الدخل وهو دخل الاملاك المبنية والأراضي.
- 2- تتخذ القيمة التاجيرية أو المقدرة اساساً لفرضها.
- 3- ضريبة سنوية: أي تطال الإيراد السنوي الصافي للقيمة التاجيرية أو المقدرة للبناء أو الأرض، ويتضح ذلك في المادة (2) من قانون ضريبة الاملاك رقم 11 للعام 1954)، حيث جاء فيها أن لفظة "عام" تعني المدة الواقعة ابتداءً من اليوم الأول من شهر نيسان الى انتهاء اليوم الحادي والثلاثين من شهر آذار من كل عام، الى ان جاء الامر العسكري الاسرائيلي (رقم 1185) 5747-1987، والذي جاء فيه الى لفظة "عام" تعني فترة اثني عشر شهراً متواصلة تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني.
- 4- ضريبة نسبية: أي تفرض بنسبة سنوية ثابتة على العقارات المبنية والأراضي ولا تتصاعد هذه النسبة إذا زاد إيراد المالك من عقار عن مبلغ معين مثلاً، مما قد يتعارض من الاهداف الرئيسية المرجوة منها خاصة هدف اعادة توزيع الدخل (الهدف الاجتماعي) والهدف المالي (وفرة الحصيد).
- 5- ضريبة تدفع مقدماً خلال التسعة اشهر الأولى من السنة الميلادية، وكل من يتخلف عن هذا الموعد تستحق عليه غرامة بنسب متفاوتة.

2-2-1-2 الضرائب غير المباشرة:

تُفرض هذه الضرائب على أنشطة الاستهلاك و الانتاج والاستيراد، وتملك السلطة الوطنية الفلسطينية صلاحيات محدودة جداً لتعديل و تطوير تشريعات هذا النوع من الضرائب تبعاً لاتفاقية باريس

الاقتصادية الموقعة مع الجانب الاسرائيلي عام 1994، حيث تناقش الفقرة السادسة من هذه الاتفاقية الضرائب غير المباشرة وسياسات الاستيراد كما يلي (عبد الرازق، 1994):

(أ) تتمتع السلطة الوطنية الفلسطينية بحرية تحديد الجمارك والمكوس والضرائب على السلعة المستوردة.

(ب) تلتزم السلطة بمعدلات الضرائب والرسوم الأخرى التي تفرضها إسرائيل.

(ج) تلتزم السلطة بمعدل ضريبة القيمة المضافة المعتمدة في إسرائيل مع قدرتها على تخفيضه بما لا يزيد عن نقطتين مئويتين.

(د) تفصيل آلية المقاصة للضرائب التي يحصل عليها الطرف الفلسطيني والمستحقة للطرف الاسرائيلي والعكس بالعكس.

وفيما يلي نبذة لأبرز أنواع الضرائب غير المباشرة في فلسطين (الخطيب، 2006) و (مهنا وآخرون، 2013):

1- ضريبة القيمة المضافة.

وهي الضريبة التي تُفرض على جميع السلع و الخدمات المستهلكة من المواطنين، حيث تُفرض في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وعلى مراحل انتقال السلعة وانتقال ملكيتها من خلال المنتج، وتاجر الجملة وتاجر التجزئة، و يعود عبء دفعها على المستهلك النهائي للسلع و الخدمات، وهي ضريبة متتالية تزداد قيمتها وفقا لعدد المرات التي تنتقل فيها السلعة، و تُجبي هذه الضريبة من شركات الأفراد و المشتغلين والمُسجلين في دوائر القيمة المضافة بعد أن يتم خصم ضريبة مدخلات الإنتاج و البيع لدى هذه الشركات. وينص اتفاق باريس الاقتصادي على أن نسبة هذه الضريبة ان لا تزيد عن النسبة المفروضة في اسرائيل و ان لا تقل عن نقطتين مئويتين (2%)، أول ما فرضت هذه الضريبة كانت نسبتها تشكل 8 % ثم تم رفع النسبة إلى 12 % في عام 1977، ثم 15% في عام 1983، ثم 18% في عام 1991 ومن بعدها استقرت إلى 17 % حتى عام 2005 حيث تم تخفيض نسبتها الى 14.5% بناء على التخفيض الذي تم في اسرائيل، ثم تم رفع نسبتها الى 16% عام 2013 تبعا لزيادة النسبة في اسرائيل الى 18%.

وفي سياق الحديث عن ضريبة القيمة المضافة، لابد من التطرق الى ما يسمى فاتورة المقاصة وهي عبارة عن ضريبة القيمة المضافة التي تحصل عليها السلطات الضريبية من القطاع الخاص نتيجة قيامه بالشراء من اسرائيل أو الاستيراد من الخارج عن طريق الموانئ والحدود الاسرائيلية،

حيث تُدفع لدى الجانب الاسرائيلي و الذي يقوم بدوره بتحويلها الى وزارة المالية في نهاية كل شهر عبر آلية المقاصة المتفق عليها حسب اتفاقية باريس الاقتصادية. وتشمل هذه التحويلات الضريبية مكونات أساسية وهي:

- الضرائب المباشرة وتشمل 75% من الضرائب على دخل العمال الفلسطينيين العاملين داخل الخط الأخضر و كامل الضريبة من دخل العمال الفلسطينيين العاملين في المستوطنات.
- الضرائب غير المباشرة على المشتريات من اسرائيل و التي وفقا للمادة رقم (6) من اتفاقية باريس الاقتصادية تقوم الدوائر الضريبية الاسرائيلية بجباية ضريبة القيمة المضافة وغيرها و تحويلها للسلطة الفلسطينية بعد اقتطاع 3% منها بدل خدمات.
- الجمارك و الضرائب غير المباشرة على المستوردات من الخارج حيث تنص الفقرة 15 من المادة رقم 3 من اتفاقية باريس الاقتصادية ان كافة الايرادات المتحصلة من الجمارك و ضرائب الاستيراد على السلع المستوردة من الخارج عن طريق المعابر الاسرائيلية يجب ان تحوّل الى السلطة الفلسطينية طالما كانت مناطق السلطة الفلسطينية هي المقصد النهائي لهذه الواردات.

2- ضريبة الإنتاج و ضريبة الشراء:

ضريبة الإنتاج هي عبارة عن رسوم جمركية تفرض على نوع معين من السلع تنتج محليا مخصصة للاستهلاك أو الاستعمال في أي صناعه، و يتحمل عبئها الذي يستفيد من استعمالها أي المستهلك النهائي وهي تجبى أما على شكل نسبة مئوية أو بشكل مقطوع أو بالطريقتين معا.

أما بالنسبة لضريبة الشراء فهي جزء من التعريفات الجمركية وتختلف عن غيرها في جداول التعرفه بأنها تفرض على بعض المنتجات المحلية وعلى بعض السلع المستوردة لكن بنسبة أعلى بهدف حماية المنتجات المحلية وهي تختلف عن ضريبة القيمة المضافة بأنها غير موحد بمعنى أن نسبتها متفاوتة من سلعة إلى أخرى، وهي تفرض مرة واحدة عند البيع الذي يقوم به تاجر الجملة أو المنتج عند بيع منتجاته أما ضريبة القيمة المضافة فهي ضريبة متتالية تفرض على كل مره تنتقل فيها ملكية السلعة. وبناء عليه يمكن إجمال خصائص ضريبة الشراء بما يلي:

- أنها تستوفى من سعر الجملة لبائع التجزئة.
- تحسب أحيانا على سعر المستهلك كما هو الحال بالنسبة للسجائر.

- نسبها تتفاوت من سلعة إلى أخرى.
- تستوفى مرة واحدة من المستورد أو من المنتج.
- يتحمل عبئها المستفيد منها (المستهلك).
- قاعدة الدفع ضيقة ومحصورة.
- تفرض على نفس البضاعة سواء كانت منتجة محليا أو مستوردة مع نسبة رفع على السلع المستوردة بهدف حماية المنتج محليا.
- تفرض على أساس نوع السلعة بغض النظر عن منشئها بعكس الرسوم الجمركية التي تفرض بناء على منشأ السلعة.

ونتيجة لاتفاق أوسلو بين السلطة الوطنية الفلسطينية وإسرائيل تم الاتفاق على أن تقوم إسرائيل بتحويل ضريبة الشراء على المنتجات الإسرائيلية الخاضعة لضريبة الشراء المباعة إلى الفلسطيني أو أي مشتغل آخر يزاوّل نشاطه في أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية. أما ضريبة الشراء أو الإنتاج التي يتم فرضها محليا على منتجات فلسطينية فيتم حصرها في سلع وفقا لطبيعة عمل الشركات وتشمل شركات تعمل في مجال المنظفات الكيماوية ومواد التجميل والعمور وشركات تعمل في مجال الكحول المشروبات الروحية والشركات المنتجة للسجائر والشركات التي تعمل في مجالات الأجهزة الكهربائية وأخيرا شركات تعمل في صناعة الحديد، بالإضافة إلى الضرائب التي يتم جبايتها على المحروقات المختلفة المستخدمة في الأراضي الفلسطينية.

3- الرسوم الجمركية والمكوس.

وهي الضريبة المفروضة على السلع و الخدمات و البضائع المستوردة من دول العالم المختلفة بما في ذلك رسوم التأمين و الشحن والتي يتم تحصيلها من الجمارك الاسرائيلية لصالح الخزينة الفلسطينية حسب اتفاقية باريس، و يُطبق بشأنها قانون الجمارك و الاردني رقم 1 لعام 1962 و ما تلاه من أوامر عسكرية اسرائيلية.

2-1-3 السياسة الضريبية الفلسطينية

تحقق السياسة الضريبية تدخل الدولة اللازم في الحياة الاقتصادية في المجتمع وذلك لتحقيق النمو والتوازن والاستقرار الاقتصادي ومعالجة المشاكل الاقتصادية المختلفة. وتبعاً لذلك يمكن

تعريف السياسة الضريبية بأنها "مجموعة البرامج التي تخططها الحكومة وتنفذها عن عمد مستخدمة فيها كافة الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار معينة وتجنب آثار أخرى تتلاءم مع أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية(مسيمي،2006).

ومن منطلق هذا التعريف يتبين أن السياسة الضريبية لها عدة صفات هي:

- تعتبر السياسة الضريبية جزءاً مهماً من السياسة المالية للدولة والتي تعتبر جزءاً من السياسة الاقتصادية القومية للدولة، لذلك لا بد أن تكون منسجمة مع الفلسفة الاقتصادية للدولة.

- هي مجموعة متكاملة من البرامج التي تقوم الحكومة بوضعها في سبيل تحقيق أهداف معينة، وعليه لا ينبغي أن تصمم السياسة الضريبية بمعزل عن الجوانب السياسية و الاقتصادية الأخرى مثل (السياسة النقدية، سياسة سعر الفائدة، سياسة الأسعار و الاجور ...) ولنجاح السياسة الضريبية لا بد أن تعمل كافة جوانب السياسة الاقتصادية في نفس الاتجاه.

- يصعب فصل دور السياسة الضريبية عن جوانب السياسة المالية الأخرى (كالسياسة الانفاقية وسياسة القروض العامة وغيرها) في تحقيق الاهداف الاقتصادية.

- تعتمد السياسة الضريبية من أجل تحقيق أهدافها على أدوات ضريبية فعلية ومحتملة، بحيث يتم تنسيقها مع البرامج التي تضعها الحكومة، و من هذه الادوات:

- الاعفاءات الضريبية: تلجأ إليها معظم الدول من اجل تشجيع بعض القطاعات الاقتصادية والتجارية في الدولة، وجذب الاستثمار، وتحفيز الانشطة الاقتصادية في مناطق جغرافية معينة وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 (لعام 2004 ، وكذلك قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني رقم 1) لعام 1998 .
- المعدلات التمييزية: حيث يتم تصميمها بشكل ينسجم مع النتائج المرغوبة، فقد ترتبط هذه المعدلات عكسيا مع حجم المشروع، او مع حجم المستخدم فيه من العمالة الوطنية، او مع حجم التصدير من المنتجات للمشروع، او مع نسبة الحقائق من اهداف خطة التنمية الاقتصادية في مجال الاستثمار على سبيل المثال وتخضع الدولة الارباح الناتجة عن الاستثمار الى المعدل السائد على الارباح التجارية متى حققت هذه المشروعات % 50 من الخطة المستهدفة) مثلا (ثم تبدأ بتخصيص المعدل، وبالعكس يتزايد المعدل كلما انخفضت نتائج عمليات المشروع عن % 50 من الخطة المستهدفة وهكذا...
- النسب الضريبية: حيث يتم تصميمها وتحديدتها بشكل ينسجم مع النتائج المرغوبة، ويتم تحديدها بنسب مئوية تختلف من وعاء الى آخر.

ولمناقشة السياسة الضريبية في فلسطين، يمكن تفصيلها حسب الفترات التالية:

أولاً: واقع السياسة الضريبية المطبقة من 1967 الى 1994:

لقد كانت السياسة الضريبية للاحتلال الإسرائيلي سياسة ممنهجة هدف من خلالها إلى محاربة الاقتصاد الفلسطيني، وإبقائه بحالة التبعية، و تحميل المكلف الفلسطيني عبء ضريبياً ثقيلاً مستخدماً في الكثير من الأحيان تخميناً جزافياً من قبل أشخاص غير مؤهلين فنياً، بالإضافة إلى استخدامه إلى أساليب الغارات الضريبية في جمع الضرائب وخاصة في فترة الانتفاضة الأولى، وكانت ردة الفعل اعتبار الامتناع عن دفع الضرائب عملاً وطنياً وأسلوباً للمقاومة ضد الاحتلال، حيث أصبحت صورة الضرائب والقائمين عليها مشوهة في فكر المكلف الفلسطيني (رابي، 2004)

وكان من الواضح أنه من ضمن أهداف السياسة الضريبية للاحتلال هو تحطيم المنافسة العربية، نتيجة لتدني مستوى الأسعار في الأراضي الفلسطينية المحتلة عن مستوى الأسعار في إسرائيل في السنوات الأولى للاحتلال وحتى نهاية السبعينيات، مما يشكل تهديداً لقدرة المنتجات الإسرائيلية على منافسة المنتجات الفلسطينية المنافسة في الأسواق العربية الداخلية أو في الأسواق الإسرائيلية وقد دفع هذا الوضع بسطات الاحتلال إلى اتخاذ خطوات مالية واقتصادية ترمي إلى رفع الأسعار في الأراضي الفلسطينية المحتلة بشكل تستطيع بعده المنتجات الإسرائيلية ضمان استمرارية منافستها في المستقبل، ومن هذه الإجراءات فرض الضرائب المباشرة وغير المباشرة وتشجيع الصادرات الإسرائيلية إلى الضفة الغربية وقطاع غزة بهدف تصدير التضخم إليهما (النقيب، 1996).

كما وهدف الاحتلال الإسرائيلي إلى جني عوائد اقتصادية ومالية من الأراضي، كي لا تصبح الضفة وغزة عبئاً على الميزانية الإسرائيلية فقد عملت على تعديل القوانين الجمركية والضريبية التي كانت سائدة قبل الاحتلال، وفرض ضرائب جديدة بالإضافة إلى فرض رسوم على القادمين والمغادرين على مختلف المعاملات الرسمية من أجل الحصول على موارد مالية كافية لتغطية ميزانية الحكم العسكري، مما يعكس السياسة الشرسة التي كان يمارسها المحتل والتي كانت تتنافى مع كل القوانين الدولية التي يفهم من خلال نصوصها، بأنه يجب ألا يغتني المحتل من الإقليم الذي احتله نتيجة لفرض الضرائب ويجب ألا يفتقر الإقليم المحتل نتيجة لفرض الضرائب عليه (علاونة، 1992).

هذا بالإضافة إلى تهجير المواطنين بحيث استخدمت الضريبة كوسيلة لتضييق الخناق على المواطنين الفلسطينيين وذلك عن طريق سلبهم الجزء الأكبر من أرباحهم، مما يدفعهم إلى التقاعس

عن العمل، ومن الإجراءات التي اتبعتها إسرائيل إغلاق المحلات التجارية لعدم مقدرة المكلف على دفع الضرائب، وبالتالي ارتفاع معدلات البطالة مما دفع بالمواطن الى الهجرة بحثاً عن عمل وقد ازدادت حدة هذه الممارسات خلال سنوات الانتفاضة (علاوة، 1990).

ثانياً: واقع السياسة الضريبية المطبقة من عام 1994 وحتى الوقت الحاضر:

ورثت السلطة الوطنية اقتصاد هش يتسم بالضعف من حيث انعدام البنية التحتية وضعف الأنفاق العام في شتى المجالات، والتبعية شبه التامة للاقتصاد الإسرائيلي بالإضافة إلى الأوامر العسكرية التي تنظم الحياة الاقتصادية في الضفة الغربية وقطاع غزة وفقاً لمصلحة الاحتلال الاقتصادية، ولدى استلام السلطة الوطنية الفلسطينية جباية الضرائب من المكلفين الفلسطينيين مع بداية قيامها عام 1994 كانت تعاني من العديد من الصور السلبية أهمها الصورة المشوهة في فكر المكلف الفلسطيني للضرائب و القائمين عليها والتهرب الضريبي ولذا كان لزاماً على السلطة الوطنية أن تعمل جاهدة على تغيير هذه الصورة السلبية من خلال بناء سياسة ضريبية تقوم على أسس قانونية آخذة بعين الاعتبار قدرة الاقتصاد الفلسطيني واحتياجاته التنموية بالإضافة الى تخفيف العبء عن المكلف الفلسطيني مراعية بذلك حجم الدخل و الاستهلاك و معدلات الفقر المرتفعة وحجم الادخار و الاستثمار ومستويات الاسعار، وفي سبيل ذلك اتخذت السلطة الوطنية عدة خطوات من أجل تغيير تلك الصورة المشوهة لدى المكلف الفلسطيني تمثلت في عقد العديد من الندوات التي تناقش هذه القضية موضحة أهمية الضرائب ودورها في رفع مستوى الرفاه للمجتمع من خلال توفير الإيرادات لمقابلة النفقات العامة (رابي، 2004).

ومن خلال مراجعة الأدبيات السابقة يمكن تلخيص ملامح السياسة الضريبية للسلطة الفلسطينية

بما يلي:

- تخفيف العبء الضريبي على المكلف الفلسطيني عمّا كانت عليه في عهد الاحتلال من

خلال الإعفاءات والحوافز الضريبية.

- تعريف المكلف الفلسطيني بواجباته الضريبية من خلال نشر قوانين الضرائب في الصحف

الرسمية حتى يتسنى للمكلف من معرفة الضرائب المستحقة عليه ومواعيد استحقاقها وطريقة تحصيلها ومعرفة نسبها، في حين كانت سياسة الاحتلال الضريبية مبهمه ولم تستند الى معايير علمية او قانونية وتعتمد على التقدير الجزافي الذي كان يثقل كاهل المكلف الفلسطيني (علاوة، 1992).

- عملت السياسة الضريبية للسلطة الوطنية للتأثير على توجهات الادخار والاستثمار والإنتاج في القطاع الخاص عن طريق تحفيز الإنتاج المحلي من السلع الأساسية والحد من استيراد السلع المنافسة للسلع المحلية، وفي سبيل ذلك أقرت قانون تشجيع الاستثمار بما يحتويه من إعفاءات ضريبية وجمركية إلا أنها لم تحقق نجاحا في الحد من الاستيراد او رفع معدلات الادخار او حفز الإنتاج المحلي ويرجع ذلك الى عدم الاستقرار السياسي في فلسطين وعمليات الإغلاق والحصار المستمر لمناطق السلطة، مما أدى الى خسائر اقتصادية كبيرة ومما ساعد على ذلك ضيق القاعدة الإنتاجية للاقتصاد الفلسطيني ومما يدل على ذلك هو ارتفاع نسبة الإيرادات الضريبية والرسوم الجمركية على الواردات الى الإيرادات الكلية، وبالمقابل انخفاض الإيرادات المحلية كضريبة الدخل وضريبة الإنتاج وضريبة القيمة المضافة على الإنتاج المحلي (الجعفري و العارضة، 2002).

- قد سعت الإدارة الضريبية إلى تحقيق أهداف عدة والتي كانت ضمن خطة اقتصادية شاملة ذات أهداف محددة وواضحة على رأسها تحقيق معدلات نمو عالية إلى جانب مجموعة من الأهداف الأخرى كتخفيض معدلات البطالة وارتفاع حصة الفرد من الناتج المحلي الإجمالي إلى غيرها من الأهداف، إلا أن السلطة الوطنية لم تستطع أن تستخدم السياسة الضريبية في تحقيق هذه الأهداف لأسباب عديدة أهمها هو الاتحاد الجمركي القسري القائم بين الاقتصاد الفلسطيني والاقتصاد الإسرائيلي هذا بالإضافة إلى تطبيق نفس الضرائب المطبقة في إسرائيل مع نفس النسب أيضا إلا باختلاف بسيط وذلك بناء على ما ورد في اتفاق باريس الاقتصادي الموقع بين السلطة وإسرائيل، وكون هذه الضرائب وخاصة غير المباشرة منها لم يضعها الاحتلال الإسرائيلي من أجل مصلحة الاقتصاد الفلسطيني وإنما لتحقيق أهداف مختلفة عن حاجة الاقتصاد الفلسطيني بقيت قدرة السلطة الوطنية محدودة على استخدام السياسة الضريبية كأحد أدوات السياسة المالية في خططها الاقتصادية و أن تستخدمها في عملية التنمية الاقتصادية من خلال تشجيع ودعم القطاعات الاقتصادية عن طريق الضرائب، هذا بالإضافة إلى ارتفاع نسب هذه الضرائب لاقتصاد كالاقتصاد الفلسطيني وعدم ملائمتها للمعطيات الاقتصادية في فلسطين وخاصة الضرائب غير المباشرة التي يستقر العبء الضريبي الناجم عنها في النهاية على المستهلك أي أن المستهلك هو الممول الفعلي لهذه الضريبة وان معظم دخول هذه الطبقات يوجه للاستهلاك على المواد الأساسية. (رابي، 2004)

ويظهر الجدول (1-2) أدناه توزيع الإيرادات في فلسطين عن فترة الدراسة .

جدول(1-2): توزيع الإيرادات الحكومية في فلسطين خلال الفترة(1996-2018).

السنة	إجمالي الإيرادات (مليون دولار)	النسبة المئوية للمكونات للإيرادات %		
		إيرادات ضريبية	إيرادات غير ضريبية	إيرادات أخرى
1996	645.4545	32%	13%	54%
1997	807.2464	26%	15%	59%
1998	868.4211	26%	11%	63%
1999	941.5459	26%	12%	62%
2000	939	26%	12%	63%
2001	275	67%	33%	0%
2002	295	48%	28%	24%
2003	763	22%	16%	62%
2004	1050	18%	14%	68%
		32%	17%	50%
				المعدل العام قبل فرض تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة
2005	1370	17%	18%	65%
2006	722	31%	22%	48%
2007	1642	12%	7%	80%
2008	1896	14%	26%	60%
2009	1675.1	18%	17%	65%
2010	1927.7	23%	13%	64%
2011	2189.591	22%	10%	68%
2012	2289.699	21%	10%	69%
2013	2542.024	23%	10%	67%
2014	2928.88	21%	9%	70%
2015	2959.619	20%	8%	71%
2016	3649.287	17%	17%	66%
2017	3704.568	20%	11%	69%
2018	3601.152	23%	12%	65%
		20%	14%	66%
				المعدل العام بعد فرض تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة
		25%	15%	60%
				المعدل العام

المصدر: وزارة المالية الفلسطينية+ احتساب الباحثة.

يعكس الجدول (1-2) السابق انخفاض معدل الإيرادات الضريبية بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية و البدء بتطبيق التشريعات الضريبية الفلسطينية من 32% الى 20%، أي ان مستوى

الإيرادات الضريبية أنخفض بقيمة 12%، ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف السياسية الخاصة بالبيئة الفلسطينية وخاصة في عامي 2001 و 2002 حيث أغلق باب التبرعات و المساعدات الخارجية، و أصبحت غالبية إيرادات الخزينة الفلسطينية هي إيرادات محلية في معظمها من الضرائب، وإذا ما تم إعادة احتساب المعدل الإيرادات الضريبية باستبعاد بيانات هذين العاملين يكون معدل الإيرادات الضريبية قبل فرض التشريعات الضريبية الفلسطينية الخاصة هو 25% و معدل الإيرادات غير الضريبية 13% أما معدل الإيرادات الأخرى فيبلغ 62%، وعليه يمكن القول أن بان فرض تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة قد ساهم في خفض مستوى الإيرادات الضريبية بقيمة 5% فقط، أي ان المحاولات التي قامت السلطة الوطنية بها لمحاولة تخفيف العبء الضريبي عن المكلفين لاتزال تؤدي أثر متواضع.

وبالنظر الى المعدل العام للإيرادات الضريبية في فلسطين خلال الفترة (1996-2018) والذي بلغ 25% "أي الربع" يمكن القول بأنها نسبة متواضعة اذا ما تم مقارنتها بالدول المجاورة ، فعلى سبيل المثال ساهمت الإيرادات الضريبية خلال الفترة (2006- 2013) بما يعادل ثلثي الإيرادات العامة (حوال 69% بالمعدل) في الاردن (المجالي، 2016).

2-1-4 كفاءة الإدارة الضريبية

تؤدي الإدارة الضريبية دورا هاما في خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع، كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي، إذ أن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه. وتعتبر الإدارة الضريبية مزيجا من العناصر الإدارية والقانونية والمالية، كما أنها فرع من فروع الإدارة المالية العامة، لذلك فإنها تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية المتمثلة في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة (عفانة، 2008) .

وتمثل الإدارة الضريبية جزء من السلطة التنفيذية في الدولة، وتختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القانون الضريبي والتحقق من سلامة تطبيقه وذلك حماية لمصالح الخزينة من جهة، وحقوق المكلفين من جهة أخرى، ويحدد القانون الضريبي علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين، من حيث بيان حقوق وواجبات كل طرف (شرعب، 2006).

وتكمن أهمية الإدارة الضريبية في مجالين أساسيين هما (دراز، 1999) :

أولا: تنفيذ القوانين الضريبية بشكل يضمن حماية حقوق الخزينة من جهة وحماية حقوق الممولين من جهة أخرى.

ثانيا: اقتراح التعديلات اللازمة على القوانين الضريبية لإيجاد قانون ضريبي عصري يلئم احتياجات المجتمع. وعليه فانه يقع على عاتق الإدارة الضريبية مهام كبيرة أهمها التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة. ففي مجال التخطيط تعمل الإدارة الضريبية على تحليل الأهداف الواجب تحقيقها. ورسم السياسات الضريبية وتنسيق الأنشطة، لتحديد حصيلة الإيرادات السنوية من الضرائب حيث يساعد ذلك على وضع الخطط والبرامج دون إرهاق للميزانية. أما في مجال التنظيم فيقع على عاتق الإدارة الضريبية تشكيل الهيكل التنظيمي للدائرة وتحديد الوظائف والصلاحيات بموجب القوانين والأنظمة. وفي مجال التوجيه تقوم الإدارة الضريبية بإصدار الأنظمة والتعليمات التي تساعد الموظفين في عملهم كإصدار الكشوفات الخاصة بالتقدير والربط والتحصيل. وفي مجال الرقابة تقوم الإدارة الضريبية بعمل رقابة دورية على الموظفين على كيفية إنجازهم لعملهم، بالإضافة لتقييم العمل وتحديد العقوبات التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المرجوة.

هذا و يتطلب نجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها أن تتوافر لها عدة مقومات، لعل من أهمها

ما يلي: (عبد الحميد، 2014)

- 1- توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها.
- 2- توفر نظم الرقابة التي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة، وفرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام سير العمل.
- 3-توفر نظم الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور تتناسب وطبيعة ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة.
- 4- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.
- 5-تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها، إذ يؤدي ما تتضمنه هذه القوانين من تخفيضات وإعفاءات وإضافات في الأسعار وقواعد معقدة لتقدير أوعية الضرائب إلى خلق الكثير من المشكلات والصعوبات التي قد تعجز الإدارة عن إيجاد حلول مناسبة لها، ما قد يؤدي إلى نشوء منازعات بينها وبين الممولين، كما يؤدي تعقيد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب إلى دفع الممولين إلى التهرب منها.

2-1-5-1 أدوات تقييم النظام الضريبي في فلسطين

هناك حقيقة جوهرية في علم الضرائب مفادها أن هناك حدود لما يمكن فرضه من ضرائب، وفي حال تجاوزت الضرائب المفروضة هذه الحدود فإنها تتحول الى أداة هدم اقتصادي ووطني (البشائرة، 2007)، وقد ناقشت الدراسات السابقة بعض المؤشرات و الأدوات التي يمكن استخدامها لتقييم النظام الضريبي في بلد ما و بيان مدى ملائمة هذا النظام للتوجهات الاقتصادية و الاجتماعية لهذا البلد ، و من هذه الأدوات و المؤشرات: العبء الضريبي، و الطاقة الضريبية، و الجهد الضريبي، و سيتم في هذا الجزء من الدراسة التطرق إليها.

2-1-5-1-2 الأداة الأولى: العبء الضريبي.

يتناول هذا المبحث مفهوم العبء الضريبي، و أقسامه، و نظرياته.

2-1-5-1-1 مفهوم العبء الضريبي

تعود تسمية العبء الضريبي إلى عهد الدولة الحارسة حيث كانت وظيفة الدولة هي الأمن فكان إحساس المكلف أنه يدفع الضريبة دون أي مردود أو جدوى وقد استخدمت عبارة العبء من قبل أنصار المذهب الاقتصادي الحر في القرن التاسع عشر حيث اعتبر الإنفاق العام يومها بمثابة العبء على الاقتصاد كونه في رأيهم غير منتج، ومع تغير وظيفة الدولة من حفظ الأمن والدفاع فقط إلى تأمين الرفاهية الاقتصادية وإعادة توزيع الدخل وتحقيق التوازن الاقتصادي بقي استعمال عبارة العبء معمولاً به في مؤلفات المالية العامة، ولكن بمفهوم آخر في إطار دور الدولة التداخلي في النشاط الاقتصادي ووجود خطة عامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وحيث أصبح هذا العبء يتأثر بمعدلات الإنتاج والادخار والاستثمار، أي بمجمل عناصر النشاط الاقتصادي (صافي، 2015).

وقد عرف الخطيب العبء الضريبي بأنه مقدار التضحية الشخصية الناتجة عن دفع الضريبة (صافي، 2015). ويمكن تقسيم العبء الضريبي الى العبء الضريبي الفردي و العبء الضريبي الكلي.

2-1-5-1-2 أقسام العبء الضريبي

أولاً: العبء الضريبي الفردي: ويمكن تعريف العبء الضريبي الفردي بأنه ما يتحمله الممول من أعباء مالية و اقتصادية جراء استقرار الضرائب المفروضة عليه بشكل نهائي (زيدان، 2006). ويمكن تقسيمه الى قسمين (صافي، 2015):

1- العبء الضريبي الحسابي: وهو مجموع الضرائب التي يتحملها الفرد منسوبة إلى مجموع دخله قبل اقتطاع هذه الضرائب في فترة معينة، أو هو الاقتطاع الكمي لدخل جهة معينة منسوبا إلى دخل تلك الجهة خلال فترة معينة، وتتأثر المقدرة التكاليفية الفردية بعوامل مختلفة أهمها ما يلي:

- ثروة الفرد الشخصية: حيث إن صافي أصول الفرد المقدرة في لحظة معينة تمثل من حيث المبدأ صافي الثروة الفردية، وتعتبر هذه أحد المعايير لبيان المركز الاقتصادي للمكلف كما تعتبر مؤشرا لتحديد المقدرة التكاليفية الفردية له.

- إن قدرة الفرد على الإنفاق تعتبر من العوامل المؤثرة على المقدرة التكاليفية الفردية، وتحديد مقدرة الفرد على تحمل العبء الضريبي، أي تحديد طاقته الضريبية ولا يعني تساوي الدخل لفردين أنهما يتمتعان بمقدرة تكاليفية واحدة، بل إن هذا الموضوع تحدده كيفية تصرف كل منهما في دخله، أي كيفية إنفاق هذا الدخل سواء باتجاه الاستهلاك أو الاستثمار.

2- العبء الضريبي النفسي: وهو رد الفعل الذي تحدثه الضريبة في نفسية المكلف وتدفعه إلى أن يغير اتجاهه وسلوكه ولا يختلف العبء من مكلف إلى آخر فحسب بل بالنسبة إلى المكلف الواحد عبر الزمن، ويلاحظ أن للضريبة تأثيرا هاما على نفسية وسلوك المكلف، ويحدد هذا التأثير عدة عوامل منها: درجة الوعي الضريبي للأفراد، وسياسة الإنفاق للدولة، وعدم وجود سوء استخدام للأموال العامة، ومنها ما يتعلق بالتنظيم الفني للضريبة من نواحي التحصيل والاستقرار، وهناك عدة عوامل تساهم في تحديد هذا العبء وتقديره وهي كما يلي:

1- العوامل العامة: تشمل هذه العوامل عوامل نفسية واقتصادية واجتماعية، حيث إن درجة الوعي الضريبي أحد هذه العوامل ومدى إدراك المكلف لواجبه الضريبي ومقدار ما يترتب على مساهمته المالية مع نفع عام يعود على المجتمع.

2- العوامل الفنية: حيث أن أثر العبء الضريبي النفسي يختلف حسب الضريبة وطبيعتها وأسلوب تحقيقها وتحصيلها ومدى استقرارها ويتأثر العبء بطريقة التحصيل فتخف وطأته كلما قل شعور المكلف بأسلوب دفع الضريبة.

ثانيا: العبء الضريبي الكلي (للمجتمع): وهو مجموع ما دفعه أو تحمله مجتمع معين من ضرائب خلال فترة معينة لتمويل النشاط العام، وتهدف دراسة العبء الضريبي الكلي الى معرفة

التغيرات الناشئة من فرض الضريبة على توزيع الدخل، ومدى مقدرة المجتمع على تحمل هذه الضرائب و إمكانية فرض ضرائب جديدة أو زيادة نسب الضرائب القائمة (رابي،2004).

وقد عرفه خرابشة على انه إجمالي الضرائب التي يدفعها المجتمع فعلا، منسوبا لإحدى المؤشرات التي تدل على دخل المجتمع مثل الناتج المحلي الإجمالي أو الناتج القومي الإجمالي (البشاييرة، 2007).

وبناءً على تعريف خرابشة السابق يمكن التعبير عن العبء الضريبي (Tax Burden) على النحو التالي:

العبء الضريبي(TB)= الإيرادات الضريبية/الناتج المحلي الإجمالي (البشاييرة،2007). --- المعادلة (1-2)، هذا و سيتم الاعتماد على هذه المعادلة لاحتساب مستوى العبء الضريبي الكلي في فلسطين في الفصول اللاحقة من هذه الدراسة.

كما تجدر الإشارة الى ان تركيز هذه الدراسة هو على هذا القسم من العبء الضريبي (العبء الضريبي الكلي) و بالتالي فإن استخدام مصطلح العبء الضريبي في أي موقع لاحق من الدراسة يُراد به "العبء الضريبي الكلي".

2-1-5-1-3 نظريات العبء الضريبي

هناك نظريات عدة للعبء الضريبي نذكرها فيما يلي(الاحمد، 2005):

أولاً: نظرية الفيزوقراط:

نادت نظرية الفيزوقراط بأن الأرض هبة الله، وهي لذلك تنفرد دون العوامل الإنتاجية الأخرى بقدرتها على تحقيق دخل صافي، فالأرض تستطيع أن تنتج أكثر مما ينفق على زراعتها، فتدر فائضاً يسمونه الناتج الصافي، والزراعة هي المنبع الوحيد للثروة، والمزارعون هم الطبقة المنتجة الوحيدة في المجتمع لأنهم هم الطبقة الوحيدة التي تنتج فائضاً يزيد عن حاجتهم، أما الصناع والتجار فهي طبقات عقيمة لا تنتج إلا ما يكفي لسد حاجاتهم، وهي لا تخلق ثروات جديدة، إنما تغير في شكل الثروة الموجودة.

انطلاقاً من مفهوم هذه النظرية، فإن قيام الدولة بفرض ضرائب على مختلف الطبقات الأخرى "العقيمة في نظر التقليديين" ستنتقل أعباؤها في النهاية على الناتج الصافي للأرض، فلو فرضت

ضرائب على إيرادات أصحاب رؤوس الأموال وعلى طبقة الصناع والتجار فإنهم سيقومون برفع أسعار منتجاتهم، وعليه نجد أن كافة أنواع الضرائب ستنتقل أعباؤها إلى الدخل الصافي الناتج من الأرض. فما دامت الضرائب ستستقر على الدخل الصافي للأرض والتي تم فرضها على مختلف الطبقات، فمنطقيا يجب فرض الضرائب المباشرة على الناتج الصافي للأرض، ومن هنا جاءت فكرة الضريبة الوحيدة على الناتج الصافي للأرض، باعتباره المصدر الوحيد للثروة والذي من خلاله تحصل الدولة على الإيرادات اللازمة لقيامها بأعبائها التقليدية المعروفة، كما أن هذه الضريبة أوفرها حصيلتها وسهولة وبسيطة، كما أنها أكثر اقتصادا في تكاليف تحصيلها.

ثانيا: نظرية الانتشار:

ذهب بعض من مفكري المالية إلى أن أعباء الضرائب تتوزع عامةً على جميع المكلفين بها تبعاً للمقدرة التكاليفية لكل منهم، وهذا الفكر المالي التقليدي ظهر في مقابل دعاة نظرية الفيزوقراط، حيث مثلت هذه النظرية تياراً مخالفاً لآراء منظري الفيزوقراط من حيث كون نظرية الانتشار تؤدي إلى تحميل العبء الضريبي على فئة من المكلفين القانونيين، والذين عملوا بدورهم على نقل عبئها إلى أشخاص آخرين وهكذا حتى ينشر عبؤها على جميع أفراد وفئات المجتمع .

ويضيف أصحاب هذا المبدأ إلى أن ما يصيب كل فرد من عبء ضريبي، لا بد وأن يتناسب مع قدرته التكاليفية، ويخلصون من ذلك إلى أن الضرائب القديمة أفضل من الضرائب الجديدة، فالضرائب القديمة تم توزيعها فعلاً على المكلفين تبعاً لمقدرتهم، واعتادوا على دفعها حتى أنها لم تعد تشكل عبئاً عليهم، أما الضرائب الجديدة، فهي تخل بالنظام القائم وتجعل من المحتم الانتظار مدة طويلة حتى يتم توزيع العبء الجديد على كافة المكلفين وإتمام عمليات نقل العبء المختلفة، وعودة التوازن من جديد في مجال توزيع الأعباء العامة بين المواطنين.

ثالثا: النظرية الحديثة وانعكاس الضريبة:

تعتبر ظاهرة نقل العبء الضريبي من بنات أفكار المدرسة الحديثة، والتي تزعمها (ألفرد 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 والثمن، حيث قامت بتحليل هذه المشكلة واقترحت بأن الأسعار والثمن المتداول إنما هو نتيجة لتفاعل

قوى العرض والطلب ومرونتها، وكذلك لطبيعة الأوضاع الاقتصادية المحيطة ومدى قدرة المنتجين والمكافئين بتكييف ظروفهم الإنتاجية من حيث التكاليف الإنتاجية، ودرجة المنافسة داخل السوق.

وجديرًا بالذكر أن معظم ما تناولته النظرية الحديثة (النيوكلاسيكية) 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 الأجل الطويل، فالمدة الطويلة تتيح للمنظمين أن يكيفوا من ظروف إنتاجهم وفقاً للأوضاع الاقتصادية المترتبة على فرض الضريبة.

2-5-1-2 الأداة الثانية: الطاقة الضريبية

يتناول هذا المبحث مفهوم الطاقة الضريبية، وأقسامها، وطرق احتسابها.

1-2-5-1-2 مفهوم الطاقة الضريبية

إن الطاقة الضريبية هي إحدى المقاييس المهمة التي يمكن من خلالها التعرف على المستوى الأمثل لما يتحمله الاقتصاد الكلي من ضرائب وتقويم مدى فعالية النظام الضريبي كذلك، فقد فسّر مفهوم الطاقة الضريبية تاريخياً بعدد من الطرق المختلفة، حيث اهتم إحداها بعدالة توزيع العبء الضريبي بين مواطني أو أقاليم دولة معينة والطريقة الأخرى هي فكرة الحد الأعلى للضريبة أي القدر الذي تستطيع الحكومة أن تستقطعه إذا ما خفض الاستهلاك إلى حد أدنى (عباس وباش، 2018).

وتعرّف الطاقة الضريبية بأنها الحدود القصوى للإيرادات التي يمكن تحصيلها من خلال الضرائب آخذين بعين الاعتبار حجم وهيكل الناتج القومي الإجمالي ومقدار النفقات العامة ومستوى إنتاجيتها، ومراعين في ذلك مقدرة الأفراد على دفع الضرائب وقدرة الحكومة على جبايتها وتحصيلها، وتمثل الطاقة الضريبية العبء الضريبي الأمثل الذي يوفق بين حاجة الحكومة للإيرادات الضريبية لتغطية نفقاتها ومقدرتها على جباية وتحصيل تلك الإيرادات من جهة ومقدرة المواطن على دفع الضرائب وقدرته على تحمل عبئها من جهة أخرى، فالطاقة الضريبية هي الضغط الذي يقاس من خلاله المدى الذي يمكن أن يصل إليه الاستقطاع الضريبي دون أن يؤثر ذلك على تقليص حجم الإنتاج (المجالي، 2016).

2-2-5-1-2 أقسام الطاقة الضريبية

ويمكن مناقشة الطاقة الضريبية من حيث المفهوم من منظورين: الطاقة الضريبية للفرد، و الطاقة لضريبية للمجتمع.

اولا: الطاقة الضريبية للفرد.

يمكن تعريف الطاقة الضريبية للفرد بأنها مقدرة الفرد على دفع الضرائب دون الإضرار بالمستوى العام لمعيشة هذا الفرد، و يهدف تقدير الطاقة الضريبية للفرد الى معرفة امكانية توزيع العبء الضريبي الكلي على الأفراد حسب قدراتهم التي تحددها دخولهم. وقد تباينت آراء الباحثين حول تحديد المقياس المناسب لطاقة الفرد: حيث يرى الفريق الأول ان الثروة الشخصية للفرد هي العامل الأهم في تحديد طاقته الضريبية، و ذلك كون الفرد الذي يملك ثروة يكون أكثر قدرة على تحمل الضريبة حيث انه و ان فقد دخله (أو جزء كبير منه بفعل الضريبة) يبقى لديه ثروته ليغطي نفقاته منها. أما الفريق الثاني فيرى أن الدخل الشخصي للفرد هو أفضل مقياس لتحديد طاقته الضريبية معللين ذلك بأن الفائض الذي ينفقه الفرد خلال فترة زمنية محددة محافظا على النقدية التي كانت لديه في بداية تلك الفترة، مع الأخذ بعين الاعتبار المبلغ الذي يكفل له وللمن يعيلهم الحد الأدنى من المعيشة التأثير الأكبر على تحديد قدرة الفرد على تحمل الضريبة. وقد ناقشت الأدبيات السابقة عدة قواعد تحكم تحديد الطاقة الضريبية للفرد بالاعتماد على مقياس الدخل الشخصي، وهي: قاعدة المصدر، وقاعدة الاثراء، و قاعدة التحقق. و تختلف هذه القواعد فيما بينها في تحديد وعاء الضريبة: فتعتبر **قاعدة المصدر** الدخل بأنه مجموعة الايرادات النقدية الدورية التي يمكن تقديرها بالنقود التي يحصل عليها الفرد خلال فترة زمنية محددة بعد استبعاد تكاليف الحصول على هذه الايرادات، والتي يمكن استهلاكها دون المساس برأس المال، وترتكز هذه القاعدة على دورية الدخل وأن يكون الدخل دائم ولا تأخذ باعتبارها عناصر الدخل غير المنتظمة. أما **قاعدة الاثراء** فيمكن اعتبار دخل الفرد بناء عليها بانه الزيادة في قيمة رأس المال (القوة الاقتصادية للفرد) بين تاريخين والنتيجة عن الفائض في قيمة الموجودات الي يملكها الفرد دون النظر اذا ما كان مصدر ثابت أو عرضي، أي ان هذه القاعدة تشمل مصادر الدخل غير المنتظمة للفرد و تنظر لقدرة الفرد على الاستهلاك بغض النظر ان قام بالاستهلاك فعلا أم لا. أما **قاعدة التحقق** فلا تأخذ بعين الاعتبار الارباح الرأسمالية الا عند تحققها مما يسبب التمايز الضريبي بين فردين حدث لهما زيادة متساوية في رأس المال لكن أحدهما حقق إيرادات رأسمالية ببيع أحد موجوداته التي زادت قيمتها (الزواغي، 2017).

ثانيا: الطاقة الضريبية للمجتمع (الطاقة الضريبية الكلية).

وهي محور هذه الدراسة، وتعتبر الطاقة الضريبية أو المقدرة التكلفة الكلية بأنها قدرة المجتمع على تخصيص أو اقتطاع جزء من دخله لتمويل الاعباء و الالتزامات المترتبة على الدولة كالنفقات الجارية، و تُعنى الطاقة الضريبية المثلى بمراعاة الاعتبارات الاقتصادية و المالية و السياسية للمجتمع للحصول على أكبر قدر من الموارد دون الحاق الضرر بالاقتصاد الوطني. كما يمكن تعريف الطاقة الضريبية بأنها المقدرة الإنتاجية للمجتمع مطروحا منه مستوى الاستهلاك الضروري، وكذلك هي مقدار ما تستطيع الدولة استقطاعه من ضرائب على مستوى الدولة ككل(الخطيب، 2006)، هذا و أشارت الأدبيات السابقة الى كون المقدرة التكلفة العامة لاقتصاد وطني ما تتأثر بشكل رئيس بالعوامل التالية(صافي،2015) و (الخطيب،2006):

- 1- الدخل القومي: إن زيادة الدخل القومي تنعكس إيجابا على الأوعية الضريبية سواء عند تحقق الدخل الناجم عن العمل أو رأس المال أو العمل ورأس المال معا (حيث تتناولها الضرائب المباشرة)، أو عند إنفاق الدخل لأغراض الاستهلاك (وتتناولها الضرائب غير المباشرة)، وبالتالي فإن أية زيادة في الدخل القومي تؤدي إلى زيادة في الدخول الفردية، و تؤثر إيجابا على الأوعية الضريبية و على الموارد المتحققة من هذه الأوعية .
- 2- الاعتبارات الاجتماعية: تتأثر المقدرة التكلفة العامة بعدد من الاعتبارات الاجتماعية أهمها:

- a. البنية الهيكلية للسكان: فكلما زاد عدد أفراد المجتمع في سن العمل و الإنتاج يكون هذا المجتمع اقدر على الإنتاج وخلق الدخل و بالتالي على تحمل عبء الضرائب و العكس صحيح.
- b. ارتفاع مستوى الوعي الضريبي: يساهم في زيادة الإحساس بالمسؤولية على صعيد التكافل والتضامن الاجتماعي، وضرورة رفق الخزينة العامة بالموارد مما يساعد على زيادة المقدرة التكلفة.
- c. ارتفاع المستوى العام للاستهلاك: ان ارتفاع المستوى العام للاستهلاك يضعف المقدرة التكلفة العامة.

3- الاعتبارات الاقتصادية: تؤثر البنية الهيكلية للاقتصاد الوطني على المقدرة التكاليفية حيث تقل المقدرة التكاليفية في الاقتصاد الذي يطغى عليه الطابع الزراعي، في حين تكون المقدرة التكاليفية أفضل في المجتمعات الصناعية. كما تلعب طريقة توزيع الدخول دورا واضحا في تحديد المقدرة التكاليفية حيث تختلف هذه المقدرة تبعا لتفاوت الدخول و الثروات في المجتمع فكلما قلت درجة التفاوت زادت المقدرة التكاليفية العامة للمجتمع والعكس صحيح. كما تعتبر التغيرات النقدية أحد الاعتبارات الاقتصادية المؤثرة على المقدرة التكاليفية، ففي حال وجود تضخم حاد تضعف المقدرة التكاليفية الحقيقية على المدى الطويل، رغم ان ذلك يؤدي الى زيادة حصيللة الضرائب النقدية الا ان التضخم يؤدي الى انخفاض القيمة الفعلية لوحدة النقد وانخفاض الدخل الحقيقي للمكلف تبعا لذلك، وفي المقابل فان الظواهر النقدية الانكماشية تؤدي الى زيادة القيمة للمبالغ المقطوعة كضرائب (في حال عدم تخفيض معدل الضريبة) رغم عدم زيادة المقدرة التكاليفية العامة.

4- الاعتبارات السياسية: قد تتسبب بعض الاعتبارات و العوامل السياسية في دولة ما في التنازل او تحويل قسم من الثروة أو الانتاج الى الخارج، مثل التزام دولة ما بدفع تعويضات حرب أو اعانات خارجية أو الالتزام بتقديم إنتاج مادي أو أيدي عاملة ... ومثل هذه الالتزامات تؤدي الى إضعاف المقدرة التكاليفية العامة للمجتمع بما يتناسب مع ما أصاب الناتج القومي من نقص.

5- مستوى المعيشة اللازم: إن مسألة مستوى المعيشة مسألة نسبية، فهي تختلف من دولة إلى أخرى ومن فترة إلى أخرى ولا يوجد معايير واضحة لتبين ما مستوى المعيشة اللازم، فيجب أن لا تمتد الضريبة إلى المستوى اللازم من الدخل حتى يستطيع الشخص أن يحيى حياة كريمة، وعلى الدولة أن تراعي عدم مساس هذا المستوى وإلا فإنها سوف تضعف المقدرة التكاليفية للمجتمع، وعلى الرغم أن فرض الضرائب يعتبر حافزا للسكان لزيادة ساعات العمل للتعويض عن الضريبة المدفوعة إلا أنه لا يفترض المغالاة في فرض الضريبة.

6- مجال استخدام الضرائب: إن الضرائب التي تجبى من المجتمع يجب أن تصرف من خلال الإنفاق العام على أمور تعود بالنفع على المجتمع وأنها تساهم في زيادة الطاقة الإنتاجية، وبالتالي زيادة المقدرة التكاليفية، وإذا لجأت الدولة إلى القروض الخارجية فإنه سوف

يترتب عليها فوائد، ولا يجب أن تستغل الضرائب في تغطية فوائد القروض لأن ذلك سوف يؤثر على المقدرة التكاليفية بالنقصان، فإذا تم صرف الضرائب التي تم جبايتها في مجالات غير منتجة فإنها بالتأكيد سوف تشكل عبء على الدخل القومي أما إذا تم صرف هذه الضرائب في مجالات استثمارية منتجة فإنها تساهم في زيادة الدخل القومي وبالتالي زيادة المقدرة التكاليفية عند المواطنين.

و ناقشت الادبيات السابقة أن معدلات الطاقة الضريبية المقبولة في الدول النامية تتراوح بين 10-25% بينما تتراوح في الدول المتقدمة بين 25-40%(صافي،2015)

وكون الطاقة الضريبية الكلية هي محور هذه الدراسة كما تم ذكره سابقا، فان اصطلاح الطاقة الضريبية في الاقسام التالية من البحث يقصد بها الطاقة الضريبية للمجتمع (الطاقة الضريبية الكلية).

2-1-5-3 طرق قياس الطاقة الضريبية

تعددت طرق قياس الاداء الضريبي للاقتصاد والطاقة الضريبية، حيث ناقشت الدراسات السابقة التاريخية احتساب الطاقة الضريبية من منطلق اعتبارها قدرة مجموع المواطنين على المساهمة الضريبية أي الوصول إلى أقصى حصيله ضريبية يمكن اقتطاعها من الدخل القومي الاجمالي دون أن تستنفذ منه الضرائب المطبقة شيئا، وبمعنى آخر الوصول إلى العبء الضريبي الأمثل (حشيش، 1983)، و بالاستناد على هذا التعريف يمكن احتساب الطاقة الضريبية من خلال المعادلة التالية:

الطاقة الضريبية = اجمالي الايرادات الضريبية / (الدخل القومي الاجمالي – اجمالي الايرادات الضريبية) --- (المعادلة 2-2)، و سيتم الاعتماد على هذه المعادلة في احتساب الطاقة الضريبية في الفصول اللاحقة من هذه الدراسة. ومع تطور الدراسات تم تناول عدة طرق لقياس الطاقة الضريبية و من هذه الطرق (رابي،2004):

❖ العبء الضريبي الأمثل.

يمكن من خلال هذه الطريقة ايجاد معيار كمي للطاقة الضريبية دون استخدام أساليب الانحدار وذلك بأخذ العبء الضريبي لمجموعة من الدول واعتبار ان متوسط العبء الضريبي لهذه المجموعة هو الطاقة الضريبية أو العبء الضريبي الأمثل للمجموعة و عليه تكون الدولة التي يكون فيها العبء

الضريبي أقل من العبء الضريبي الأمثل لم تصل إلى استغلال طاقتها الضريبية، بينما تكون الدولة التي يكون فيها العبء الضريبي أعلى من العبء الضريبي الأمثل قد تجاوزت طاقتها الضريبية.

❖ النمادج القياسية.

وتعتبر هذه الطريقة من الطرق الأكثر شيوعا حيث تقيس الطاقة الضريبية خلال فترة واحدة بالاعتماد على بناء نماذج قياسية تتضمن متغيرات تؤثر على الطاقة الضريبية واجراء عمليات الانحدار الخطي لمعرفة مدى تفسير هذه المتغيرات للمتغير التابع (الطاقة الضريبية).

❖ السعر المعياري للضريبة.

تقيس هذه الطريقة الطاقة الضريبية من خلال تقسيم الضرائب الى مكوناتها و نسبة كل مكون من الضرائب الى وعائه للتوصل الى الحصيلة الفعلية، ومن ثم ايجاد متوسط الحصيلة الفعلية لمجموعة الدول للتوصل الى الحصيلة المعيارية، حيث يتم بعدها قسمة الحصيلة الضريبية الفعلية لكل دولة على الحصيلة المعيارية للضريبة لمجموعة الدول و لكافة أنواع الضرائب للتوصل الى السعر المعياري للضريبة، ويوضح هذا المعيار مدى استغلال الدولة لأوعيتها الضريبية من أجل تحقيق الإيرادات.

❖ المرونة المعيارية للضريبة.

وتعد من الطرق الديناميكية لقياس الطاقة الضريبية من خلال قياس الطاقة الضريبية لفترتين مختلفتين باستخدام الطريقة الثالثة أعلاه (السعر المعياري للضريبة) لحساب كلا من : الحصيلة الفعلية والحصيلة المعيارية لكل نوع من الضرائب و من ثم اجراء نفس الخطوات للفترة الثانية، و يتم حساب معدل النمو في الحصيلة الفعلية و المعيارية للفترتين لكل نوع من أنواع الضرائب و من ثم قسمة معدل النمو للنوع الاول من الضرائب في الفترة الاولى على معدل النمو للنوع الاول من الضرائب في الفترة الثانية للحصول على المرونة المعيارية للضريبة و يعتبر الواحد صحيح (100%) وحدة المرونة ، فإذا كانت النتيجة أكبر من 100% فان الضرائب مرنة أما اذا كانت النتيجة أقل من 100% فهي غير مرنة، وتعكس هذه الطريقة التغيرات التي تحدث في حصيلة الضرائب بسبب أوعيتها.

❖ المرونة الدخلية للضريبة.

وتعد من الطرق الديناميكية لقياس الطاقة الضريبية من خلال تقسيم فترة الدراسة الى فترتين مختلفتين ومن ثم حساب معدل نمو حصيللة الإيرادات من الضرائب ومعدل نمو الناتج المحلي الإجمالي ومن ثم قسمة نتيجة الفترة الاولى على نتيجة الفترة الثانية وما ينتج هو المرونة الدخلية للضرائب وهذه الطريقة تقارن مدى تجاوب الإيرادات الضريبية مع التغير في النمو في الناتج المحلي الإجمالي ويعبر هذا المقياس عن الاستمرار في زيادة الإيرادات الضريبية مادام الناتج المحلي الاجمالي ينمو بمعدل يفوق معدل نمو الإيرادات الضريبية.

2-1-5-3 الاداة الثالثة : الجهد الضريبي

يتناول هذا المبحث المفهوم النظري للجهد الضريبي و أسس احتسابه.

2-1-5-3-1 مفهوم الجهد الضريبي

ويعرف الجهد الضريبي بأنه مجموع الضرائب التي يدفعها المجتمع فعلا منسوبة إلى الطاقة الضريبية لذلك المجتمع، ويعبر الجهد الضريبي عن المدى الذي تحمله المجتمع من طاقة الضريبة على شكل ضرائب، أو الكم الذي استغلته الدولة من الطاقة الضريبية للمجتمع (البشيرة، 2007).

كما يمكن تعريف الجهد الضريبي: بأنه الإيرادات الضريبية المتحققة (العبء الضريبي الفعلي) نسبة إلى الطاقة الضريبية المقدرة (العبء الضريبي الأمثل) (المجالي، 2016)، وبالتالي فإن مؤشر الجهد الضريبي يعبر عن الكم الذي استغلته الدولة من الطاقة الضريبية للمجتمع (رابي، 2004).

2-1-5-3-2 أسس احتساب الجهد الضريبي

من خلال تعريفات الأنفة الذكر فانه من الواضح ان الجهد الضريبي (Tax Effort: TE) يعتمد على حساب العبء الضريبي (Tax Burden: TB)، واحتساب الطاقة الضريبية (Tax Capacity: TC) ومن خلال معرفة النسبة بينهما يتم احتساب الجهد الضريبي. الجهد الضريبي (TE) = (العبء الضريبي (TB) / الطاقة الضريبية (TC)) --- المعادلة (2-3)، وسيتم استخدام هذه المعادلة في احتساب الجهد الضريبي في الفصول التالية من هذه الدراسة.

ويتخذ مؤشر الجهد الضريبي قيمة أكبر أو أصغر أو مساوية للواحد الصحيح، فإذا كانت القيمة أكبر من الواحد فمعنى ذلك ان نسبة الضرائب الفعلية اكبر من نسبة الضرائب المتوقعة، مما يشير ان المجتمع يتحمل عبئا ضريبيا يفوق طاقته الضريبية، وتعتمد نسبة هذا التجاوز، والتي تعبر عن مدى الارهاق الضريبي الذي تحمله المجتمع على الفرق بين الواحد الصحيح و الجهد الضريبي لتلك الدولة.

أما إذا كانت الإيرادات الضريبية المحصلة فعلا بواسطة الضرائب أقل من الطاقة الضريبية للمجتمع مما يعني ان المجتمع يتحمل عبئا ضريبيا اقل من قدرته (أي ان المجتمع لم يستغل طاقته الضريبية كاملة) يكون الجهد الضريبي أقل من الواحد صحيح. اما عندما يساوي الجهد الضريبي الواحد فانه يتحقق الجهد الضريبي الامثل وفي هذه الحالة يتساوى العبء الضريبي الفعلي مع الطاقة الضريبية (القطاونة وعفانة،2008).

2-2 الدراسات السابقة

في هذا القسم سيتم التحدث عن الدراسات العربية والأجنبية التي لها علاقة مباشرة في موضوع الدراسة:

1-2-2 الدراسات العربية

- دراسة (عباس وباش، 2018) بعنوان "حول قياس وتحليل محددات الطاقة الضريبية في العراق للمدة من (1990-2015)"، هدف البحث إلى معرفة أي العوامل (الاقتصادية والاجتماعية وعوامل أخرى) الأكثر تأثيرا في الطاقة الضريبية في العراق للمدة من (1990-2015)، كما تتجلى أهمية البحث من أهمية مؤشر الطاقة الضريبية والعوامل المؤثرة فيها في عملية التنمية الاقتصادية ورفع كفاءة أداء النظام الضريبي. و اعتمد البحث المنهج التحليلي لقياس وتحليل العلاقة بين الطاقة الضريبية كمتغير تابع (تم التعبير عنه بحاصل قسمة اجمالي الإيرادات الضريبية على الناتج المحلي الاجمالي خلال فترة الدراسة) و المتغيرات المستقلة التالية (وعددها ثلاثة عشر متغير): متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي، ودرجة التنقيد في الاقتصاد، و نسبة مساهمة قطاع التعدين في الناتج المحلي الاجمالي، و نسبة مساهمة قطاع الصناعة التحويلية في الناتج المحلي الاجمالي، و نسبة مساهمة قطاع الخدمات في الناتج المحلي الاجمالي، و نسبة مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الاجمالي، و حجم الدخل القومي، و معدل النمو الاقتصادي، و الرقم القياسي لأسعار المستهلك، و نسبة التجارة الخارجية الى الناتج المحلي الاجمالي، و نسبة الانفاق الاستثماري الى الانفاق العام، و عدد السكان، و درجة المركزية في الادارة الحكومية، وتوصل البحث الى نموذج قياسي لتقدير الطاقة الضريبية بقوة تفسيرية تصل الى 94.8%، و خلصت الدراسة الى ان العوامل التي تؤثر بمعنوية على الطاقة الضريبية في العراق هي: نسبة مساهمة قطاع التعدين في الناتج المحلي

الاجمالي، معدل النمو الاقتصادي، نسبة التجارة الخارجية الى الناتج المحلي الاجمالي، ودرجة المركزية في الإدارة الحكومية، وكما أوصت الدراسة إعطاء أهمية كبيرة للدراسات الخاصة بالطاقة الضريبية وتشجيعها والاستفادة منها عند وضع الخطط المستقبلية.

- دراسة (الزواغي. 2017) بعنوان "محددات الطاقة الضريبية وانعكاسها على الاقتصاد الليبي"، عرّفت الدراسة الطاقة الضريبية بأنها العبء الضريبي الأمتل الذي يوفّق بين حاجة الحكومة للإيرادات الضريبية لتغطية نفقاتها ومقدرتها على جباية وتحصيل تلك الإيرادات من جهة، ومقدرة المواطن على دفع الضرائب وقدرته على تحمل عبئها ووطأتها من الجهة الأخرى. وهدف البحث الى التعرف على دور الطاقة الضريبية في عملية التنمية الاقتصادية، وناقش البحث مشكلة الدراسة التي تتمثل في "دراسة انخفاض نسبة الضرائب إلى الناتج المحلي الإجمالي و الإنفاق العام". حيث استخدم الباحث اسلوب التحليل القياسي لقياس الطاقة الضريبية للاقتصاد الليبي خلال فترة الدراسة 1980-2010 للتوصل الى تحديد نموذج قياسي لقياس الطاقة الضريبية للاقتصاد الليبي. وقد خلصت هذه الدراسة الى إن الطاقة الضريبية تشكل نسبة ثابتة قدرها 0.017% من الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي وترتفع مع زيادة الإيرادات غير النفطية ونسبة الإنفاق العام من الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي وتنخفض كلما زاد متوسط نصيب الفرد من الناتج الحقيقي، و كلما زاد الناتج المحلي الحقيقي النفطي كما أشارت الدراسة الى ضعف هذه العلاقة السالبة. ومن أجل تحسين فاعلية النظام الضريبي الليبي، خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات، من بينها ضرورة استمرار الدولة في تعزيز توجهاتها وجهودها في الاعتماد على الموارد المحلية والتي تعتبر الضرائب من أهمها، لزيادة إيراداتها وتقليل الاعتماد على الإيرادات النفطية.

- دراسة (المجالي، 2016) بعنوان "تقدير الطاقة والجهد الضريبي في الأردن"، هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى قياس العبء والطاقة والجهد الضريبي في الأردن في إطار شامل يأخذ بعين الاعتبار جميع التأثيرات والانعكاسات المرتبطة بها. بالاستناد على الأساليب الحسابية و القياسية لاحتساب الجهد الضريبي وذلك من خلال احتساب العبء الضريبي من واقع بيانات الاقتصاد الاردني ومن ثم تقدير نموذج قياسي لاحتساب الطاقة الضريبية من خلال

بيانات مقطعية لـ 49 دولة تم اختيارها بناء على توفر البيانات من جانب و قربها لخصائص الاقتصاد الاردني (حيث تم الاعتماد على مؤشر نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي) من جانب آخر، وذلك خلال الفترة 2001- 2013، باستخدام طريقة الفروق العامة للعزوم $Generalized\ of\ Moment\ Method\ (GMM)$ و برنامج الـ $Eviews$. وقد أظهرت نتائج وجود علاقة عكسية ما بين العبء الضريبي الامثل (الطاقة الضريبية) و نصيب قطاع الزراعة في الناتج المحلي الإجمالي، بينما كانت موجبة مع كل من معدل النمو في السكان و نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي و مؤشر جودة المؤسسة في البلد ودرجة الانفتاح التجاري. أما تقدير الجهد الضريبي (العبء الضريبي/ الطاقة الضريبية) فقد أظهرت نتائج تعويض بيانات الأردن في النموذج القياسي المقدر ان الجهد الضريبي تجاوز حد الواحد صحيح في معظم سنوات الدراسة مما يشير الى وجود ارهاق ضريبي حيث بلغ الجهد الضريبي في الاردن أعلى مستوى له خلال فترة الدراسة ليصل 1.29 في عام.

- دراسة (النور و آدم، 2015) بعنوان "الإصلاح الضريبي في السودان – حالة الضرائب غير المباشرة"، تناولت هذه الدراسة الإصلاح الضريبي الجمركي في السودان خلال الفترة 1996- 2006 من جانب الفئات الضريبية وهي النسبة المئوية المحددة طبقاً للسياسة الاقتصادية أو المالية للدولة، وقد هدفت هذه الدراسة الى قياس فعالية الإصلاح الضريبي كضرورة لا تتعارض مع زيادة إيرادات الضرائب الجمركية بالاعتماد على المنهج التحليلي و الاستقرار، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن معايير التقييم التي تطبقها الجمارك السودانية على السلع المستوردة لا تتوافق مع توجهات المؤسسات الدولية المعنية بتطوير التجارة الدولية مما يضعف جهود الدولة الرامية الى التأهل للاندماج في الاقتصاد العالمي ، وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: ان عدم الاستقرار في الإيرادات الجمركية يشير الى أن تطورات الواردات تأثرت بالسياسات غير المستقرة المتعلقة بالرسوم والتقدير الذاتي أو التغيرات في الظروف المتعلقة بالواردات. حيث أن أهم عنصر هو التقدير الذاتي الذي تمارسه الادارة الجمركية، وقد دفع هذا التدخل عددًا من المستوردين الى لتقليص وارداتهم أو حتى إعادة استيرادهم في السنوات القادمة أو حتى استبدال المنتج المستورد بأخرى شهدت عدم استقرار في الإيرادات، و أن برنامج الإصلاح الضريبي الذي تم تطبيقه بنظام الجمارك والذي اعتمد بالأساس على

تخفيض فئات الرسوم الجمركية أدى بالنهاية الى زيادة إيرادات الجمارك ، وأن عملية الإصلاح الضريبي سوف تؤدي الى تبسيط الإجراءات وتقليل العمالة والجهد المبذول في عملية التقييم الذاتي وتحفز الاقتصاد ، وأن الإصلاح الضريبي يتماشى مع جهود تفعيل التجارة الدولية ، وخرجت الدراسة بعدة توصيات منها تطبيق التقدير الذاتي على السلع ذات الاوزان العالية و الابقاء على المنتجات الاخرى دون تدخل مع ضرورة توفير الكوادر الفنية وتوفير الآليات اللازمة للقيام بإصلاح ضريبي جمركي خاصة في محور القيمة المتخذة كوعاء للتحصيل المالي الجمركي بعد النجاح الذي تحقق في جانب الفئات.

- دراسة (الأحد وسليم، 2008) بعنوان "استخدام أسلوب تحليل الانحدار وتحليل التباين للانحدار في قياس الطاقة الضريبية في العراق"، تناولت الدراسة مشكلة عدم قياس الطاقة الضريبية في العراق وفق الأساليب العلمية الحديثة وتأثير ذلك على تخطيط الإيراد الضريبي للموازنة العامة، حيث هدفت الى بناء نموذج إحصائي لقياس الطاقة الضريبية بالإضافة الى التعرف على المتغيرات المؤثرة في قياسها وذلك بالاعتماد على أسلوب تحليل الانحدار وتحليل التباين للانحدار كأساليب إحصائية للوصول إلى التنبؤ العلمي في قياس الطاقة الضريبية في العراق والتعرف على المتغيرات المؤثرة في قياسها وذلك خلال الفترة 1978- 1995 حيث تم اعتماد مجموعة من المتغيرات المستقلة المتمثلة في الأنشطة الاقتصادية التالية: متوسط دخل الفرد، الصناعة التحويلية، التعدين، الخدمات، التنقيب، التجارة، لقياس المتغير التابع وهو الطاقة الضريبية (نسبة الايرادات / الناتج المحلي الاجمالي)، وتبين ان هذه المتغيرات تسهم في تفسير 86.8% من المتغير التابع، كما أظهرت وجود علاقة طردية بين كلا من: متوسط دخل الفرد، ومساهمة كلا من قطاع الخدمات و التجارة والطاقة الضريبية، بينما هناك علاقة عكسية بين كلا من : قطاع الصناعات التحويلية، و قطاع التعدين، والتنقيب والطاقة الضريبية، ومن مشاكل نموذج الدراسة أن المتغيرات مجتمعة كانت ذات دلالة احصائية في تفسير الطاقة الضريبية، الا ان المتغير الوحيد ذي الدلالة الاحصائية كان مساهمة قطاع التعدين. وقد خلصت الدراسة الى : ضرورة استخدام الأساليب العلمية في قياس الطاقة الضريبية في العراق كأسلوب تحليل التباين وتحليل الانحدار بقصد التنبؤ العلمي السليم لأغراض التخطيط والرقابة للإيرادات الضريبية ضمن الموازنة العامة للدولة، ودراسة مدى مساهمة المتغيرات التوضيحية المتمثلة

بالأوعية الضريبية من قبل المختصين في الجهات ذات العلاقة بالسياسة المالية والسياسة الضريبية ومدى إمكانية مساهمتها في الإيراد الضريبي والتعرف على المقدرة التكلفة لتلك الأوعية.

- دراسة (عبد الغفور، 2008) بعنوان "العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية"، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك من خلال التعرف على حقوق والتزامات كل منهما، ومن ثم اثر ذلك على مستوى التحصيل والجبائية.

واعتمدت الدراسة مراجعة الدراسات السابقة بالإضافة الى تطبيق استبانة على عينة بلغ حجمها 500 مستجيب، وقد استخدم الباحث برنامج الرزم الإحصائية لتحليل البيانات SPSS، وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- توجد فروق بين إجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية، بحسب متغير الوضع المهني للمستجيب و متغير عدد أفراد أسرة المكلف.

- لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية، بحسب متغير الدخل الشهري للمكلف.

وبعد كل ذلك خرج الباحث بتوصيات كان من أبرزها ضرورة قيام المشرع الضريبي الفلسطيني بتعديل الشرائح الضريبية المنصوص عليها بشكل يتلاءم ويتناسب مع المقدرة التكلفة للأفراد، وكذلك الأمر بالنسبة للإعفاءات الشخصية والعائلية، وإزالة الغموض الذي تتصف به بعض نصوص القانون، والعمل على تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية حتى يشعر المكلف بعدالة الضريبة، وكذلك نشر الوعي الضريبي لما له من أثر فعال في تطوير العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، مما ينعكس أثره إيجابا على التحصيل والجبائية.

- دراسة (البشائرة، 2007) بعنوان "محددات الجهد الضريبي في الأردن خلال الفترة (1990-2005)"، هدفت هذه الدراسة إلى تقدير الطاقة الضريبية، ومن ثم الجهد الضريبي للأردن خلال الفترة 1990-2004، حيث يُعد الجهد الضريبي مؤشرا هاما يسعد صناع القرار في رسم السياسة المالية فيما يتعلق بالمستويات الضريبية وخاصة في ظل مشكلة عجز

الموازنة الدائم الذي تُعاني منه الأردن و الذي شكّل تحديا كبيرا للحكومات الأردنية المتعاقبة وذلك بهدف دراسة امكانية زيادة الايرادات المحلية من خلال الايرادات الضريبية، أما من حيث المنهجية فقد استخدمت هذه الدراسة أسلوب التحليل القياسي لتقدير الطاقة الضريبية من خلال مجموعة من البيانات الخليطة pool data خلال الفترة 1990- 2004 لمجموعة من الدول (17 دولة بما فيها الاردن) المتشابهة في البيئة الاقتصادية (بالاستناد الى مؤشر نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي)، باستخدام مجموعة من محددات تؤدي إلى الوصول إلى مؤشر الجهد الضريبي، وقد توصلت الدراسة إلى أن الجهد الضريبي يتأثر طرديا بالانفتاح الاقتصادي وبمساهمة قطاعي الصناعة التحويلية والخدمات في الناتج المحلي الإجمالي، بينما يتأثر عكسيا مع نمو قطاعي الزراعة و التعدين نسبة الى الناتج المحلي الاجمالي، كما أوصت الدراسة بضرورة التوقف عن فرض ضرائب جديدة خاصة مع تجاوز الجهد الضريبي الواحد الصحيح في العامين 2005 و2006 بالإضافة الى الاعوام 1992 و 1993 و1996 وخاصة أنّ مؤشر الجهد الضريبي كان يقترب من 1 لباقي الأعوام (حيث كانت ادنى قيمة له تعادل 0.84 في العام 2002) مما يعني انه بات من الصعوبة بمكان زيادة الإيرادات الضريبية دون إلحاق أضرار اقتصادية واجتماعية على الأفراد والمجتمع.

- دراسة (الخطيب، 2006) بعنوان "دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين خلال الفترة (1996 - 2003)"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم ملامح النظام الضريبي المطبق في فلسطين منذ استلام السلطة الصلاحيات المالية سنة 1994 ، وعلى حجم الإيرادات الضريبية ومكوناتها ودورها في تمويل النفقات العامة خلال الفترة (1996-2003)، واستخلاص أهم التوجهات في السياسة الضريبية وأثرها على الاقتصاد الفلسطيني من خلال تمويل الإنفاق العام. حيث استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل الإيرادات العامة وخاصة الإيرادات الضريبية من سنة إلى أخرى (تحليلا أفقيا)، ومقارنة الإيرادات الضريبية مع الإيرادات العامة في كل سنة (تحليلا عموديا)، بالاعتماد على الأرقام الفعلية حسب ما وردت في الموازنات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية.

وقد خلصت هذه الدراسة الى عدة نتائج من أهمها أن القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين خلال فترة الدراسة قوانين قديمة وموروثة، وانه لا يوجد نمو في الإيرادات الضريبية، حيث بلغت مساهمتها في الإيرادات العامة بنسبة % 53 أما الإيرادات غير الضريبية فبلغت مساهمتها في الإيرادات العامة بنسبة % 11 وساهمت المنح والمساعدات في الإيرادات العامة بنسبة %36 وقد ساهمت الضرائب المباشرة والمتمثلة في ضريبة الدخل وضريبة الأملاك في الإيرادات العامة بنسبة % 6.03، أما الضرائب غير المباشرة والمتمثلة في ضريبة القيمة المضافة والرسوم الجمركية وضريبة الشراء ساهمت في الإيرادات العامة بنسبة %47 ، ولزيادة الإيرادات الضريبية أوصت الدراسة بضرورة العمل على توسيع قاعدة دافعي الضرائب لتشمل، مستخدمي القطاع الخاص والمشتغلين المستقلين في كافة المناطق الفلسطينية، وتعديل شريحة السلم الضريبي في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 الذي بدء العمل بموجبه في بداية 2005 وذلك بتخفيض الفئة الأولى من الشريحة ورفع الشريحة الأخيرة وزيادة عدد الفئات والتركيز على جباية الضرائب من الأرباح حيث تتحقق في ذلك العدالة وزيادة الجباية، وضرورة استحداث قسم خاص في كل دائرة ضريبية مهمته جمع المعلومات والتحري يهدف إلى إخضاع كل من يحقق دخلا للضريبة وخصوصا قطاع الأملاك والعقارات، والعمل على توعية الجمهور بضرورة الحصول على فواتير المقاصة وتقديمها للدوائر الضريبية، وإيقاع اشد العقوبات على من يتهاون في ذلك.

- دراسة (العركوب و سامي، 2006) بعنوان "الدور التمويلي للضرائب في بلدان عربية مختارة للفترة 1980-2002"، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تمارسه الضرائب بوصفها أهم أدوات السياسة المالية، حيث ناقشت أهمية الإيرادات الضريبية في سبع بلدان عربية هي: مصر و اليمن و تونس و العراق و المغرب و سوريا و الاردن للفترة 1980-2002 وبينت ما طرأ عليها من تغيرات خلال فترة الدراسة، بغاية التعرف على ما أسهمت به هذه الضرائب في تمويل الإنفاق العام. إذ تم تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة، وبيان دور كل منها في عملية التمويل، ومدى مساهمتها في تمويل الإنفاق العام ، فضلا عن أهميتها في الإيرادات العامة، وذلك عن طريق الأسلوب التحليلي والوسط الحسابي و الانحراف المعياري توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج من أهمها : أن هناك تطور ايجابي ملحوظ في الإيرادات الضريبية بصورة عامة نتيجة الإصلاحات الواسعة التي أدخلتها

العديد من الدول العربية على نظمها الضريبية بغية زيادة مرونتها وتعزيز كفاءتها، بالإضافة الى وجود طاقة ضريبية غير مستغلة في بلدان العينة وخاصة اليمن و الأردن، بالإضافة الى انخفاض الأهمية النسبية للضرائب المباشرة في اجمالي الإيرادات وخاصة في سوريا و اليمن و العراق. كما أوصت الدراسة بضرورة تطوير النظم الضريبية والعمل على الاستمرار في إصلاح الأنظمة الضريبية لتصبح فاعلة بشكل أكبر لأنها ترتبط بالنظام الاقتصادي، والاعتماد على الضرائب المباشرة لامتناس الطاقات الضريبية غير المستغلة.

- دراسة (رابي، 2004) بعنوان "الأسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين"، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الاسباب التي توجب القيام بعملية الإصلاح للضرائب غير المباشرة في فلسطين من خلال التعرف على الضرائب غير المباشرة المطبقة في فلسطين ومدى ملائمة هذه الضرائب للاقتصاد الفلسطيني والوقوف على تطور هذه الضرائب مع عهد الانتداب البريطاني وصولاً الى فترة السلطة الوطنية الفلسطينية، كما هدفت الى تقديم مقترحات عملية لأصحاب القرار المالي حول عناصر الإصلاح للضرائب غير المباشرة المطلوب تنفيذها لخدمة الاقتصاد الفلسطيني و الخزينة الفلسطينية بما في ذلك تحديد الوعاء الضريبي للقطاعات الاقتصادية والصفقات الاقتصادية المعفاة أو الخاضعة لمعدلات ضريبية منخفضة لتكون بذلك أساساً في وضع سياسة ضريبية أكثر ملائمة لاحتياجات الاقتصاد الفلسطيني. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت الى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك أكثر من نظام ضريبي يحكم مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، كما وان الأهداف التي وضعت من أجلها هذه القوانين تختلف عن أهداف التنمية في فلسطين، بالإضافة الى انخفاض العبء الضريبي للضرائب المباشرة في فلسطين وارتفاع العبء للضرائب غير المباشرة، وارتفاع السعر المعياري للضرائب غير المباشرة بنسبة كبيرة أي انه تم استغلال وعاثها بأكثر من طاقته، كما خلصت الدراسة الى ارتفاع حجم النفقات الجارية الى حجم الانفاق الكلي وانخفاض حجم النفقات الرأسمالية التطويرية الممولة من الميزانية لاعتماد السلطة على الدعم والمعونات الخارجية. هذا و خلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة اجراء تعديلات على الضرائب غير المباشرة من حيث النسب و الصفقات المعفاة و اجراءات الارجاع وغيرها من المحددات، بالإضافة الى محاولة تخفيض نسبة

الضريبة المضافة حتى تتناسب مع مستوى الاقتصاد الفلسطيني وفرضها على أساس قطاعي أو تمييزي ضمن معايير محددة في إطار خطة اقتصادية شاملة.

- دراسة (المهاني، 2002) بعنوان "دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن"، اهتمت الدراسة بتحليل دور وأهمية الضريبة في تمويل عملية التنمية الاقتصادية مع تطور وظائف الدولة وقد قامت الدراسة بإعداد مقارنة بين التشريع الضريبي السوري واللبناني وبعض الدول المتقدمة مثل التشريع الأمريكي والفرنسي وذلك بهدف تطوير التشريع الضريبي النافذ في سوريا بهدف المساهمة في عملية التنمية الاقتصادية ، واستخدمت الدراسة منهج مختلط يجمع بين المنهج الاستقرائي والمنهج البراغماتي ، وقد خلصت الدراسة الى مجموعة من المقترحات والتوصيات لتطوير التشريع الضريبي السوري بما يتفق والوقائع الاقتصادية في سورية والمستجدات والأهداف المرغوب فيها وذلك بالاستفادة من تجارب دول العالم في هذا المجال ، ومن التوصيات التي خرجت بها ، ضرورة إعادة النظر بالإعفاءات الواسعة في التشريع الضريبي السوري بما يحقق أهداف التنمية الاقتصادية ، وضرورة الانتقال من نظام الضريبة النوعية الى نظام الضريبة الموحدة على الدخل ، وأن تأثير الضرائب في التنمية الاقتصادية يجب أن لا يقتصر على توجيه رؤوس الأموال نحو بعض الأنشطة بل يتعين كذلك أن تؤدي الضرائب دوراً مهماً في توجيه رؤوس الأموال تجاه المحافظات الضعيفة اقتصادياً والتي تشكو نقص في الإنتاج والتشغيل .

- ورقة بحثية (التوني، 2000) بعنوان "سياسات الإصلاح الضريبي"، هدفت هذه الدراسة الى استعراض أهم تجارب الإصلاح الضرائبي في العالم ومراجعة للدروس المستفادة منها مع التركيز على أهم أهداف وأشكال تلك الإصلاحات. علاوة على ذلك فقد ناقشت بعضاً من الجوانب الفنية المتعلقة بالإصلاح الضرائبي وآثار تطبيقها في اقتصاديات الدول النامية المختلفة. وبينت الورقة أن العديد من الدول النامية قد انخرطت في برامج الإصلاح الضريبي الشامل وقد اختلفت درجة اتساع تلك الإصلاحات وأهدافها وآثارها ونتائجها باختلاف الدول التي نفذت فيها. فلا توجد وصفاً مثالية جاهزة يمكن استعمالها لجميع دول العالم. بل على العكس، فقد دلت التجارب العالمية على وجود انفرادية (Uniqueness) وخصوصية لكل دولة

قامت بتجربة الإصلاح، يصعب معها التوصية باستخدامها وتنفيذها في بلد آخر دون إحداث بعض التغييرات الجوهرية في محتواها.

كما أظهرت الدراسة أن هناك خطوط عريضة للإصلاح تتمثل في المجالات التالية:

أولاً-في مجال توسعة الوعاء الضريبي:

1-حققت الدول النامية نجاحاً كبيراً (من خلال برامجها الإصلاحية) في توسيع الوعاء الضريبي، وذلك عن طريق التحول من المجال الضيق للضريبة على التجارة الخارجية إلى الضرائب على الاستهلاك والإنفاق والتداول.

2-كانت الأداة الضريبية الفعالة المختارة لتحقيق ذلك النجاح هي ضريبة القيمة المضافة، حيث أدت إلى زيادة الحصيلة الضريبية، وقللت من الهدر الاقتصادي للموارد وعززت كفاءة الجهاز الإداري.

ثانياً: في مجال ترشيد معدلات الضريبة: فقد دلت تجارب الدول النامية على أن تخفيض المعدل الضريبي الحدي في حالة ضريبة الدخل الشخصي لتكون في حدود 30-50% المترافق مع تثبيت ضريبة دخل الشركات والمؤسسات في معدل وحيد يتساوى مع المعدل الأعلى للضريبة على الدخل الشخصي، من شأنه تحقيق زيادة في الإيرادات الضريبية وتقليل درجة وأثار الاختلالات الاقتصادية. ثالثاً: في مجال تحقيق قدر كبير من العدالة في توزيع الدخل: فإن تجربة العديد من الدول النامية دلت على أن أكثر الأدوات نجاحاً تتمثل في رفع معدل الحد الأدنى للضرائب الشخصية مما يستبعد العديد من محدودي الدخل والشرائح الفقيرة، وخصوصاً عندما تستثنى السلع الغذائية وبعض السلع الأخرى الأساسية (التي يكثر استهلاكها من قبل الفقراء) من ضرائب على الاستهلاك (القيمة المضافة والمبيعات).

2-2-2 الدراسات الأجنبية

- دراسة (Piancastelli & Thirwall, 2019) بعنوان "محددات الإيرادات الضريبية

والجهد الضريبي في البلدان المتقدمة والنامية: النظرية والأدلة الجديدة 1995-2015"،

ناقشت الدراسة محددات العبء الضريبي الامثل في مجموع من 59 دولة خليطة بين دول

متقدمة و نامية خلال الفترة 1995-2015 حيث تم تصنيفها بالاعتماد على مؤشر حصة الفرد

من الناتج المحلي الاجمالي، وخلصت الى ان اهم المحددات للعبء الضريبي الامثل في الدول

النامية و المتطورة على حد سواء هي: نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي، (الصادرات

+ الواردات/ الناتج المحلي الاجمالي) ، مساهمة قطاع الصناعة من الناتج المحلي الاجمالي، مساهمة قطاع الزراعة من الناتج المحلي الاجمالي، مساهمة قطاع الخدمات من الناتج المحلي الاجمالي ، نسبة السيولة الى الناتج المحلي الاجمالي، كما قامت الدراسة بمقارنة نسبة الايرادات الضريبية الفعلية الى الناتج المحلي الاجمالي مع مؤشر الطاقة الضريبية الذي تم التوصل اليه من خلال الاساليب التحليلية و الاحصائية للتوصل الى قيمة الاجهاد الضريبي في هذه الدول، وتبين ان 17 من 34 دولة نامية شملتها الدراسة لم تصل نسبة الاجهاد الضريبي فيها الى ال1 صحيح عليه أوصت الدراسة بإمكانية توسيع الاوعية الضريبية في هذه الدول و معالجة التهرب الضريبي و محاولة ربط المساعدات الدولية بالجهد الضريبي.

- دراسة (Amoh,2019) بعنوان " تقدير الطاقة الخاضعة للضريبة والجهد الضريبي والعبء الضريبي للاقتصاد الناشئ: دليل من غانا" ، ناقشت الدراسة تقدير الطاقة الضريبية الجهد الضريبي في غانا خلال الفترة 1970- 2015 بهدف تقدير مدى العدالة الضريبية وفعالية النظام الضريبي، من خلال معادلات الانحدار و تحليل المربعات الصغرى (ordinary least squares regression) OLS ، بالاعتماد على بيانات السلاسل الزمنية التاريخية المستمدة من مؤشرات التنمية العالمية وبنك غانا، وبالاستناد إلى المعاملات المفسرة (المستقلة) التالية: التضخم، معدل النمو السنوي في الناتج المحلي الاجمالي، نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي، مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الاجمالي، مساهمة قطاع الخدمات في الناتج المحلي الاجمالي، نسبة الدين الخارجي من الناتج المحلي الاجمالي ، كما خلصت الى ان العبء الضريبي الإجمالي في غانا منخفض أي أن الاصلاحات الضريبية لم ينتج عنها الزيادة المطلوبة في الإيرادات الضريبية و بالتالي الزيادة و التأثير المطلوب على الطاقة الضريبية، و أي انه يمكن زيادة الإيرادات الضريبية إلى حد كبير للمساعدة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، كما أوصت الدراسة بضرورة ان يصاحب الاصلاحات الضريبية وجود نظام ضريبي على قدر من الكفاءة و نظام محاسبة فورية لضمان الزيادة اللازمة في الايرادات الضريبية.

- دراسة (Boukbech& Bouselhami& Ezzahid ,2018) بعنوان "محددات الإيرادات الضريبية: أدلة من عينة من البلدان ذات الدخل المتوسط/ المنخفض"، هدفت هذه الدراسة

الى مناقشة محددات زيادة الايرادات الضريبية من خلال رفع نسبة العبء الضريبي والطاقة الضريبية في 29 دولة من الدول ذات الدخل المتوسط الى قليل، خلال الفترة 2001-2014 بالاعتماد على قاعدة بيانات البنك الدولي و باستخدام الاساليب الرقمية و التحليل الاحصائي و تم اعتماد عامل نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي كوسيلة للتأشير على التقارب بين هذه الدول، وخلصت الى وجود تأثير طردي و ذو دلالة إحصائية لكل من: نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي والقيمة المضافة من قطاع الزراعة في الناتج المحلي الإجمالي على اجمالي الايرادات الضريبية، بينما هناك تأثير سلبي و غير دال احصائيا على تأثير اجمالي الايرادات الضريبية بعامل النمو السكاني، كما توصلت الى وجود تأثير ايجابي دال احصائيا لكل من التضخم و الانفاق العام على مؤشر الطاقة الضريبية، أما المساعدات الحكومية (الرسمية) الخارجية و الدين الخارجي فلها أثر عكسي على مؤشر الطاقة الضريبية.

كما أوصت الدراسة بأن تطوير نظام ضريبي فاعل و كفؤ يحتاج الى الإرادة السياسية، و تعبئة الموارد التقنية بالإضافة الى وجود العوامل الهيكلية للدولة.

- دراسة (ATSAN, 2017) بعنوان " محددات الطاقة الضريبية والجهد الضريبي في تركيا للفترة 1984-2012"، هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة الطاقة الضريبية بصفتها أحد الأساليب المقبولة لتحديد الجزء الخاضع للضريبة من مستوى دخل الدولة وذلك من خلال حساب العبء الضريبي و الطاقة الضريبية و الجهد الضريبي في تركيا بين عامي 1984 و 2012. من خلال استخدام بيانات سلاسل زمنية مرتبطة بالبيئة الاقتصادية التركيبية و بالاعتماد على المنهج التحليلي، حيث تم استخدام مجموعة من المتغيرات مثل الإيرادات الضريبية / الناتج المحلي الإجمالي واعتباره المتغير التابع، والاعتماد على المتغيرات المستقلة مثل القيمة المضافة للزراعة (من إجمالي الناتج المحلي)، نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي، معدل نمو السكان، التجارة الخارجية (معبرا عنها بمجموع الصادرات و الواردات مقسوما على الناتج المحلي الإجمالي) ، ومعدل نمو الناتج المحلي الإجمالي السنوي، ومؤشر الفساد وكفاءة البيروقراطية، وخلصت الدراسة إلى أن التجارة الخارجية أثرت على الطاقة الضريبية بشكل ايجابي ، في حين كان تأثير القيمة الزراعية المضافة سلبي، كما توصلت الى ان متوسط العبء الضريبي في تركيا خلال سنوات الدراسة كان 14.527%، و توصل

الباحث الى نموذج قياسي يفسر 95.2% من التباين في الطاقة الضريبية في تركيا خلال فترة الدراسة من خلال المتغيرين اللذين تمت الاشارة اليهما سابقا، ومن ثم قام بتقدير الطاقة الضريبية و الجهد الضريبي باستخدام هذه المعادلة وخلصت الدراسة الى أن مستوى الجهد الضريبي في تركيا يقترب من 1 صحيح خلال معظم سنوات الدراسة فقد تراوح بين 0.9 و 1.14، كما تجاوز الجهد الضريبي في تركيا حد ال 1 صحيح خلال 14 سنة من سنوات الدراسة.

- دراسة (Yohou & Goujon , 2017) بعنوان " إعادة تقييم الجهد الضريبي في البلدان النامية: اقتراح لمؤشر جهد ضريبي معدّل (VATEI) "، تهدف هذه الدراسة الى تقدير مؤشر جهد ضريبي جديد لـ 120 دولة نامية خلال الفترة 1990-2012 ومن اجل تحقيق هذا الهدف هنالك طريقتين: الاولى استخدام مقياس جديد للإيرادات الضريبية غير المتعلقة بالموارد والطريقة الثانية تصحيح الطريقة التقليدية لتقدير الضرائب من خلال حساب نقاط الضعف الاقتصادية والبشرية الهيكلية، ويتم تقدير مؤشر الجهد الضريبي باستخدام مؤشرين بنتهم الامم المتحدة وهما: مؤشر الضعف الاقتصادي ومؤشر الاصول البشرية تشير النتائج إلى أن الضعف الاقتصادي يؤثر بالضرائب سلبا بينما الأصول البشرية تعزز الضرائب. و تحقق البلدان المنخفضة الدخل والضعيفة أداء أفضل نسبياً في تحصيل الضرائب من المجموعات الأخرى. هذا و من شأن فرض ضرائب إضافية أن تخلق بالتأكيد تشوهات في الاقتصاد إذا لم يسبقها سياسات تهدف إلى تقليل نقاط الضعف وتعزيز رأس المال البشري.

- دراسة (Langford & Ohlenburg, 2016) بعنوان "الإيرادات والجهود الضريبية المحتملة- تحقيق تجريبي " ، هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة الطاقة الضريبية لمجموعة مدتها 27 عام من 85 بيئة اقتصادية للدول غير الغنية بالموارد، وذلك باستخدام تحليل الحدود العشوائية ، حيث بينت أن العديد من البلدان ترغب في زيادة إيراداتها، سواء كان ذلك بهدف الاستثمار العام، أو من أجل الخدمات الاجتماعية، أو تخفيض الديون والعجز، بغض النظر عن خطط تعبئة و توزيع الإيرادات، الا ان الظروف الاقتصادية والمؤسسية التي تحد من مقدار الضرائب التي يمكن لبلد ما رفعها واقعيًا، حيث قامت الدراسة بتقدير الجهد الضريبي الفعلي

المنفذ، وقياس الفجوة بين الأداء المحقق وحدود ضريبية لكل بلد، حيث استخدمت الدراسة كلا من: تحديد الهيكل الصناعي والتعليم والتجارة كأحد مدخلات الطاقة الضريبية، و خلصت الدراسة الى أنه كلما كان القطاع الصناعي متقدم و له مساهمة أكبر في الانتاج كلما زادت امكانية رفع الطاقة الضريبية، كما اشارت الدراسة الى الأثر الايجابي للتعليم على الطاقة الضريبية فكلما زادت درجة التحصيل العلمي للقوة العاملة كلما زادت القيمة المضافة في الاقتصاد التي يمكن فرض الضرائب عليها، وتوصلت الدراسة الى ان زيادة حجم الواردات يؤثر بشكل طردي على الطاقة الضريبية حيث أن مستوى الواردات لا يرتبط فقط بالسلع المتداولة التي تجذب رسوم الاستيراد ولكن يشير أيضاً إلى اقتصاد مفتوح قادر على المنافسة بما يكفي للانخراط في التجارة الدولية. كما أشارت الدراسة الى أن الآثار السياسية و جودة المؤسسات في اقتصاد ما لها أثر على الجهد الضريبي، وتناولت أن تعظيم الإيرادات الضريبية هو هدف لكافة الدول الا انّ هذا لا ينطبق على الجهد الضريبي فقد بينت الدراسة ان بعض الدول ذات المؤسسات القوية مثل سنغافورة و ايرلندا قد اختارت بذل جهد ضريبي منخفض، بينما يكون هذا الخيار بعيد لبغض الدول وخاصة النامية منها لحاجتها الموارد المالية لدعم التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، توصلت الدراسة الى ان الجهود المبذولة في محاربة الفساد و تعزيز الأمن و النظام القانوني في الدول النامية ترتبط بوجود مستويات جهد ضريبي أعلى.

- دراسة (Murunga, Muriithi & Kiiru,2016) بعنوان "الجهد الضريبي ومحددات

النسب الضريبية في كينيا"، ناقشت هذه الدراسة محددات الجهد الضريبي في كينيا خلال الفترة 1980-2015 من خلال المتغيرات المستقلة التالية: نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي، مساهمة قطاع الخدمات من الناتج المحلي الاجمالي، رصيد الدين الخارجي كنسبة من الناتج المحلي الاجمالي، مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الاجمالي، مساهمة كلا من الصادرات و الواردات في الناتج المحلي الاجمالي و خلصت الى تحديد العوامل ذات الدلالة الاحصائية على الطاقة الضريبية و هي : حصة الفرد من الناتج المحلي الاجمالي (علاقة طردية)، مساهمة قطاع الخدمات من الناتج المحلي الاجمالي (علاقة طردية)، مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الاجمالي (علاقة طردية). اما كلا من : رصيد الدين الخارجي و الصادرات و الواردات كنسبة من الناتج المحلي الاجمالي فقد وجد ان العلاقة عكسية و غير ذات دلالة احصائية، كما خلصت الدراسة الى ان الجهد الضريبي لم يتجاوز 1

و بالتالي هناك امكانية لزيادة الايرادات الضريبية لفرد خزينة الدولة بالإيرادات اللازمة، مع التركيز على تطوير وتطبيق السياسات الضريبية و مراقبة تطبيقها الذي اذا تحقق فانه يضمن زيادة فرص الاستثمار وبالتالي خلق فرص عمل جديدة وزيادة معدل دخل الفرد وهذا من شأنه زيادة الايرادات الضريبية بالنتيجة.

- دراسة (Pal, Goyal & Garg, 2014) بعنوان "لماذا يقل الجهد الضريبي عن الطاقة الضريبية في الولايات الهندية: نهج الحدود العشوائية"، تحاول هذه الورقة قياس الطاقة الضريبية والجهد الضريبي لـ 14 ولاية هندية رئيسية من 1992 إلى 2011 باستخدام تحليل الحدود العشوائية. يساعد استخدام حدود الطاقة الضريبية على تحديد تلك الولايات التي تعمل بالقرب من حدود طاقتها الضريبية والولايات البعيدة عنها ومن اجل ذلك تم تقسيم المتغيرات الى مجموعتين المجموعة الاولى لتقدير الطاقة الضريبية (المتغيرات الاقتصادية و مؤشرات توفر البنية التحتية و المتغيرات الهيكلية والديمغرافية) بينما المجموعة الثانية تشمل المتغيرات التي تؤثر على عدم الكفاءة في إجمالي الإيرادات الضريبية (المتغيرات المالية و المتغيرات الإدارية و الحوكمة و المتغيرات السياسية) حيث تبيّن أن المتغيرات المدرجة لها تأثير متوقع على تحصيل الضرائب للولايات حيث اختلفت الإيرادات الضريبية بشكل إيجابي وملحوظ مع نصيب الفرد من الناتج المحلي (بالقيمة الحقيقية) والذي يعتبر بمثابة قاعدة ضريبية للولايات وفي نفس الوقت أثرت حصة الزراعة سلبيًا على تحصيل الضرائب واقد اثرت المتغيرات السياسية سلبيًا على الكفاءة الضريبية حيث ترغب الاحزاب في زيادة التحويلات المالية للولايات و نستنتج مما سبق وجود تفاوت في الجهد الضريبي عبر الولايات وان هذا التفاوت يتسع مع مرور الوقت واوصت الدراسة بضرورة ان تكون التحويلات المالية للولايات مشروطة لتحسين البنية التحتية مما يساهم في تحسين الكفاءة الضريبية .

- دراسة (Li Jinyan, 2007) بعنوان "التنمية وسياسة الضرائب: دراسة حالة الصين"، اهتمت هذه الدراسة ببحث دور السياسة الضريبية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية والقانونية في الصين، وهدفت الى إظهار دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمارات الأجنبية ، ومن

ثم تقييم أثرها في إبراز اقتصاد السوق الصيني، كما هدفت الى تقييم الدور المحدود للضرائب في الحد من التفاوتات في الدخل الاجتماعي وفي تعزيز السياسات الاجتماعية. وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها أن الحوافز الضريبية قد لعبت دورا أساسيا وهاما خلال السنوات السابقة في عملية التنمية الاقتصادية وقد ظهر ذلك في جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى الصين، وأن السياسة الضريبية كان لها تأثير إيجابي على تطوير قواعد القانون في الصين وأنّ هناك كفاءة واضحة لدى الإدارات الضريبية التي ينادى بها تطبيق الإجراءات القانونية الواردة في القانون الضريبي وأنّ الإجراءات الضريبية تتصف بالشفافية والوضوح، كما يشير الباحث إلى احتمال أن يكون النظام الضريبي المتطور هو الدافع لتطوير سيادة القانون في الصين.

- دراسة (Frey & Feld, 2007) بعنوان "الإمتثال الضريبي نتيجة العقد الضريبي النفسي: دور الحوافز والتنظيم المستجيب"، هدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب وأثر ذلك على الالتزام الضريبي، استنادا الى نظرية الازدحام (crowding theory) ومن خلال مناقشة التأثير غير المتماثل للحوافز السلبية (الردع) و الحوافز الإيجابية (المكافآت) وقد توصلت الدراسة إلى أن للعلاقة التعاقدية التي تنطوي على حقوق وواجبات كل طرف أثر ايجابي على الالتزام الضريبي اذا ما صاحبها المعاملة بالمثل من الطرفين، كما توصلت الى وجود علاقة طردية بين معاملة السلطات الضريبية بشكل ودي لدافعي الضرائب وبين التزامهم الضريبي، بمعنى انه كلما كانت هناك علاقة ايجابية بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب مبنية على الثقة، والاحترام المتبادل كلما ساعد على حل المشاكل والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية بكاملها سواء السلطات الضريبية أو دافعي الضرائب وأنّ استخدام الإيجار في الالتزام الضريبي سيولد ردة فعل عكسية مما يجعل دافع الضريبة يتهرب بطرق مختلفة.

3-2-2 التعقيب على الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة عنها

خلال ما تم التطرق إليه من الدراسات السابقة تبين ما يلي:

1- ناقشت العديد من الدراسات إعادة تقييم الجهد الضريبي في الدول النامية، و بيان دور الضرائب، في تعزيز التنمية الاقتصادية على اعتبارها أداة هامة في التنمية، وبحث العلاقة بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب وأثر ذلك على الالتزام الضريبي.

2- تناولت مجموعة من الدراسات قياس العبء والطاقة والجهد الضريبي في عدد من الدول في إطار شامل يأخذ بعين الاعتبار التأثيرات والانعكاسات المرتبطة بها، مثل العوامل الاقتصادية والاجتماعية وعوامل أخرى التي اعتقد الباحثون أنها الأكثر تأثيراً في الطاقة الضريبية وذلك من خلال استخدام بيانات خليطة Pool Data لهذه العوامل في فترة زمنية محددة لمجموعة من الدول التي شملت الدولة موضع البحث بالإضافة الى مجموعة من الدول المتقاربة معها في الخصائص الاقتصادية لغرض التوصل الى أكثر العوامل التي تحدد مستوى الاجهاد الضريبي الكلي لهذه الدول، أو من خلال استخدام بيانات سلاسل زمنية Time Sseries Data لمحددات مختارة خاصة بالبيئة الاقتصادية للبلد موضع الدراسة.

3- أكدت كافة الدراسات السابقة على ضرورة إتباع الاساليب العملية و الإحصائية لتقدير العبء الضريبي الأمثل للدولة، وذلك بهدف الوصول إلى تحصيل أكبر قدر من الإيرادات المحلية من خلال الضرائب دون التأثير على توجهات دافعي الضرائب نحو الادخار أو الإستثمار ودون المساس بحياتهم الاقتصادية.

و تتميز هذه الدراسة عن غيرها فيما يلي:

1- كونها الدراسة الأولى حسب علم الباحثة التي تختص بمناقشة الطاقة الضريبية في فلسطين وأبرز المحددات المؤثرة فيها.

2- تستخدم هذه الدراسة بيانات تاريخية خاصة بالبيئة الفلسطينية لتطوير نموذج قياسي لتقدير الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين.

3- تجمع هذه الدراسة بين استخدام الاساليب الحسابية و القياسية المختلفة و الأسلوب التحليلي لإبراز واقع الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين.

4- تسلط هذه الدراسة الضوء على أبرز المحددات التي تؤثر على الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين، بالإضافة الى قياس مستوى الاجهاد الضريبي الكلي في فلسطين مما يسهم في

تقديم توصيات لصناع القرار حول رفع كفاءة النظام الضريبي الحالي، وامكانية فرض انواع جديدة من الضرائب.

الفصل الثالث: منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)

1-3 منهجية الدراسة

يمكن تقسيم هذه الدراسة من حيث المنهج العلمي المستخدم الى قسمين: حيث تم في القسم الأول المتمثل في الإطار النظري استخدام المنهج الوصفي لمناقشة النظام الضريبي في فلسطين وأدوات تقييمه، كون هذا المنهج يقوم على وصف خصائص ظاهرة معينة، وجمع المعلومات الخاصة بها، حيث يتطلب ذلك عدم التحيز في وصف الظاهرة او الحالة، كونه أسلوب يعتمد على وصف الظاهرة بشكل دقيق من خلال دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويعبر عنها تعبيراً كيفياً أو تعبيراً كمياً(قواسمة وآخرون،2017).

كما وتم في القسم الثاني استخدام الأساليب الحسابية و القياسية المختلفة لإحتساب مؤشرات العبء الضريبي و الطاقة الضريبية بوصفها أدوات لتقييم النظام الضريبي و مقارنة فلسطين مع الدول النامية الأخرى ومع غيرها من الدول المتقاربة في خصائص الإقتصاد، بالإضافة الى الاستناد على المنهج التحليلي لبناء نموذج قياسي مناسب لتحديد أهم العوامل المؤثرة في الطاقة الضريبية الكلية، و استخدام هذا النموذج لإحتساب كلا من الطاقة الضريبية و الجهد الضريبي وبالتالي تقييم واقع السياسة الضريبية في فلسطين خلال الفترة (1996- 2018) بالاعتماد على هذا النموذج.

2-3 أساليب جمع ومعالجة البيانات

اعتمدت الباحثة في إعداد هذه الدراسة على المصادر الثانوية للبيانات لمعالجة الإطار النظري وذلك من خلال مراجعة الكتب و المراجع العربية و الأجنبية ذات العلاقة، و الأبحاث والرسائل

الجامعية، ومراجعة العديد من المجالات العلمية المحكّمة، والمقالات المتخصصة التي تناولت موضوع الدراسة، بالإضافة إلى المطالعة والبحث في مواقع الانترنت المختلفة.

كما واعتمدت على المصادر الأولية من خلال الإحصائيات المتاحة لدى وزارة المالية الفلسطينية، بالإضافة الى التقارير السنوية المتاحة على الموقع الالكتروني الخاص بوزارة المالية، و المشاهدات والبيانات المتوفرة على موقع سلطة النقد الفلسطينية، و الإحصائيات المثبتة على موقع الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني و ذلك لجمع بيانات من نوع سلاسل زمنية Time series data كمية quantitative ونوعية qualitative (Dummy) سنوية خاصة بالبيئة الفلسطينية خلال الفترة (1996-2018)، ومعالجة هذه البيانات باستخدام الأساليب الحسابية والقياسية المختلفة للتوصل الى احتساب قيم مؤشرات كلا من: العبء الضريبي، و الطاقة الضريبية، بالإضافة الى معالجة هذه البيانات باستخدام الأسلوب الإحصائي التحليلي للتوصل الى نموذج قياسي مناسب لتقدير مؤشر الطاقة الضريبية والجهد الضريبي واستخدامها لتقييم النظام الضريبي الفلسطيني للفترة (1996-2018)، بواسطة برنامج الحزم الإحصائية SPSS بعد إدخالها الى جهاز الحاسب الآلي و ترميزها حيث تم ما يلي:

- 1- احتساب كل من العبء الضريبي والطاقة الضريبية باعتبارها أدوات لتقييم النظام الضريبي في فلسطين ومقارنتها مع مستوى العبء الضريبي والطاقة الضريبية في الدول النامية.
- 2- استخدام أساليب التحليل المقارن لمقارنة مستويات العبء الضريبي الكلي و الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين مع مجموعة من الدول المشابهة لفلسطين في الظروف الاقتصادية.
- 1- إجراء التحليل المبني على السلاسل الزمنية لبناء نموذج قياسي مناسب لتحديد أهم العوامل المؤثرة في الطاقة الضريبية في فلسطين، و تطبيق هذا النموذج لاحتساب الطاقة الضريبية اسوة بالنموذج: $Y=C+C1X1+C2X2+C3X3+.....+Cn Xn$ (باش وكاظم، 2006)
- 2- اختبار الفرضيات بعدة اساليب اهمها :-
 - استخدام تحليل الانحدار الخطي الأحادي و المتعدد.
 - استخدام اختبار One Way Anova لفحص مدى ملائمة النموذج لتفسير الطاقة الضريبية.
 - استخدام F_significant لاختبار مدى تأثير تباين المتغيرات المستقلة مجتمعة على تباين المتغير التابع.

- استخدام T_test لاختبار مدى تأثير كل عامل مستقل على العامل التابع على حدا.
- استخدام Durbin Watson –test للتحقق من عدم وجود مشكلة الارتباط التسلسلي.
- 3- احتساب الجهد الضريبي بالاعتماد على الطاقة الضريبية المقدرة خلال فترة الدراسة كأداة لتقييم النظام الضريبي في فلسطين.

3-3 تصميم الدراسة

انطلاقاً من أهداف الدراسة وانسجاماً مع منهجيتها يمكن تقسيم تصميم هذه الدراسة الى قسمين: حيث يعتمد القسم الأول على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام الأساليب الحسابية و القياسية المختلفة لاحتساب كل من العبء الضريبي و الطاقة الضريبية في فلسطين خلال الفترة (1996 - 2018) ، و مقارنة هذه المؤشرات مع المعدل العام للعبء الضريبي و الطاقة الضريبية للدول النامية ومن ثم مع مجموعة من الدول المشابهة لفلسطين من حيث الظروف الاقتصادية، ولأغراض اختيار هذه المجموعة من الدول المقاربة لفلسطين في حجمها ودرجة تطورها الاقتصادي. تم اعتماد مؤشر نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي كأداة للإشارة الى هذا التقارب، اسوة ب دراسة (المجالي , 2016)، ودراسة (البشائرة , 2007)، ودراسة (Piancastelli & Thirwall, 2019) ، و دراسة (Boukbech& Bouselhami& Ezzahid ,2018)، حيث تم احتساب متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي في فلسطين للفترة (1996- 2018) حيث وجد \$2110 ، ومن ثم أخذ مجموعة وعددها (17) من الدول التي يتراوح متوسط حصة الفرد من الناتج المحلي الاجمالي فيها من \$1110 الى \$3110 (بناء على توفر البيانات) (الجدول (5-1) في الملحق).

كما استندت الباحثة الى تحليل الانحدار الخطي الاحادي Single Linear Regression Analysis لاختبار وجود أثر لتطبيق التشريعات الضريبية الفلسطينية على العبء الضريبي الكلي والطاقة الضريبية الكلية.

اما القسم الثاني من الدراسة فقد تضمن استخدام الأساليب التحليلية الإحصائية لتحديد المعاملات الدالة إحصائياً في تفسير الطاقة الضريبية في فلسطين و بناء نموذج قياسي مناسب لتقدير الطاقة الضريبية ليكون اساساً لقياس مستوى الاجهاد الضريبي الكلي في فلسطين خلال فترة الدراسة بالاعتماد على مجموعة المتغيرات التالية:

أولاً: المتغيرات المستقلة وهي:

1- هيكل الناتج المحلي الإجمالي في فلسطين و يمثل نسبة مساهمة القطاعات الاقتصادية المختلفة من الناتج المحلي الإجمالي: ناقشت الأدبيات السابقة تأثير هيكل الناتج المحلي الاجمالي في دولة ما على واقع الطاقة الضريبية في هذه الدولة، فالدول التي تعتمد بشكل كبير على الزراعة (أي مساهمة قطاع الزراعة من الناتج المحلي الاجمالي فيها مرتفعة) يُفترض أن يكون مستوى الطاقة الضريبية فيها منخفض، أي انه يُفترض وجود علاقة عكسية بين مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الاجمالي والطاقة الضريبية وذلك كون الدول التي تعتمد على الزراعة غالباً ما تتصف ببيئة اقتصادية بدائية ينخفض فيها معدل الطلب بشكل عام، كما ينخفض فيها معدل الدخل، بالإضافة الى عدم مسك هذا القطاع دفاتر نظامية يمكن من خلالها الاطلاع على ما يتم تحقيقه من دخل بصورة دقيقة مما يعكس صعوبة اخضاع هذا القطاع للضريبة، علاوة على ان معظم الدول وخاصة النامية منها تمنح قطاع الزراعة اعفاءات ضريبية واسعة للمحافظة عليه أو لمحاولة تحقيق الأمن الغذائي في الدولة. أما الدول التي تعتمد على الصناعة فيُفترض أن يكون معدل الطاقة الضريبية فيها مرتفع، أي انه يُفترض وجود علاقة طردية بين مساهمة قطاع الصناعة في الناتج المحلي الاجمالي و الطاقة الضريبية، ويعود ذلك إلى أن جزءاً من الإنتاج الصناعي يتم لغايات التصدير وهذا ما يُساهم في زيادة دخول الشركات المستفيدة من هذا النشاط، الامر الذي يزيد الضرائب المستحقة على هذه الدخول والأرباح وخاصة ان هذه الشركات تحتفظ بدفاتر محاسبية منتظمة مما يسهل إخضاعها للضرائب، بالإضافة الى أن طبيعة هذا القطاع تساهم في فرض ضريبة مرتفعة نسبياً الامر الذي يؤثر بالإيجاب على الطاقة الضريبية. هذا و يُفترض وجود علاقة طردية بين مساهمة كلا من قطاع الخدمات و قطاع الانشاءات و قطاع التجارة في الناتج المحلي الاجمالي والطاقة الضريبية حيث ان نمو هذه القطاعات في دولة ما يدل على وجود تنمية اقتصادية و اجتماعية، علاوة على ان هذه القطاعات يُفرض عليها نسب مرتفعة من الضرائب مما ينعكس بشكل ايجابي على الطاقة الضريبية (البشايرة، 2007) و (ملكوي و ابو حمور، 1999).

2- الانفتاح الاقتصادي ممثلاً بمجموع الصادرات والواردات الى (مقسوماً على) الناتج المحلي الاجمالي، وسيتم الرمز لهذا المتغير بالرمز OPENNESS : يُؤثر الانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي في دولة ما على الطاقة الضريبية في تلك الدولة، و يُفترض وجود علاقة

طردية بين الانفتاح الاقتصادي و الطاقة الضريبية حيث ان ارتفاع درجة الانفتاح الاقتصادي إما يدل على ارتفاع الصادرات وما يصاحب ذلك من نمو في الانتاج المحلي و بالتالي زيادة إيرادات ضريبة الدخل و المبيعات، أو يدل على ارتفاع الواردات و هو بدوره مؤشر على ارتفاع الطلب كنتيجة لارتفاع الدخل مثلا وبالتالي ارتفاع حصيلة الضرائب بنوعها المباشرة و غير المباشرة، أو ارتفاع الصادرات و الواردات معا. (صافي 2015) و(البشايرة، 2007).

3- نسبة المساعدات و المنح الخارجية من اجمالي إيرادات الخزينة الفلسطينية (ويتم احتسابها بقسمة قيمة المساعدات و المنح الخارجية في مدة ما على جمالي الإيرادات)، وسيتم الرمز لهذا المتغير بالرمز AIDS: يُفترض وجود علاقة عكسية بين مدى اعتماد الدولة على المساعدات و المنح الخارجية و الطاقة الضريبية، حيث ان ارتفاع اعتماد الدولة على المنح و المساعدات الخارجية يدل على وجود عجز في الموازنة بالإضافة الى قلة موارد التمويل الداخلي للدولة مما يؤثر سلبا على الطاقة الضريبية (Boukbech, Bousselhami & Ezzahid, 2018).

4- نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي، وسيتم الرمز لهذا المتغير بالرمز GDPPerCap : يُفترض وجود علاقة طردية بين نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي و الطاقة الضريبية حيث ان زيادة نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي يؤثر على زيادة قدرته على دفع الضرائب دون المساس بحد الكفاف لديه (Boukbech, Bousselhami & Ezzahid, 2018).

5- وجود تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة، وسيتم الرمز لهذا المتغير بالرمز PalTaxLaw : ان وجود تشريعات ضريبية مناسبة تخلص من التعقيد و تراعي خصوصية البيئة الفلسطينية و تخدم الأهداف الاقتصادية للدولة يفترض أن تؤثر ايجابا على الطاقة الضريبية (صافي، 2015). ويمثل هذا المتغير (النوعي) وجود تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة والتي ترتبط بالضرائب المباشرة / ضريبة الدخل تحديدا، حيث تم اقرارها في عام 2004، و دخلت حيز التنفيذ منذ بداية العام 2005.

ولأغراض اختيار المتغيرات المتعلقة بالعامل المفسر " هيكل الناتج المحلي الإجمالي " تم تتبع القطاعات الاقتصادية الأكثر مساهمة في الناتج المحلي الإجمالي من خلال إعداد الجدول (5-2) في

الملحق، الذي يُظهر مساهمة القطاعات الاقتصادية المختلفة في الناتج المحلي الإجمالي خلال فترة الدراسة، حيث تم احتساب نسبة القيمة المضافة لكل قطاع (نسبة مساهمة كل قطاع في الناتج المحلي الإجمالي) من خلال قسمة ناتج كل قطاع اقتصادي على حده في سنة معينة على الناتج المحلي الإجمالي في تلك السنة وتكرار ذلك لكل سنوات الدراسة ومن ثم احتساب متوسط (معدل) نسبة القيمة المضافة لكل قطاع كما يظهر الملخص في الجدول (1-3) أدناه.

جدول (1-3): متوسط مساهمة القطاعات الاقتصادية المختلفة من الناتج المحلي الإجمالي (بالأسعار الجارية) خلال سنوات الدراسة.

مساهمة قطاع الزراعة	مساهمة قطاع الخدمات المنزلية %	مساهمة قطاع الخدمات %	مساهمة قطاع المعلومات والاتصالات %	مساهمة قطاع الأنشطة المالية والتأمين %	مساهمة قطاع النقل والتخزين %	مساهمة قطاع التجارة %	مساهمة قطاع الانشاءات %	مساهمة قطاع الصناعات التحويلية بما فيها التعدين واستغلال المحاجر %	المتوسط
6.658	0.098	22.100	3.981	3.781	2.401	14.428	6.182	12.219	

المصدر: موقع سلطة النقد الفلسطينية+ احتساب الباحثة.

وقد اختارت الباحثة اعتماد القطاعات الاقتصادية الأكثر تأثيراً في هيكل الناتج المحلي الإجمالي GDP والتي تزيد نسبة مساهمتها في الناتج المحلي الإجمالي عن 5% وهي: الصناعات التحويلية بما فيها التعدين واستغلال المحاجر وتم الرمز لها بالرمز MINDUSTRY ، الخدمات وتم الرمز لها بالرمز SERV، التجارة وتم الرمز لها بالرمز TRAD ، الانشاءات وتم الرمز لها بالرمز CONST، الزراعة (وتشمل قطاع صيد الاسماك) وتم الرمز لها بالرمز AGRI.

بالاستناد الى المناقشة أعلاه و الى المتغيرات المستقلة التي تم اختيارها يلخص الجدول (2-3) أدناه توصيف هذه المتغيرات، وطريقة قياس كلا منها، بالضافة الى توثيق الأدبيات السابقة التي تم الاسترشاد بها لاعتماد كل متغير.

جدول (2-3): ملخص متغيرات الدراسة، وطريقة قياسها، بالاعتماد على الدراسات السابقة.

المتغير	الرمز	طريقة القياس	الدراسات السابقة
مساهمة قطاع الصناعات التحويلية بما فيها التعدين و استغلال المحاجر في الناتج المحلي الاجمالي	MINDUSTRY	سلسلة زمنية سنوية كمية لمساهمة قطاع الصناعات التحويلة بما فيها التعدين و استغلال المحاجر من الناتج المحلي الاجمالي (ناتج قطاع الصناعات التحويلية و التعدين / الناتج المحلي الاجمالي)	البشاييرة 2007، الأحد وسليم 2008، عباس وباش 2018 Piancastelli&Thirwall2019
مساهمة قطاع الخدمات في الناتج المحلي الاجمالي	SEVR	سلسلة زمنية سنوية كمية لمساهمة قطاع الخدمات من الناتج المحلي الاجمالي (ناتج قطاع الخدمات/ الناتج المحلي الاجمالي)	Amoh2019،البشاييرة 2007، الأحد وسليم 2008، عباس وباش 2018 Piancastelli&Thirwall2019
مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الاجمالي	TRAD	سلسلة زمنية سنوية كمية لمساهمة قطاع التجارة (تجارة التجزئة و تجارة الجملة) من الناتج المحلي الاجمالي (ناتج قطاع التجارة/ الناتج المحلي الاجمالي)	Le & Moreno-Dodson&Bayraktar2012،(الأحد و سليم،2008)
مساهمة قطاع الإنشاءات في الناتج المحلي الاجمالي	CONST	سلسلة زمنية سنوية كمية لمساهمة قطاع الإنشاءات من الناتج المحلي الاجمالي (ناتج قطاع الإنشاءات/ الناتج المحلي الاجمالي)	البشاييرة،2007
مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الاجمالي	AGRI	سلسلة زمنية سنوية كمية لمساهمة قطاع الزراعة من الناتج المحلي الاجمالي (ناتج قطاع الزراعة/ الناتج المحلي الاجمالي)	Atsan2017،البشاييرة 2007، المجالي 2016، عباس وباش 2018 Amoh2019· Boukbech & BousseIhami & Ezzahid 2018·Piancastelli&Thirwall2019·Le & Moreno-Dodson&Bayraktar2012·
الافتتاح الاقتصادي	OPENNESS	سلسلة زمنية سنوية كمية لمجموع الصادرات و الواردات الى الناتج المحلي الاجمالي	Boukbech & BousseIhami & Ezzahid 2018·Piancastelli&Thirwall2019·
نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي	GDPPerCap	سلسلة زمنية كمية لنصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي	Amoh2019· Atsan2017،المجالي 2016، عباس وباش 2018 Boukbech & BousseIhami & Ezzahid 2018·Piancastelli&Thirwall2019·Le & Moreno-Dodson&Bayraktar2012·
نسبة المساعدات و المنح الخارجية من اجمالي الإيرادات	AIDS	سلسلة زمنية كمية لنسبة المساعدات و المنح الخارجية الى الناتج المحلي الاجمالي	Boukbech & BousseIhami & Ezzahid 2018·
وجود تشريعات ضريبية فلسطينية	PalTaxLaw	سلسلة زمنية نوعية لوجود تشريعات ضريبية فلسطينية (1 "يوجد تشريعات ضريبية فلسطينية"، 0 "فلسطينية"، "تشريعات ضريبية أخرى"	

المصدر: اعداد الباحثة

ثانياً: المتغير التابع: العبء الضريبي الكلي (TB) والذي تم الحصول عليه وفق المعادلة (2)-
(1) في الفصل الثاني من هذه الدراسة من خلال قسمة مجموع الإيرادات الضريبية على الناتج المحلي الإجمالي، حيث يمثل العبء الضريبي الأساس لاحتساب الطاقة الضريبية التي هي العبء الضريبي الأمثل (المعياري) لبلد ما أو اقتصاد ما.
كما تم في نهاية القسم الثاني من الدراسة احتساب الجهد الضريبي الكلي في فلسطين بالاستناد على الطاقة الضريبية التي تم احتسابها من خلال تطبيق نموذج الدراسة الذي تم التوصل إليه باستخدام الأساليب التحليلية.

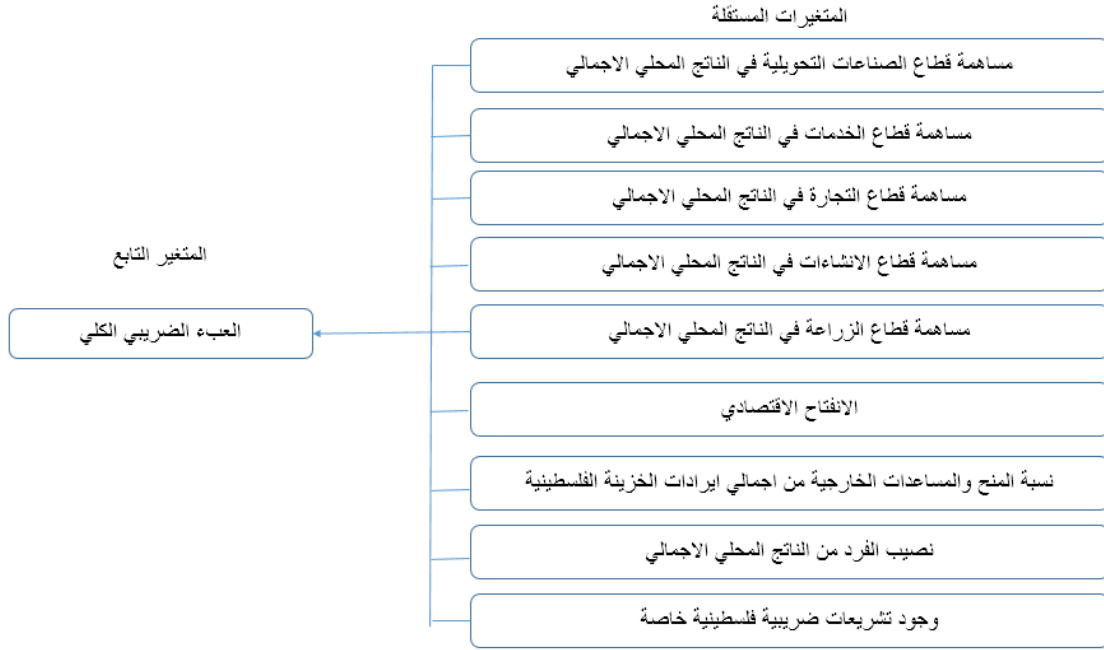
3-4 نموذج الدراسة

تم الاعتماد في الجزء الأول من الدراسة على كلا من: إجمالي الإيرادات الضريبية (TR) Total Revenues، والناتج المحلي الإجمالي GDP، و الناتج القومي الإجمالي GNP في فلسطين خلال الفترة (1996 - 2018) بهدف احتساب كلا من العبء الضريبي و الطاقة الضريبية من خلال المعادلات (1-2 و 2-2) التي تم تناولها في الاطار النظري سابقا، بالإضافة الى الاعتماد على إجمالي الإيرادات الضريبية (TR) ، والناتج المحلي الإجمالي GDP لمجموعة الدول المشابهة لفلسطين في الظروف الاقتصادية خلال الفترة ذاتها لأغراض احتساب العبء الضريبي و الطاقة الضريبية المعيارية لهذه الدول.

أما لغرض بناء النموذج القياسي لا يراز محددات للطاقة الضريبية الكلية في فلسطين، فقد تم الاعتماد على العبء الضريبي الكلي TB كمتغير تابع والمتغيرات المستقلة المتمثلة في: (مساهمة قطاع الصناعات التحويلة بما فيها التعدين في الناتج المحلي الإجمالي MINDUSTRY، و مساهمة قطاع الانشاءات في الناتج المحلي الإجمالي CONST، و مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الإجمالي TRAD، مساهمة قطاع الخدمات في الناتج المحلي الإجمالي SERV، و مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الإجمالي AGRI، والانفتاح الاقتصادي OPENNESS، ونسبة المساعدات و المنح الخارجية من إجمالي الإيرادات AIDS، و نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي GDPPerCap، و وجود التشريعات الضريبية الفلسطينية PalTaxLaw)، وصولاً الى أفضل نموذج لمعادلة خط الانحدار عبر تحليل بيانات عينة البحث إحصائياً، ويبين الجدول (3-5) في الملحق بيانات المتغير التابع و المتغيرات المستقلة المختلفة.

هذا و يبين الرسم أدناه تصميم نموذج الدراسة :

رسم توضيحي (1-3): نموذج الدراسة.



المصدر: إعداد الباحثة

3-5 إجراءات الدراسة

لأغراض تحقيق هدف الدراسة في مناقشة الطاقة الضريبية و أهم العوامل المؤثرة فيها كأداة لتقييم النظام الضريبي، تم تنفيذ الخطوات الآتية:

- 1- مراجعة الدراسات والأدبيات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة.
- 2- جمع البيانات ومراجعة الاحصائيات و التقارير السنوية لدى كلا من : وزارة المالية الفلسطينية، و سلطة النقد الفلسطينية، و الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني وقاعدة بيانات البنك الدولي.
- 3- استخدام الأساليب الحسابية و القياسية لاحتساب مؤشرات العبء الضريبي و الطاقة الضريبية في فلسطين بالإضافة الى مناقشة هذه المؤشرات بالمقارنة مع المعدل العام لهذه المؤشرات في الدول النامية وفي مجموعة من الدول المشابهة لفلسطين في الظروف الاقتصادية، بالإضافة الى استخدام تحليل الانحدار الخطي الأحادي لمعرفة أثر تطبيق التشريعات الضريبية الفلسطينية على العبء الضريبي و الطاقة الضريبية.

- 4- ترميز البيانات التي تم جمعها وتفرغها على برنامج التحليل الاحصائي SPSS .
- 5- إجراء المعالجات الإحصائية لاختبار فرضيات الدراسة والإجابة عن تساؤلات الدراسة وصولاً الى تحديد أهم العوامل المؤثرة في الطاقة الضريبية في فلسطين .
- 6- مقارنة نتائج الدراسة الحالية مع نتائج الدراسات السابقة للتعرف على أوجه الاختلاف والتشابه بين نتيجة الدراسة الحالية ونتائج الدراسات السابقة.
- 7- بناء على النتائج تم صياغة مجموعة من التوصيات التي من الممكن أن تساهم في تحقيق رفع مستوى الإيرادات الضريبية الى الحدود القصوى دون إجهاد المكلفين ضريبياً.

الفصل الرابع: تحليل بيانات الدراسة و اختبار فرضياتها

1-4 تحليل و اختبار مجموعة الفرضيات المرتبطة بالعبء الضريبي الكلي:

بناء على الخلفية المفاهيمية التي تم تطويرها في الاطار النظري من هذه الدراسة سيتم في هذا القسم من الدراسة احتساب مستوى العبء الضريبي في فلسطين خلال الفترة (1996- 2018) ومقارنته مع معدل العبء الضريبي للدول النامية ولمجموعة من الدول المشابهة لفلسطين من حيث الظروف الاقتصادية. بما ينسجم مع أهداف هذه الدراسة، ومن ثم اختبار أثر تطبيق التشريعات الضريبية الفلسطينية عليه.

للإجابة عن سؤال الدراسة الفرعي الأول من مجموعة الاسئلة الرئيسية الاولى: ما موقع العبء الضريبي الكلي في فلسطين بالمقارنة مع الدول النامية؟

قامت الباحثة بتطوير الفرضية الفرعية الاولى من مجموعة الفرضيات المرتبطة بالعبء الضريبي الكلي وهي: مستوى العبء الضريبي الكلي في فلسطين مرتفع نسبياً بالمقارنة مع الدول النامية الأخرى.

وبهدف اختبار هذه الفرضية تم احتساب العبء الضريبي الكلي في فلسطين من خلال قسمة الإيرادات الضريبية الكلية على الناتج المحلي الاجمالي بالاستناد على المعادلة (1-2) التي تم تناولها في الفصل الثاني من الدراسة كما يوضح الجدول (4-5) في الملحق ووفق ما يلخص الجدول (1-4) أدناه.

جدول (4-1): العبء الضريبي في الفترة الواقعة ما بين (1996-2018).

السنة	العبء الضريبي %	السنة	العبء الضريبي %
1996	6.095	2008	4.088
1997	5.665	2009	4.148
1998	5.595	2010	4.925
1999	5.802	2011	4.607
2000	5.587	2012	4.284
2001	4.571	2013	4.787
2002	3.965	2014	4.750
2003	4.209	2015	4.787
2004	4.412	2016	4.663
معدل العبء الضريبي قبل التشريعات الضريبية الفلسطينية	5.099	2017	5.234
2005	4.781	2018	5.735
2006	4.501	معدل العبء الضريبي بعد فرض التشريعات الضريبية الفلسطينية	4.751
2007	3.669	المعدل العام	4.822

المصدر: وزارة المالية الفلسطينية+ الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني+ احتساب الباحثة.

يتضح من خلال الجدول (4-1) السابق ان المعدل العام للعبء الضريبي في فلسطين خلال الفترة الواقعة ما بين (1996-2018) بلغ 4.822%، مما يشير الى قلة الايرادات الضريبية الى الناتج المحلي الاجمالي أو نمو الايرادات الضريبية بمعدلات تقل عن معدلات نمو الناتج المحلي الاجمالي.

وبالرجوع الى قراءات البنك الدولي التي تشير الى ان معدل العبء الضريبي في الدول المتقدمة تتراوح ما بين (25% - 30%)، في حين تتراوح ما بين (15% الى 19%) في الدول النامية (صافي، 2015)، نستطيع القول بأن العبء الضريبي في فلسطين قليل مما هذا يدل على أن الحصيلة الضريبية بشكل عام لا تزال تؤدي دور متواضع في تمويل خزينة السلطة الفلسطينية، وهذا يُفسر من وجهة نظر الباحثة اما بتواضع الوعاء الضريبي المتاح لتمويل خزينة السلطة الفلسطينية أو بارتفاع معدلات التهرب الضريبي وخاصة في ضوء تعدد التشريعات التي حاولت السلطة فرضها و تعديلها منذ قدومها عام 1994 وإلزامية دفع الضريبة، وخاصة ضريبة الدخل التي يتم اقتطاعها مباشرة من عدد كبير من

المكلفين الأفراد. وعليه يتم رفض الفرضية الفرعية الاولى من مجموعة فرضيات العبء الضريبي حيث وجد ان مستوى العبء الضريبي الكلي في فلسطين منخفض بالمقارنة مع الدول النامية الاخرى.

وللإجابة عن السؤال الفرعي الثاني من مجموعة الاسئلة الرئيسية الأولى: ما موقع العبء

الضريبي الكلي في فلسطين بالمقارنة مع الدول ذات الظروف الاقتصادية المشابهة؟

قامت الباحثة بتطوير الفرضية الفرعية الثانية من مجموعة الفرضيات المرتبطة بالعبء الضريبي: مستوى العبء الضريبي الكلي في فلسطين ينسجم مع مستوى العبء الضريبي للبلدان ذات الظروف الاقتصادية المشابهة. وبهدف اختبار هذه الفرضية تم مقارنة العبء الضريبي في فلسطين مع العبء الضريبي لمجموعة الدول القريبة منها من ناحية الظروف الاقتصادية (والتي تم تحديدها بناء على الآلية التي تم شرحها في الفصل السابق من الدراسة)، فقد تم الاستعانة بقاعدة بيانات البنك الدولي لتحديد اجمالي الإيرادات الضريبية و الناتج المحلي الإجمالي لكل دولة في كل سنة من سنوات الدراسة، و من ثم احتساب العبء الضريبي لكل سنة من خلال قسمة الإيرادات الضريبية على الناتج المحلي الإجمالي لكل سنة، ومن ثم احتساب متوسط العبء لكل دولة خلال هذه الفترة حيث كما يظهر الجدول (2-4) أدناه، حيث يبدو واضحا الانخفاض الملموس لمؤشر العبء الضريبي في فلسطين بالمقارنة مع دول العينة بالرغم من تقارب هذه الدول في البيئة الاقتصادية، حيث تراوح معدل مؤشر العبء الضريبي لهذه الدول من 9.94 في الهند الى 21.61 في المغرب، و قد بلغ 14.31 و 18.28 في كل مصر و الأردن على الترتيب و هي دول عربية مجاورة، بينما لم يتجاوز العبء الضريبي في فلسطين حاجز 5% (بالمعدل)، مما يشير الى التدني الملموس في نسبة الإيرادات الضريبية الكلية بالنسبة الى الناتج المحلي الإجمالي في فلسطين بالمقارنة مع هذه الدول. وعليه يمكن رفض الفرضية انفة الذكر (الفرضية الفرعية الثانية من مجموعة الفرضيات المرتبطة بالعبء الضريبي) مما يعني ان " مستوى العبء الضريبي الكلي في فلسطين لا ينسجم مع مستوى العبء الضريبي للبلدان ذات الظروف الاقتصادية المشابهة بل هو أقل منها بفارق ملموس".

جدول (4-2) : مستوى العبء الضريبي النسبي في مجموعة من الدول خلال الفترة 1996 الى 2018 ومتوسط العبء الضريبي لكل دولة خلال هذه الفترة.

السنة	زامبيا	الهند	نيكاراغوا	مولدوفا	بوتان	الفلبين	فلسطين	مصر	منغوليا	إندونيسيا	أوكرانيا	سري لانكا	المغرب	جورجيا	غواتيمالا	السلفادور	الأردن
1996	16.1	9.2	9.5	12.1	7.5	16.9	6.1	17.5	9.6	14.2	17	19.4	8.3	8.5		21.7	
1997	16.1	9	10.6	18.3	6.5	17	5.67	16	10.6	16	16	19.4	8.3	8.7		19.1	
1998	16.2	8.1	11	18.1	8	14.1	5.6		8.4	15	14.5	19.2	7.2	9.4	9.9	18.1	
1999	17	8.6	10.7	15.1	7	13.3	5.8		9.8	13	16.3	19.9	7.9	10.2	10.4	18.1	
2000	8.8	8.8	10.6	14.7	10	12.8	5.59		13.9	14.1	14.5	14.5	7.7	10.1	10.6	19	
2001	16.5	8.1	9.8	12.2	8.5	12.7	4.57		14.7	11.6	12.1	14.6	7.4	10.9	13.3	18.7	
2002	15.4	8.7	10.4	12.9	9.2	12.1	3.97		13.4	11.8	13.1	14	19.1	11.9	12.1	17.5	
2003	14.9	9.1	11.7	14.7	9.4	12.1	4.21		18	12.4	13.7	12.7	7	11.7	12.7	18.2	
2004	15.3	9.6	12.2	16.4	7.7	11.8	4.41		13.8	12.3	13.5	19	9.9	11.6	12.7	21	
2005	14.8	10.1	12.9	18.5	8.3	12.4	4.8		14.1	17.1	13.7	21	12.1	11.2	14.5	24.4	
2006	13.7	11.1	13.7	19.6	9	13.7	4.5		28.7	17.8	14.6	21.5	15.4	11.9	15.7	24.6	
2007	14.1	12.1	13.9	20.6	7.5	13.5	3.7		23.5	15.3	16.5	23.9	17.7	12.1	16.7	24.7	
2008	13.3	11	13.2	20.4	8.4	13.6	4.1		21.7	15.3	17.9	26.5	23.8	11.3	17.1	17.5	
2009	11.7	9.8	13.1	17.7	9.2	12.2	4.1		16.5	11.1	16.4	23.5	23.1	10.3	15	16.9	
2010	12.8	10.4	13.7	15.2	13.1	12.1	4.9		19.6	10.5	15.6	22.8	22.1	10.4	15.8	15.9	
2011	14.7	10.2	14.5	15.2	13.5	12.4	4.6		18.5	11.2	18.5	23.3	23.8	10.8	15.3	14.9	
2012	14.9	10.8	15	15.6	14.7	12.9	4.3		15.3	11.4	18.3	23.9	24.1	10.8	16.2	15.3	
2013	14.3	11	15.5	15.5	14.4	13.3	4.8		15.7	11.3	17.6	22.3	23.4	10.9	17.1	15.3	
2014	15.8	10	16.6	16.6	15.3	13.2	4.8		12.9	10.8	17.3	22	23.5	10.8	16.7	15.8	
2015	14.4	10.6	15.6	16.4	12.8	13.6	4.8		12.5	10.8	20.5	21.2	23.8	10.2	16.8	15.2	
2016	13.4	11.1	16.2	16.2	12.5	13.7	4.7		11.3	10.3	19.6	22.2	23.5	10.4	17.4	15.3	
2017	15.2	11.2	16.5	17.4	12	14.2	5.2		13.6	9.9	20	21.8	23.8	17.8	15	15	
2018						5.7											
متوسط العبء الضريبي للدولة	14.12	9.94	12.96	16.34	10.11	13.36	4.82	14.31	15.38	12.23	16.44	13.23	21.61	16.67	10.67	14.69	18.28

المصدر: قاعدة بيانات البنك الدولي + الباحثة.

استنادا الى الجدول (4-1) السابق ، نلاحظ ان المعدل العام للعبء الضريبي قبل فرض التشريعات الضريبية الفلسطينية قد بلغ 5.099% بينما انخفض في فترة التشريعات الفلسطينية الى 4.751% وهو ما يعكس محاولات السلطة الفلسطينية تخفيف العبء الضريبي عن كاهل المكلفين الفلسطينيين بالرغم من شح الموارد المتاحة لديها و حاجتها الماسة الى التمويل الذاتي و تقليل الاعتماد على الدول المانحة، هذا و كان مؤشر العبء الضريبي في أدنى مستوى له في العامين 2002 و 2007 على التوالي، بينما كان في أعلى مستوياته في العامين 1996 و 2018. وبهدف الاجابة عن سؤال الدراسة الفرعي الثالث من المجموعة الرئيسية الاولى لأسئلة الدراسة: ما مدى تأثير العبء الضريبي الكلي في فلسطين باستحداث وتطوير تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة؟ تم تطوير الفرضية الفرعية الثالثة من مجموعة الفرضيات المرتبطة بالعبء الضريبي: لا يوجد أثر دال إحصائيا لاستحداث وتطوير تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة على مستوى العبء الضريبي الكلي. ولأغراض اختبار الفرضية أنفة الذكر قامت الباحثة بعمل تحليل الانحدار الخطي الاحادي Single Linear Regression Analysis للمتغير التابع " العبء الضريبي الكلي" والذي تم

احتسابه كما وفق الشرح أنف الذكر وكما يوضح الجدول (4-5) في الملحق ، و المتغير المستقل " وجود تشريعات ضريبية فلسطينية وتم الرمز لها بالرمز PalTaxLaw " ، حيث تم تعريف المتغير المستقل كمتغير نوعي Dummy Variable ، كما يلي:

1 = PalTaxLaw : تشريعات ضريبية فلسطينية (للعام 2005 و ما يليه).

0=PalTaxLaw : تشريعات ضريبية أخرى.

وبإدخال هذه المتغيرات ومعالجتها من خلال برنامج SPSS، كانت النتائج كما يلي:

جدول (3-4): نتائج اختبار الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة من مجموعة الفرضيات الرئيسية المرتبطة بالعبء الضريبي.

Model Summary ^b					
Durbin-Watson	Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.599	.6348611	.079	.121	.347 ^a	1

a. Predictors: (Constant), PalTaxLaw

b. Dependent Variable: %العبء الضريبي

Coefficients ^a							
Collinearity Statistics		Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
VIF	Tolerance				Beta	Std. Error		B
		.000	24.100		.212	5.100	(Constant) 1
1.000	1.000	.105	-1.697	-.347	.271	-.460	PalTaxLaw

a. Dependent Variable: %العبء الضريبي

ويمكن تحليل هذه النتائج كما يلي:

- انخفاض قيمة R Square المعدلة حيث بلغت 12.1% فقط، مما يعني ان وجود التشريعات الضريبية الفلسطينية يُفسر 7.9% من التباين في العبء الضريبي الكلي في فلسطين للفترة (1996-2018).
- بالاعتماد على قيمة كلا من T-value ومستوى الدلالة Sig يتبين انه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لوجود التشريعات الضريبية الفلسطينية على العبء الضريبي الكلي في فلسطين للفترة (1996 - 2018) عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ و بالتالي قبول الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة من مجموعة الفرضيات المتعلقة بالعبء الضريبي الكلي المشار اليها اعلاه

بعدم وجود أثر دال إحصائياً لاستحداث و تطوير تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة على مستوى العبء الضريبي الكلي.

2-4 تحليل واختبار الفرضيات المتعلقة بالطاقة الضريبية

أجمعت التعريفات المختلفة للطاقة الضريبية بالرغم من تعددها على أن الطاقة الضريبية الكلية تمثل الحدود القصوى من الإيرادات الضريبية التي يمكن تحصيلها من المجتمع لتمويل إيرادات الدولة دون المساس بالأهداف الاقتصادية. وعليه و لأغراض الإجابة عن سؤال الدراسة الفرعي الأول من مجموعة الاسئلة الرئيسية الثانية: **ما موقع الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين بالمقارنة مع الدول النامية؟** قامت الباحثة بتطوير فرضية الدراسة الفرعية الأولى من مجموعة الفرضيات المتعلقة بالطاقة الضريبية: **مستوى الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين مرتفع نسبياً بالمقارنة مع الدول النامية الأخرى.** وبهدف اختبار هذه الفرضية قامت الباحثة باحتساب الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين باستخدام أكثر من طريقة بناء على ما تم مناقشته في الاطار النظري سابقاً، ولحساب الطاقة الضريبية بالطريقة البدائية كما يوضح الجدول (5-5) في الملحق و من خلال المعادلة (2-2) التي تمت الإشارة إليها في الاطار النظري:

الطاقة الضريبية = اجمالي الإيرادات الضريبية / (الدخل القومي الاجمالي – اجمالي الإيرادات الضريبية). حيث نقحت بعض الأدبيات السابقة المعادلة أعلاه بإضافة دخل الفرد أو حصة الفرد من الناتج المحلي الاجمالي، الا انه تم تجاهلها لمحدودية تأثيرها حيث انها لا تتجاوز بالمتوسط \$3000 خلال فترة الدراسة، بينما كلا من الإيرادات الضريبية و الناتج القومي الاجمالي يصل الى ملايين الدولارات. و يلخص الجدول (4-4) أدناه مستوى الطاقة الضريبية التي تم احتسابها خلال سنوات الدراسة.

جدول (4-4): مستوى الطاقة الضريبية خلال الفترة الواقعة ما بين (1996-2018).

السنة	الطاقة الضريبية %	السنة	الطاقة الضريبية %
1996	5.731	2008	3.857
1997	5.237	2009	4.024
1998	4.992	2010	4.838
1999	5.187	2011	4.492
2000	5.264	2012	4.146
2001	4.421	2013	4.580
2002	3.880	2014	4.443
2003	4.128	2015	4.402
2004	4.374	2016	4.260
المتوسط قبل وجود تشريعات ضريبية فلسطينية	4.814	2017	4.824
2005	4.667	2018	5.183
2006	4.323	المتوسط في ظل التشريعات الضريبية الفلسطينية	4.474
2007	3.449	المعدل العام	4.542

المصدر: وزارة المالية الفلسطينية + الجهاز المركزي للإحصاء+الباحثة.

يتضح من خلال الجدول (4-4) السابق ان المعدل العام للطاقة الضريبية في فلسطين خلال الفترة الواقعة ما بين (1996-2018) بلغ 4.542%، وهو معدل منخفض بالمقارنة مع معدلات الطاقة الضريبية في الدول النامية، حيث تتراوح معدلات الطاقة الضريبية في الدول النامية بشكل عام بين (10-25) % (صافي، 2015) ، ومن هنا يتم رفض الفرضية الفرعية الاولى من مجموعة الفرضيات المتعلقة بالطاقة الضريبية أي ان مستوى الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين منخفض بالمقارنة مع الدول النامية الأخرى.

وحول الاجابة عن سؤال الدراسة الفرعي الثاني من مجموعة الاسئلة الرئيسية الثانية: ما موقع الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين بالمقارنة مع الدول ذات الظروف الاقتصادية المشابهة؟ تم القيام بتطوير الفرضية الفرعية الثانية من مجموعة فرضيات الطاقة الضريبية: مستوى الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين ينسجم مع مستوى الطاقة الضريبية المعيارية للبلدان ذات الظروف

الاقتصادية المشابهة. و بهدف اختبار هذه الفرضية تمت مقارنة مؤشر الطاقة الضريبية في فلسطين مع مجموعة من الدول المشابهة من حيث الظروف الاقتصادية، من خلال قياس الطاقة الضريبية بطريقة العبء الضريبي النسبي حيث تم استخراج متوسط العبء الضريبي لهذه الدول باعتباره هو العبء الضريبي الأمثل أو الطاقة الضريبية المعيارية لاقتصاد ما (لهذه الدول)، وبناءً عليه، ولاحقاً لطريقة تحديد دول العينة المذكورة آنفاً حيث تم احتساب متوسط العبء الضريبي لكل دولة على حدا خلال فترة الدراسة كما تم في الجدول (4-2) سابقاً، و عليه يمكن حساب المتوسط العام للدول كافة حيث بلغ 13.83% والذي يمثل العبء الضريبي الأمثل أو الطاقة الضريبية المعيارية لهذه الدول، وبذلك فان الدولة التي يتجاوز عبؤها الضريبي هذا المتوسط (13.83%) تكون قد تجاوزت طاقتها الضريبية، وخلافاً لذلك تكون الدولة لم تصل بعد الى استغلال كامل طاقتها الضريبية. وتجدر الإشارة الى انه يمكن استخدام هذه الطريقة لغايات التحليل الوصفي ، ولكنها لا تعكس تقدير دقيق للطاقة الضريبية نظرا للخصوصية التي تتمتع بها كل دولة. و بالاعتماد على الجدول أدناه لأغراض قياس الطاقة الضريبية بهذا الاسلوب تكون كلا من: زامبيا، مصر، السلفادور، منغوليا، مولدوفا، اوكرانيا، جورجيا، الأردن، والمغرب قد تجاوزت طاقتها الضريبية، بينما لم تصل كل من: فلسطين، الهند، بوتان، غواتيمالا، اندونيسيا، نيكاراغوا، سري لانكا، الفلبين الى استغلال طاقتها الضريبية مما يعني امكانية هذه الدول زيادة عدد و/أو نسب الضرائب لديها كلا حسب خصوصيته حسب نتائج هذه الطريقة.

جدول (4-5): احتساب الطاقة الضريبية في فلسطين و مجموعة من الدول المشابه لها اقتصاديا للفترة 1996-2018 باستخدام طريقة العبء الضريبي النسبي.

التصنيف	الدولة	متوسط العبء الضريبي للدولة	الفرق بين العبء الضريبي للدولة و العبء الضريبي الأمثل
مجموعة الدول التي لم تصل الى العبء الضريبي الأمثل	فلسطين	4.82	-9.01
	الهند	9.94	-3.89
	بوتان	10.11	-3.72
	غواتيمالا	10.67	-3.16
	إندونيسيا	12.23	-1.6
	نيكاراغوا	12.96	-0.87
	سري لانكا	13.23	-0.6
	الفلبين	13.36	-0.47
مجموعة الدول التي تجاوزت العبء الضريبي الأمثل	زامبيا	14.12	0.29
	مصر	14.31	0.48
	السلفادور	14.69	0.86
	منغوليا	15.38	1.55
	مولدوفا	16.34	2.51
	أوكرانيا	16.44	2.61
	جورجيا	16.67	2.84
	الأردن	18.28	4.45
	المغرب	21.61	7.78

المصدر: قاعدة بيانات البنك الدولي+ احتساب الباحثة.

وبالنظر الى الجدول (4-5) أعلاه نلاحظ أن كلا من الفلبين و زامبيا كانتا الأقرب الى العبء الضريبي الأمثل، بينما تخطت المغرب العبء الضريبي الأمثل بأعلى فارق بواقع 7.78%، و اللافت أن فلسطين كانت الأبعد عن العبء الضريبي الأمثل بفارق 9.01%، أي ان العبء الضريبي لفلسطين هو الأقل بين مجموعة الدول في العينة رغم أنها دولة تحت الاحتلال، و أنّ الاقتصاد الفلسطيني يُعاني من القيود التي تفرضها عليه إسرائيل. وبالاستناد الى المناقشة أعلاه يتم رفض فرضية الدراسة الفرعية الثانية من مجموعة الفرضيات المتعلقة بالطاقة الضريبية حيث ان مستوى الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين لا ينسجم مع مستوى الطاقة الضريبية المعيارية للبلدان ذات الظروف الاقتصادية المشابهة بل هو الاكثر بعدا (بفارق سالب) عن الطاقة الضريبية المعيارية لها.

وبالنظر الى جدول (4-4) أعلاه يتضح أن معدل الطاقة الضريبية انخفض بفارق بسيط بعد تطبيق التشريعات الضريبية الفلسطينية، حيث انخفض من 4.814% الى 4.474%. ولأغراض الاجابة عن سؤال الدراسة الفرعي الثالث من مجموعة اسئلة الدراسة الرئيسية الثانية: ما مدى تأثير الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين باستحداث وتطوير تشريعات

ضريبة فلسطينية خاصة؟ تم تطوير فرضية الدراسة الفرعية الثالثة من مجموعة الفرضيات المتعلقة بالطاقة الضريبية: لا يوجد أثر دال إحصائياً لاستحداث و تطوير تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة على مستوى الطاقة الضريبية الكلية. ولأغراض اختبار الفرضية الصفرية الفرعية آنفة الذكر قامت الباحثة بعمل تحليل الانحدار الخطي الاحادي Single Linear Regression Analysis للمتغير التابع " الطاقة الضريبية الكلية " و المتغير المستقل " وجود تشريعات ضريبية فلسطينية وتم الرمز لها بالرمز PalTaxLaw " و الذي تم تعريفه كمتغير نوعي Dummy Variable كما تم شرحه خلال اختبار الفرضية أعلاه.

وبإدخال هذه المعاملات ومعالجتها من خلال برنامج SPSS، كانت النتائج كما يلي:

جدول (4-6): نتائج اختبار الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة من مجموعة الفرضيات المتعلقة بالطاقة الضريبية.

Model Summary ^b					
Durbin-Watson	Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.824	.51684	.100	.141	.375 ^a	1

a. Predictors: (Constant), PalTaxLaw
b. Dependent Variable: الطاقة الضريبية المحتسبة

Coefficients ^a							
Collinearity Statistics		Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
VIF	Tolerance			Beta	Std. Error	B	
		.000	27.871		.172	4.802	(Constant) 1
1.000	1.000	.078	-1.855	-.375	.221	-.410	PalTaxLaw

ويمكن تحليل هذه النتائج كما يلي:

- انخفاض قيمة R Square والتي بلغت 14.1%، مما يعني ان وجود التشريعات الضريبية الفلسطينية يُفسر 14.1% فقط من التباين في الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين للفترة (1996-2018).

- بالاعتماد على قيمة كلا من T-value و مستوى الدلالة Sig يمكن القول بعدم وجود أثر دال إحصائيا لوجود التشريعات الضريبية الفلسطينية على الطاقة الضريبية الكلية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ و بالتالي قبول الفرضية الصفرية الثالثة من فرضيات الطاقة الضريبية: " لا يوجد أثر دال إحصائيا لاستحداث و تطوير تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة على مستوى الطاقة الضريبية الكلية".

وبالنظر الى الفرق الكبير في مستوى مؤشر الطاقة الضريبية في فلسطين عن مجموعة الدول التي تم اختيارها كدول مشابهة لفلسطين في الظروف الاقتصادية، بالإضافة الى عدم وجود تأثير معنوي لسن وتطبيق التشريعات الضريبية الفلسطينية على الطاقة الضريبية، تظهر الحاجة الى أهمية تقدير الطاقة الضريبية في فلسطين باستخدام الاساليب التحليلية الحديثة وباستخدام بيانات خاصة بالبيئة الفلسطينية، و هذا ما سيتم مناقشته في القسم التالي من الدراسة.

3-4 محددات الطاقة الضريبية و فرضياتها

تُعد معادلات الانحدار الإحصائية احدى طرق قياس الطاقة الضريبية كوسيلة أكثر تقدما ودقة (عبد الأحد وسليم، 2008). وفي هذا المجال تعددت واختلفت المعادلات التي استخدمتها الدراسات السابقة لقياس الطاقة الضريبية.

يعرض هذا القسم من الدراسة إجراءات بناء نموذج قياسي مناسب لتقدير الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين خلال الفترة 1996- 2018 بالانسجام مع أهداف الدراسة، بالاعتماد على سلاسل زمنية لمجموعة من المتغيرات المستقلة التي تساهم في تفسير تباين المتغير التابع "الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين" حيث تم تحديد هذه المتغيرات بالاستناد على الدراسات السابقة مع مراعاة الخصوصية الاقتصادية للبيئة الفلسطينية كما تم شرحه في الفصل السابق من الدراسة. وتم تحديد الفترة للدراسة من عام 1996 وهو أول تاريخ لتوفر بيانات و إحصائيات خاصة بفلسطين بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1994، وحتى نهاية العام 2018. كما تم الاعتماد على المتغير المستقل النوعي Dummy variable الخاص بوجود التشريعات الضريبية الفلسطينية الخاصة بضريبة الدخل و التي تم اصداها في 11\2004 و دخلت حيز التنفيذ ابتداء من 11\2005. وبهدف الإجابة عن سؤال الدراسة الرئيس الثالث: ما أهم محددات الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟ والذي ينبثق عنه الاسئلة الفرعية التالية:

- 1-3 ما علاقة هيكل الناتج المحلي الاجمالي بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟
- 2-3 ما علاقة الانفتاح الاقتصادي بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟
- 3-3 ما علاقة المساعدات و المنح الخارجية التي ترفد موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية (كنسبة من إجمالي إيرادات الخزينة الفلسطينية) بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟
- 4-3 ما علاقة نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟
- 5-3 ما علاقة استحداث و تطوير تشريعات ضريبية فلسطينية بالطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟

قامت الباحثة باتباع الاساليب الاحصائية التحليلية لتشخيص محددات الطاقة الضريبية الكلية وفق ما تظهر الاقسام 1-3-4 و 2-3-4 و 3-3-4 التالية.

1-3-4 الإحصاء الوصفي للمتغيرات المستقلة

يظهر الجدول (7-4) أدناه الإحصاء الوصفي للمتغيرات المستقلة الكمية، ببيان أدنى و أعلى قيمة و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل منها خلال فترة الدراسة.

جدول (7-4): الإحصاء الوصفي للمتغيرات المستقلة.

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
1.269	12.219	14.829	9.618	23.000	MINDAUSTRY
71.102	70.925	308.727	18.462	23.000	AIDS
58.198	474.522	617.317	359.657	21.000	OPENNESS
838.571	2264.619	3722.214	1254.053	23.000	GDPPerCap
2.117	22.100	25.398	18.609	23.000	SERV
3.627	14.428	21.119	10.098	23.000	TRAD
1.788	6.182	10.929	3.318	23.000	CONST
11.477	8.925	61.074	2.851	24.000	AGRI

ويظهر من الجدول أعلاه ان مساهمة قطاع الصناعات التحويلة بما فيها التعدين في الناتج المحلي الاجمالي MINDUSTRY تراوحت بين 9.618% و 14.829% بمعدل 12.219% خلال الفترة (1996-2018)، اما معدل نسبة المنح و المساعدات الخارجية الى إجمالي إيرادات السلطة فقد بلغ 70.925 مليون دولار خلال فترة الدراسة حيث كانت أقل قيمة له 18.462 مليون

دولار وأعلى قيمة 308.727 مليون دولار، أما فيما يتعلق بالانفتاح الاقتصادي OPENNESS فقد تراوحت نسبته ما بين 359.657 و 617.317 وبمعدل 474.522 خلال سنوات الدراسة، أما نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي GDPPerCap فقد بلغت أقل قيمة له \$1254.053 و أعلى قيمة له \$3722.214 بمعدل \$2264.619 خلال فترة الدراسة، وتراوحت مساهمة قطاع الخدمات في الناتج المحلي الاجمالي SERV بين 18.609% و 25.398% بمعدل 22.100% خلال الفترة نفسها، اما مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الاجمالي TRAD فقد بلغ متوسط مساهمتها من الناتج المحلي الاجمالي خلال فترة الدراسة 14.428% حيث تراوحت بين 10.098% و 21.119% خلال فترة الدراسة، وفيما يخص مساهمة قطاع الانشاءات في الناتج المحلي الإجمالي CONST فقد كانت بالمعدل 6.182% و بلغت أعلى نسبة لها 10.929% أما اقل نسبة لها فكانت 3.318%، و أخيرا فقد بلغ معدل مساهمة قطاع الزراعة و صيد الاسماك في الناتج المحلي الاجمالي خلال فترة الدراسة 8.925% تراوحت بين 2.851% و 61.074%.

4-3-2 تحليل الارتباط للمتغيرات المستقلة (الكمية و النوعية)

جدول (4-8): تحليل الارتباط للمتغيرات المستقلة

Person Correlation Matrix										
TRAD	PalTaxLaw	AIDS	OPENNESS	SEVR	GDPPerCap	CONST	AGRI	MINDUSTRY		
.058	.069	-.347	.101	-.262	.042	-.089	.211	1	Pearson Correlation	MINDUSTRY
.794	.753	.105	.662	.228	.849	.687	.333		Sig. (2-tailed)	
23	23	23	21	23	23	23	23	23	N	
-.765**	-.832**	.149	.326	.673**	-.724**	.601**	1	.211	Pearson Correlation	AGRI
.000	.000	.497	.149	.000	.000	.002		.333	Sig. (2-tailed)	
23	23	23	21	23	23	23	24	23	N	
-.395	-.618**	-.035	.291	.553**	-.230	1	.601**	-.089	Pearson Correlation	CONST
.062	.002	.875	.201	.006	.291		.002	.687	Sig. (2-tailed)	
23	23	23	21	23	23	23	23	23	N	
.953**	.685**	-.476*	-.134	-.746**	1	-.230	-.724**	.042	Pearson Correlation	GDPPerCap
.000	.000	.022	.561	.000		.291	.000	.849	Sig. (2-tailed)	
23	23	23	21	23	23	23	23	23	N	
-.803**	-.877**	.328	-.091	1	-.746**	.553**	.673**	-.262	Pearson Correlation	SERV
.000	.000	.126	.695		.000	.006	.000	.228	Sig. (2-tailed)	
23	23	23	21	23	23	23	23	23	N	
-.246	.062	-.284	1	-.091	-.134	.291	.326	.101	Pearson Correlation	OPENNESS
.282	.789	.211		.695	.561	.201	.149	.662	Sig. (2-tailed)	
21	21	21	21	21	21	21	21	21	N	
-.417*	-.266	1	-.284	.328	-.476*	-.035	.149	-.347	Pearson Correlation	AIDS
.048	.220		.211	.126	.022	.875	.497	.105	Sig. (2-tailed)	
23	23	23	21	23	23	23	23	23	N	
.727**	1	-.266	.062	-.877**	.685**	-.618**	-.832**	.069	Pearson Correlation	PalTaxLaw
.000		.220	.789	.000	.000	.002	.000	.753	Sig. (2-tailed)	
23	23	23	21	23	23	23	23	23	N	
1	.727**	-.417*	-.246	-.803**	.953**	-.395	-.765**	.058	Pearson Correlation	TRAD
	.000	.048	.282	.000	.000	.062	.000	.794	Sig. (2-tailed)	
23	23	23	21	23	23	23	23	23	N	

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

4-3-3 تحليل و اختبار فرضيات الدراسة المرتبطة بمحددات الطاقة الضريبية

للإجابة عن سؤال الدراسة الرئيسي الثالث ما هي أهم محددات الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين؟ والاسئلة الفرعية المنبثقة عنه قامت الباحثة بتطوير الفرضيات التالية:

1. **الفرضية الفرعية الاولى:** لا يوجد علاقة دالة احصائيا لهيكل الناتج المحلي الإجمالي على الطاقة الضريبية الكلية، وبناء على المناقشة السابقة حول الآلية التي تم اتباعها لتحديد القطاعات الاقتصادية الأكثر مساهمة في الناتج المحلي الاجمالي تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

1.2 - H₀₁₁: لا يوجد علاقة دالة إحصائيا بين مساهمة قطاع الصناعات التحويلية بما فيها التعدين و استغلال المحاجر في الناتج المحلي الإجمالي (MINDUSTRY) والطاقة الضريبية الكلية.

2.2 - H₀₁₂: لا يوجد علاقة دالة إحصائيا بين مساهمة قطاع الانشاءات في الناتج المحلي الإجمالي (CONST) والطاقة الضريبية الكلية.

3.1 - H₀₁₃: لا يوجد علاقة دالة احصائيا بين مساهمة قطاع الخدمات في الناتج المحلي الإجمالي (SERV) والطاقة الضريبية الكلية.

4.2 - H₀₁₄: لا يوجد علاقة دالة إحصائيا بين مساهمة قطاع الزراعة وصيد الأسماك في الناتج المحلي الإجمالي (AGRI) والطاقة الضريبية الكلية.

5.2 - H₀₁₅: لا يوجد علاقة دالة إحصائيا بين مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الإجمالي (TRAD) والطاقة الضريبية الكلية.

2. **الفرضية الفرعية الثانية:** لا يوجد علاقة دالة احصائيا بين الانفتاح الاقتصادي والطاقة الضريبية الكلية.

3. **الفرضية الفرعية الثالثة:-** لا يوجد علاقة دالة احصائيا بين المساعدات و المنح الخارجية التي ترفد موازنة السلطة الفلسطينية (كنسبة من إجمالي إيرادات الخزينة الفلسطينية) والطاقة الضريبية الكلية.

4. **الفرضية الفرعية الرابعة:** لا يوجد علاقة دالة احصائيا بين نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي والطاقة الضريبية الكلية.

5. **الفرضية الفرعية الخامسة**:- لا يوجد علاقة دالة احصائيا بين استحداث و تطوير تشريعات ضريبية فلسطينية والطاقة الضريبية الكلية.

ولتحليل هذه الفرضيات قامت الباحثة بتحليل خط الانحدار Regression للمتغيرات المستقلة و المتغير التابع، باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) ، كما تم أخذ اللوغاريتم لنسب المساهمات الاقتصادية المختلفة (MINDUSTRY, Analysis) ، كما تم أخذ اللوغاريتم لنسب المساهمات الاقتصادية المختلفة (SERV, CONST, AGRI, TRAD) من الناتج المحلي الاجمالي GDP و نسبة المنح و المساعدات الخارجية من إجمالي الإيرادات AIDS والانفتاح الاقتصادي OPENNESS وذلك لتقليل التباين بالاستناد الى دراسة (الزواغي, 2017) ودراسة (ATSAN, 2017).

كما يوضح الجدول (4-9) أدناه

جدول (4-9): نتائج اختبار الفرضيات حول المحددات المؤثرة على الطاقة الضريبية في فلسطين (ملخص نموذج الدراسة الأولي).

Model Summary

Durbin-Watson	Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
2.238	.2957107	.795	.887	.942 ^a	1

a. Predictors: (Constant), CONST, MINDUSTRY, OPENNESS, GDPPERCap, AIDS, PalTaxLaw, SERV, AGRI, TRAD

b. Dependent Variable: %العبء الضريبي

ANOVA^a

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
.000 ^b	9.619	.841	9	7.570	Regression 1
		.087	11	.962	Residual
			20	8.532	Total

حيث يتبين بتحليل الانحدار أعلاه ما يلي:

- ملائمة النموذج لتفسير التباين في العبء الضريبي الكلي الأمثل (الطاقة الضريبية)، حيث انه وباستخدام R Square تبين ان تباين المتغيرات التابعة المقترحة في نموذج الدراسة مجتمعة يفسر 88.7% من التباين في العبء الضريبي الأمثل.
- قيمة F-statistic أكبر من القيمة الجدولية مما يعني أن المتغيرات المستقلة مجتمعة هي ذات دلالة إحصائية في تفسير العبء الضريبي الأمثل (الطاقة الضريبية)، و بالتالي

رفض الفرضية الصفرية بعدم وجود تأثير دال إحصائياً لهيكل الناتج المحلي الإجمالي و المؤشرات الأخرى التي تم اختيارها كمتغيرات مستقلة لتفسير التباين في العبء الضريبي الأمتل(الطاقة الضريبية).

- عدم وجود مشكلة ارتباط تسلسلي في النموذج وذلك من خلال اختبار (D_W) Durbin Watson، وتجدر الإشارة إلى أن القيمة المثلث ل (D_W) التي تشير إلى عدم وجود المشكلة هي (2) وكلما كانت نتيجة اختبار (D_W) أقرب لهذه القيمة فإن ذلك يدل على عدم وجود هذه المشكلة (قواسمة وآخرون، 2017). وحيث أن قيمة اختبار (D_W) الخاصة بنموذج الدراسة كانت 2.238 وهي واقعة ضمن منطقة رفض الفرضية الصفرية التي تفترض وجود ارتباط تسلسلي (1.5 – 2.5)، و قبول الفرضية البديلة بعدم وجود المشكلة.

كما استخدمت الباحثة اختبار T-test ومدى الدلالة sig لاختبار الفرضيات (1-5) أعلاه باستخدام تحليل الانحدار من خلال برنامج ال SPSS وكانت النتائج كما يوضح الجدول (10-4) أدناه.

جدول 10-4: نتائج اختبار النموذج الأولي للدراسة والمرتبطة بمجموعة الفرضيات المتعلقة بمحددات الطاقة الضريبية.

Coefficients ^a							
Collinearity Statistics		Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
VIF	Tolerance			Beta	Std. Error	B	
		.139	1.596		15.639	24.967	(Constant) 1
2.094	.478	.754	-.321	-.047	.898	-.288	MINDUSTRY
3.178	.315	.159	1.510	.273	.397	.599	CONST
12.473	.080	.755	-.320	-.114	2.377	-.760	SERV
13.278	.075	.005	3.477	1.283	.597	2.076	AGRI
25.682	.039	.030	-2.495	-1.280	1.462	-3.648	TRAD
4.461	.224	.067	-2.031	-.434	1.137	-2.309	OPENNESS
2.609	.383	.028	-2.532	-.414	.150	-.380	AIDS
17.671	.057	.006	3.353	1.427	.000	.001	GDPPerCap
14.004	.071	.109	1.744	.661	.488	.851	PalTaxLaw

a. Dependent Variable: %العبء الضريبي

ويمكن تحليل نتائج الانحدار المتعدد باستخدام T-test حيث يتم اعتبار المتغير المستقل دال إحصائياً في تفسير المتغير التابع في حال كان قيمة T_value أكبر من أو يساوي 2، كما يمكن اعتبار

المتغير المستقل ذو دلالة احصائية في تفسير المتغير التابع عند مستوى الدلالة عند مستوى الدلالة
 $\alpha \leq 0.05$ (عرفة، 2006) ، و بالاعتماد على هذه الآلية تكون نتائج اختبار الفرضيات (1-5) أعلاه
كما يلي:

1.1- لم تتجاوز قيمة T_value الخاصة بمعامل مساهمة قطاع الصناعات التحويلية بما فيها
التعدين في الناتج المحلي الاجمالي MINDUSRTY مستوى الدلالة اللازم، وعليه قبول
الفرضية الصفرية H011 أي لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين مساهمة قطاع الصناعات
التحويلية بما فيها التعدين و استغلال المحاجر في الناتج المحلي الإجمالي
(MINDUSTRY) والطاقة الضريبية الكلية.

1.2- نظرا لتدني قيمة ال T_value وارتفاع مستوى الدلالة Sig لمعامل مساهمة قطاع
الانشاءات في الناتج المحلي الاجمالي CONST يتم قبول الفرضية الصفرية H012 آنفة
الذكر وبالتالي لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين مساهمة قطاع الانشاءات في الناتج المحلي
الإجمالي (CONST) والطاقة الضريبية الكلية.

1.3- لم تصل قيمة ال T_value مستوى الدلالة اللازم، كما أن قيمة Sig تجاوزت ال 0.05
وعليه قبول الفرضية الصفرية H013 أي لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين مساهمة قطاع
الخدمات في الناتج المحلي الإجمالي (SERV) والطاقة الضريبية الكلية

1.4- بالاعتماد على T-value و مستوى sig، يظهر انه يوجد علاقة دالة إحصائية بين مساهمة
قطاع الزراعة و صيد الأسماك في الناتج المحلي الإجمالي AGRI والطاقة الضريبية الكلية،
وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية H014 " لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين مساهمة قطاع
الزراعة وصيد الأسماك في الناتج المحلي الإجمالي (AGRI) والطاقة الضريبية الكلية " .

1.5- بالاعتماد على T-value و مستوى sig، يتبين وجود علاقة دالة إحصائية بين مساهمة
قطاع التجارة في الناتج المحلي الاجمالي TRAD و الطاقة الضريبية الكلية، و بالتالي
رفض الفرضية الصفرية H015 " لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين مساهمة قطاع التجارة
في الناتج المحلي الإجمالي (TRAD) والطاقة الضريبية الكلية " .

2- لم تتخطى قيمة مستوى الدلالة Sig الخاصة بمعامل الانفتاح الاقتصادي OPENNESS
قيمة ال 0.05، مما يشير الى انه لا يوجد علاقة دالة إحصائية بين الانفتاح الاقتصادي و
الطاقة الضريبية الكلية ، مما يؤدي الى قبول الفرضية الصفرية الفرعية الثانية من مجموعة

الفرضيات المرتبطة بمحددات الطاقة الضريبية أي انه لا يوجد علاقة دالة احصائيا بين الانفتاح الاقتصادي والطاقة الضريبية الكلية.

3- بناء على قيمة ال T-value و مستوى sig، يمكن القول بوجود علاقة دالة إحصائيا بين مستوى المساعدات و المنح الخارجية نسبة الى اجمالي الايرادات AIDS و الطاقة الضريبية الكلية، و عليه يتم رفض الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة من مجموعة الفرضيات المرتبطة بمحددات الطاقة الضريبية أي انه يوجد علاقة دالة احصائيا بين المساعدات و المنح الخارجية التي ترفد موازنة السلطة الفلسطينية (كنسبة من إجمالي ايرادات الخزينة الفلسطينية) والطاقة الضريبية الكلية.

4- يوجد علاقة دالة احصائيا بين نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي GDPPerCap والطاقة الضريبية الكلية وذلك بالاستناد على قيمة ال T-value و مستوى sig و عليه يتم رفض الفرضية الصفرية الفرعية الرابعة من مجموعة الفرضيات المرتبطة بمحددات الطاقة الضريبية ويمكن القول بأنه يوجد علاقة دالة احصائيا بين نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي (GDPPerCap) والطاقة الضريبية الكلية.

5- لا يوجد علاقة دالة إحصائيا بين وجود تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة و الطاقة الضريبية بالاعتماد على T_value و مستوى الدلالة Sig و عليه يتم قبول الفرضية الصفرية الفرعية الخامسة من مجموعة الفرضيات المرتبطة بمحددات الطاقة الضريبية الكلية أي انه لا يوجد علاقة دالة إحصائيا بين وجود تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة و الطاقة الضريبية الكلية.

ولكن بسبب معامل التضخم (VIF) والذي تجاوز 10 والذي أدى بدوره الى التعددية الخطية لهذا النموذج، وبسبب وجود مجموعة من المتغيرات المستقلة التي ليس لها دلالة احصائية. لجأت الباحثة الى التخلص من المتغيرات غير الدالة احصائيا ، و من ثم إعادة بناء نموذج قياسي جديد(معدّل)، بالاعتماد على المتغيرات المستقلة التالية: مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الاجمالي AGRI، مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الاجمالي TRAD، المنح و المساعدات الخارجية من إجمالي الايرادات AIDS، نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي GDPPerCap، والمتغير التابع: العبء الضريبي الكلي، وتم باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression Analysis) فحص صلاحية النموذج بواسطة برنامج SPSS كما يظهر الجدول (4-11) أدناه.

جدول (4-11): نتائج اختبار الفرضيات حول المحددات المؤثرة على الطاقة الضريبية في فلسطين (ملخص نموذج الدراسة المعدل).

Model Summary

Durbin-Watson	Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
1.642	.3617164	.701	.755	.869 ^a	1

a. Predictors: (Constant), AIDS, AGRI, TRAD, GDPPerCap

b. Dependent Variable: %العبء الضريبي

ANOVA^a

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
.000 ^b	13.890	1.817	4	7.269	Regression 1
		.131	18	2.355	Residual
			22	9.624	Total

حيث يتبين بتحليل خط الانحدار أعلاه ما يلي:

- ملائمة النموذج لتفسير التباين في العبء الضريبي الكلي الأمثل (الطاقة الضريبية الكلية)، حيث انه وباستخدام R Square يلاحظ ان تباين المتغيرات التابعة المقترحة في نموذج الدراسة مجتمعة يفسر 75.5% من التباين في العبء الضريبي الأمثل (الطاقة الضريبية).

- قيمة F-statistic أكبر من القيمة الجدولية مما يعني أن المتغيرات المستقلة مجتمعة هي ذات دلالة إحصائية في تفسير العبء الضريبي الأمثل (الطاقة الضريبية الكلية)، و بالتالي رفض الفرضية الصفرية بعدم وجود تأثير دال إحصائياً لهيكل الناتج المحلي الإجمالي و المؤشرات الأخرى التي تم اختيارها كمتغيرات مستقلة لتفسير التباين في العبء الضريبي الأمثل.

- حيث ان قيمة اختبار (D_W) الخاصة بنموذج الدراسة كانت 1.642 وهي واقعة ضمن منطقة رفض الفرضية الصفرية التي تفترض وجود ارتباط تسلسلي، و قبول الفرضية البديلة بعدم وجود المشكلة.

كما استخدمت الباحثة اختبار T-test ومدى الدلالة sig لتشخيص و اختبار مدى وجود تأثير دال إحصائيا لكل متغير على حدا في تفسير العبء الضريبي الكلي الأمثل (الطاقة الضريبية) خلال فترة الدراسة كما يوضح الجدول (4-12) أدناه.

جدول (4-12): نتائج اختبار النموذج المعدل للدراسة والمرتبطة بمجموعة الفرضيات المتعلقة بمحددات الطاقة الضريبية.

Coefficients ^a							
Collinearity Statistics		Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
VIF	Tolerance			Beta	Std. Error	B	
		.001	3.881		2.394	9.288	(Constant) 1
3.639	.275	.002	3.646	.811	.330	1.203	AGRI
10.391	.096	.006	-3.132	-1.177	1.007	-3.155	TRAD
1.888	.530	.030	-2.359	-.378	.141	-.334	AIDS
13.927	.072	.001	3.872	1.685	.000	.001	GDPPerCap

a. Dependent Variable: %العبء الضريبي

حيث يظهر من الجدول أعلاه أن قيمة T_value لكافة المعاملات المستقلة في هذا النموذج "المعدل" تجاوزت الـ 2، كما أن مستوى الدلالة sig أقل من 0.05، مما يعني أن كافة هذه المعاملات هي ذات علاقة دالة إحصائية في تفسير تباين مؤشر الطاقة الضريبية في فلسطين خلال فترة الدراسة، ويمكن تحليل هذه المعاملات كما يلي:

5- مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الإجمالي (AGRI): تشير معلمة مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الإجمالي إلى أن ارتفاع نسبة مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الإجمالي بمقدار 1% سيؤدي إلى زيادة في الطاقة الضريبية بنسبة 1.203% بافتراض ثبات العوامل الأخرى لذلك فإن العلاقة طردية ما بين مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي و الطاقة الضريبية.

6- مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الإجمالي (TRAD): تشير معلمة مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الإجمالي إلى أن ارتفاع نسبة مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الإجمالي بمقدار 1% سيؤدي إلى نقصان في الطاقة الضريبية بنسبة 3.155% بافتراض ثبات العوامل الأخرى لذلك فإن العلاقة عكسية ما بين مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي و الطاقة الضريبية.

7- نسبة المساعدات و المنح الخارجية الى اجمالي الايرادات (AIDS): تشير معلمة نسبة المساعدات و المنح الخارجية الى اجمالي الايرادات الى ان ارتفاع نسبة المنح و المساعدات الخارجية الى اجمالي الإيرادات بمقدار 1% سيؤدي الى نقصان في الطاقة الضريبية بنسبة 0.334% بافتراض ثبات العوامل الأخرى لذلك فان العلاقة عكسية ما بين نسبة المساعدات و المنح ال خارجية الى اجمالي الايرادات و الطاقة الضريبية.

8- مساهمة نصيب الفرد (GDPPerCAP) : تشير معلمة مساهمة نصيب الفرد ان ارتفاع نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي بمقدار \$1 سيؤدي الى زيادة في الطاقة الضريبية بنسبة 0.001% بافتراض ثبات العوامل الأخرى لذلك فان العلاقة طردية ما بين مساهمة نصيب الفرد من الناتج المحلي و الطاقة الضريبية.

وبناء على المناقشة أعلاه و اختبار الفرضيات يمكن بناء معادلة خط الانحدار للتنبؤ بالأوزان البائية باستخدام المشاهدات الأصلية (B) والتي تستخدم للأغراض تقدير الطاقة الضريبية الكلية خلال فترة الدراسة من خلال النموذج القياسي أدناه:

$$Y=9.288 + 1.203AGRI - 3.155 TRAD - 0.334 AIDS + 0.001 GDPPerCap$$

حيث قامت الباحثة باحتساب الطاقة الضريبية في فلسطين في الفترة الواقعة بين (1996-2018) من خلال تطبيق النموذج القياسي (المعادلة) أعلاه انسجاما مع أهداف الدراسة وكما يوضح الجدول(4-13) أدناه.

جدول (4-13): الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين خلال (1996- 2018) باستخدام نموذج الدراسة

السنة	constant	AGRI	TRAD	AIDS	GDPPerCap	الطاقة الضريبية المقدرة
1996	9.288	3.092	-7.540	-1.273	1.573	5.139
1997	9.288	2.935	-7.856	-1.169	1.662	4.861
1998	9.288	2.959	-7.635	-1.102	1.798	5.308
1999	9.288	2.851	-7.414	-1.089	1.827	5.463
2000	9.288	2.731	-7.667	-1.333	1.697	4.716
2001	9.288	2.574	-7.288	-1.914	1.480	4.141
2002	9.288	2.502	-7.856	-1.824	1.254	3.365
2003	9.288	2.334	-7.761	-1.470	1.359	3.750
2004	9.288	2.334	-7.572	-1.176	1.429	4.303
2005	9.288	1.997	-7.540	-1.283	1.575	4.037
2006	9.288	2.045	-7.667	-1.653	1.573	3.586
2007	9.288	2.238	-8.266	-1.466	1.736	3.529
2008	9.288	2.214	-8.203	-1.553	2.040	3.786
2009	9.288	2.153	-8.392	-1.480	2.106	3.676
2010	9.288	2.069	-8.834	-1.383	2.497	3.637
2011	9.288	2.153	-9.181	-1.269	2.856	3.847
2012	9.288	1.853	-9.276	-1.239	2.999	3.625
2013	9.288	1.708	-8.960	-1.329	3.271	3.977
2014	9.288	1.636	-9.276	-1.249	3.305	3.704
2015	9.288	1.528	-9.307	-1.099	3.251	3.661
2016	9.288	1.383	-9.150	-1.015	3.375	3.881
2017	9.288	1.263	-9.307	-0.992	3.702	3.954
2018	9.288	1.359	-9.623	-0.975	3.722	3.772

يظهر من الجدول أعلاه وجود تذبذب في الطاقة الضريبية المقدرة، ولتسهيل تفسير النتائج في الجدول أعلاه قامت الباحثة بتلخيص النتائج و توصيفها كما يلي من خلال برنامج SPSS.

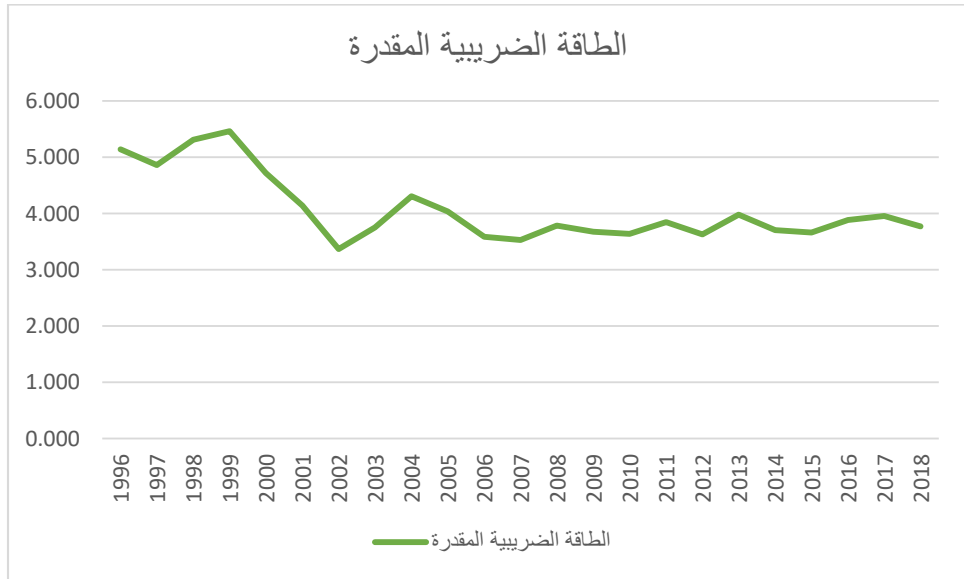
جدول (4-14): ملخص الطاقة الضريبية المقدرة باستخدام نموذج الدراسة.

الفترة	mean	max	min
1996-2018	4.075	5.463	3.365
1996-2004	4.561	5.463	3.365
2005-2018	3.762	4.037	3.529

حيث بلغ متوسط الطاقة الضريبية خلال فترة الدراسة 4.075%، ووصلت الطاقة الضريبية حدها الأعلى بقيمة 5.463% في العام 1999، و بلغت أدنى قيمة للطاقة الضريبية 3.365% وذلك

في العام 2002. وبالنظر الى متوسط الطاقة الضريبية في الفترة 1996-2004 والتي تمثل الفترة السابقة لفرض و تطبيق التشريعات الضريبية الفلسطينية حيث بلغ 4.561%، وهو أعلى من المتوسط العام خلال الفترة الكلية، كما كانت الطاقة الضريبية في حدها الأعلى خلال هذه الفترة سنة 1999 بقيمة 5.463% وهذا يمكن تفسيره بأن هذه الفترة كانت تشهد استقرار سياسي و اقتصادي نوعا ما، بالإضافة الى الآليات التي كان يفرضها الاحتلال لتحصيل حدود مرتفعة من الضرائب من المكلفين الفلسطينيين. أما متوسط الطاقة الضريبية خلال الفترة اللاحقة لفرض و تطبيق التشريعات الضريبية الفلسطينية فقد بلغت 3.762% أي انها سجلت انخفاض بقيمة 0.799% عن المتوسط في الفترة السابقة، و هذا يعكس محاولة الحكومة الفلسطينية تخفيف وطأة العبء الضريبي عن المكلفين، حيث وصلت الطاقة الضريبية الكلية خلال الفترة 2005-2018 أعلى حد لها خلال العام 2005 بواقع 4.037% وهو طبيعي حيث ان انخفاض الطاقة الضريبية بعد فرض التشريعات الضريبية الفلسطينية الخاصة كان في أقل مستوى له، و كانت الطاقة الضريبية الكلية في أقل مستوى لها خلال العام 2007 ويمكن تفسير ذلك بفعل تأثير الانقسام في الصف الفلسطيني بين شطري الوطن في الضفة و غزة مما أدى الى قلة الحصيلة الضريبية الرافدة لخزينة السلطة من القطاع في حينه .

رسم توضيحي (1.4) يمثل الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين في الفترة (1996-2018)



4-4 الجهد الضريبي وفرضيته

بعد ان تم بناء نموذج الدراسة و تطبيقه لاحتساب الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين خلال فترة الدراسة و بهدف الإجابة عن سؤال الدراسة الرئيسي الرابع: ما هو مستوى استغلال الطاقة الضريبية الكلية (وهو ما يمثل الاجهاد الضريبي الكلي) في فلسطين؟ حيث انبعث من هذا السؤال الفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة: لا تعاني البيئة الفلسطينية خلال الفترة (1996-2018) من الإجهاد الضريبي.

ولتحقيق اختبار هذه الفرضية قامت الباحثة باحتساب الجهد الضريبي في فلسطين خلال الفترة (1996-2018) وفق المعادلة (2-3) الواردة ضمن الاطار النظري من خلال قسمة العبء الضريبي الفعلي (الذي تم احتسابه كما يوضح الجدول (4-1) سابقا، على الطاقة الضريبية المقدرة باستخدام نموذج الدراسة والتي تم احتسابها كما يوضح الجدول (4-13) أعلاه. وكان الجهد الضريبي الكلي خلال فترة الدراسة كما يوضح الجدول(4-15) أدناه.

جدول (4-15): احتساب الجهد الضريبي الكلي باستخدام نموذج الدراسة خلال الفترة 1996-2018.

السنة	العبء الضريبي الفعلي (أ)	الطاقة الضريبية المقدرة (ب)	الجهد الضريبي القومي المقدر (أ/ب)
1996	6.095	5.139	1.186
1997	5.665	4.861	1.165
1998	5.595	5.308	1.054
1999	5.802	5.463	1.062
2000	5.587	4.716	1.185
2001	4.571	4.141	1.104
2002	3.965	3.365	1.179
2003	4.209	3.750	1.122
2004	4.412	4.303	1.025
2005	4.781	4.037	1.184
2006	4.501	3.586	1.255
2007	3.669	3.529	1.040
2008	4.088	3.786	1.080
2009	4.148	3.676	1.128
2010	4.925	3.637	1.354
2011	4.607	3.847	1.197
2012	4.284	3.625	1.182
2013	4.787	3.977	1.204
2014	4.750	3.704	1.282
2015	4.787	3.661	1.308
2016	4.663	3.881	1.201
2017	5.234	3.954	1.324
2018	5.735	3.772	1.521

ويُلخص الجدول (4-16) أدناه توصيف مؤشر الجهد الضريبي الكلي في فلسطين خلال فترة الدراسة.

جدول (4-16): ملخص الجهد الضريبي المقدر باستخدام نموذج الدراسة.

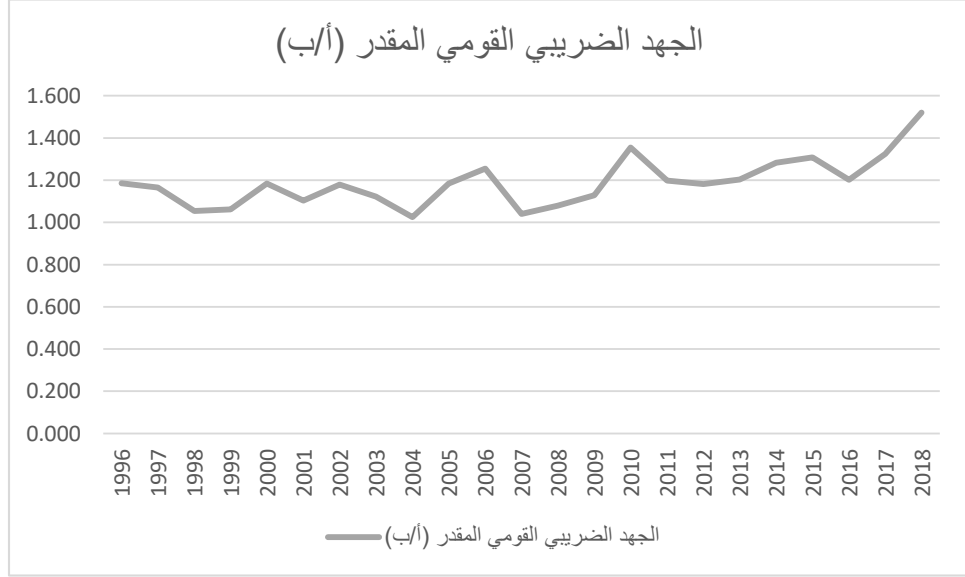
الفترة	MEAN	MAX	MIN
1996-2018	1.189	1.521	1.025
1996-2004	1.120	1.186	1.025
2005-2018	1.233	1.521	1.040

حيث بلغ معدّل (متوسط) الجهد الضريبي في فلسطين خلال الفترة (1996-2018) 1.189، كما أن مستوى الاجهاد الضريبي في فلسطين للفترة 2005-2018 زاد عن الفترة السابقة بواقع 0.113 وهذا مرتبط بالانخفاض في مؤشر الطاقة الضريبية المقدرة خلال هذه الفترة، كما تراوح مستوى الاجهاد الضريبي في فلسطين بين 1.025 في العام 2004، و 1.521 في العام 2018، هذا و يلاحظ الارتفاع الملموس في مؤشر الجهد الضريبي في فلسطين للعامين 2007 حيث بلغ 1.040 و 2000

حيث بلغ 1.185 وذلك بفعل الانخفاض الملموس في الطاقة الضريبية المقدرة لهذين العاملين كما تم تفسيره آنفاً.

كما يمثل الرسم البياني (2.4) يمثل مسار الجهد الضريبي المتوقع في فلسطين خلال الفترة الواقعة ما بين (1996-2018)

رسم توضيحي (2-4): مستوى الجهد الضريبي في فلسطين خلال الفترة (1996-2018)



يتضح من خلال الجداول (4-15) و(4-16) والرسم التوضيحي (2.4) أن الجهد الضريبي تعدا حد الواحد صحيح طوال سنوات الدراسة مما يعني ان العبء الضريبي الكلي (الفعلي) الذي تحمله المكلف الفلسطيني خلال فترة الدراسة يتجاوز العبء الضريبي الأمثل (الطاقة الضريبية) ، أي أن المكلف الفلسطيني مجهد ضريبياً، وبالتالي يمكن القول برفض الفرضية الصفرية الرئيسية الرابعة: "لا تعاني البيئة الفلسطينية خلال الفترة (1996-2018) من الاجهاد الضريبي".

الفصل الخامس: النتائج و التوصيات

1-5 النتائج

يمكن صياغة النتائج التي تم التوصل اليها نتيجة القيام بهذه الدراسة على النحو التالي:

1-1-5 نتائج مرتبطة بالعبء الضريبي

- لوحظ تدني مستوى العبء الضريبي في فلسطين بالمقارنة مع الدول النامية، حيث لم يتجاوز معدل العبء الضريبي خلال فترة الدراسة حاجر ال5% بينما تتراوح هذه النسبة بين (15% - 19%) في الدول النامية، وهو مؤشر على تدني مستوى الايرادات الضريبية الفعلية بالمقارنة مع الناتج المحلي الاجمالي في فلسطين.
- تبين من خلال الدراسة ان مستوى العبء الضريبي في فلسطين منخفض بالمقارنة مع الدول ذات الاقتصاديات المشابهة حيث بلغ متوسط (معدل) العبء الضريبي خلال سنوات الدراسة 4.822% في فلسطين بينما تراوح بين 9.94% في الهند و 21.61% في المغرب.
- انخفض مستوى العبء الضريبي في فلسطين بواقع 0.348% بعد فرض التشريعات الضريبية الفلسطينية مما يعكس المحاولات التي قامت بها السلطة الفلسطينية لتقليل العبء الضريبي عن المكلفين و معالجة الصورة المشوهة عن الضرائب التي نشأت لدى المكلف الفلسطيني قبل فرض التشريعات الضريبية الفلسطينية، و كذلك فرض قانون تشجيع الاستثمار الذي منح العديد من الاعفاءات الضريبية بهدف تشجيع المشاريع الاستثمارية، الا ان نتيجة هذه المحاولات لاتزال غير ملموسة الأثر، حيث تبين عدم وجود علاقة دالة إحصائيا بين فرض التشريعات الضريبية الفلسطينية و مستوى العبء الضريبي الكلي، وهو ما تراه الباحثة نتيجة طبيعية لمحدودية قدرة المشرع الفلسطيني على تطويع نظام ضرائب ينسجم مع الاحتياجات الاقتصادية للبيئة الفلسطينية بفعل المحددات التي تفرضها اتفاقية باريس الاقتصادية وخاصة في مجال الضرائب غير المباشرة والتي تمثل النسبة الأكبر من الايرادات الضريبية، كما أن التأخر الذي حصل في سن التشريعات الضريبية "الخاصة بالضرائب المباشرة / ضريبة الدخل" حيث بدأ العمل بها بعد مرور ما يزيد عن عشر سنوات على قدوم السلطة الفلسطينية عام 1994 ساهم بشكل أو بآخر في تراجع الوعي والالتزام الضريبي لدى المكلفين.

2-1-5 نتائج مرتبطة بالطاقة الضريبية

- لوحظ تدني مستوى الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين بالمقارنة مع الدول النامية، حيث يتراوح هذا المعدل في الدول النامية ما بين (10% - 15%) بينما لم يتجاوز الـ 5% في فلسطين خلال سنوات الدراسة.
- تبين أن مستوى مؤشر الطاقة الضريبية في فلسطين متدني (حيث بلغ 4.542%) و هو الاكثر بعدا (أقل) عن العبء الضريبي المعياري (الأمثل) لمجموعة الدول المشابهة لفلسطين في الظروف الاقتصادية بواقع 9.01% مما يُعزز أهمية البحث في المحددات والعوامل الأخرى المؤثرة على الطاقة الضريبية من خلال استخدام الاساليب الإحصائية التحليلية و بالاستناد على بيانات تخص الواقع الاقتصادي الفلسطيني.
- لا يوجد علاقة دالة احصائيا بين تطوير التشريعات الضريبية الفلسطينية و الطاقة الضريبية الكلية، وبمراجعة مستوى الطاقة الضريبية خلال سنوات الدراسة يظهر أن أثر فرض هذه التشريعات والتعديلات عليها كان متذبذب و غير ملموس، و هذه نتيجة أخرى تشير الى أهمية دراسة أبرز العوامل المحددة للطاقة الضريبية في فلسطين بواسطة الاساليب التحليلية و الاحصائية.

3-1-5 نتائج مرتبطة بمحددات الطاقة الضريبية الكلية

- طورت الدراسة نموذج قياسي مناسب لتشخيص محددات الطاقة الضريبية الكلية، حيث يُفسر هذا النموذج 75.5% من التباين في مؤشر الطاقة الضريبية الكلية.
- لا يوجد علاقة دالة احصائيا بين كلا من: مساهمة قطاع الصناعات التحويلية بما فيها التعدين في الناتج المحلي الاجمالي MINDUSTRY، و مساهمة قطاع الانشاءات في الناتج المحلي الاجمالي CONST، و مساهمة قطاع الخدمات في الناتج المحلي الاجمالي SERV، والانفتاح الاقتصادي OPENNESS على الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين، و ستحداث تشريعات ضريبية فلسطينية خاصة PalTaxLaw.
- يوجد علاقة طردية بين الطاقة الضريبية وكلا من : نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي GDPPerCap، و مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الاجمالي AGRI، و يوجد علاقة عكسية بين الطاقة الضريبية و كلا من : مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي

الاجمالي TRAD ، و نسبة المنح و المساعدات الخارجية الى اجمالي الايرادات الرافدة
لخزينة السلطة الفلسطينية AIDS .

- تتفق نتائج هذه الدراسة مع الدراسات السابقة بوجود العلاقة الطردية بين حصة الفرد من
النتائج المحلي الاجمالي و الطاقة الضريبية ، والعلاقة العكسية للطاقة الضريبية مع نسبة
المنح و المساعدات الخارجية من إجمالي إيرادات الموازنة العامة للدولة، إلا أنها تختلف مع
الدراسات السابقة في نوع العلاقة بين الطاقة الضريبية وكلا من : مساهمة قطاع الزراعة
بما فيها صيد الأسماك و مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الإجمالي، و من هنا يمكن
قول التالي:

1- ان العلاقة الطردية بين مساهمة قطاع الزراعة بما فيها صيد الأسماك و الطاقة
الضريبية في ظل الاعفاءات الضريبية الواسعة التي يتمتع بها هذا القطاع تدل على
أهمية هذا القطاع للاقتصاد الفلسطيني، كما قد تؤثر على ارتفاع الأعباء الضريبية
التي يتحملها هذا القطاع و خاصة الصيادين.

2- توحى العلاقة العكسية بين مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الاجمالي
والطاقة الضريبية بالرغم من فرض مجموعة من الضرائب غير المباشرة على
مخرجات هذا القطاع الى وجود تهرب ضريبي في هذا المجال.

3- تنسجم العلاقة العكسية بين نسبة المساعدات والمنح الخارجية والطاقة الضريبية مع
العلاقة النظرية، حيث أن زيادة اعتماد دولة ما على المساعدات الخارجية هو مؤشر
واضح على عدم استقرار الاقتصاد فيها و فقرها للمواد المحلية وبالتالي منطقيا
ضعف الطاقة الضريبية في تلك الدولة.

4- تنسجم العلاقة الطردية بين نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي و الطاقة
الضريبية مع العلاقة النظرية، كون زيادة نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي
يمكن اعتباره مؤشر لزيادة القدرة التكاليفية للفرد وبالتالي امكانية زيادة الطاقة
الضريبية.

- تراوحت الطاقة الضريبية الكلية التي تم احتسابها بالاعتماد على نموذج الدراسة بين 3.365 - 5.463، و كان المتوسط العام لها 4.075، و من الملاحظ الانخفاض في معدل الطاقة الضريبية بعد البدء بالعمل في التشريعات الضريبية الفلسطينية بقيمة 0.799%، هذا وكانت الطاقة الضريبية الفلسطينية في أدنى مستوياتها عام 2002 وذلك كنتيجة لحالة عدم الاستقرار الناتجة عن اندلاع انتفاضة الأقصى، و من ملاحظ ايضا ان مؤشر الطاقة الضريبية عاد الى الانخفاض في الاعوام 2006 و 2007 وذلك بفعل حالة للانقسام الفلسطيني بين شطري الوطن في الضفة وغزة.

4-1-5 نتائج مرتبطة بالجهد الضريبي

- تراوح الجهد الضريبي في فلسطين بين 1.025 و 1.521، بمعدل 1.189، كما أنه تجاوز قيمة ال1 صحيح خلال كامل سنوات الدراسة، مما يعني أن المجتمع الفلسطيني هو مجتمع مرهق ضريبيا، أي انه يتحمل أعباء ضريبية فعليه تفوق الأعباء المقدرة، وهذه اشارة واضحة الى عدم قدرة الاقتصاد الفلسطيني في صورته الحالية على تحمل فرض أنواع جديدة من الضرائب، أو زيادة نسبتها الحالية، بالإضافة الى أهمية النظر في توزيع الأوعية الضريبية الحالية. ويمكن حساب مدى الارهاق الضريبي للمجتمع الفلسطيني كما يوضح الجدول رقم (5-6) في الملحق.

5-1-5 نتائج عامة

- مستوى العبء الضريبي الكلي و الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين متدني بالمقارنة مع الدول النامية الأخرى وهذه إشارة الى كون الإيرادات الضريبية لاتزال تؤدي دور متواضع في ردف الخزينة الفلسطينية بالإيرادات اللازمة لتمويل نفقاتها وسد العجز المتزايد في الموازنة.
- ينخفض مستوى العبء الضريبي الكلي و الطاقة الضريبية الكلية في فلسطين عن مستوى هذه المؤشرات في الدول المشابهة لفلسطين في الظروف الاقتصادية بفارق ملموس ويمكن تفسير ذلك من خلال مايلي:

1- بالرغم من كون هذه الدول مشابهة لفلسطين في الظروف الاقتصادية (بالاعتماد على مؤشر نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي) الا انها دول تأسست منذ القدم

و للمشرع فيها باع طويل ومحاولات متعددة في التشريع الضريبي و رسم السياسات المالية.

2- تُعاني فلسطين بالمقارنة مع هذه الدول من فقد السيطرة على مواردها المتاحة كونها الدولة الوحيدة بينها التي تقع تحت الاحتلال، بالإضافة الى القيود التي ترتبط بها من خلال الاتفاقيات المختلفة مثل اتفاقية باريس الاقتصادية والتي تحد من حرية المشرع الفلسطيني في تطوير نظام ضريبي مستقل و ملائم للواقع الفلسطيني و خاصة في مجال الضرائب غير المباشرة التي تُمثل النسبة الأكبر من الإيرادات الضريبية.

- أثر تطوير التشريعات الضريبية الفلسطينية على كلا من: العبء الضريبي الكلي و الطاقة الضريبية الكلية غير ملموس وغير دال إحصائياً، وهذا بفعل اعتماد هذه الدراسة على بيانات اجمالي الإيرادات الضريبية مجتمعة (ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة)، في حين ان التشريعات الضريبية الفلسطينية تمس الضرائب المباشرة فقط وتحديدًا ضريبة الدخل.
- يوجد علاقة طردية بين الطاقة الضريبية الكلية وكلا من: مساهمة قطاع الزراعة في الناتج المحلي الاجمالي، ونصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي. وعلاقة عكسية بين الطاقة الضريبية الكلية وكلا من: مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الاجمالي، والمنح و المساعدات الخارجية الى اجمالي إيرادات الخزينة الفلسطينية، و تساهم هذه العناصر مجتمعة في تفسير 75.5% من التباين في الطاقة الضريبية الكلية.
- تراوحت الطاقة الضريبية الكلية المحتسبة بناء على نموذج الدراسة بين 3.365% و 5.463%، وكان المعدل العام لها 4.075%
- كانت الطاقة الضريبية الكلية في أدنى مستوياتها عام 2002 بفعل عدم الاستقرار السياسي الناجم عن انتفاضة الأقصى، بالإضافة الى العامين 2006 و 2007 وذلك بفعل الانقسام بين شطري الوطن في الضفة و غزة.
- عانى المجتمع الفلسطيني من الاجهاد الضريبي طوال سنوات الدراسة بالرغم من انخفاض كلا من العبء الضريبي الكلي والطاقة الضريبية الكلية في فلسطين، الا ان نسبة التحصيلات الضريبية الفعلية التي يتحملها المجتمع الفلسطيني تتخطى العبء الضريبي الامثل من التحصيلات الضريبية التي يمكن جبايتها منه دون تجاوز قدرة المكلفين على دفع

هذه الاعباء الضريبية، وهذا نتيجة طبيعة الاقتصاد الفلسطيني الذي يمتاز بصغر حجمه وتشوه بنيته الهيكلية، وانخفاض المقدرة التكاليفية للمكلف الفلسطيني الذي يتحمل أعباء ضريبية قريبة جدا في مستوياتها من الاعباء الضريبية التي يتحملها المكلف في اسرائيل، بينما تتراوح حصة الفرد من الناتج المحلي الاجمالي في فلسطين بالمعدل (خلال سنوات الدراسة) \$2110، الا ان حصة الفرد من الناتج المحلي في اسرائيل خلال هذه الفترة بلغت \$27261.32

2-5 التوصيات

بناء على النتائج التي تم التوصل اليها ، توصي الدراسة بما يلي:

- 1- لا يمكن فرض أنواع جديدة من الضرائب أو زيادة النسب الحالية لها في ظل الإجهاد الضريبي الذي يتحمله الاقتصاد الفلسطيني في الوضع الحالي حيث خلصت الدراسة الى أن مستوى الاجهاد الضريبي في فلسطين خلال الفترة 1996- 2018 تجاوز ال1 صحيح لكافة السنوات.
- 2- العمل على رفع كفاءة الادارة الضريبية في فلسطين مما يضمن جباية أكبر قدر من الضرائب المستحقة ورفد الجهاز الضريبي بالتجهيزات المادية و اللوجستية المطلوبة لتحسين أداء العاملين فيه، بالإضافة الى عقد دورات تدريبية لتأهيل العنصر البشري وتطويره وخاصة في ظل الانخفاض الملموس لمؤشرات العبء و الطاقة الضريبية في فلسطين بالمقارنة مع الدول النامية الاخرى، ومجموعة من الدول المشابهة لفلسطين في الظروف الاقتصادية.
- 3- فرض سياسات صارمة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وخاصة في ظل ما توصلت اليه الدراسة بوجود علاقة عكسية بين مساهمة قطاع التجارة في الناتج المحلي الاجمالي و الطاقة الضريبية الكلية.
- 4- محاولة تكثيف الجهود لتشجيع الاستثمار الداخلي بهدف زيادة الايرادات العامة اللازمة لتمويل النفقات محليا و تقليل اعتماد الخزينة الفلسطينية على الدعم و المنح الخارجية حيث تبين تأثيرها سلبيا على مؤشر الطاقة الضريبية المقدرة في فلسطين، بالإضافة الى

ما تستوعبه هذه المشاريع من أيدي عاملة مما له الاثر الايجابي على المقدرة التكاليفية لهم.

5- مراجعة أنواع الاعفاءات الضريبية الممنوحة لقطاع الزراعة و خاصة صيد الأسماك ومحاولة دعم هذا القطاع وتعزيز صموده لما لزيادة القيمة المضافة من هذا القطاع في الناتج المحلي الإجمالي من أثر ايجابي على الطاقة الضريبية في فلسطين.

6- اعادة النظر في توزيع الأوعية الضريبية الحالية بحيث تطل الفئات و الانشطة الاقتصادية التي تحقق ارباح كبيرة و لا تسهم في تحقيق قيمة مضافة للإقتصاد و المجتمع، و في المقابل زيادة الإعفاءات الضريبية للإنشاءات العاملة في الانشطة الانتاجية وفي المناطق النائية.

7- العمل على رفع الوعي الضريبي للمكلفين لما لذلك من أثر ايجابي على التزامهم بأداء أعباءهم الضريبية و بالتالي رفع الطاقة الضريبية الكلية.

المراجع

المراجع العربية:

1. الأحمد، صخر، 2005، ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
2. ابو حشيش، خليل محمد، 2008، المحاسبة الضريبية، ط1، دار الإثراء للنشر، عمان-الأردن.
3. باش، محمد عياش علي و كاظم، عامر عمران، 2006: العوامل المحددة للطاقة الضريبية في الفترة الواقعة بين 1980-1996 المجلد الثالث -العدد التاسع Iraqi Journal for Economic Sciences المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية.
4. البشايرة، الاء غالب محمود، 2007، محددات الجهد الضريبي في الأردن في الفترة 1990-2004، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية.
5. التوني، ناجي، 2000، التجارب العالمية للإصلاح الضرائبي: بعض الدروس المستفادة، ورقة بحثية مقدمة لورشة عمل حول "تقييم سياسات الضرائب في الأقطار العربية" خلال الفترة من 11 إلى 12 إبريل 2000 بمقر المعهد العربي للتخطيط، دولة الكويت
6. الجعفري، محمود والعارضة، ناصر، 2002: السياسات التجارية والمالية الفلسطينية وتأثيرها على العجز في الميزان التجاري والعجز في الموازنة. رام الله: معهد أبحاث السياسات الاقتصادية ماس.
7. جابر، فراس (تشرين اول، 2017)، التحرر من التبعية للاحتلال و السعي للعدالة الضريبية، مرصد.
8. الحجازي، مرسي السيد، 1998: النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق). الدار الجامعية.
9. حشيش، عادل أحمد 1983: أصول الفن المالي في الاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، لبنان، 1974
10. حمدان، مؤيد، 2003: ضريبة الاملاك في الضفة الغربية في ظل قانون 11 للعام 1954 والقوانين المعدلة له، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين.
11. الخطيب، خالد شحادة، 2008، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، ط1، دار حامد، عمان-الأردن.
12. الخطيب، كمال أحمد عسكر أحمد، 2006، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996-2003)، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.
13. رابي، ماجد محمد يوسف، 2004، الأسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

14. الزواغي، نجمي مفتاح عامر، 2017، محددات الطاقة الضريبية وانعكاسها على الاقتصاد الليبي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السابع 2017 .
15. السلامين، ياسر غازي، والدقة، عبد الرحمن قاسم، 2010، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، مطبعة رابطة الجامعيين.
16. الشب، عبد الله، 2005، الضرائب شر لا بد منه، عمان: الاردن.
17. شرعب، مجدي نبيل محمود، 2006. امتيازات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية.
18. صافي، هاشم محمد خير، 2015، دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق: سوريا.
19. صبري، نضال، 1998، محاسبة ضريبة الدخل، منشورات جامعة القدس المفتوحة، فلسطين.
20. طرشي، إبراهيم، 2015، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
21. عباس، جنان جاسم و باش، عياد محمد علي، 2018، قياس وتحليل محددات الطاقة الضريبية في العراق للمدة من (1990-2015)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 10، العدد 1، 2018: ص ص 147-127.
22. عبد الأحد، سليم، 2008، استخدام أسلوب تحليل الانحدار و تحليل التباين للانحدار في قياس الطاقة الضريبية في العراق، مجلة جامعة ذي قار، عدد 1/مجلد 4.
23. عبد الحميد، عفيف، 2014، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001 – 2012)، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، الجزائر.
24. عبد الرازق، عمر، 1994، ابعاد الاتفاق الاقتصادي الاسرائيلي، مركز دراسات الشرق الأوسط، مكتبة الرسالة، رام الله ط.1.
25. عبد الكريم، نصر، و ابوهنطش، ابراهيم، و سعيد، نادر، 2015: دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية، مفتاح.
26. عبد الغفور، حسام، 2008: العلاقة بين المكلف و الادارة الضريبية ودورها على التحصيل و الجباية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
27. عبد الناصر، ابراهيم و الشريف، عليان 2002: الضرائب و محاسبتها ، دار الميسرة والتوزيع عمان ، الاردن.
28. علاونة، عاطف، 1990: سياسة إسرائيل الضريبية وأثرها على الاقتصاد الفلسطيني، القدس.

29. علاونة، عاطف، 1992: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، رام الله .
30. عليمات، خالد عيادة، 2013 ، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، المنارة، المجلد (19)، العدد (2).
31. العركوب، هاشم محمد وسامي، محمد، 2006: الدور التمويلي للضرائب في بلدان عربية مختارة، جامعة الموصل، العراق، المجلد 28، ص 137-164.
32. غدير، هيفاء 2010: السياسة المالية والنقدية ودورها التنموي في الاقتصاد السوري دمشق: الهيئة العامة السورية للكتاب، سوريا.
33. القطاونة، عادل، وعفانة، عدي، 2008، المحاسبة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن.
34. قواسمة، رشدي؛ أبو الرز، جمال؛ أبو موسى، مفيد؛ أبو طالب، صابر، 2017. مناهج البحث العلمي، منشورات جامعة القدس المفتوحة الأردن، عمان.
35. مسيمي، دلال. 2006. السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين.
36. ملكاوي، أحمد و أبو حمور، محمد (1999)، أثر برامج التصحيح الاقتصادي على العبء الضريبي و الجهد الضريبي (1989-1997)، مجلة دراسات، العدد 1 المجلد 27، ص 50-62.
37. مهنا، عبد الناصر و ابودغيم، عبد الحكيم وسرحان، جميل 2013: التشريع المالي و الضريبي في فلسطين، جمعية مدقي الحسابات الفلسطينيين.
38. المجالي، أحمد عبد القادر، 2016: تقدير الطاقة والجهد الضريبي في الأردن، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 43 ، ملحق 1.
39. المهاني، محمد خالد، 2002، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، ورقة بحثية، جامعة دمشق، سوريا.
40. النقيب، فضل، 1996: تقييم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، ماس، رام الله.
41. النور، سعد و آدم مهدي، 2015: الاصلاح الضريبي في السودان- حالة الضرائب غير المباشرة، رسالة ماجستير، جامعة الخرطوم، السودان.

المراجع الأجنبية:

- 1- Amoh, John, 2019. An Estimation of taxable capacity, tax effort, and tax burden of an emerging economy: Evidence from Ghana,

INTERNATIONAL JOURNAL OF ECONOMICS AND FINANCIAL
ISSUES, Vol 9 No.3

- 2– Atsan, Emre,2017. The determinants of tax capacity and tax effort in Turkey for the period of 1984–2012, Omer Halisdemir Universitesi, Turkey.
- 3– Boukbech, Rachid& Bousselhami, Ahmed& Ezzahid, ELhadi,2018. Determinants of tax revenues : Evidence from a sample of Lower Middle income countries *Applied Economics and Finance*, Redfame publishing, vol. 6(1), pages 11–20, January.
- 4– Frey, Bruno & Feld, Lars,2007. Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation, Institute of Economics, University of Heidelberg, Germany.
- 5– Langford, Ben & Ohlenburg,Tim,2016. Tax revenue potential and effort –an empirical investigation, International Growth Centre Working Paper, Version: 31.
- 6– Le, Tuan& Moreno–Dosen, Blanca& Bayrakta,Nihal, 2012. Tax Capacity and Tax Effort: Extended Cross–Country Analysis from 1994 to 2009, Pennsylvania State University – School of Business Administration; World Bank, working paper,no, 6265.
- 7– Li, Jinyan, 2007. Development and Tax Policy: Case Study of China, Comparative Research in Law & Political Economy, Research Paper, York University, Canada

- 8- Murunga, James & Muriithi, Moses & Kiiru, Joy 2016. Tax effort and determinants of tax ratios in Kenya, European Journal of Economics, Law and Politics (ELP) December 2016 edition Vol.3 No.2
- 9- Pal, Rupayan& Goyal, Ashima & Garg, Sandhya, 2016. Why Tax Effort Falls Short of Capacity in Indian States: A Stochastic Frontier Approach, Indira Gandhi Institute of Development Research, Mumbai
- 10- Piancastelli, Marcelo & Thirwall, Anthony, 2019. The determinants of tax revenues and tax effort in developed and developing countries : theory and new evidence 1995- 2015, Studies in Economics from School of Economics, University of Kent
- 11- Yohou, Hermann& Goujon, Michael, 2017. Reassessing Tax Effort in Developing Countries: a Proposal of a Vulnerability- Adjusted Tax Effort Index (VATEI), Working Paper, Foundation for studies and Research on International Development (FERDI).

الملاحق

جدول (1-5): معدل نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي لمجموعة الدول المشابهة لفلسطين في الظروف الاقتصادية للفترة من 1996 الى 2018.

الدولة	معدل حصة الفرد من الناتج المحلي الاجمالي \$
زامبيا	1012.9
الهند	1020.73
نيكاراغوا	1463.19
مولدوفا	1523.15
بوتان	1879.31
الفلبين	1888.00
فلسطين	2110.20
جمهورية مصر العربية	2140.53
منغوليا	2208.80
إندونيسيا	2243.86
أوكرانيا	2255.97
سري لانكا	2260.38
المغرب	2315.57
جورجيا	2600.80
غواتيمالا	2747.35
السلفادور	2875.40
الأردن	2976.02

المصدر: قاعدة بيانات البنك الدولي + احتساب الباحثة.

جدول (2-5): مساهمة القطاعات الاقتصادية المختلفة في الناتج المحلي الاجمالي (بالأسعار الجارية) خلال سنوات الدراسة

مساهمة قطاع الزراعة	مساهمة قطاع الخدمات المنزلية %	مساهمة قطاع الخدمات %	مساهمة قطاع المعلومات والاتصالات %	مساهمة قطاع الانشطة المالية و التامين %	مساهمة قطاع النقل والتخزين %	مساهمة قطاع التجارة %	مساهمة قطاع الانشاءات %	مساهمة قطاع الصناعات التحويلية بما فيها التعدين و استغلال المحاجر %	السنة
13.016	0.170	23.073	0.138	2.340	2.945	10.863	9.447	14.829	1996
11.418	0.186	24.392	0.915	2.700	3.375	12.070	7.718	12.969	1997
11.714	0.187	24.119	1.731	3.058	3.011	11.269	7.510	12.896	1998
10.650	0.178	24.354	1.590	3.488	2.571	10.503	10.929	11.353	1999
9.681	0.183	24.671	2.346	4.157	2.390	11.390	7.270	11.281	2000
8.472	0.160	24.088	3.284	3.829	2.932	10.098	8.165	11.557	2001
8.032	0.169	25.398	3.828	3.853	3.903	12.059	5.397	9.618	2002
6.981	0.161	24.834	4.105	3.924	3.329	11.656	5.668	13.027	2003
6.930	0.085	24.351	4.273	3.747	3.065	10.977	5.666	11.476	2004
5.242	0.037	23.486	2.279	5.033	3.318	10.934	5.886	13.018	2005
5.450	0.061	22.598	5.073	4.701	2.193	11.307	6.648	10.358	2006
6.421	0.062	20.366	5.672	5.957	2.018	13.682	4.835	11.784	2007
6.267	0.049	20.913	7.596	5.128	1.903	13.492	3.318	12.560	2008
5.968	0.051	20.309	6.275	3.724	2.023	14.306	3.647	12.662	2009
5.584	0.064	18.609	5.908	3.449	1.738	16.491	4.051	13.655	2010
5.967	0.058	19.221	5.668	3.259	1.707	18.428	5.009	12.924	2011
4.652	0.055	19.866	5.584	3.696	1.894	18.931	5.370	14.493	2012
4.146	0.052	20.976	5.898	2.837	1.833	17.064	4.482	13.310	2013
3.885	0.055	20.571	3.969	3.078	1.607	18.844	5.908	12.306	2014
3.552	0.057	20.522	4.069	3.283	1.740	19.060	5.822	11.029	2015
3.156	0.058	20.237	4.004	3.741	1.972	18.192	6.280	11.339	2016
2.851	0.056	20.257	3.734	3.875	1.957	19.104	6.480	11.035	2017
3.096	0.056	21.086	3.615	4.117	1.806	21.119	6.688	11.555	2018
6.658	0.098	22.100	3.981	3.781	2.401	14.428	6.182	12.219	المتوسط

المصدر: موقع سلطة النقد الفلسطينية+ احتساب الباحثة.

جدول(3-5): توزيع العبء الضريبي (المتغير التابع) على المتغيرات المستقلة المختلفة خلال الفترة (1996-2018).

السنة	نسبة القيمة المضافة من الصناعات التحويلية بما فيها التعدين و استغلال المحاجر %	نسبة القيمة المضافة من لايشاعات %	نسبة التجارة %	نسبة الزراعة %	نسبة الخدمات %	الانفتاح التجاري	نصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي (دولار)	المنح و المساعدات الخارجية ال اجمالي	وجود تشريعات ضريبية فلسطينية	العبء الضريبي %
1996	14.83	9.45	10.86	13.02	23.07	486.26	2249.16	45.17	other	6.095
1997	12.97	7.72	12.07	11.42	24.39	505.52	2442.18	33.21	other	5.665
1998	12.90	7.51	11.27	11.71	24.12	508.02	2701.01	27.21	other	5.595
1999	11.35	10.93	10.50	10.65	24.35	617.32	2830.22	26.01	other	5.802
2000	11.28	7.27	11.39	9.68	24.67	470.28	2506.51	54.31	other	5.587
2001	11.56	8.16	10.10	8.47	24.09	450.72	2208.03	308.73	other	4.571
2002	9.62	5.40	12.06	8.03	25.40	359.66	1877.61	236.27	other	3.965
2003	13.03	5.67	11.66	6.98	24.83	373.62	2080.07	81.26	other	4.209
2004	11.48	5.67	10.98	6.93	24.35	462.64	2229.63	33.62	other	4.412
2005	13.02	5.89	10.93	5.24	23.49	479.34	2395.97	46.42	PalTaxLaw	4.781
2006	10.36	6.65	11.31	5.45	22.60	490.20	2232.97	141.14	PalTaxLaw	4.501
2007	11.78	4.83	13.68	6.42	20.37	570.88	2308.39	80.51	PalTaxLaw	3.669
2008	12.56	3.32	13.49	6.27	20.91	519.48	2379.15	104.33	PalTaxLaw	4.088
2009	12.66	3.65	14.31	5.97	20.31	529.13	2511.49	83.68	PalTaxLaw	4.148
2010	13.66	4.05	16.49	5.58	18.61	465.10	2637.31	62.78	PalTaxLaw	4.925
2011	12.92	5.01	18.43	5.97	19.22	456.95	2877.14	44.64	PalTaxLaw	4.607
2012	14.49	5.37	18.93	4.65	19.87	450.67	2967.47	40.71	PalTaxLaw	4.284
2013	13.31	4.48	17.06	4.15	20.98	444.92	2944.04	53.42	PalTaxLaw	4.787
2014	12.31	5.91	18.84	3.88	20.57	469.31	2852.38	42.01	PalTaxLaw	4.750
2015	11.03	5.82	19.06	3.55	20.52	436.79	2863.90	26.92	PalTaxLaw	4.787
2016	11.34	6.28	18.19	3.16	20.24	418.16	2922.90	21.00	PalTaxLaw	4.663
2017	11.03	6.48	19.10	2.85	20.26		3072.40	19.45	PalTaxLaw	5.234
2018	11.56	6.69	21.12	3.10	21.09		3022.11	18.46	PalTaxLaw	5.735

المصدر: موقع سلطة النقد الفلسطينية موقع الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني +وزارة المالية +احتساب الباحثة

جدول (4-5): احتساب العبء الضريبي في فلسطين في الفترة الواقعة ما بين (1996-2018).

السنة	الإيرادات الضريبية (مليون \$)	النتاج المحلي الإجمالي (مليون \$)	العبء الضريبي %
1996	207.8	3,409.60	6.095
1997	213	3,759.80	5.665
1998	227.6	4,067.80	5.595
1999	247.8	4,271.20	5.802
2000	241	4,313.60	5.587
2001	183	4,003.70	4.571
2002	141	3,555.80	3.965
2003	167	3,968.00	4.209
2004	191	4,329.20	4.412
معدل العبء الضريبي قبل التشريعات الضريبية الفلسطينية	1,819.30	35,678.70	5.099
2005	231	4,831.80	4.781
2006	221	4,910.10	4.501
2007	202	5,505.80	3.669
2008	272.8	6,673.50	4.088
2009	301.5	7,268.20	4.148
2010	439	8,913.10	4.925
2011	482.1	10,465.40	4.607
2012	483.2	11,279.40	4.284
2013	597.2	12,476.00	4.787
2014	604	12,715.60	4.750
2015	606.6	12,673.00	4.787
2016	626	13,425.70	4.663
2017	758.8	14,498.10	5.234
2018	838.2	14,615.90	5.735
معدل العبء الضريبي بعد فرض التشريعات الضريبية الفلسطينية	6,663.40	140,251.60	4.751
المعدل العام	8482.735	175930.3	4.822

المصدر: وزارة المالية الفلسطينية + الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني + الباحثة.

جدول (5-5): احتساب الطاقة الضريبية في فلسطين في الفترة الواقعة ما بين (1996-2018).

السنة	الإيرادات الضريبية (مليون \$)	الدخل القومي (مليون \$)	الدخل القومي-الإيرادات الضريبية	الطاقة الضريبية %
1996	207.8	3,834.00	3,626.20	5.731
1997	213	4,280.10	4,067.10	5.237
1998	227.6	4,786.50	4,558.90	4.992
1999	247.8	5,025.00	4,777.20	5.187
2000	241	4,819.10	4,578.10	5.264
2001	183	4,322.70	4,139.70	4.421
2002	141	3,774.70	3,633.70	3.880
2003	167	4,212.60	4,045.60	4.128
2004	191	4,557.30	4,366.30	4.374
المتوسط قبل وجود تشريعات ضريبية فلسطينية	1819.2	39612	37792.8	4.814
2005	231	5,180.70	4,949.70	4.667
2006	221	5,332.70	5,111.70	4.323
2007	202	6,058.40	5,856.40	3.449
2008	272.8	7,344.90	7,072.10	3.857
2009	301.5	7,793.80	7,492.30	4.024
2010	439	9,512.20	9,073.20	4.838
2011	482.1	11,214.90	10,732.80	4.492
2012	483.2	12,136.90	11,653.70	4.146
2013	597.2	13,636.40	13,039.20	4.580
2014	604	14,198.00	13,594.00	4.443
2015	606.6	14,385.30	13,778.70	4.402
2016	626	15,321.70	14,695.70	4.260
2017	758.8	16,490.00	15,731.20	4.824
2018	838.2	17,009.60	16,171.40	5.183
المتوسط في ظل التشريعات الضريبية الفلسطينية	6663.4	155615.5	148952.1	4.474
المعدل العام	8482.6	195227.5	186744.9	4.542

المصدر: وزارة المالية الفلسطينية + الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني + الباحثة.

جدول (5-6): مدى الارهاق الضريبي للمجتمع الفلسطيني خلال الفترة (1996 - 2018).

السنة	الجهد الضريبي	الإرهاق الضريبي
1996	1.1859	0.1859
1997	1.1655	0.1655
1998	1.0540	0.0540
1999	1.0620	0.0620
2000	1.1846	0.1846
2001	1.1038	0.1038
2002	1.1785	0.1785
2003	1.1224	0.1224
2004	1.0254	0.0254
2005	1.1843	0.1843
2006	1.2551	0.2551
2007	1.0396	0.0396
2008	1.0798	0.0798
2009	1.1285	0.1285
2010	1.3542	0.3542
2011	1.1975	0.1975
2012	1.1818	0.1818
2013	1.2035	0.2035
2014	1.2823	0.2823
2015	1.3076	0.3076
2016	1.2013	0.2013
2017	1.3238	0.3238
2018	1.5206	0.5206

المصدر: احتساب الباحثة