

دراسة تقييمية لقانون

ضريبة

الدخيل

لعام 2011

وتعدديلاته

من منظور العدالة

الاقتصادية والاجتماعية

دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية

مشروع "تفعيل المشاركة المجتمعية في الرقابة على الموازنة العامة والإصلاح الضريبي"

الطبعة الأولى كانون أول 2015
منشورات مفتاح 2015

حقوق الطبع والنشر محفوظة لـ:



بدعم من أكسفام نوفب



OXFAM
Novib

إعداد:

د. نصر عبد الكرم

د. تادر سعيد

أ. إبراهيم أبو منطش

طاقم مفتاح:

مديرة برنامج تعزيز المشاركة المجتمعية

منسق مشروع "تفعيل المشاركة المجتمعية في الرقابة على الموازنة العامة والإصلاح الضريبي"

ليس شعبي - حنتولي

شادي زيدات

تدقيق وتحرير لغوي:

مصعب أبو زيد

ترجمة:

د. نصر عبد الكرم

تدقيق اللغة الإنجليزية:

كارين مان

فهرس المحتويات

كلمة مفتاح	4
1. الإطار العام	6
1.1 أهداف الدراسة	8
1.2 أهمية الدراسة ومبرراتها	8
1.3 المنهجية المستخدمة	9
2. الخلفية المفاهيمية	10
2.1 مفاهيم ومصطلحات	12
3. النظام الضريبي في فلسطين	14
3.1 الإطار التشريعي والتنظيمي	15
3.2 أنواع الضرائب	16
4. ضريبة الدخل	20
4.1 التطور التشريعي لضريبة الدخل في فلسطين	21
4.2 قانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته	23
4.3 تحليل قانون ضريبة الدخل من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية	25
4.4 تطبيقات قانون ضريبة الدخل	33
4.5 المشاركة المجتمعية في صياغة قانون ضريبة الدخل وتعديلاته	37
5. عرض العبء الضريبي وتحليله	40
5.1 العبء الضريبي بالأرقام على أثر تعديلات قانون العام 2011	42
5.2 تحليل العبء الضريبي من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية	45
6. نصوص وتطبيقات قانون ضريبة الدخل من منظور أسس المساءلة والشفافية والمعايير الدولية	50
7. الاستنتاجات الرئيسية	56
8. التوصيات لإصلاح قانون ضريبة الدخل وتطبيقاته	60
الملاحق	63

كلمة مفتاح

انسجماً مع التوجه الاستراتيجي للمبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية "مفتاح" والهادف إلى "المساهمة في التأثير على مستوى السياسات والتشريعات. بما يضمن حمايتها للحقوق المدنية والاجتماعية لجميع الفئات. والتزامها بمبادئ الحكم الصالح". جاء العمل على تنفيذ "دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية". وذلك في إطار مشروع "تفعيل المشاركة المجتمعية في الرقابة على الموازنة العامة والإصلاح الضريبي" الذي نفذته "مفتاح" بالشراكة مع الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة "أمان". ومركز إبداع المعلم. ومعهد الأبحاث التطبيقية - القدس (أريج). وبدعم من أوكسفام نوفب.

وحيث أن ضريبة الدخل تعد أحد أهم أنواع الضرائب المباشرة، وكون النظام المتعلق بها طالما كان موضع مراجعة وتعديل لم يستقر بعد. جاء هذا الجهد الذي يهدف بالدرجة الأولى إلى تحليل وتقييم سياسة ونظام ضريبة الدخل في فلسطين من منظور العدالة الاجتماعية والاقتصادية ومعايير الشفافية الدولية بشأن الممارسات الفضلى في إدارة النظام الضريبي.

ولغاية الخروج بدراسة تقييمية شاملة، فقد عملت "مفتاح" من خلال فريق العمل على إعطاء تصور شامل لواقع ضريبة الدخل في فلسطين. من حيث الرؤية والسياسة والنصوص القانونية والإجراءات العملية. إضافة إلى تحديد القضايا الخلافية في القانون وتطبيقاته وسبل علاجها وجاؤها.

وعليه: فإن النتائج والاستخلاصات، ومجموعة التوصيات التي خرجت بها الدراسة، تعطي تصوراً شاملاً لواقع ضريبة الدخل في فلسطين. والذي من شأنه أن يشكل قاعدة صلبة لكافة الجهات ذات العلاقة. الرسمية منها والأهلية. وحتى الفاعلين والمؤثرين في المجال الاقتصادي ومجال التنمية الاقتصادية في فلسطين. والتي تتيح لهم الارتكاز عليها لغاية تطوير هذا النظام بالاتجاه الذي يحقق انسجماً أكبر مع ظروف الاقتصاد الفلسطيني وخصائصه ومتطلبات إنعاشه. ومتطلبات العدالة الاقتصادية والاجتماعية المنشودة وتحسينها.

نتقدم بالشكر لجميع من ساهم في إنجاز هذا العمل في «مفتاح». وللباحثين/ات. وكل من تعاون معنا من مراكز المسؤولية والجهات ذات العلاقة. وشركائنا في تنفيذ المشروع ومؤسسة أوكسفام نوفب.

د. ليلى فيضي

المدير التنفيذي

المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية - مفتاح

الإطار العام

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 للعبء الضريبي المفروض على المكلفين. أفراداً ومؤسسات. حدود معقولة تتناسب مع حجم الناتج المحلي الإجمالي وهيكله والنفقات العامة. وظروف المكلفين الاقتصادية والاجتماعية. وقدرة الحكومة على جبايتها. وهذا ما يطلق عليه الطاقة الضريبية للاقتصاد. وإذا ما تجاوز العبء الضريبي الفعلي (أي نسبة التحصيلات الضريبية الفعلية إلى الناتج المحلي الإجمالي) الطاقة الضريبية المفترضة أو المعيارية للاقتصاد الوطني. فإن هناك خشية من أن يشكل ذلك عائقاً أمام حركة الاستهلاك والاستثمار الخاص المحلي والخارجي وتوجهه.

وعليه. فإن معظم النظريات والتطبيقات الاقتصادية المعاصرة تعطي التشريعات والسياسات والإجراءات الضريبية أهمية بالغة في إطار الجهود التي تبذلها الحكومات لتوفير البيئة المحفزة للنشاط الاستثماري الخاص في الاقتصاد وإحداث مستوى مقبول من التنمية الشاملة والمستدامة المستندة إلى مبدأ العدالة في توزيع الثروة والدخل.

من المعروف أن الإيرادات الضريبية تأتي من مصدرين رئيسين هما: الضرائب المباشرة وتمثل في ضريبي الدخل والأرباح. والضرائب غير المباشرة وتمثل في ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات وضريبة الشراء والرسوم الجمركية.

وتختلف نسبة مساهمة كل مصدر في الإيرادات الضريبية الإجمالية من دولة إلى أخرى باختلاف طبيعة النظام الضريبي المطبق واختلاف هيكل الناتج المحلي.

وفي الحالة الفلسطينية. فإن ضريبة الدخل تشكل نسبة لا تزيد على 10% من الإيرادات الضريبية. أما النسبة الكبرى الباقية فتأتي من الأنواع المختلفة للضرائب غير المباشرة. وهذا الاختلال في الهيكل الضريبي بحد ذاته يستوجب البحث عما قد يحمله من مدلولات سلبية على عدالة النظام الضريبي برمته: لأن الضرائب غير المباشرة وخصوصاً ضريبة القيمة المضافة تفرض على المستهلك النهائي للسلع والخدمات دون تمييز بين غني أو فقير. ودون تمييز بين السلع والخدمات الكمالية والأساسية. وعليه فهي بذلك تتجاهل مبدأ العدالة الاقتصادية والاجتماعية بين فئات المجتمع المختلفة. كما أن الضرائب المباشرة التي تجبها الحكومة الفلسطينية على قلتها تأتي في جلها من دخول الأفراد (الأجور والرواتب المحصومة من المصدر). بينما حصة ضريبة دخل الشركات منخفضة بكل المقاييس. إما بسبب تمتع عدد كبير من الشركات الكبرى بإعفاء ضريبي لسنوات طويلة وفقاً لقانون تشجيع الاستثمار أو بسبب محدودية تصاعدية معدلات الضريبة على الدخول المرتفعة. وهذه السمات تثير تساؤلات مشروعة حول عدالة النظام الضريبي الفلسطيني بشكل عام وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني النافذ بشكل خاص.

ومن هنا. فإن تحليل وتقييم نظام ضريبة الدخل القائم في فلسطين وما يتصل به من سياسات تنعكس على التشريعات والإجراءات التنفيذية يكتسبان أهمية خاصة. نظراً لأن هذا النظام لطالما كان موضع مراجعة وتعديل ولم يستقر بعد. وبالتالي فإن أي جهد تقييمي شامل لهذا النظام

على قاعدتي الكفاءة والعدالة، سيسهم في تطويره بالاتجاه الذي يحقق انسجاماً أكبر مع ظروف الاقتصاد الفلسطيني وخصائصه ومتطلبات إنعاشه، ومتطلبات العدالة الاقتصادية والاجتماعية المنشودة.

1.1 أهداف الدراسة

يتمثل الهدف العام للدراسة في تحليل وتقييم سياسة ونظام ضريبة الدخل في فلسطين من منظور العدالة الاجتماعية والاقتصادية ومعايير الشفافية الدولية بشأن الممارسات الفضلى في إدارة النظام الضريبي.

- في سياق المسعى للوصول إلى الهدف العام، تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:
- رصد التطورات التي طرأت على الإطار القانوني لضريبة الدخل خلال السنوات السابقة.
 - تقييم المشاركة المجتمعية في صياغة التشريعات الضريبية وإقرارها، وتحديد قانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته اللاحقة.
 - كشف القضايا الخلافية في القانون وتعديلاته، ويشمل ذلك الإشكاليات والتجاوزات التي خلقها القانون، وتحديد أثرها على الفئات والشرائح المجتمعية المختلفة، وخصوصاً الفئات المهمشة (المرأة، الفقراء، المحيّمات، المناطق النائية والمهددة...).
 - تحديد العبء الضريبي وتأثيراته على المجتمع والاقتصاد الفلسطيني، والفئات المتأثرة (بالإيجاب والسلب) بهذا العبء.
 - تقديم توصيات بشأن الإصلاحات والتعديلات الواجبة على نصوص القانون وتطبيقاته من أجل الوصول إلى درجة متقدمة في سلم العدالة الاجتماعية والاقتصادية المنشودة.

1.2 أهمية الدراسة ومبرراتها

تسهم النتائج والاستخلاصات التي تتوصل إليها الدراسة في إعطاء تصور شامل لواقع ضريبة الدخل في فلسطين، من حيث الرؤية والسياسة والنصوص القانونية والإجراءات العملية، وتحديد القضايا الخلافية في القانون وتطبيقاته وسبل علاجها وجاؤها، ومن شأن المقترحات التي تقدمها الدراسة استناداً للنتائج، تحسين مستوى العدالة الاجتماعية والاقتصادية في سن التشريعات المتعلقة بضريبة الدخل وتطبيقها، ومساعدة صانعي القرار على تحديد التدخلات المطلوبة للوصول للغاية المنشودة، وكما هو معروف فإن السياسة الضريبية التي هي جزء من السياسة المالية الكلية تلعب دوراً مركزياً وجوهرياً ليس فقط في تمويل النفقات الحكومية لصالح المواطنين وتوجيه الأنشطة الاقتصادية والانفاق على الاحتياجات الاجتماعية كالمساعدات والخدمات المقدمة للفقراء والتعليم والصحة، وإنما أيضاً في إعادة توزيع الثروة والدخل بين فئات المجتمع المختلفة على أساس قاعدتي العدالة والمساواة أمام القانون. فالعدالة الضريبية تسهم بشكل مباشر في تحسين مستوى العدالة الاقتصادية والاجتماعية.

1.3 المنهجية المستخدمة

للوصل للهدف العام وتحقيق الأهداف الفرعية والإجابة عن التساؤلات المطروحة، سيتم اعتماد الأساليب والأدوات البحثية الآتية:

- مراجعة تشريعات ضريبة الدخل، بالتركيز على قانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته اللاحقة.
- مراجعة الدراسات والتقارير والأدبيات السابقة ذات الصلة.
- الاستعانة بالصادر الأساسية المختصة بعرض البيانات والإحصائيات ذات العلاقة وتحليلها (مثل: وزارة المالية، الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، وزارة الشؤون الاجتماعية، وزارة العمل، إحدادات العمال).
- إجراء مقابلات متخصصة و/أو لقاءات بؤرية (Focus Group) مع المؤثرين والمتأثرين من ذوي العلاقة، إضافة إلى الجهات الرسمية والتمثيلية في القطاع الخاص ومثلي العمال.
- عقد لقاء تشاوري يضم مختصين ومسؤولين في الجهات الرسمية والأهلية والقطاع الخاص لعرض منهجية الدراسة والنتائج المنشودة.
- عقد ورشة عمل عامة تضم المهتمين والأطراف ذات العلاقة لعرض استخلاصات الدراسة ومقترحاتها.

اللفية المفاهفمفة

للسياسات الضريبية أهمية خاصة سواء في تمويل النفقات الحكومية، أو في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وذلك من خلال وضع أنظمة ضريبية تعمل على إعادة توزيع الدخل بما ينسجم ومبدأ العدالة. وفي الوقت نفسه تعمل على تحفيز الاستثمارات الخاصة. ولتحقيق ذلك يجب ألا يتجاوز العبء الضريبي الفعلي (أي نسبة التحصيلات الضريبية الفعلية إلى الناتج المحلي الإجمالي) الطاقة الضريبية المفترضة للاقتصاد (وهي الحدود القصوى للإيرادات التي يمكن تحصيلها من خلال الضرائب. أخذين بعين الاعتبار حجم الإنتاج القومي وهيكله ومقدار النفقات العامة ومستوى إنتاجيتها. مراعين في ذلك مقدرة الأفراد على دفع الضرائب وقدرة الحكومة على جبايتها وتحصيلها). فوجود عبء ضريبي مناسب ووضع الاقتصاد يعتبران من أهم شروط خلق بيئة تنافسية ومحفزة لنشاط القطاع الخاص وتحقيق هدف التنمية الاقتصادية بشكل عام وخلق فرص العمل وزيادة فرص التشغيل بشكل خاص.

وفي الوقت نفسه، يجب النظر ليس فقط إلى حجم العبء الضريبي وإنما إلى توزيعه على الفئات الاجتماعية المختلفة. فقد يتناسب العبء الضريبي مع الطاقة الضريبية للاقتصاد. إلا أن هذا العبء قد لا يكون موزعاً بشكل عادل. فقد يتركز على الفئات الضعيفة (الفقيرة) في المجتمع، مما يزيد الفجوات الاجتماعية القائمة ويكرسها. ويزيد من تركيز الثروة في أيدي القلة كما هو الحال في فلسطين. كما من المهم النظر إلى سياسة الإعفاءات والتمايز الضريبي، التي قد لا تتناسب واحتياجات الاقتصاد المحلي من الاستثمارات، أو قد تعطي إعفاءات لمشاريع لا تعتمد على الكثافة العمالية أو على جلب التكنولوجيا الحديثة.

وحتى تحقق سياسة ضريبة الدخل أهدافها المتوازنة لا بد من أخذ المبادئ الآتية بعين الاعتبار (خرايشة، 1996):

1. تطبيق مبدأ التصاعد الضريبي وذلك من أجل:
 - منع تركيز الثروة في أيدي قلة من المكتسبين لها وضرورة إعادة توزيعها لتستفيد منها فئات المجتمع كافة.
 - فرض التصاعد حسب سهولة اكتساب الدخل.
 - تشجيع إقامة الشركات المساهمة العامة والمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
2. وضع معدلات وشرائح عادلة تتناسب وقدرة المكلف بعد دراسة الطاقة الضريبية والعبء الضريبي.
3. إيجاد مناخ استثماري ملائم ومستقر لتشجيع الاستثمار المحلي والخارجي وتخفيفه وخصوصاً في القطاعات الإنتاجية الحقيقية مثل الزراعة والصناعة.
4. تنمية المدخرات الوطنية بما يلبي حاجات الاستثمار.
5. تحفيز التصدير السلعي والخدماتي.

وأخيراً، يجب ألا تقاس فاعلية إدارة الإيرادات العامة فقط بالتزايد في حجمها، بل كذلك في مدى كونها تنفيذاً لحطة مدروسة وواضحة تربط مؤشرات الإيرادات بالمؤشرات الاقتصادية الكلية. والأهم من ذلك، مدى تأثير هذه الإيرادات وهيكلها على العدالة الاجتماعية ومستويات الرفاه العام. فقد تستطيع الإدارات السيئة أو الضعيفة جمع كميات أكبر من الإيرادات العامة، ولكن بالتركيز على القطاعات الاقتصادية الضعيفة والفئات الاجتماعية المهمشة والتي يسهل

فرض الضرائب عليها مثل العمال والموظفين في القطاعين العام والخاص، والذي يطلق عليه مصطلح "خصم المصدر".

وفي هذه الحالة، قد يكون العبء الضريبي متماثلاً مع الطاقة الضريبية للاقتصاد المحلي. لكن الأهم أنه لن يكون موزعاً بعدالة بين المكلفين. وبمعنى آخر، فإن النسبة الأكبر من هذا العبء قد تتحمله فئة دون أخرى من المجتمع. وقد لا تكون هذه الفئة هي الأوفر حظاً. فجزء من المكلفين قد يتحملون عبئاً ضريبياً أكبر من حصتهم العادلة. وفي المقابل، فإن الجزء الآخر من المكلفين يتحمل عبئاً ضريبياً أقل مما يتوجب عليه تحمله. وإذا حصل ذلك فإن مبدأ العدالة الاقتصادية والاجتماعية الذي هو أحد أهم مرتكزات النظام الضريبي ينتفي.

2.1 مفاهيم ومصطلحات

تعرف الطاقة الضريبية بأنها "الحدود القصوى للإيرادات التي يمكن تحصيلها على شكل ضرائب. أخذين بعين الاعتبار حجم الناتج المحلي الإجمالي وهيكله ومقدار النفقات العامة والمستوى المعيشي للمواطنين. مراعين في ذلك مقدرة الأفراد على دفع الضرائب وقدرة الحكومة على جبايتها وتحصيلها".

وعليه، فإن الطاقة الضريبية تمثل العبء الضريبي الأمثل الذي يوفق بين حاجة الحكومة للإيرادات الضريبية لتغطية نفقاتها ومقدرتها على جباية تلك الإيرادات وتحصيلها من جهة. ومقدرة المكلف على دفع الضرائب وقدرته على تحمل عبئها من جهة أخرى. ويرى (Dalton, 1991) أن هناك نوعين من الطاقة الضريبية، هما الطاقة الضريبية المطلقة لدولة واحدة، والطاقة الضريبية النسبية لدولتين أو أكثر.

الطاقة الضريبية المطلقة لدولة واحدة: ما يمكن اقتطاعه كضريبة دون إحداث آثار سلبية مختلفة على الاقتصاد الكلي وعلى المكلفين من مؤسسات وأفراد. وعليه فإن الآثار السلبية الناتجة عن تطبيق نظام ضريبي تعني تجاوز الإيرادات الضريبية للطاقة الضريبية المطلقة لتلك الدولة. وأول مشكلة تواجه تحديد الطاقة الضريبية المطلقة للدولة هي تحديد معنى الآثار السلبية، وهل تُربط الطاقة الضريبية بالإنفاق الحكومي؟ فالمنفعة العامة الناتجة عن الإنفاق الحكومي يفترض أن تعوّض التضحية المتمثلة في دفع الضريبة.

الطاقة الضريبية النسبية لدولتين أو أكثر: يرى "دالتون" أيضاً أن مقارنة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة بين دولتين تعطي تصوراً واضحاً يتبين منه أن إحدى الدولتين قد تكون تجاوزت الطاقة الضريبية نسبة إلى الدولة الأخرى. بينما الدولة الأخرى قد تكون ما زالت دون تخطيها لتلك الطاقة.

أما العبء الضريبي: فهو "إجمالي الضرائب التي يدفعها المجتمع فعلاً، منسوباً إلى أحد المؤشرات التي تدل على دخل المجتمع. مثل الناتج المحلي الإجمالي أو الناتج القومي الإجمالي".

العدالة الضريبية: حالة أو صفة تميز الضريبة وتجمع تلك الصفة عن طريق عدد من الوسائل التي تؤثر في الضريبة، فتجعل الفرد يتقبل دفعها عن طيب خاطر نسبياً. والفرد لا يرتضي دفع الضريبة مختاراً إلا إذا أيقن أنه يساهم في تغطية النفقات العامة للدولة بنصيب يتناسب مع نصيب كل فرد تبعاً لدخله. واقتنع أنه مع هذا النصيب لن يؤثر في النهاية على دخله إلا بالقدر نفسه الذي يؤثر به على دخل غيره. وتعتبر العدالة الضريبية شرطاً مهماً لتحقيق العدالة الاقتصادية والاجتماعية، ولكنها غير كافية. حيث يتطلب تحقيق العدالة الاقتصادية والاجتماعية توافر شروط وتدابير إضافية.

وترتبط العدالة الضريبية مع مبدأ القدرة على الدفع. وهناك نوعان من العدالة في النظام الضريبي وهما: العدالة الأفقية والعدالة الرأسية.

تحقق العدالة الأفقية: عندما يدفع الأشخاص المكلفون الذين يتمتعون بظروف متساوية من ناحية الدخل وحجم العائلة... القدر نفسه من الضرائب.

وتتحقق العدالة الرأسية: عندما تتم معاملة الأشخاص الذين يواجهون ظروفاً اقتصادية مختلفة معاملة مختلفة، بمعنى تكون مسؤولياتهم الضريبية مختلفة. وبالتالي فإن الأشخاص الذين هم في وضع اقتصادي أفضل يتحملون ضرائب أكبر من الآخرين.

الشخص المكلف بدفع الضريبة: كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب أحكام القانون.

الشخص الطبيعي: المكلف الفرد أو الشريك في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة وأي شركات أشخاص يحددها القانون.

الشخص المعنوي: كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية: كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة العامة أو ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات الأجنبية سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة.

الدخل الخاضع للضريبة: مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الخسائر المدورة والإعفاءات والتبرعات على التوالي والمنصوص عليها في القانون.

النظام الضريبي في فلسطين

3.1 الإطار التشريعي والتنظيمي

فُرضت ضريبة الدخل في فلسطين لأول مرة في عهد الانتداب البريطاني. بالقانون رقم (23) لسنة 1941 المسمى قانون ضريبة الدخل. والذي أصبح ساري المفعول في 1/9/1941. ثم ألغي هذه القانون صراحة بالقانون رقم (13) لسنة 1947 وسمي "قانون ضريبة الدخل". وهو يقضي بتعديل التشريع المتعلق بضريبة الدخل. وتوحيده. على أن تسري أحكام هذا القانون اعتباراً من اليوم الأول من شهر نيسان سنة 1947. بعد توحيد الضفتين تحت حكم المملكة الأردنية الهاشمية. صدر القانون المؤقت رقم (50) لسنة 1951. الذي وحد التشريعات الضريبية في الضفتين. ثم ألغي هذا القانون واستعيض عنه بقانون رقم (12) لعام 1954. الذي استثنى دخل المكلف من الخارج من الضريبة. وخفض معدل الضريبة التصاعدية وشرائحها¹. إلا أن التطور الكبير الذي حصل كان بإصدار قانون رقم (25) لسنة 1964. حيث ألغى القانون السابق. وتوسع في شمول التكليف الضريبي. وزاد في نسبة التصاعد في المعدلات الضريبية. ونصّ على تشكيل محكمة خاصة تعرف باسم "محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل" لتتولى مهمة الفصل في المنازعات الضريبية. وتبني معيار الإقليمية في إخضاع الدخل للضريبة. وهذا القانون لم يعرف الدخل مباشرة بل اكتفى بسرد الدخل العام الخاضع للضريبة. كما لم يشترط إخضاع الدخل للضريبة لتوافر الدورية والانتظام. بل اعتبر الدخل الناجم عن صفقة واحدة منفصلة خاضعاً للضريبة. كما في العوض المقبوض لقاء بيع العلامة التجارية أو حقوق الطبع²

أما في قطاع غزة. فكان القانون المطبق هو قانون رقم (17) لسنة 1947. وثمة اختلافات بين القانون الأردني. الذي كان مطبقاً في الضفة الغربية والقانون الإنجليزي المطبق في قطاع غزة. ففي الوقت الذي كان القانون الأردني يضم دخل الزوج مع دخل الزوجة. كان القانون في غزة يفرق بينهما³.

وفي أعقاب احتلالها الضفة الغربية وقطاع غزة. عام 1967. قامت سلطات الاحتلال الإسرائيلي بتغيير النظام الضريبي فيهما. وذلك من خلال سلسلة من الأوامر العسكرية. كان أهمها منشور رقم (2) الصادر في 7/6/1967. الذي نصّ على أن تُدفع جميع الضرائب إلى قائد جيش الدفاع (الإسرائيلي). وتلاه الأمر العسكري رقم (28). والذي بموجبه أصبح المسؤول المعين من قائد قوات جيش الدفاع (الإسرائيلي) هو صاحب الاختصاص. بموجب قانون ضريبة الدخل. وله حق تعيين مسؤولين في المناطق. ويخولهم الصلاحيات التي يستصوبها. وكان من أهم التعديلات التي تتعلق بالقانونين (الأردني المطبق في الضفة الغربية. والانتدابي المطبق في قطاع غزة) تلك التي تتعلق بفئات الضريبة. ومعدلات الضريبة. وسنة التقدير. وطريقة التحصيل. وذلك بهدف زيادة الضغط على المكلفين. وقد تم تحويل صلاحيات لجان الضرائب ومحاكم استئناف الضرائب إلى اللجان العسكرية. فبموجب الأمر العسكري رقم (406) تمت إحالة صلاحيات المحكمة الخاصة باستئناف قضايا ضريبة الدخل إلى لجنة الاعتراضات. حسب مدلولها بالأمر العسكري رقم (172). وهي اللجنة المشكلة

1 رفاعي الهزايمة، الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن، صفحة 22.

2 صالح الخصاونة، الهيكل الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، صفحة 27.

3 جهاد زماري، معهد الحقوق - جامعة بيرزيت، لقاء قانوني مع مدير عام دائرة ضريبة الدخل بعنوان "أضواء على

قانون ضريبة الدخل 2004 وتعديلاته"، 2009/3/17.

من ثلاثة أعضاء. بقرار من قائد قوات الجيش (الإسرائيلي). وبموجب هذا الأمر تم تعطيل محكمة استئناف ضريبة الدخل. وسلب اختصاصها. وبالتالي أصبح التقاضي على درجة واحدة. لا على درجتين مختلفتين (استئناف وتميز): الأمر الذي لا يحقق العدالة.

تمثل الهدف الأساسي لهذه التغييرات في زيادة دخل الخزينة (الإسرائيلية) وتقريب النظام الضريبي المطبق في (إسرائيل) مع النظام المطبق في الأراضي الفلسطينية المحتلة. وكذلك لخدمة سياسة الاحتلال التي تهدف بشكل عام إلى إعاقة القطاعات الإنتاجية الفلسطينية. وكانت السياسة الضريبية التعسفية التي اتبعتها سلطات الاحتلال الإسرائيلي خلال ما يقارب العقود الثلاثة. من أبرز التدابير التي اتخذت ليس فقط لتقويض الفرص الاستثمارية في الأراضي الفلسطينية. سواء ما كان منها قائماً. أو ما كان يمكن إقامته. بل ولعرقلة النشاط الاقتصادي مجمله. وذلك بهدف إبقاء الاقتصاد الفلسطيني في حالة من الضعف بغية إلحاقه بالاقتصاد الإسرائيلي. فقد فرضت إسرائيل ضريبة الدخل على الشركات والمصانع. وحددت نسبة الضريبة على دخل الشركات بنسبة 38.5%. كما ألغت معظم المصاريف⁴ التي يسمح قانون ضريبة الدخل للمؤسسة بتنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة. مما تسبب في إرهاب المصانع القائمة وعزوف كثير من أصحاب رؤوس الأموال عن إقامة مصانع جديدة بسبب ارتفاع العبء الضريبي على الشركات والمصانع.⁵

كما تنبغي الإشارة إلى أنه وإلى جانب ضريبة الدخل المرتفعة نسبياً. فرضت إسرائيل أيضاً ضريبتى الإنتاج والقيمة المضافة. حيث فرضت ضريبة الإنتاج على المواد المنتجة محلياً والمحخصة للاستهلاك أو الاستعمال في أي صناعة. وتراوحت نسبتها بين 10% على الأقمشة والملابس و27% على مواد التجميل. أما ضريبة القيمة المضافة. فقد فرضت عام 1976 بنسبة 8%. تم أخذت بالارتفاع التدريجي إلى أن بلغت 18% عام 1991.⁶

واجهت السلطة الوطنية الفلسطينية منذ قيامها وتوليها مسؤولية إدارة الأراضي الفلسطينية في العام 1994 تحديات وتشوهات اقتصادية واجتماعية مورثة. استوجبت المعالجة عبر عدد من التشريعات والسياسات. وفي مقدمتها تلك المتصلة بالضرائب. وفي هذا السياق سارعت السلطة إلى وضع أو تعديل العديد من القوانين الخاصة بالشأن الاقتصادي. وكان من أبرزها قانون ضريبة الدخل.

3.2 أنواع الضرائب

تلعب الضرائب دوراً أساسياً ومهماً في اقتصاديات الدول المتطورة والنامية على حد سواء. فضلاً عما تشكله من مصدر رئيس لإيرادات موازنتها العامة. كما تستخدم الضرائب أداةً من

4 مثل منح الاعتزال والوفاة ومخصصات العطل والاستجمام، ومخصصات الأعياد والمرض، والمبالغ التي تدفع إلى صناديق التأمين والديون الهالكة وغيرها.

5 عبد الفتاح أبو الشكر وآخرون، التصنيع في الضفة الغربية، جامعة النجاح الوطنية، منشورات مركز التوثيق والمخطوطات والنشر، نابلس، تشرين الأول 1991، صفحة 37.

6 المصدر السابق نفسه.

أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة في توجيه اقتصادها الوطني. ولها آثار سياسية واجتماعية ونفسية على المجتمع الذي تفرض عليه وتحصل منه. ويجب أن يتسم النظام الضريبي بالعدالة، والملاءمة، والسهولة في التطبيق. للحصول على الإيرادات المناسبة والكافية لسد احتياجات الدولة ونفقاتها من جهة، وتشجيع وتنمية الاستثمارات التي يقوم بها القطاع الخاص من جهة أخرى.

وفي ظل العولمة وتطبيق اتفاقية "الجات" على معظم الدول، بات من الواجب صياغة نظام ضريبي فلسطيني ينافس تلك الأنظمة الضريبية المعمول بها في الدول المجاورة. ونتيجة للاتفاقيات الاقتصادية التي تمت مع إسرائيل، فإن الهامش المتاح للسلطة الوطنية الفلسطينية لصياغة سياسة ضريبية مستقلة عن إسرائيل وملائمة للظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في مناطق السلطة يبقى محدوداً. فالسلطة لا تملك صلاحية كبيرة لتعديل أو تطوير ضريبة القيمة المضافة، وضريبة الشراء، والجمارك التي تفرض على السلع والمستوردات الفلسطينية عبر الموانئ والحدود الإسرائيلية. وفي المقابل تتمتع السلطة بكامل الصلاحية لتعديل نظام ضريبة الدخل تشريعاً وإدارةً. فقد نصت اتفاقية باريس الاقتصادية، الموقعة بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي في 29/4/1994، بشكل واضح على أن للسلطة الفلسطينية الحق في أن تحدد وتنظم بصورة مستقلة سياساتها الضريبية المباشرة بما فيها ضريبة الدخل على الأفراد والشركات وضريبة الأملاك. كما أن للسلطة الوطنية الحق في جباية الضرائب المباشرة المتولدة عن نشاطات اقتصادية ضمن منطقتها.⁷

وفيما يلي تلخيص لأبرز أنواع الضرائب المفروضة في فلسطين:

أولاً: الضرائب المباشرة

ضريبة الدخل:

من المعروف أن ضريبة الدخل تُفرض وتُجبي من المكلفين المختلفين العاملين في أراضي الدولة ذات السيادة القانونية. وهي تفرض على أرباح الأعمال والرواتب وما شابه من الدخول المتحققة للأفراد والشركات. وتتوزع ضريبة الدخل على معظم القطاعات الاقتصادية المختلفة. وفي ما يلي الأنواع المختلفة لضريبة الدخل المطبقة في فلسطين وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (8) لعام 2011 وتعديلاته:

أ. ضريبة دخل الأفراد:

وهي الضريبة التي تفرض على المواطن الفلسطيني (الشخص الطبيعي) والمقيم في فلسطين مدة لا تقل عن 120 يوماً متتالية. وحسب هذه الضريبة على الدخل المتأتي من أي عمل أو مهنة، أو حرفة أو أي دخل خاضع للضريبة وفقاً للقانون النافذ.

ب. ضريبة دخل الشركات:

وهي الضريبة التي تفرض وتُجبي من الشركات المساهمة الخصوصية والعامّة على حد سواء بعد

7 البنود من 3-11 من اتفاقية باريس الاقتصادية، هذا وقد أشارت فقرات عديدة في الاتفاقية إلى الصلاحيات المناطة بالسلطة الوطنية وإسرائيل فيما يتعلق بفرض أو تعديل أو تحصيل الضرائب، بما في ذلك من الفلسطينيين الذين يعملون في إسرائيل والمستوطنات.

استبعاد المصاريف والتكاليف كافة التي صرفت حصراً و كلياً في سبيل الحصول على الدخل. وهنا يمكن الإشارة إلى أن بعض المصاريف والتكاليف التي لا تعتمد كتنزيل من الربح لغايات احتساب الدخل الخاضع للضريبة مثل نسبة معينة في مخصصات الديون المشكوك فيها. ومخصصات أتعاب نهاية الخدمة. والمصاريف المختلطة (التي تستخدم لأغراض غير العمل الرئيس مثل الخسائر الرأسمالية). ويستثنى من الخوض لضريبة الدخل الشركات والمشاريع الاستثمارية الحاصلة على شهادة إعفاء استثماري طبقاً لقانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني رقم (1) لسنة 1998 وتعديلاته.

ضريبة الأملاك:

لا يزال قانون ضريبة الأبنية والأراضي رقم (11) لسنة 1954 داخل حدود البلديات هو المطبق في فلسطين. وضريبة الأملاك هي عبارة عن الضرائب التي تفرض وتجبى عن الأملاك العقارية للفلسطينيين. وتحصل هذه الضريبة بواقع 17% من صافي قيمة الإيجار أو العقار أو الأرض بعد خصم ما نسبته 20% كاستهلاك. وتوزع هذه الإيرادات بين الخزينة العامة والهيئات المحلية بنسبة 10% للأولى و90% للثانية

ثانياً: الضرائب غير المباشرة:

تفرض هذه الضرائب على أنشطة الاستهلاك والإنتاج والاستيراد. وتفرض كذلك على الثروة العقارية. وفيما يلي تلخيص لأبرز أنواع هذه الضرائب:

أ. ضريبة القيمة المضافة المحلية:

وهي الضريبة التي تحسب على جميع السلع والخدمات المستهلكة من المواطنين. وينص اتفاق باريس الاقتصادي على أن نسبة هذه الضريبة في مناطق السلطة يجب ألا تزيد أو تقل عن تلك المعمول بها في إسرائيل بـ 2%. وهذه الضريبة كانت مفروضة بنسبة 17% إلى قبل ثلاثة أعوام. عندما تم تخفيضها إلى 14.5% بناء على التخفيض الذي حصل على هذه الضريبة في إسرائيل. وتمت زيادة هذه النسبة إلى 16% في فلسطين بعد أن رفعت الحكومة الإسرائيلية هذه النسبة إلى 18%. وعادت وانخفضت هذه النسبة إلى 17% في إسرائيل ولم يتم البت بشأن تخفيضها في فلسطين. ومن الجدير بالذكر أن هذه الضريبة يعود عبء دفعها على المستهلك النهائي للسلع والخدمات وتحسب وتجبى هذه الضريبة من الشركات والأفراد المشتغلين والمسجلين في دوائر ضريبة القيمة المضافة بعد أن يتم خصم ضريبة مدخلات الإنتاج والبيع لدى هذه الشركات.

ب. ضريبة الشراء:

تفرض هذه الضريبة على سلع محددة مثل الكحول. والسجائر. والكيماويات. والسيارات.

ت. ضريبة المقاصة (الفاتورة الموحدة):

وهي عبارة عن ضريبة القيمة المضافة التي تحصلها السلطات الضريبية من القطاع الخاص الفلسطيني نتيجة قيامه بالشراء من إسرائيل أو المستوردة من الخارج عبر منافذها الحدودية. حيث تدفع لدى الجانب الإسرائيلي والذي يقوم بدوره بتحويلها إلى وزارة المالية في نهاية كل شهر عبر آلية المقاصة المتفق عليها.

ث. ضريبة المحروقات:

وهي الضريبة التي تجبى على المحروقات المختلفة المستخدمة في الأراضي الفلسطينية. لا يوجد قانون خاص في فلسطين تستند إليه هذه الضريبة. وتُعتبر بمثابة ضريبة شراء شأنها في ذلك شأن الرسوم المفروضة على السجائر والتبغ. الأساس القانوني لهذه الضرائب هو قانون الجمارك والمكوس الأردني رقم (1) لسنة 1962.

ج. الرسوم الجمركية والمكوس:

يطبق بشأنها قانون الجمارك والمكوس الأردني رقم (1) لسنة 1962 وما تلاه من أوامر عسكرية إسرائيلية. وهي عبارة عن الضريبة المفروضة على السلع والخدمات والبضائع المستوردة من دول العالم المختلفة لصالح القطاع الخاص والتي يتم خصيلها من الجمارك الإسرائيلية لصالح الخزينة الفلسطينية حسب اتفاق باريس الاقتصادي.

ح. ضريبة الإنتاج:

يطبق بشأنها قانون الرسوم على المنتجات المحلية الأردني رقم (16) لسنة 1963 باستثناء المنتجات الزراعية.

ولأغراض هذه الدراسة، فإن التركيز سيكون على نظام ضريبة الدخل، والذي يتكون من شقين أساسيين كما أسلفنا وهما: النصوص القانونية والإدارة الضريبية.

ضريبة الدخل

تعتبر ضريبة الدخل أحد أهم أنواع الضرائب المباشرة. وهي ضريبة تفرض على الأفراد (الشخص الطبيعي) والشركات (الشخص المعنوي). إلى جانب الأهداف المرتبطة بتمويل خزينة الدولة، تستخدم العديد من الدول ضرائب الدخل لتحقيق أهداف اقتصادية وتنموية، وتحديدًا في مجال منح إعفاءات ضريبية للمستثمرين لحفزهم على الاستثمار في مناطق جغرافية أو قطاعات اقتصادية محددة. إضافة إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه ضرائب الدخل كإحدى الوسائل الفعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية بين الأفراد والفئات في المجتمع. وتستند فلسفة ضريبة الدخل نظرياً إلى فرض ضرائب على أصحاب الدخول والأرباح المرتفعة، ويتم استخدام حصيلة تلك الضرائب في تقديم خدمات ومرافق عامة مجانية يستفيد منها الفقراء وذوو الدخل المتدنية، وبذلك يجري توزيع غير مباشر للدخل في المجتمع باعتباره هدفاً اجتماعياً يحافظ على الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي في أي مجتمع.

4.1 التطور التشريعي لضريبة الدخل في فلسطين

ورثت السلطة الفلسطينية عند قيامها في العام 1994، نظامين قانونيين وإداريين لضريبة الدخل، أحدهما في قطاع غزة (قانون ضريبة الدخل الانتدابي رقم (13) لسنة 1947)، والآخر في الضفة الغربية (قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964)، وواجهت الجهات المعنية بتطبيق هذين النظامين مشكلات وصعوبات عديدة على أرض الواقع، أهمها التباين الكبير في النص والتطبيق بين النظامين، وعدم مواكبة النظامين لمستجدات المرحلة في حينه ومتطلباتها، وجرت خلال السنوات الأولى في عمر السلطة محاولات عديدة لسن قانون موحد لضريبة الدخل، وبعد مرور نحو عشر سنوات، شهد العام 2004، سن أول قانون ضريبة موحد للضفة الغربية وقطاع غزة سمي قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004.

وبذلك حل هذا القانون محل:

- أ. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لعام 1964 المطبق في الضفة الغربية.
- ب. قانون ضريبة الدخل رقم (13) لعام 1947 (أيام الانتداب البريطاني) المطبق في قطاع غزة.
- ت. الأوامر والتعليمات الصادرة عن الحاكم العسكري الإسرائيلي منذ حزيران 1967.

وبهذا القانون خضعت الشركات والمؤسسات وكذلك الأفراد في جناحي الوطن (الضفة والقطاع) لقانون واحد، ويمكن القول بلا تحفظ، أن إقرار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وإدخاله حيز التنفيذ بعد مرور أكثر من عشر سنوات على إقامة السلطة الوطنية، جاء متأخراً جداً وساهم بشكل أو بآخر في تراجع الوعي والالتزام الضريبي لدى قطاعات واسعة من الشركات والمؤسسات والأفراد والذين يشكلون معاً "الوعاء الضريبي"، وذلك لكون القانونين الأردني لعام 1964 والفلسطيني لعام 1947 احتويا مواد لم تكن صالحة للاستخدام أو التطبيق في الوقت الحاضر، مما أوجد مبررات كثيرة لدى قطاعات واسعة من مجمع المكلفين والخاضعين للضريبة إلى التهرب أو التحايل على إدارة الضريبة بدلاً من الالتزام بها باعتبارها واجباً وطنياً قبل أن تكون مصدراً مالياً لخزينة السلطة.

وبسبب ظهور بعض المشكلات المتعلقة بتطبيق هذا القانون، الخلل والثغرات التي صاحبت أو رافقت عملية تطبيق القانون المذكور، وخاصة فيما يتعلق بتأثيره السلبي على القطاع الخاص وجذب الاستثمارات الخارجية، وتسجيل العديد من الاعتراضات من المكلفين من القطاع الخاص والأفراد، إضافة إلى تدني مستوى التزام شرائح كبيرة في تسديد المستحقات الضريبية بالتزامن مع حدوث الانقسام في العام 2007؛ تم إجراء تعديلات جوهرية على قانون ضريبة الدخل بموجب (قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008).

ووفق هذا القرار بقانون، فقد تمت إعادة النظر في نحو "14" مادة من القانون الأصلي، وطالت التعديلات الشرائح الضريبية ونسب الإعفاءات وطبيعتها للمكلفين. فقد تم تخفيض النسب الضريبية على الشرائح، حيث كانت (8% و12% و16%) وتم تخفيضها إلى (5% و10% و15% على التوالي). كما عدل القانون الجديد الإعفاءات الواردة في قانون العام 2004، حيث كانت تخص الفرد المقيم وأفراد عائلته وتشمل إعفاء شراء المسكن، والعلاج الطبي، والتعليم الجامعي، والمساهمات في صناديق التقاعد. وتغيرت بقانون العام 2008 لتصبح مبلغاً مقطوعاً قدره 7,200 دولار دون مراعاة للحالة العائلية للمكلف، وشمل الإعفاء أيضاً ما نسبته 10% من الدخل السنوي بدل مصاريف مواصلات المكلفين، ومساهمة الموظف في صناديق التقاعد.

ولقد أوجدت التعديلات التي تمت على القانون رضا وقبولاً لدى قطاعات واسعة من الشركات والمؤسسات الخاضعة له.

وسعى هذا القرار بقانون إلى تحقيق هدفين: الأول تقليص معدل ضريبة الدخل على الأفراد إلى جانب منح إعفاءات كثيرة بهدف تحفيز الادخار والاستثمار، والثاني، تقليص معدل الضريبة على أرباح الشركات والمستثمرين كتنوع عن ازدياد عدم الاستقرار وعدم اليقين، مما يساعد على تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي.

ويبدو أن تعديل العام 2008 لم يحقق الأهداف التي سعى إليها المبادرون بالتعديل، على الرغم من أنه حظي برضا وقبول لدى قطاعات واسعة من الشركات والمؤسسات الخاضعة له.

واستمر التردد في السياسة التشريعية في المجال الضريبي، وأبرز هذا التردد وعدم الاستقرار إقرار تعديل جديد على القانون مطلع العام 2011، وأطلق عليه القانون رقم (8) لسنة 2011، وركز فيما تبقى من الدراسة على تحليل قانون العام 2011 والتعديلات التي طرأت عليه فيما بعد، وذلك من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية، وقدرته على معالجة الاختلالات التي شابها النصوص والتطبيقات في التشريعات السابقة.

4.2 قانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته (انظر الجدول 1)

أولاً: القانون الأصلي لعام 2011

قام الرئيس الفلسطيني بتاريخ 26/9/2011 بالتوقيع على قرار بقانون جديد لضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011. وتم نشره في الجريدة الرسمية بتاريخ 24/10/2011. وبدأ العمل بهذا القرار بقانون من تاريخ نشره. وتم تطبيقه على الدخل المتحققة في سنة 2011. وحل هذا القانون محل القانون السابق (2004 المعدل سنة 2008).

تركزت التعديلات في القانون الجديد (2011 الأصلي) في المحاور الآتية:

- **العملة المستخدمة لحساب الضريبة:** بدأ القانون باعتماد عملة الشيكل بدل الدولار لأغراض احتساب الضريبة والشؤون المتصلة به.
- **الشرائح والنسب الضريبية:**
التعديل الأول: تمثل باحتساب الشرائح والنسب الضريبية بعملة الشيكل بدل الدولار.
التعديل الثاني: يخص شركات التأمين. حيث تم خفض نسبة الضريبة على أقساط التأمين على الحياة من 10% إلى 5% من قيمة الأقساط.
التعديل الثالث: أتاح لمجلس الوزراء بتنسيب من وزير المالية تعديل الشرائح والنسب الضريبية كلياً أو جزئياً وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة.
- **الإعفاءات:** أصبحت 30,000 شيكل بدل 7,200 دولار (أي ما يعادل 24,000 شيكل) للفرد المقيم. وأضاف التعديل الجديد مصاريف التعليم الجامعي بواقع 6,000 شيكل سنوياً للشخص المكلف أو دراسة زوجته أو أحد أولاده. كما زاد التعديل إعفاء شراء مسكن من 5,000 دولار إلى 30,000 شيكل مرة واحدة.
- **الدخول المعفية:** ألغى قانون العام 2011 الإعفاءات التي نص عليها القانون في السابق. وهي دخول المزارعين، والقيمة الإجارية للأبنية التي يشغلها مالكيها للسكن أو العمل. كما خفض الإعفاء على الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع أصل أو أوراق مالية لتصبح بنسبة 25% من تلك الأرباح بعد أن كانت معفاة بالكامل. وخضعت للضريبة بموجب التعديل مكافأة نهاية الخدمة التي تزيد على شهر لكل سنة بينما كانت معفاة بالكامل في القانون السابق. ويتوجب التنويه بأن هذا التعديل يُفيد فقط العاملين والموظفين بموجب عقود رسمية ويستثنى منه العاملون غير الرسميين. في المقابل. أعفى القانون دخل الشركات غير الربحية بعد أن كان الإعفاء مقتصرًا على الجمعيات الخيرية والمؤسسات الأهلية.

ثانياً: تعديل العام 2012

بموجب الصلاحيات التي منحها له قانون الضريبة لعام 2011. قدم مجلس الوزراء مطلع العام 2012 مقترحاً تضمن زيادة عدد الشرائح الضريبية لتصبح خمساً (بإضافة شريحتين جديدتين هما 22.5% و30% على الدخل المرتفعة) بدل ثلاث شرائح.

ثارت احتجاجات من المكلفين من القطاع الخاص والأفراد العاديين ضد مشروع القرار قبل نشره. وتمثلت وجهة نظر المحتجين في أن القانون يفرض أعباءً مالية إضافية على المكلفين تزامناً مع

تراجع الأداء وتأثر الأنشطة الاقتصادية والمكلفين بشكل كبير وفقاً للمعترضين. وشكل التعديل المقترح أحد محاور النقاش المفتوح بين الحكومة والقطاعات الأخرى (الخاص والمجتمع المدني). وتمخض النقاش بين الأطراف المتحاوره عن التوصل إلى تسوية بشأن التعديل المقترح تمثل بإلغاء الشريحتين المقترحتين والنسب المفروضة عليهما (22.5% و30%) واستبدالهما بفرض نسبة 20% على الشريحة الرابعة المستحدثة وفقاً للتعديل. وبذلك أصبح لدينا أربع شرائح تفرض عليها نسب ضريبية بواقع 5% - 10% - 15% - 20%.

ثالثاً: تعديل العام 2014

في آذار من العام 2014، صدر تعديل جديد ومحدود على القانون الأصلي (قرار بقانون رقم 4) لسنة 2014). وتمثل التعديل بشكل أساسي في إعادة الإعفاء الكامل (100%) للأرباح الرأسمالية للأصول والأوراق المالية (بعد أن تم تخفيض الإعفاء في تعديل سابق إلى 25%). وفرض ضريبة بنسبة 10% على فوائد التمويل الصغير. و10% على حصص الأرباح والتوزيعات النقدية. وظلت الشرائح والنسب الضريبية المفروضة عليها دون تعديل.

رابعاً: تعديل العام 2015

صدر التعديل الأخير على قانون الضريبة في نهاية شهر آذار من العام الحالي. وحمل التعديل الرقم (5) لسنة 2015. وتم بموجب هذا التعديل رفع قيمة الإعفاء السنوي من 30,000 شيكل إلى 36,000 شيكل. كما تم تعديل الشرائح الضريبية بشكل كبير لتصبح أكثر سخاء مع المكلفين. وتم حذف النسبة الضريبية 20% عن الأفراد والشركات. بحيث أصبحت أعلى شريحة على الأفراد والشركات العادية هي 15%. وتم فرض ضريبة بنسبة 20% على الشركات الاحتكارية فقط.

جدول 1: التعديلات التي طرأت على قانون ضريبة الدخل منذ العام 2011

تعديلات أخرى مهمة	الإعفاءات	النسب الضريبية	الشرائح الضريبية	تاريخ الإصدار	
<ul style="list-style-type: none"> تم إلغاء قانون 2004 المعدل سنة 2008 تم استبدال عملة احتساب من الدولار إلى الشيكول لأول مرة أُتاح لمجلس الوزراء تعديل الشرائح والنسب الضريبية خفض نسبة الضريبة على أقساط التأمين على الحياة من 10% إلى 5% من قيمة الأقساط 	<ul style="list-style-type: none"> 30,000 شيكل مصاريف التعليم الجامعي 6,000 شيكل سنوياً إعفاء شراء مسكن 30,000 شيكل لمرة واحدة. إعفاء 25% (كان 100%) من أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات إعفاء دخل الشركات غير الربحية إلغاء إعفاء المزارعين إلغاء إعفاء القيمة الإيجارية إعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهراً عن كل سنة (كانت غير محددة سابقاً) 	<ul style="list-style-type: none"> 5% 10% 15% 	<ul style="list-style-type: none"> بعملة الشيكول 1 - 40,000 40,001 - 80,000 أكثر من 80,000 + الشركات 	2011/10/24	القانون رقم (8) لسنة 2011 (القانون الأصلي)
		<ul style="list-style-type: none"> 5% 10% 15% 20% 	<ul style="list-style-type: none"> 1 - 40,000 40,001 - 80,000 80,001 - 125,000 أكثر من 125,000 + الشركات 	2012/1/1	قرار مجلس الوزراء رقم (13/116/1) لسنة 2012
إلغاء الضريبة المفروضة على الودائع والتي كانت مفروضة بنسبة 5%	<ul style="list-style-type: none"> الإعفاء 100% من الأرباح الرأسمالية الناجمة عن تداول الأوراق المالية فرض ضريبة بنسبة 10% على فوائد التمويل للمشاريع الصغيرة فرض ضريبة بنسبة 10% على الأرباح سواء كانت على شكل حصص أرباح أو توزيعات نقدية 	لم تعدل	لم تعدل	2014/3/11	قرار بقانون رقم (4) لسنة 2014
	<ul style="list-style-type: none"> زيادة الإعفاء السنوي من 30,000 إلى 36,000 شيكل إعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة للعاملين في الجامعات الفلسطينية بما لا يتجاوز شهرين عن كل سنة 	<ul style="list-style-type: none"> 5% 10% 15% 20% 	<ul style="list-style-type: none"> 1 - 75,000 75,001 - 150,000 أكثر من 150,000 + الشركات شركات الاتصالات والشركات الاحتكارية 	2015/3/31	قرار بقانون رقم (5) لسنة 2015

4.3 تحليل قانون ضريبة الدخل من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية

عادة ما تثير التشريعات المتعلقة بضرورة الدخل جدلاً كبيراً بين مختلف الأطراف. وذلك تبعاً لتباين المصالح والتوقعات من تلك التشريعات. فكل طرف يسعى لتطوير القانون وشده بما يخدم مصلحته ويحقق منفعة. فمن جهة، تسعى الحكومة إلى زيادة إيراداتها (نظرياً) ينعكس ذلك في زيادة إنفاقها لتحسين مستوى خدماتها لمواطنيها، ومن جهة أخرى، يسعى القطاع الخاص وكبار المكلفين إلى الحد من الضرائب المفروضة على أرباحهم، والاستفادة من الإعفاءات التي تتيحها التشريعات الضريبية وقوانين تشجيع الاستثمار. ومن جهة ثالثة، يبحث صغار المكلفين والطبقات الاجتماعية المهمشة وأصحاب الدخول المتدنية عن معادلة تخلصهم إلى حد بعيد من الأعباء الضريبية (بالاستفادة من الإعفاءات الواردة في القانون). وفي الوقت نفسه يتطلعون

إلى قانون ضريبة بحقق العدالة الاجتماعية ويسهم في إعادة توزيع الدخل بين الأغنياء والفقراء في مجتمعهم. وتأتي السلطة التشريعية. ومؤسسات المجتمع المدني. لخلق التوازن المطلوب بين المصالح المتباينة لمركبات المجتمع وفئاته المختلفة.

في فلسطين. وكغيرها من دول العالم. يلعب قانون ضريبة الدخل أدواراً مشابهة لنظرائه في غالبية الدول. ويكتسب الواقع الفلسطيني خصوصية إضافية لجهة تردي الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية. إذ يعاني الاقتصاد الفلسطيني تحديات كبيرة تحبط التنمية وتسهم في تراجع غالبية المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية. فمستويات الفقر والبطالة تسجل مستويات مرتفعة وتطال شرائح وفئات مجتمعية واسعة. ومن جهة أخرى. يعاني أصحاب الأعمال في القطاع الخاص تحديات مرتبطة بمعوقات الاحتلال وتؤدي بالنتيجة إلى تراجع تنافسيتهم. ووفقاً لبيانات الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني. فقد بلغ معدل البطالة في فلسطين 27% خلال العام 2014. بواقع 40% في غزة و20% في الضفة الغربية. كما سجلت معدلات الفقر مستويات مرتفعة وخطيرة. حيث بلغت نسبة الفقر نحو 25.8%. بواقع 38.8% في غزة و17.8% في الضفة الغربية.

يضع هذا الواقع الاقتصادي والاجتماعي عبئاً ومسؤولية أكبر على صانع القرار والمشرع الفلسطيني باتجاه سن تشريعات ضريبية متوازنة. بحيث تراعي متطلبات التنمية الاقتصادية وتحمي الطبقات الاجتماعية المهمشة وتلبي احتياجاتها.

نقدم في هذا الجزء من الدراسة تحليلاً لنصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني للعام 2011 وتعديلاته. ويستند التحليل إلى البحث في قدرة القانون على تحقيق العدالة الاقتصادية والاجتماعية. وخلق التوازن المطلوب بين فئات المجتمع المختلفة. وتعزز الدراسة نتائجها من خلال استطلاع آراء مختلف الأطراف المؤثرة والمتأثرة بالقانون من مشرعين. وجهات تنفيذية وفنية. ومكلفين من القطاع الخاص. ومؤسسات مجتمع مدني. وفيما يلي أهم الملاحظات المسجلة على نصوص القانون:

- أثار قانون الضريبة والتعديلات الحاصلة على مواده منذ العام 2011 جدلاً كبيراً من الناحية الدستورية والإجرائية. ويبدو أن ظروف وتوقيت إصدار القانون فرضت هذه الحالة من الجدل. وأثارت حفيظة العديد من الحقوقيين والعاملين في مجال القانون. فالأصل أن مهمة إصدار القوانين هي مهمة أصيلة للمجلس التشريعي دون غيره. ولكن الظروف الاستثنائية (حالة الطوارئ) التي عانت منها المناطق الفلسطينية منذ العام 2007. أتاحت للسلطة التنفيذية ممثلة بالحكومة ورئيس السلطة إصدار القوانين في ظل الحاجة الملحة لذلك.

وهنا يثار تساؤل مهم حول ضرورة إصدار قانون جديد لضريبة الدخل. وإصدار عدة تشريعات معدلة طالت محاور ومواد أساسية في القانون. وفقاً لآراء العديد من القانونيين والمهتمين. فإن القانون لا يعتبر دستورياً. ومساره التشريعي غير موفق؛ لأنه لا يشكل حاجة ملحة بالنسبة للاقتصاد الفلسطيني لكي يصدر دون إقرار من المجلس التشريعي الفلسطيني. كما أنه يخالف القانون الأساسي من خلال منح صلاحيات لمجلس الوزراء في تعديل الإعفاءات والشرائح الضريبية.

"نرفض القانون انطلاقاً من فكرتين: أن الكتل النيابية لا تشجع إصدار مراسيم رئاسية لا تختمل حالة الضرورة، أو إصدار قانون بغرض إجراء تعديلات على بعض القوانين، وأن تتحول السلطة التنفيذية لسلطة تشريعية. وعلى الرغم من المبررات التي تسوقها الحكومة حول مقتضيات المصلحة العامة والمرونة المنشودة للتعامل مع المتغيرات... فإن الضرورات لا تبيح المحظورات في هذه الحالة".
قيس أبو ليلى. المجلس التشريعي

وفي هذا الصدد، يمكن الاستدلال بتقرير مجموعة العمل الخاصة بالشأن المالي والاقتصادي في المجلس التشريعي، حول قانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011، والذي تضمن العديد من الملاحظات القانونية والفنية وتلك المتعلقة بتحقيق العدالة الاجتماعية (انظر ملحق 3).

• سجل المراقبون⁸ العديد من الملاحظات على منح القانون صلاحيات لمجلس الوزراء في تعديل الإعفاءات (المادة 12 الفقرة 2) وتعديل الشرائح والنسب الضريبية (المادة 16 فقرة 5). حيث يعتبر هذا النص مخالفاً للقاعدة القانونية (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون). والتي استند إليها القانون الأساسي الفلسطيني، وتحديدًا المادة (88) في القانون الأساسي. والمادة (7) من قانون تنظيم الموازنة، وتبرر وزارة المالية هذه التعديلات بالقول إن صلاحيات مجلس الوزراء موجودة في قانون الضريبة لعام 2008 ولم توجه انتقادات للقانون في حينه. ولكن بالعودة للقانون المذكور تبين أن الصلاحية أعطيت لمجلس الوزراء لتعديل الإعفاءات وليس الشرائح والنسب الضريبية.

في السياق نفسه، توجد انتقادات للقانون لجهة منح صلاحيات واسعة لمأمور الضريبة. وترد الوزارة بأن إعطاء الصلاحيات لمأمور الضريبة هدفها معالجة التهرب الضريبي. حيث إن هناك الكثير من الدول التي تمنح هذه الصلاحية لموظفي الضريبة خاصة في حال كون الضريبة قطعية؛ وذلك لأنه لو ترك هذا الأمر للمحكمة فسيحتاج هذا الأمر إلى وقت طويل قد يستغرق سنوات. جدير بالإشارة أن نسبة التهرب الضريبي في فلسطين مرتفعة وتم تقديرها بنحو 37% خلال السنوات الأخيرة.⁹

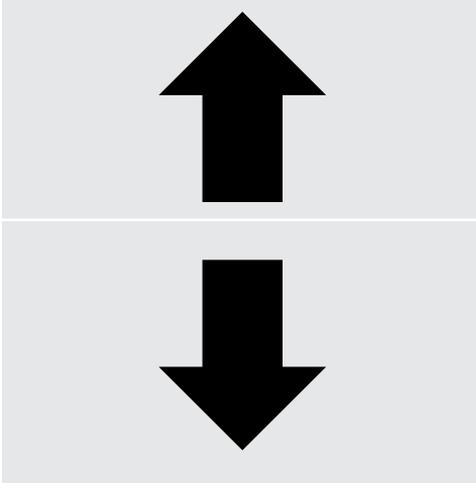
• من الناحية النظرية، تسعى قوانين ضريبة الدخل لتحقيق ثلاثة أهداف رئيسية، وهي التمولية المتعلقة بزيادة العائد والإيرادات للخزينة العامة، والاقتصادية القائمة على تحفيز الاقتصاد وتشجيع الاستثمار، والاجتماعية الرامية لتحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل والانتفاع من الخدمات العامة. ويمكن ترجمة الأهداف الثلاثة في الفلسفة العامة للقانون.

بالنظر إلى توقيت صدور القانون وظروفه، وتدقيق مواده وأحكامه، يمكن للمراقب والمهتم بالشأن الاقتصادي الفلسطيني التوصل إلى نتيجة مفادها أن قانون الضريبة لم يحقق التوازن المطلوب بين الأهداف الثلاثة. وبدأ أن تركيزه على تعزيز العائدات الضريبية كان على حساب الهدفين الآخرين الاقتصادي والاجتماعي. وتدل تصريحات الحكومة الفلسطينية وتوجهاتها

8 مقابلة مع النائب في المجلس التشريعي، قيس أبو ليلى. أجريت المقابلة بتاريخ 2015/9/21.

9 قباجة، أحمد. رسالة ماجستير «التهرب الضريبي وأخلاقيات الضريبة». جامعة هامبرج - ألمانيا. 2010.

في خطابات الموازنة والخطط العامة على أنها تسعى إلى تعزيز الاعتماد على الموارد المالية الذاتية، عوضاً عن المساعدات الخارجية، لتمويل الموازنة العامة.



استراتيجيتنا تكمن في تعظيم الموارد الذاتية لتحسين قرارنا السياسي وتعزيز استقلاليتهم وتمكين السلطة الوطنية من التعامل مع ما يطرأ من احتياجات لشعبنا. سلام فياض، رئيس وزراء سابق

الفلسفة التي ينطلق منها القانون، والقائمة على تأمين كل متطلبات الموازنة من المواطنين في ظل الاحتلال يجب مراجعتها. ونخشى أن يتحول عبء تمويل الاحتلال من المانحين إلى المواطنين. بسام الصالحي، المجلس التشريعي

الملاحظ في القانون وجود سعي حثيث من الحكومة لزيادة الإيرادات الضريبية من خلال توسيع القاعدة الضريبية وإخضاع دخول جديدة لضريبة الدخل كانت معفاة في السابق (أهمها دخل المزارعين، والأرباح الرأسمالية الناجمة عن تداول الأوراق المالية والتأمين على الحياة).¹⁰

أكد مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ 7 نيسان 2015 أنه سيقوم بإتمام الإجراءات لإعفاء المزارعين من ضريبة الدخل قبل نهاية شهر نيسان في إطار سياسة الحكومة لدعم القطاع الزراعي وتعزيز صمود المزارعين.

إن إخضاع الدخل الزراعي للضريبة، على سبيل المثال، يتعارض مع كونه قطاعاً مستهدفاً من الاحتلال. إضافة إلى تأثيره الكبير على فئات اجتماعية واسعة من ذوي الدخل المحدود، سواء في جانب الإنتاج أو الاستهلاك، إذ تشير البيانات¹¹ إلى صغر حجم الحيازات في فلسطين (33.6% من الحائزين تقل حيازاتهم عن 3 دونمات). وتشكل الحيازات الزراعية مصدر الدخل الرئيس للحائزين (42% من الحائزين هم من المزارعين).

كما أن 6.7% من الحيازات الزراعية تملكها نساء. ومن شأن أي ضريبة تفرض على المتاجرة بالمنتجات الزراعية أن تؤثر على أسعار هذه المنتجات، وبالتالي على قدرة الأسر الفلسطينية على الحصول على تلك المنتجات بأسعار عادلة تتناسب وإمكاناتهم المادية، خصوصاً في ظل قدرة التاجر على نقل العبء الضريبي للمستهلكين.

10 مقابلة مع السيد صلاح العودة، مدير عام غرفة تجارة رام الله والبيرة. أجريت المقابلة بتاريخ 2015/9/20.

11 مسح الحيازات الزراعية في فلسطين 2010/2011، الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني.

تصطدم رغبة الحكومة في زيادة إيرادات الخزينة العامة من الضريبة بمحددات كثيرة فرضتها نصوص القانون. أبرزها تركيز القانون على نسبة محدودة من المكلفين التقليديين (كبار المكلفين) وأصحاب الدخل الثابت (الموظفين) وإخضاع فئات جديدة كما بيّنا سابقاً. وعدم توسيع الوعاء الضريبي ليشمل دخول أصحاب المهن الحرة (كالمحامين والأطباء والمهندسين).

وللاستدلال على ضيق القاعدة الضريبية وعدم قدرة النظام الضريبي على تقدير الدخول الفعلية لفئات كثيرة من المكلفين ومتابعتها. قدرت إحدى الدراسات¹² قيمة الضريبة التي يدفعها أصحاب المهن الحرة والتي لم تتجاوز 270 شيكلاً سنوياً كمتوسط للمكلف. مما يعني أن دخل الشخص في المهن الحرة (طبيب، مهندس...) لا يتجاوز بالمتوسط 41,000 شيكلاً سنوياً (3,417 شيكلاً شهرياً). ويعتبر هذا الدخل غير واقعي ومغاير تماماً للدخل الفعلي لهذه الفئة على أرض الواقع.

عموماً، تُظهر البيانات في الجدول الآتي التطورات التي طرأت على حصيلة ضريبة الدخل منذ العام 2011. وإلى أي مدى نجحت الحكومة في تحقيق هدفها من التعديل والتمثل بزيادة مساهمة ضريبة الدخل في الإيرادات الكلية.

جدول 2: قيمة إيرادات ضريبة الدخل ونسبتها من الإيرادات الكلية والمحلية منذ العام 2011 (مليون شيكل)

السنة	2011	2012	2013	2014
إيرادات ضريبة الدخل	474	662	714	685
الإيرادات الكلية	7,737	8,423	9,181	10,445
النسبة للإيرادات الكلية	6%	8%	8%	7%
الإيرادات المحلية	1,727	1,852	2,157	2,149
النسبة للإيرادات المحلية	27%	36%	33%	32%

المصدر: بيانات وزارة المالية.

يظهر من البيانات في الجدول السابق أن التعديلات على قانون ضريبة الدخل حققت نجاحاً محدوداً في زيادة مساهمة ضريبة الدخل في الإيرادات الكلية والمحلية. وعلى الرغم من الزيادة الكبيرة المتحققة في العام 2012 في قيمة الضرائب، فإن مساهمتها ظلت عند مستويات منخفضة لم تتجاوز في أحسن الأحوال حاجز 8% من الإيرادات الكلية.

الجدير بالذكر أن النسبة المناظرة في دولتين مجاورتين (الأردن ومصر). حيث تعتبر اقتصادياتهما مشابهة للاقتصاد الفلسطيني. سجلت مستويات أعلى بكثير. فوصلت في الأردن لنحو 17% وفي مصر 28%. ناهيك عن النسبة المسجلة في الدول المتقدمة والتي تتجاوز 70%.

فيما يتعلق بالهدفين الثاني (الاقتصادي) والثالث (الاجتماعي). يمكن الاستعانة بالبيانات والمؤشرات الاقتصادية والاجتماعية الصادرة عن الجهات المختصة للدلالة على ضعف تأثير قانون ضريبة الدخل والتعديلات التي أجريت على مواده في تحسين الواقع الاقتصادي والاجتماعي في فلسطين.

12 قباجة، أحمد (2012). الاستدامة المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية: التجربة التاريخية والآفاق المستقبلية. معهد ماس، رام الله، فلسطين.

إذ تشير البيانات¹³ إلى أن نسب الفقر لم تنخفض بين الأسر الفلسطينية. وظلت عند مستويات مرتفعة منذ العام 2001. فقد بلغت نسبة الأسر الواقعة تحت خط الفقر في العام 2001 نحو 28%. وبدخول قانون الضريبة للعام 2011 حيز التنفيذ لم يطرأ تحسن على الوضع الاقتصادي للأسر الفلسطينية. حيث ظلت مستويات الفقر عند المستويات السابقة لإقرار القانون. واستمر الوضع على ما هو عليه حتى اللحظة. ولم تطرأ تغييرات تذكر حتى بعد إجراء التعديلات على قانون الضريبة.

أما فيما يتعلق بمستوى البطالة، فتشير البيانات¹⁴ إلى أن مشكلة البطالة ظلت المشكلة الاقتصادية والاجتماعية الأبرز خلال السنوات الأخيرة. ولم يساهم قانون الضريبة وتعديلاته في زيادة فرص العمل وتخفيض معدل البطالة في المجتمع الفلسطيني. ومن جهة أخرى، لم يطرأ تحسن على مستوى دخل الأفراد. حيث دلت البيانات¹⁵ على أن نصيب الفرد من الناتج المحلي لم يتحسن بالقدر المطلوب خلال السنوات الأخيرة. إذ بلغ نصيب الفرد من الناتج المحلي 1,724 دولاراً في العام 1999. وبعد مرور أكثر من 15 عاماً وإقرار قانون ضريبة الدخل وإجراء العديد من التعديلات عليه، لم يتجاوز نصيب الفرد من الناتج مستوى 1,735 دولاراً، وهو قريب من المستويات السائدة في العام 1999.

من جهة أخرى، فإن مستوى الخدمات المقدمة للمواطن الفلسطيني لم يشهد تطورات ملموسة بالنظر إلى تعدد التعديلات على قانون ضريبة الدخل، والذي يهدف بالأساس لزيادة قدرة الحكومة على تمويل إنفاقها على تحسين مستوى الخدمات العامة. فقد ظلت المشاريع التطويرية المتمثلة بمشاريع البنية التحتية وتشديد المدارس والمستشفيات مولة بالكامل تقريباً من خلال الدعم الخارجي. فالإنفاق التطويري في الموازنة العامة لم يرتفع في السنوات الأخيرة. واستقر عند مستويات محدودة لم تتجاوز 1% من إجمالي الإنفاق العام.

على الرغم من إدراكنا للتأثير الكبير للعوامل الخارجية المرتبطة أساساً باستمرار الاحتلال وإجراءاته القمعية بحق الفلسطينيين والاقتصاد الفلسطيني، وضعف تأثير المساعدات الخارجية على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، فإن أداء المؤسسات الرسمية والمنظومة القانونية المنظمة للأنشطة الاقتصادية، يظل عاملاً مهماً في التأثير على الأداء الاقتصادي والمؤشرات الاجتماعية. ويستدل من المعطيات والمؤشرات الأولية على أن أداء المؤسسات المحلية (العامة والخاصة والأهلية) والإطار التشريعي الناظم للنشاط الاقتصادي، لم يساهم في تحسين الأداء الاقتصادي وتحقيق المستوى المنشود في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة.

- يدور جدل كبير حول العدد الأنسب للشرائح الضريبية في الواقع الفلسطيني. ووسط هذا الجدل يبرز ثابت وحيد مفاده أن زيادة عدد الشرائح يؤدي إلى تحسين مستوى العدالة الاقتصادية والاجتماعية وتوزيع أفضل للدخل بين فئات المجتمع. في المقابل، فإن العدد الأكبر للشرائح يؤدي إلى تكلفة أعلى وموارد بشرية أثناء عملية التحصيل.
- يوجد رأيان بشأن عدد شرائح الضريبة: يرى الأول أن يتم وضع عدد كبير من الشرائح يتراوح بين 7-10 شرائح. في المقابل، يرى أصحاب الرأي الآخر الاكتفاء بـ 3 شرائح فقط من منطلق تخفيض التكاليف والحد من عمليات التهرب الضريبي.

13 مسح إنفاق واستهلاك الأسر، الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، سنوات مختلفة.

14 مسح القوى العاملة الأسر، الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، سنوات مختلفة.

15 الحسابات القومية، الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، سنوات مختلفة.

يعتقد المنادون بزيادة عدد الشرائح أنه كلما زاد عدد الشرائح تزايدت فرص تحقيق عدالة اجتماعية وتوزيع أفضل للدخول بين أفراد المجتمع. ولكن سلبيات هذا النظام أنه يزيد عبء عملية الاحتساب ويؤدي إلى سهولة التهرب من بعض المكلفين.

يدافع أصحاب الرأي المنادي بزيادة عدد الشرائح بأن الإبقاء على العدد الحالي للشرائح لا يحقق العدالة الاجتماعية؛ إذ يساوي بين الشخص الذي يحقق دخلاً صافياً قدره 150,000 شيكل (الشريحة الأخيرة) والشخص أو الشركة الذي يحقق أرباحاً قد تصل إلى الملايين. حيث يفرض القانون ضريبة دخل بنسبة 15% على الحالين.¹⁶

تجدد الإشارة إلى أن المشرع الفلسطيني (الحكومة في هذه الحالة) حاول زيادة عدد الشرائح في تعديلات العام 2012 لتبلغ خمس شرائح. إلا أن تلك المحاولة قوبلت في حينه برفض ومقاومة كبيرة من القطاع الخاص. وبالنتيجة استقر القانون على أربع شرائح فقط.

- نلاحظ أن المواد المتعلقة بالتنزيلات من الدخل الخاضع للضريبة التي نص عليها القانون بدت أكثر تحيزاً للفئات الأكثر ثراءً في المجتمع (الشركات وكبار المكلفين). ويتمثل هذا التحيز في إعطاء إعفاءات وتنزيلات كثيرة (خصم للمصاريف) للشركات تصل في مجموعها إلى 11% من أرباح تلك الشركات. ويشمل ذلك (2% للتدريب، 2% للبحث والتطوير، 2% للامتثال للمواصفات، 2% لمصاريف البحث عن أسواق، 2% نفقات المركز على الفروع، 1% للضيافة). إضافة بنود أخرى مثل الخسائر الناجمة عن استبدال الآلات، ومخصصات الديون والمخاطر وغيرها. وقد تصل هذه المبالغ إلى ملايين الدولارات مقارنة بمبلغ إعفاء سنوي مقطوع للأفراد العاديين يبلغ 36,000 شيكل.
- طرأ تعديلان مهمان على الرواتب التقاعدية وكيفية تناول قانون الضريبة لها. فقانون العام 2004 اعتبرها من الدخول المعفاة بالكامل ولم يخضعها للضريبة. وكان التعديل الأول في قانون العام 2011، حيث اقتصر إعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهراً عن كل سنة. تلاه تعديل في قانون 2015، والذي خص العاملين في الجامعات الفلسطينية بإعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة لهم بما لا يتجاوز شهرين عن كل سنة. وبذلك يكون القانون قد أبقى على إخضاع مكافأة نهاية الخدمة التي تزيد على شهر للضريبة (باستثناء العاملين في الجامعات).

ومن المعلوم بداية أن ذلك يتعارض عملياً مع ما أقره قانون العمل الفلسطيني والذي يمنح المفصول تعسفاً من عمله الحق في الحصول على راتب شهرين عن كل سنة قضاها في العمل. وبالتالي، فإن 50% من التعويض سيخضع للضريبة. ويرى ممثلو العمال أن في ذلك إجحافاً بحق العمال الذين يمثلون شريحة واسعة في المجتمع. وعادة ما يكونون من الطبقات الفقيرة والأقل حظاً. أضف إلى ذلك أن العديد من المؤسسات الخاصة والأهلية تقرر أنظمة سخية لمكافأة نهاية الخدمة، وتمنح موظفيها أكثر من شهر عن كل سنة خدمة. وبالتالي، من المتوقع أن يخلق القانون حالة من الجدل عند إنهاء أو انتهاء خدمات هؤلاء المستخدمين.

16 سنتطرق في جزء لاحق معزز بالأمثلة الرقمية، إلى توزيع العبء الضريبي والعدالة الاجتماعية في ظل الشرائح الضريبية الحالية.

• بدءاً من تاريخ إقرار قانون الضريبة لعام 2011، والتعديلات التالية التي طرأت عليه، فإن الإعفاء السنوي الممنوح للأشخاص أصبح يقتصر على مبلغ مقطوع (30,000 شيكل وارتفع في التعديل الأخير إلى 36,000 شيكل). ولم يراع القانون الحالي حجم الإعالة للأسر. وقد كان قانون العام 2004 أكثر عدالة. حيث أعطى إعفاء قدره 500 دولار لكل فرد في العائلة. ويشمل ذلك الوالدين والزوج والأبناء المعالين من الدرجة الأولى والثانية. ونعتقد أن القانون السابق ينسجم ويقترب أكثر لتطبيق العدالة الاجتماعية. ويراعي الحالة الاجتماعية للمكلف.

• فيما يتعلق بإعفاء مصاريف التعليم الجامعي، فإن التعديل في قانون العام 2011 يشكل تراجعاً عن سياسة دعم وتشجيع التعليم وخصوصاً للأسر الفقيرة. إذ جاء التعديل ليحصر عدد الأبناء المشمولين في الإعفاء باثنين فقط بعد أن كان مفتوحاً في قانون 2004. كما أن مبلغ الإعفاء كان 2,500 دولار لكل فرد بصرف النظر عن عدد أفراد الأسرة. أما في القانون الحالي فإن مبلغ الإعفاء هو 6,000 شيكل بحد أقصى طالبان كل سنة. ولا يراعي القانون الحالي التوجه البارز للأسر الفقيرة بتعليم أبنائها في الجامعات. وقد يصل عددهم في العديد من الحالات إلى أكثر من طالبين بالنظر إلى الإقبال الكبير على التعليم الجامعي ومتوسط عدد الأسر في فلسطين والذي بلغ 5.3 للأسرة الواحدة وفقاً للإحصاء الفلسطيني.¹⁷ وكان يمكن تخفيف الأثر السلبي على الأسر الفقيرة، ومعالجة تداعيات هذه المادة لو نصت التشريعات وضمنت السياسات تخصيص موازنات كافية لدعم صناديق منح وإقراض الطلبة الجامعيين المحتاجين.

وفي سياق متصل، ألغى القانون الحالي الإعفاء المتعلق بمصاريف العلاج الذي كان يمنحه القانون السابق والذي اشترط لاعتمادها أن تدعم بمستندات وألا تزيد على الدخل السنوي للمكلف. وعلى الرغم من أن أكثر من 85% من الأسر الفلسطينية التي تتلقى مساعدات من الشؤون الاجتماعية تستفيد من الخدمات الصحية المجانية بموجب التأمين الصحي الحكومي، إضافة إلى الخدمات الصحية التي تقدمها وكالة غوث اللاجئين، فإن نوعية الخدمات الصحية المقدمة، والتخصصات الطبية، لا تكفي لتلبية احتياجات الأسر. الأمر الذي يدفعهم للاستعانة بالخدمات الصحية في المشافي الخاصة أو خارج الوطن، وهي بطبيعة الحال مكلفة وتتطلب موارد مالية كبيرة. وبالتالي، كان من المهم الإبقاء على الإعفاء الضريبي المتعلق بمصاريف العلاج لتخفيف عن الأسر الفقيرة التي تتحمل نفقات العلاج.

• خص قانون العام 2011 الشركات وأصحاب الأعمال بإعفاء القيمة الإيجارية للمسكن والإيجارات التي يدفعها هؤلاء لأغراض العمل. في المقابل لم يمنح الأفراد العاديين إعفاء لمصاريف استئجار المساكن التي تؤويهم وأسرهم (باعتبار الحق في السكن أحد الحقوق الأصيلة التي نص عليها الإعلان العالمي لحقوق الإنسان). الجدير بالذكر هنا أن قانون العام 2004 كان يمنح الأفراد العاديين إعفاء يصل إلى 2,000 دولار سنوياً لكل أسرة. وفي السياق نفسه، أقر القانون الحالي تنزيل ما نسبته 40% من قيمة ضريبة المسقفات المدفوعة كمصاريف، ولم يفرق القانون بين الشخص الذي يسكن في بيته أو شقته وبين أصحاب العقارات الذين يملكون عشرات الشقق. حيث فرض النسبة نفسها على الطرفين.

على الرغم من زيادة قيمة الإعفاء على السكن من 5,000 دولار إلى 30,000 شيكل. فإن القانون الحالي خفض قيمة الإعفاء على فوائد القروض السكنية. إذ بلغ الحد الأقصى للإعفاء 4,000 شيكل لغاية 10 سنوات (أي 40,000 شيكل كحد أقصى) (كانت في القانون السابق 2,000 دولار ودون حد أقصى للسنوات). مما يعني أن المقترض إذا أخذ قرضاً سكنياً لمدة 20 عاماً فإنه كان يحصل على إعفاء سنوي بقيمة 2,000 دولار. أما في القانون الحالي فإن قيمة الإعفاء خلال فترة القرض لن تتجاوز 40,000 شيكل. بالإضافة إلى التراجع في قيمة الإعفاء. فإن القانون أيضاً لا يميز بين صغار المكلفين الذين يملكون شقة واحدة بقرض بنكي وبين أصحاب العمارات الذين يمولون بناء عماراتهم عن طريق البنوك ويستفيدون بالتالي من الإعفاء الوارد في القانون.

- تراجعت الحكومة في تعديل العام 2014 عن قرارها السابق بتخفيض نسبة إعفاء أرباح المتاجرة بالأوراق المالية. حيث كانت معفاة بالكامل في قانون 2004 وأصبحت معفاة بنسبة 25% في قانون 2011. وأعاد القانون إعفاءها بالكامل مرة أخرى بموجب تعديل العام 2014. وعلى الرغم من أن تراجع الحكومة عن قرارها السابق فيه تشجيع للمتاجرة بالأوراق المالية. فإن مبادئ وروح العدالة الاجتماعية غابت عن القانون عندما لم يميز بين المتاجرين بالأوراق المالية بغرض تحسين وضعهم الاقتصادي (وهؤلاء عادة ما يكونون من ذوي الدخل المحدود والمتوسط). وبين كبار المستثمرين في مجال الأوراق المالية الذين يحققون أرباحاً طائلة في هذا المجال.

4.4 تطبيقات قانون ضريبة الدخل

من المهم التذكير بداية بأن جودة النصوص في أي قانون تنعكس بشكل إيجابي على التزام المكلفين والفئات التي ينطبق عليها القانون. إلا أن تطبيق هذه النصوص المناط بالجهات التنفيذية. وطريقة إدارة العملية يظنان عنصراً مهماً أيضاً في تحديد مستوى الالتزام بالقانون وقدرته على تحقيق الغاية التي أقر من أجلها.

عند إقرار قانون الضريبة للعام 2011 والتعديلات اللاحقة عليه. قوبل القانون بحملات معارضة وانتقاد شديدة من الأطراف والفئات المتأثرة بالقانون. ولم تقتصر الانتقادات والملاحظات على نصوص القانون. بل طالت أيضاً التطبيقات والممارسات الخاطئة وغير الواضحة لنصوص القانون. وقد سُجّلت العديد من الملاحظات والتحفظات على تطبيقات مواد القانون على أرض الواقع. وفيما يلي أبرز النقاط التي شكلت مثار جدل ونقاش حول تطبيقات القانون:

- أخضع قانون الضريبة الحالي الرواتب التقاعدية بما يزيد على شهر عن كل سنة لضريبة الدخل. وعلى الرغم من أن هذا الإجراء يتعارض مع قانون العمل الفلسطيني الذي منح راتب شهرين عن كل سنة للمفصولين من أعمالهم (أي أن راتب شهر سيخضع للضريبة). فإن تساؤلات مهمة تثار حول آليات احتساب الضريبة على الراتب التقاعدي. فهل سيتم خصم مبلغ الضريبة من إجمالي المكافأة دفعة واحدة. أم بالتقسيم؟ وما هي آلية تعامل دوائر الضريبة في حالة لجأ الموظف إلى الاقتراض من مدخراته. وأنهى خدماته قبل التسديد؟ وهل ستنتمتع قيمة مكافأة نهاية الخدمة بالإعفاءات الواردة في القانون. كإعفاء السنوي

والتنزيلات الأخرى على الدخل؟¹⁸ حتى اللحظة لا توجد إجابات لهذه التساؤلات. ولم تواجه دوائر الضريبة مشاكل مشابهة. ويبدو أن قرار إخضاع الرواتب التقاعدية للضريبة مجمل حالياً.

تنتفي العدالة الاجتماعية عند فرض ضريبة على الرواتب التقاعدية التي قضى الموظف جزءاً كبيراً من حياته المهنية في جمعها. ومساواتها بالمكافأة أو الهدية التي يحصل عليها الشخص دون جهد. فالقانون يفرض ضريبة متساوية على الحالتين. كما أن القانون لا يميز بين الرواتب التقاعدية المرتفعة لكبار الموظفين والرواتب التقاعدية للموظفين من أصحاب الدخول المتدنية.

• تواجه المادة المتعلقة بإخضاع دخل المزارعين لضريبة الدخل معارضة كبيرة من المزارعين والجمعيات التي تمثلهم وجمعيات حماية المستهلك. فبالإضافة إلى أن فرض ضريبة على الدخل في قطاع الزراعة يتعارض مع أهمية هذا القطاع ودوره في توفير الأمن الغذائي للمستهلكين. وتعزيز صمود المواطنين على أرضهم. ومن الناحية الفنية، يعتقد المعارضون لهذا التوجه أنه توجد صعوبات كبيرة لإثبات دخل المزارعين. خصوصاً أن غالبيتهم لا ينظمون سجلات إدارية ومحاسبية تثبت دخلهم ومصاريفهم. وتسود سمة القطاع غير المنظم على المشاريع والحيارات الزراعية.

يتساءل المزارعون عن كيفية إيجاد حلول عملية لمشاكل الاسترداد لضريبة القيمة المضافة لمصروفات المزارعين. حيث تتأخر الوزارة في تسديد وإرجاع الضريبة للمزارعين. وعلى الرغم من معارضتهم المبدئية لفرض ضريبة على دخلهم، فإنهم اقترحوا على دوائر الضريبة إجراء تقاص بين ما لهم (إرجاعات القيمة المضافة) وما عليهم (ضريبة دخل). إلا أن مقترحاتهم قوبلت برفض دوائر الضريبة. الأمر الذي يعيق العمل في تطبيق القانون. من جهة أخرى، أشارت التعليمات الصادرة بموجب القانون إلى أن الدخل الذي يقل عن 100,000 شيكل لا يخضع للضريبة. أما الدخول التي تفوق ذلك فتفرض عليها ضريبة متساوية لا تراعي التباين في الدخل المتحقق لكبار المزارعين وغيرهم من المزارعين الصغار. ولا تراعي الوضع الاقتصادي والحالة الاجتماعية لهؤلاء المزارعين.

"نظم المزارعون ووقفات احتجاجية على مستوى المحافظات أمام دوائر ضريبة الدخل للإعراب عن معارضتهم لاستمرار فرض الضرائب على القطاع الزراعي... وعلى الرغم من تعهد الحكومة بإلغاء الضريبة منذ شهر نيسان، فإن شيئاً لم يتغير حتى اللحظة، حيث لا تزال دوائر الضريبة الفرعية تتصرف وفقاً للقانون الحالي.. ونحن بصدد توسيع دائرة الاحتجاجات وتنظيم وقفة احتجاجية مركزية أمام مجلس الوزراء، ونتوقع أن تشهد الوقفة مفاجآت عديدة من المزارعين" عباس ملح، اتحاد جمعيات المزارعين الفلسطينيين

لا تخدم سياسة الحكومة صمود القطاع الزراعي وتطوره، ففي الوقت الذي يحصل فيه المزارع في المستوطنات على دعم حكومي يصل إلى 37%، تفرض الضرائب على المزارع الفلسطيني بشكل يؤدي إلى خفض تنافسيته وعزوفه عن العمل في الزراعة وزيادة الدافعية للتهرب الضريبي وعدم الالتزام بإظهار فواتير المقاصة على مشترياته من الجانب الإسرائيلي.¹⁹

- إحدى أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق القانون، وخذ من قدرته على تحقيق غاياته في تعزيز العدالة الاقتصادية والاجتماعية، تتمثل في ضعف التنسيق بين دوائر ضريبة الدخل والأجسام الأخرى الرقابية والمثلة لفئات اجتماعية خاضعة للقانون، ومن الأمثلة على تلك الأجسام هيئة سوق رأس المال، وسلطة النقد، نقابة المهندسين، اتحاد المقاولين، نقابة المحامين، نقابة الأطباء، وفي ظل استمرار ضعف التنسيق مع هذه المؤسسات، فإن دوائر الضريبة ستجد صعوبة كبيرة في الاستدلال على الأنشطة الاقتصادية ودخول الفئات التي تمثلها هذه المؤسسات وتراقب عليها.

"يعاني القانون أوجه قصور عديدة من خلال عدم تطرقه لمعالجة بعض الأمور المتعلقة بالدخول، ومنها أرباح بيع أسهم التأسيس «الاكتتاب»، وعدم التطرق إلى معالجة الضرائب المدفوعة في الخارج على الدخل الخاضع والناشئ في الخارج، وتحديد الشيكال الإسرائيلي لاحتساب الضريبة في هذا القانون، وهذا يعني ضرورة ترجمة القوائم المالية في نهاية السنة للشركات التي تدير حسابات بعملة أخرى غير الشيكال، وهذا سينتج فروقاً مالية كبيرة سلبية كانت أو إيجابية، ولم يتم إيضاح كيفية معالجتها، في حين كانت سابقاً تعالج ضمن حقوق الملكية للمساهمين، لتجنب خضوعها للضريبة". سمير حليلة، القطاع الخاص

أحال القانون معالجة الكثير من القضايا إلى أنظمة وتعليمات تصدر لهذه الغاية، وعلى الرغم من عدم صدور جميع هذه التعليمات، فيمكن توقع حجم الإشكاليات التي يمكن أن تثيرها تلك التعليمات عند صدورها، خاصة أنها ستصدر عن جهة تنفيذية (مجلس الوزراء)، ولن تخضع لمصادقة الجهات التشريعية وستأخذ وقتاً طويلاً، كما أنها ستصدر بما ينسجم مع مواد القانون التي تلقى معارضة كبيرة في الأصل من مختلف الفئات المجتمعية.

19 مقابلة مع السيد عباس ملح، المدير التنفيذي لاتحاد جمعيات المزارعين الفلسطينيين. أجريت المقابلة بتاريخ

- يرى المسؤولون في وزارة المالية من جهتهم أن دوائر الضريبة تواجه صعوبات كبيرة في تطبيق القانون نظراً لضعف الإمكانيات المادية والتجهيزات اللوجستية ومحدودية الموارد البشرية. أضف إلى ذلك ضعف التعاون من المكلفين على اختلاف مستوى دخولهم والقطاعات التي يعملون بها. وتدرك الوزارة أن ضعف الوعي بأهمية ضرائب الدخل ودورها في تحقيق العدالة، يزيد من صعوبة مهمتهم. فثقافة الالتزام بفتح سجلات ضريبة للمشتغلين تبدو ضعيفة وفقاً للمسؤولين في وزارة المالية.²⁰ الأمر الذي يؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وإحالة العديد من الملفات الضريبية للمكلفين إلى القضاء للبت فيها، ووقوع موظفي الضريبة تحت ضغوط كبيرة نتيجة لالتزامهم بنصوص القانون من جهة، وعدم تعاون بعض المكلفين معهم في تطبيق القانون من جهة أخرى.

"الأصل في قانون ضريبة الدخل أنه قانون اجتماعي يسعى لإعادة توزيع الدخل وتحقيق قدر أكبر من العدالة الاجتماعية. ومن المهم أن يأتي في إطار منظومة قانونية واقتصادية واجتماعية متكاملة ومتجانسة، إلا أن الإعفاءات من ضريبة الدخل الممنوحة للمشاريع الكبيرة بموجب قانون تشجيع الاستثمار تضعف من قدرة قانون ضريبة الدخل على تحقيق أهدافه الاجتماعية".
فداء أبو حميد، وزارة المالية

إن تطبيق القرار بقانون بأثر رجعي على دخول المكلفين للعام 2011 لم يؤد إلى حدوث أي مشكلة، وذلك لأن ضريبة الدخل سنوية، أي تحسّل في نهاية العام، علماً أن القانون أقر خلال العام 2011. كما أن هناك بعض القطاعات الاقتصادية لم تغلق ملفاتها منذ سنوات، وبالتالي يسهل التعامل معها وفق القانون الجديد.²¹

- عند إقرار قانون العام 2011 والتعديلات اللاحقة عليه، كان في ذهن الحكومة أن مدى تطبيق القانون يشمل المكلفين في الضفة الغربية وقطاع غزة، وهنا لا بد من التذكير بالمرسوم الرئاسي الخاص بإعفاء المكلفين في قطاع غزة من ضريبة الدخل دون التمييز بينهم على أساس مستوى الدخل، بل جاء المرسوم في سياق الأفعال وردود الأفعال التي مارستها السلطة وحكومة حماس على حد سواء. وصدر المرسوم منتصف العام 2007 بعد سيطرة حماس على قطاع غزة. إذ إن استمرار العمل بهذا المرسوم يعني صراحة عدم انطباق القانون على قطاع غزة.

20 مقابلة مع السيد حمزة زلوم، المدير العام للإدارة العامة لضريبة الدخل - وزارة المالية. أجريت المقابلة بتاريخ 2015/9/20.

21 مقابلة مع السيدة فداء أبو حميد، مدير عام المعهد الفلسطيني للضريبة - وزارة مالية، المستشار القانوني السابقة في الوزارة. أجريت المقابلة بتاريخ 2015/9/20.

4.5 المشاركة المجتمعية في صياغة قانون ضريبة الدخل وتعديلاته

نظراً للتأثير الكبير والمتشعب للقوانين الاقتصادية والمالية. وتحديدًا قانون ضريبة الدخل. حيث يظل تأثيرها مختلف جوانب الحياة وشرائح المجتمع كافة. فمن المتوقع أن حظى بقبول عام في المجتمع. ويتمثل أحد أهم ميكانزمات ذلك بتوسيع دائرة المشاركة المجتمعية في صياغة القانون. وإطلاع الرأي العام على نتائج الحوارات والنقاشات لمُحاور القانون عبر مختلف وسائل الإعلام والاتصال. وعقد لقاءات متخصصة مع الفعاليات ومثلي القطاعات والأنشطة الاقتصادية ومثلي المجتمع المدني والتجمعات السكانية والفئات الاجتماعية المختلفة.

وعلى الرغم من أن الوصول إلى توافق مطلق بين مختلف الأطراف يبدو مستحيلًا نتيجة تباين مصالح تلك الأطراف. فإن من شأن المشاركة المجتمعية الواسعة تحقيق توافق مجتمعي أكبر نسبيًا على القانون. وتحقيق التوازن المطلوب بين مصالح الأطراف المؤثرة والمتأثرة بهذا القانون.

"في مسار إقرار موازنة 2014 لم يؤخذ رأي المجلس في مشروع الموازنة. وتم إقرارها قبل الحصول على رأي التشريعي. أما في موازنة 2015 فادعت الحكومة أن إقرار الموازنة جاء بعد التوافق مع التشريعي... وهذه التصريحات لا تمت للواقع بصلة وتدل على تفرد الحكومة في إعداد وإقرار السياسات الاقتصادية والتشريعات الاقتصادية والمالية. هناك تغيب مقصود من الحكومة للمجلس التشريعي... ويبدو أن هدف ذلك هو تمرير السياسات والتشريعات التي تريدها الحكومة دون رقابة أو مساءلة من التشريعي".
قيس أبو ليلى. المجلس التشريعي

يشوب السياسة التشريعية عموماً في فلسطين ضعف المشاركة المجتمعية في صياغة وإقرار التشريعات. إذ إن تأثير مؤسسات المجتمع المدني وأصحاب العلاقة المباشرين غالباً ما يكون في أدنى مستوياته. وخير استدلال على هذا الانطباع هو طريقة تعامل الجهات التنفيذية وأصحاب القرار في مجال إعداد وإقرار السياسات الاقتصادية والخطط الوطنية والموازنة العامة وعدد من القوانين الاقتصادية والمالية. ولا يحدد أسلوب إقرار قانون الضريبة عن هذا التوجه. ولا يشكل استثناء بالمفهوم الإيجابي عن هذه القاعدة الشاذة. وقد سجّلت العديد من الفعاليات والأطراف المتأثرة بالقانون ملاحظات مهمة على السياسة الحكومية في إقرار وتعديل قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

يبدو أن غياب (تغيب) التشريعي منذ العام 2007 ساهم في إضعاف المشاركة المجتمعية والحد من دور مؤسسات المجتمع المدني. على اعتبار أن المجلس التشريعي (بصرف النظر عن مدى فعاليته وتأثيره) يظل منبراً مهماً لاستيعاب وجهات النظر المتباينة والمثلة للمصالح المتعددة للفئات المجتمعية. وبالحصول هو صاحب الحق الأصلي في التشريع والرقابة على أداء الجهات المنفذة للقوانين.

"يظهر من مضمون قانون ضريبة الدخل والتعديلات التي تمت عليه وجود مجاملات كبيرة للقطاع الخاص. ولم يقتصر الأمر على المجاملات. بل تعداه لمرحلة التماهي والتناغم بين سياسات الحكومة وأولويات القطاع الخاص. بحيث تشكل تلبية احتياجات القطاع الخاص أولوية بالنسبة للسياسات الحكومية. وذلك بالطبع على حساب احتياجات الفئات الأخرى الأقل حظاً وتأثيراً".
قيس أبو ليلى. المجلس التشريعي

في رسالة مرسلة من مجموعة العمل بالشأن المالي والاقتصادي في المجلس التشريعي إلى رئيس السلطة الفلسطينية. طالبت المجموعة بعدم إقرار قانون ضريبة الدخل لعام 2011. ولم تجد هذه المطالبة أي استجابة. وقد فوجئت المجموعة بأن النسخة الأولية من القانون والمقترحة من الحكومة والتي اطلعت عليها المجموعة قد تم تعديلها ونشرت في الوقائع الفلسطينية على الرغم من عدم موافقتها عليها وتسجيلها العديد من الملاحظات القانونية والفنية بشأنها (انظر مرفق 3). ويستدل من هذه الحثيات على تخبط كبير في السياسة التشريعية من أصحاب القرار في السلطة التنفيذية. وتهميش السلطة التشريعية للحد من دورها وتأثيرها في صياغة القانون وإقراره.

انتقد القطاع الخاص بدوره عملية صياغة قانون ضريبة الدخل ومسار إقراره وتعديله. إذ يرى أنه في ظل التحديات التي يواجهها القطاع الخاص وأصحاب العمل في فلسطين نتيجة الممارسات والإجراءات الإسرائيلية. كان لا بد من وجود سياسة ضريبية تشجيعية لحث المستثمرين على الاستثمار في الاقتصاد الفلسطيني وتعزيز صمود قطاع الأعمال وزيادة تنافسيته. ويؤكد ممثلو القطاع الخاص²² أنهم لم يشاركوا في صياغة قانون ضريبة الدخل. ولم تتم استشارتهم في التعديلات التي طرأت على القانون لاحقاً على الرغم من وجود مؤسسات تمثيلية وفعاليات نشطة للقطاع الخاص. ويرى البعض أن مستوى المشاركة المجتمعية في القانون الحالي تراجعت بشكل كبير مقارنة مع الوضع السائد قبل العام 2007. حيث كانت المشاورات والنقاشات تتم بصورة مأسسة عبر المؤسسات المختصة كالمجلس التشريعي. ومن خلال ممثلين معتمدين للقطاع الخاص ومؤسساته التمثيلية.²³

"من غير المقبول أن يتم الحوار المجتمعي بشأن قانون ضريبة الدخل بعد إقرار القانون. إذ لم يتم إشراك القطاع الخاص ومؤسساته التمثيلية في مسيرة إعداد القانون والتعديلات اللاحقة التي أجريت عليه. ولذلك، فقد قوبل القانون بموجة رفض واعتراضات شديدة من القطاع الخاص وباقي القطاعات في المجتمع الفلسطيني. وأخفق القانون في تحقيق التوافق والتوازن المطلوب...".

صلاح العودة، القطاع الخاص

22 السيد صلاح العودة، مدير عام غرفة تجارة رام الله والبيرة. أجريت المقابلة بتاريخ 2015/9/20.

23 السيد خليل رزق، رئيس اتحاد الغرف التجارية الفلسطينية. أجريت المقابلة بتاريخ 2015/10/12.

كان للفئات المجتمعية الأقل حظاً رأي بشأن السياسة العامة للسلطة الفلسطينية في صياغة التشريعات الضريبية. فعلى الرغم من تأثيرها بقانون ضريبة الدخل ومجمل التشريعات الاقتصادية، فإن دورها وتأثيرها على مسار إعداد قانون الضريبة وتعديلاته كان في الحد الأدنى. واقتصرت مشاركة هذه الفئات باستدعاء مثلي الطبقة العاملة لحضور جلسات الحوار الوطني التي عُقدت على أثر تعديلات العام 2012. ولم تشهد جلسات الحوار مشاركة فئات اجتماعية واقتصادية مهمة كممثلي الأعمال الصغيرة، واتحادات المزارعين. ولم تخرج نتائج الحوار بتغييرات مهمة بشأن ضريبة الدخل والإعفاءات المطلوبة لصالح القطاعات الاجتماعية المهمشة.

في السياق نفسه، عقدت مؤسسات المجتمع المدني والمراكز البحثية المتخصصة والجامعات العديد من اللقاءات المخصصة لمناقشة قانون ضريبة الدخل وتعديلاته. وشارك في هذه النقاشات خبراء ومختصون بالشأن المالي والاقتصادي. وقدمت أوراق عمل وملاحظات مهمة على القانون. وخرجت بتوصيات مهمة موجهة للحكومة للاستفادة منها في إجراء تعديلات مهمة وجوهرية على القانون. إلا أن تلك الجهود ظلت حبيسة أدراج هذه المؤسسات. ولم تأخذها الحكومة بعين الاعتبار عند صياغة التعديلات اللاحقة على القانون وإقرارها.

عرض العبء الضريبي وتحليله

يمثل العبء الضريبي إجمالي الضرائب التي يتحملها ويدفعها المجتمع ممثلاً بالقطاع الخاص والأفراد والمؤسسات. وهناك عدة طرق لقياس العبء الضريبي، حيث يمكن قياسه من خلال قسمة الضرائب المحصلة إلى أحد المؤشرات التي تدل على دخل المجتمع. مثل الناتج المحلي الإجمالي، أو الناتج القومي الإجمالي (بالأسعار الجارية). وتتدخل عوامل عديدة في التأثير على العبء الضريبي منها:²⁴

- الإطار القانوني وقدرة قوانين الضريبة على توسيع قاعدة المكلفين وزيادة الحصيلة الضريبية.
- الإطار المؤسسي وكفاءة الجهاز الضريبي.
- الناتج المحلي الإجمالي.

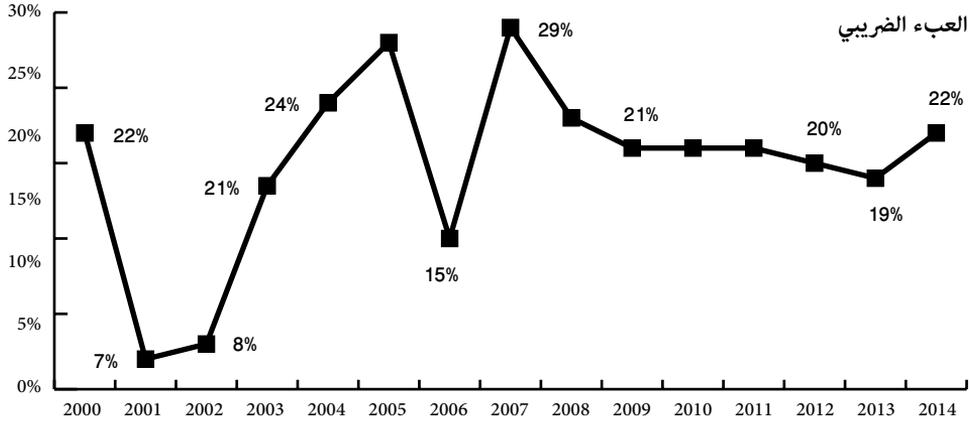
ومن المتوقع أن يزداد العبء الضريبي كلما انخفض الناتج المحلي، وارتفعت في المقابل الإيرادات الضريبية التي يتم تحصيلها من المكلفين في الاقتصاد. كما تسهم قدرة الجهاز الضريبي والتنفيذي وتوازن التشريعات الضريبية وعدالتها في الحد من عمليات التهرب الضريبي، وتحقيق مستويات أفضل من الشمولية للضرائب المفروضة. وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة حصيلة الضرائب وارتفاع العبء الضريبي.

ومن المهم أيضاً معرفة قدرة المكلفين على تحمل العبء الضريبي. وهذا ما يطلق عليه الطاقة الضريبية، حيث تعرّف بأنها "الحدود القصوى للإيرادات التي يمكن تحصيلها على شكل ضرائب، مع الأخذ بعين الاعتبار حجم الناتج المحلي الإجمالي وهيكله ومقدار النفقات العامة والمستوى المعيشي للمواطنين. مع مراعاة مقدرة الأفراد على دفع الضرائب وقدرة الحكومة على جبايتها وتحصيلها". وعليه فإن الطاقة الضريبية تمثل العبء الضريبي الأمثل الذي يوفق بين حاجة الحكومة للإيرادات الضريبية لتغطية نفقاتها ومقدرتها على جباية وتحصيل تلك الإيرادات من جهة، ومقدرة المكلف على دفع الضرائب وقدرته على تحمل عبئها من جهة أخرى.

شهد العبء الضريبي في الأراضي الفلسطينية تغيرات عديدة بسبب التغيرات التي طالت الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الإجمالي على حد سواء. وبلغ العبء الضريبي في العام 2000 نحو 21.8%، وانخفض في العام 2006 إلى مستوى 16% بسبب تراجع الإيرادات الضريبية إثر الحصار الإسرائيلي والدولي الذي فرض على الاقتصاد والحكومة الفلسطينية التي شكلتها حماس بعد فوزها في الانتخابات التشريعية، ليعاود الارتفاع في العامين اللاحقين (2007 - 2008) عند مستوى 27%. واستقر العبء الضريبي عام 2010، أي قبل إقرار القانون الجديد عند مستوى 21% (انظر الشكل 1).

24 عبد الكريم، نصر ومحمد، رسلان (2012). السياسة الضريبية للسلطة الوطنية الفلسطينية ومدى تحفيزها للنشاط الاستثماري الخاص. مجلة شؤون فلسطينية - مركز الأبحاث - منظمة التحرير الفلسطينية.

شكل 1: تطور العبء الضريبي في الاقتصاد الفلسطيني خلال الفترة (2000 - 2014)



المصدر: حسبت من الباحث بناء على بيانات الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني ووزارة المالية الفلسطينية.

5.1 العبء الضريبي بالأرقام على أثر تعديلات قانون العام 2011

- وفقاً لمعطيات الناجح المحلي والإيرادات الضريبية. انخفض العبء الضريبي في فلسطين خلال العام 2011 ليبلغ 19%. وهو العام الذي صدر فيه قانون ضريبة الدخل الحالي رقم (8) لسنة 2011. وتظهر للوهلة الأولى أن مستويات تحصيل الضريبة تراجعت خلال ذلك العام. إلا أن البيانات على أرض الواقع تشير إلى أن الإيرادات الضريبية زادت ولكن بنسبة أقل من زيادة الناجح المحلي الإجمالي الذي ارتفع خلال العام 2011 بشكل ملحوظ وبنسبة 15%.

وفي العام 2012، وبالتزامن مع التعديلات التي أثارها جدلاً كبيراً في المجتمع الفلسطيني (تعديل الشرائح)، فقد تراجع العبء الضريبي ليبلغ 20%. واستقر العبء الضريبي عند هذه المستويات في السنوات اللاحقة. باستثناء العام 2014 الذي شهد تزايداً ملحوظاً في العبء الضريبي نتيجة الارتفاع الكبير في الإيرادات الحكومية (انظر الجدول 3).

جدول 3: تطور العبء الضريبي في فلسطين خلال الفترة (2003 - 2014)

البيان	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
صافي الإيرادات	747	1,050	1,370	722	1,616	1,780	1,549	1,845	2,176	2,240	2,320	2,791
الناجح المحلي الاسمي	968	4,329	4,832	4,910	5,506	6,674	7,268	8,913	10,465	11,279	12,476	12,766
العبء الضريبي	19%	24%	28%	15%	29%	27%	21%	21%	21%	20%	19%	22%

المصدر: حسبت من الباحث بناء على بيانات الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني ووزارة المالية الفلسطينية.

وللاستدلال على الطاقة الضريبية في المجتمع الفلسطيني. نقارن العبء الضريبي في فلسطين مع مثيله في عدد من الدول. ويتبين من (الجدول 4) أن العبء الضريبي في فلسطين بالمفهوم النسبي أعلى من نظيره في الدول محل المقارنة.

ويمكن إرجاع هذا الارتفاع النسبي في العبء الضريبي الفلسطيني إلى واحد أو أكثر من الأسباب الآتية:²⁵

- وجود تهرب ضريبي أكبر في الدول الأخرى بالمقارنة مع مناطق السلطة. يصل في مصر إلى أكثر من 40% وفي الجزائر إلى 73%.
- اختلاف في مكونات وأسس النظام الضريبي المعمول به في بعض أو كل هذه الدول مقارنة بمناطق السلطة. فمثلاً معظم هذه الدول إن لم يكن جميعها تفرض ضريبة المبيعات بدلاً من ضريبة القيمة المضافة.
- التراجع في حجم الناتج المحلي الفلسطيني منذ العام 2000. وعلى الرغم من النمو المتحقق في بعض السنوات، فإنه ساهم فقط في تعويض الخسائر والتباطؤ الذي حل بالاقتصاد منذ العام 2000. في المقابل شهدت اقتصادات غالبية الدول محل المقارنة معدلات نمو موجبة خلال الفترة السابقة.
- اعتماد التحصيل والعائدات الضريبية بشكل كبير على الفاتورة الموحدة والتي تمثل إيراداتها نحو 65% من إيرادات السلطة الفلسطينية، حيث إن هذه الفاتورة تجبي وتحصل على مشتريات البضائع من إسرائيل. وبالتالي هناك درجة عالية من الالتزام بتوريد هذه الفواتير من المكلفين على اعتبار أن عدم إحضارها إلى دوائر الضريبة يعد جريمة وطنية. لأن الضرائب المترتبة على هذه الفاتورة ستعود إلى إسرائيل إن لم يتم التصريح عنها لدى دوائر الضريبة الفلسطينية. ناهيك عن العقوبات المالية والجنائية التي قد يتعرض لها المتهرب إذا لم يلتزم بالتصريح عن هذه الفواتير.

جدول 4: العبء الضريبي لبعض الدول العربية لسنوات مختارة كنسبة من الناتج المحلي

البيان	2000	2006	2007	متوسط العبء
فلسطين	22%	15%	27%	21%
الأردن	16%	17%	17%	16%
سوريا	13%	18%	19%	19%
مصر	16%	20%	21%	19%
تونس	18%	21%	22%	20%
المغرب	20%	21%	22%	21%

المصدر: صندوق النقد الدولي. التقارير المالية للدول لسنوات مختلفة.

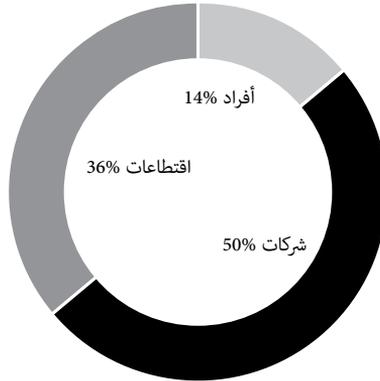
- أما في الفترة الحالية، والمقارنة مع متوسط العبء الضريبي في الدول النامية، فنلاحظ أن العبء الضريبي في فلسطين مرتفع جداً 22% بالمقارنة مع نظيره في مجموعة الدول النامية والذي لم يتجاوز 15%. وتعتبر الدراسات أن هذه النسب المرتفعة سبب رئيس لانخفاض الرفاه الاجتماعي وتراجع التنمية الاقتصادية (Maeremans, 2015).²⁶

25 عبد الكريم، نصر ومحمد، رسلان (2012)، مصدر سابق.

26 Maeremans, Dominique (2015). Western European economies saddled with taxburden 40% higher than the global average. <http://www.uhy.com/western-european-economies-saddled-with-tax-burden-40-higher-than-the-global-average/>

- تساهم أطراف عديدة في المجتمع الفلسطيني في رفد خزينة الدولة بإيرادات ضريبة الدخل. ويمكن تقسيم هذه الأطراف إلى ثلاث فئات رئيسية: الشركات والأفراد والاقتطاعات من الرواتب. وتدل البيانات على أن الشركات هي المساهم الأكبر في ضريبة الدخل. حيث تشكل حصتها نحو 50% من إيرادات ضريبة الدخل. تليها الاقتطاعات من رواتب العاملين في القطاعات الثلاث (العام والخاص والأهلي). وتشكل مساهمتهم 36%. وتخصم الضريبة على رواتب هؤلاء العاملين من المشغلين وأصحاب العمل مباشرة وتحوّل لدائرة الضريبة. أما الأفراد. وتشمل هذه الفئة أصحاب المهن الحرة والعاملين في إسرائيل وشركات استيراد السيارات. فلم تتجاوز حصتهم في إيرادات الضريبة 14%. وتبدو هذه النسبة ضئيلة بالنظر إلى مكونات هذه الفئة. وخصوصاً العاملين في المهن الحرة، حيث تفيد بيانات الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني إلى أن عددهم يبلغ نحو 208 آلاف شخص (انظر الشكل 2).
- طرأت تغييرات مهمة على مساهمة الفئات الثلاث سابقة الذكر. وتعطي هذه التغييرات دلالات مهمة عن تأثير القانون وتعديلاته على توزيع العبء الضريبي. وبين (الجدول 5) أن مساهمة الشركات قد ارتفعت بشكل ملحوظ بعد العام 2012. بينما انخفضت مساهمة كل من الأفراد والاقتطاعات الضريبية من الرواتب. ويمكن أن يعزى ذلك إلى تعديلات القانون المقررة في العام نفسه. والتي رفعت عدد الشرائح إلى أربع وزادت النسب الضريبية ليصبح الحد الأقصى هو 20% بدل 15%.

شكل 2: متوسط المساهمة النسبية للمكلفين في إيرادات ضريبة الدخل خلال الفترة (2011 - 2014)



المصدر: حُسبت من الباحث بناء على بيانات دائرة ضريبة الدخل. وزارة المالية.

- ربما يدل ذلك على أن أثر زيادة عدد الشرائح تنعكس في إعادة توزيع الأعباء الضريبية بين فئات المجتمع باتجاه زيادتها على الفئات الأعلى دخلاً وتخفيضها بالتالي على الأفراد وصغار المكلفين.

جدول 5: القيمة والمساهمة النسبية للمكلفين في إيرادات ضريبة الدخل خلال الفترة (2011 - 2014) (مليون شيكل)

المجموع		اقتطاعات من الرواتب		أفراد		شركات	
510,9	41%	211,7	13%	67,2	45%	232,0	2011
672,2	32%	212,1	11%	73,4	58%	386,7	2012
751,5	35%	261,4	10%	78,8	55%	411,2	2013
744,5	38%	286,1	19%	144,2	42%	314,2	2014

5.2 تحليل العبء الضريبي من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية

ندرك الآن أن عبء ضريبة الدخل يتوزع على ثلاثة قطاعات أساسية من المكلفين. وبنسب متفاوتة. ولكن يبقى السؤال: إلى أي مدى نجح قانون الضريبة لعام 2011 وتعديلاته في توزيع العبء الضريبي على المكلفين بما يحقق العدالة الاقتصادية والاجتماعية. فيما يلي مجموعة من الملاحظات المسجلة على القانون وتعديلاته بالتركيز على دوره وقدرته في إعادة توزيع الدخل والثروة بين الفئات الاجتماعية الأكثر ثراءً والأقل حظاً ودخلاً في المجتمع الفلسطيني.

- تسيطر الضرائب غير المباشرة على النظام الضريبي الفلسطيني، حيث تشكل حصتها نحو 90% من الإيرادات الضريبية، بينما الضرائب المباشرة - وهي ضرائب يفترض بها أن تراعي الظروف الشخصية للمكلفين - لا تتجاوز حصتها 10% أو أقل أحياناً. الجدير بالذكر أن الضرائب غير المباشرة. وأهمها ضريبة القيمة المضافة. توصف بأنها ضريبة عمياء، أي أنها لا تميز بين من يتحملها أو يدفعها سواء كان غنياً أو فقيراً. إذ إن هذا النوع من الضرائب يفرض على الإنفاق حتى لو كان الإنفاق على السلع الأساسية. ويزيد تأثير فرض الضريبة غير المباشرة على السلع الأساسية بالنسبة للفقراء وذوي الدخل المحدود الذين ينفقون غالبية دخلهم لتلبية احتياجاتهم من هذه السلع. ولا يميز من يفرض الضريبة في فلسطين بين السلع. سواء أكانت أساسية أم كمالية. حيث تفرض الضريبة بنسبة متساوية على السلع بصرف النظر عن أهميتها أو مستوى دخل من يشتريها. ومن أجل ضمان تحقيق مستوى أعلى من العدالة الاقتصادية والاجتماعية. من الضروري أن تتم إعادة النظر في السياسة الضريبية. بحيث يتم توجيهها لزيادة اعتمادها وتركيزها على الدخول والثروات والأنشطة الاستثمارية التي تحقق مكاسب كبيرة وسريعة. وتخفيف العبء والتركيز على الدخول المنخفضة والسلع والخدمات الأساسية.²⁷

- شملت التعديلات التي طالت تشريعات ضريبة الدخل في فلسطين تخفيضات كبيرة ومتتالية لنسب الضريبة المفروضة على أرباح الشركات. وقد تسلمت السلطة النظام الضريبي وكانت نسبة الضريبة مرتفعة جداً على الشركات وأصحاب الدخول العالية (48% للشريحة الأخيرة

27 مقابلة مع السيد محمد ناجي، المقرر الإداري للجنة الموازنة والشؤون المالية في المجلس التشريعي. أجريت المقابلة بتاريخ 2015/9/21.

و38.5% للشركات المساهمة) خلال الفترة (1995 - 1998). وتم تخفيضها إلى 20% منذ العام 1999 لكل من الأفراد والشركات. ثم انخفضت مع أول قانون ضريبة دخل فلسطيني. رقم (17) لسنة 2004 إلى 16% للشريحة الأخيرة وللشركات. ثم إلى 15% في قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (2) لسنة 2008. وتمت زيادتها في تعديلات 2011 لتصبح 20%. وأخيراً استقرت على 15% للشريحة الأخيرة وللشركات العادية و20% لشركات الاتصالات والشركات الاحتكارية.

وبلاحظ من العرض السابق أن المشرع الفلسطيني (تشريعي. حكومة. رئيس) قد انتهجوا منحى تنازلياً إزاء ضريبة الدخل على الشركات وأصحاب الدخل المرتفعة. وكان منطلق نهجهم هذا رغبتهم في تشجيع الاستثمار في فلسطين. ودعم تنافسية المشاريع الاستثمارية. ووصل التخفيض على ضريبة الدخل لهذه الفئة إلى أكثر من 100%. في المقابل. فإن التخفيضات على ضريبة الدخل لصالح الفئات الفقيرة وأصحاب الدخل المنخفضة (عادة ما تكون في الشريحتين الأولى والثانية) كانت ضئيلة جداً. وأكثرها وضوحاً التعديل الذي تم في 2008. حيث كانت النسب (8% و12% و16%) وتم تخفيضها إلى (5% و10% و15% على التوالي). الجدير بالملاحظة أن مساهمة هذه الفئات في إيرادات ضريبة الدخل محدودة جداً ولا تتجاوز 20% في أحسن الأحوال. ناهيك طبعاً عن هامشية حصة إيرادات ضريبة الدخل الكلية من إجمالي الإيرادات. كما أن التخفيضات الكبيرة التي منحتها قوانين الضريبة للدخول المرتفعة لم تسهم بشكل ملموس في زيادة حصيلتها الضريبة أو نسبة مساهمتها في الإيرادات الكلية. وظلت عند مستويات منخفضة لم تتجاوز 8% في أحسن الأحوال.

- منح القانون إعفاء سنوياً من الضريبة لجميع الأفراد (الشخص الطبيعي) مقداره (36,000 شيكل). ولم يفرق بين الأغنياء والفقراء لتحديد حجم الاستفادة من هذا المبلغ. فالجميع يحصلون على هذا المبلغ مهما كان مقدار دخلهم. وسبق أن أشرنا في موضع سابق إلى أن القانون لم يميز كذلك بين المكلفين ضمن شريحة الدخل العليا. فالجميع يدفع نسبة الضريبة نفسها 15% مهما زاد دخلهم الصافي على (150,000 شيكل). وفي السياق نفسه. لم يأخذ القانون بعين الاعتبار طبيعة المشروع والشركة التي تخضع للضريبة. وفرض النسبة نفسها على الشركات بصرف النظر عن طبيعة عمل الشركة. سواء كانت تنتج منتجات صناعية وزراعية أو تنتج خدمات أو تعمل في مجال التجارة.
- لم يميز القانون بين المشاريع حسب مكان عملها. أي أن البعد الجغرافي غير حاضر في منهج فرض ضرائب الدخل. وكان الأجدر بالقانون أن يمنح معاملة تفضيلية للأشخاص والمشاريع العاملة في المناطق المهمشة أو المهدهة بالاستيطان والجدار.

ونسوق فيما تبقى من هذا الجزء مثالاً رقمياً في (الجدول 6) يعزز الانطباعات والملاحظات التي عرضناها سابقاً باعتبار أن قانون ضريبة الدخل الحالي هو قانون متحيز للطبقات الغنية وأصحاب الدخل المرتفعة. ولا يتسم بالعدالة الاقتصادية والاجتماعية المنشودة التي تضمن إعادة توزيع الدخل والثروة في المجتمع. وتقلل الأعباء عن الطبقات الفقيرة. وتحافظ على السلم المجتمعي.

جدول 6: آلية احتساب ضريبة الدخل وفقاً للتعديلات الأخيرة لقانون الضريبة للعام 2011، إضافة إلى مقارنة للعبء الضريبي وتطوره تبعاً للزيادة في الدخل (شكل)

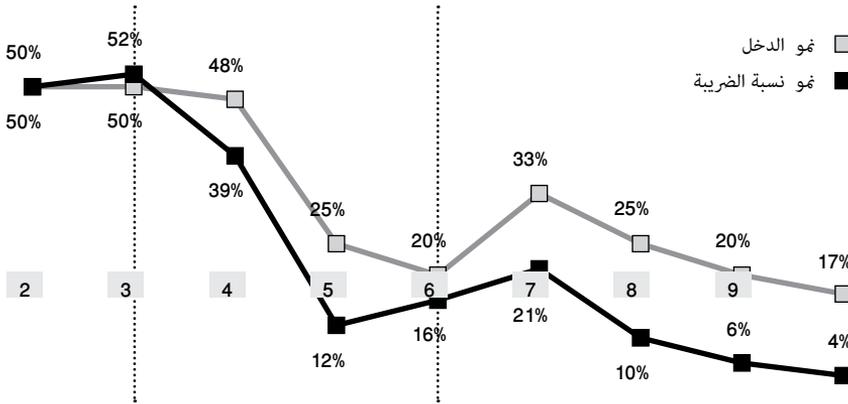
10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
700,000	600,000	500,000	400,000	300,000	250,000	200,000	135,000	90,000	60,000	الدخل السنوي (بالشيكل)
36,000	36,000	36,000	36,000	36,000	36,000	36,000	36,000	36,000	36,000	الإعفاء الضريبي
664,000	564,000	464,000	364,000	264,000	214,000	164,000	99,000	54,000	24,000	الدخل الخاضع للضريبة
3,750	3,750	3,750	3,750	3,750	3,750	3,750	3,750	2,700	1,200	ضريبة الشريحة الأولى (5%)
589,000	489,000	389,000	289,000	189,000	139,000	89,000	24,000	-	-	الدخل المتبقي
15,000	15,000	15,000	15,000	15,000	13,900	8,900	2,400	-	-	ضريبة الشريحة الثانية (10%)
439,000	339,000	239,000	139,000	39,000	-	-	-	-	-	الدخل المتبقي
65,850	50,850	35,850	20,850	5,850	-	-	-	-	-	ضريبة الشريحة الثالثة (15%)
84,600	69,600	54,600	39,600	24,600	17,650	12,650	6,150	2,700	1,200	مجموع الضريبة المستحقة
615,400	530,400	445,400	360,400	275,400	232,350	187,350	128,850	87,300	58,800	صافي الدخل بعد الضريبة
12%	12%	11%	10%	8%	7%	6%	5%	3%	2%	نسبة الضريبة للدخل السنوي
17%	20%	25%	33%	20%	25%	48%	50%	50%	-	نسبة الزيادة في الدخل
4%	6%	10%	21%	16%	12%	39%	52%	50%	-	نسبة الزيادة في الضريبة

من المهم بداية توضيح بعض النقاط الواردة في الجدول لتبسيط فهم البيانات وقراءتها بشكل أفضل.

- يتضمن الجدول السابق 10 مستويات من الدخل، حيث تم تقسيمها ضمن ثلاث شرائح كما في القانون. تضم الشريحة الأولى الدخل 1+2، في حين تضم الشريحة الثانية الدخل 3+4+5، وتقع الدخل 6+7+8+9+10 في الشريحة الثالثة.
- هذا الجدول ينطبق فقط على دخل الأشخاص الطبيعيين (الأفراد) وليس الشركات. حيث النسبة على الشركات ثابتة وتبلغ 15% و20% للشركات الاحتكارية وشركات الاتصالات.

نلاحظ من الجدول السابق أن تزايد الدخل لا يتبعه زيادة ماثلة في العبء الضريبي. حيث بدأ أن هناك نوعاً من العدالة عند زيادة الدخل ضمن الشريحة الأولى (من 1 إلى 2)، أما في الشريحة الثانية، فإن زيادة الدخل 5 بنسبة 25% أدت إلى زيادة أقل في نسبة الضريبة بلغت 12%. وبالتالي فإن عبء الضريبة يتناقص مع زيادة الدخل. أما في الشريحة الثالثة، فإن قاعدة تنازلية الضريبة تنطبق بشكل أكثر وضوحاً. حيث أدت زيادة الدخل 9 بنسبة 20% إلى ارتفاع نسبة الضريبة بنسبة 6%. في حين أن الزيادة في الدخل 10 بنسبة 17% أدت إلى زيادة محدودة في نسبة الضريبة 4%. ولزيد من التوضيح انظر الشكل الآتي الذي يبين العلاقة بين الزيادة في الدخل والزيادة في نسبة الضريبة.

شكل 3: اتجاه العلاقة بين الزيادة في الدخل والزيادة في نسبة الضريبة



**نصوص وتطبيقات قانون
ضريبة الدخل من منظور أسس
المساءلة والشفافية والمعايير
الدولية**

تسعى المؤسسات الدولية ومنظمات المجتمع المدني المحلية والدولية إلى خلق نظام عالمي وبيئة ملائمة لضمان التزام الحكومات والمؤسسات الرسمية بمعايير وأسس النزاهة والمساءلة والشفافية في التشريعات المالية والضريبية وتطبيقاتها. وتبذل هذه المؤسسات جهوداً كبيرة من أجل إيجاد تلك المنظومة. وأحد أبرز الجهود في هذا السياق، إقرار اللجنة المؤقتة لمجلس محافظي صندوق النقد الدولي في اجتماعها الخمسين الذي عقد في واشنطن في العام 1998 ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة، والذي يعد الوثيقة الوحيدة التي حددت مفهوم الشفافية والممارسات السليمة التابعة لها في مجال المالية العامة. وجرى تعديل الميثاق في العامين 2001 و2007.

لا يعتبر الالتزام بأسس النزاهة والشفافية والمساءلة هدفاً بحد ذاته، إنما يأتي الاهتمام بتلك الأسس لضمان محاربة الفساد. فمن جهة، يؤدي غياب الشفافية وتكريس الضبابية في العمل الإداري إلى ظهور الفساد واستشرائه. ومن جهة أخرى، فإن تراجع المساءلة للجهات الإدارية في الدولة يقود إلى تمادي هذه الجهات وتعسفها في تطبيق القوانين. ومن جهة ثالثة، فإن الجهات المسؤولة عن تطبيق التشريعات والسياسات العامة مطلوب منها أن تتسم بالنزاهة والمبادرة في نشر المعلومات والالتزام بالقانون حتى دون وجود مساءلة.

نقدم في هذا الجزء من الدراسة تحليلاً لنصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وتطبيقاته. ومدى امتثال النصوص والجهات المكلفة تطبيقها بأسس النزاهة والشفافية والمساءلة والمعايير الدولية في هذا المجال.

- يقتضي التطبيق الأمثل لأسس الشفافية والنزاهة أن تكون التشريعات الضريبية واضحة ومباشرة ولا مجال فيها للتفسيرات المتباينة أو الصلاحيات الواسعة لموظفي الضريبة في تقدير الضريبة وخصيلها. ومن المآخذ المسجلة على قانون الضريبة الفلسطيني أنه منح صلاحيات لمجلس الوزراء في تعديل الإعفاءات والشرائح والنسب الضريبية، حيث يعتبر هذا النص مخالفاً للقاعدة القانونية (أنه لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون). والتي تبناها ميثاق صندوق النقد الدولي حول النزاهة والشفافية في المالية العامة. كذلك فإن قانون الضريبة أعطى صلاحيات واسعة لمأمور الضريبة في تقدير الضريبة وخصيلها، مما خلق إشكاليات ومنازعات متعددة بين المكلفين والإدارة الضريبية. كما أن من شأن الصلاحيات الواسعة لموظفي الضريبة زيادة احتمالات حدوث حالات وعمليات فساد إداري ومالي، على اعتبار أن السلطة المطلقة تؤدي إلى مفسدة مطلقة بالنتيجة.

من جهة أخرى، أحال القانون معالجة الكثير من القضايا إلى أنظمة وتعليمات تصدر لهذه الغاية. ومن المتوقع أن يرافق صدور هذه التعليمات إشكاليات كبيرة بالنظر إلى أنها تنسق ومواد القانون التي أثارت جدلاً واسعاً ومعارضة كبيرة من مختلف الفئات. أضف إلى ذلك أنها ستصدر عن جهة تنفيذية (مجلس الوزراء)، ولن تخضع لمصادقة الجهات التشريعية وستأخذ وقتاً طويلاً.

"أتى هذا القانون غير واضح ويحتاج إلى تفسير في معظم مواده إن لم يكن جميعها. وهذا يتطلب إصدار تعليمات من المسؤولين أو الوزير قد تصل في حدها الأدنى إلى أكثر من مائتي صفحة توضيحية... وهناك العديد من الأمثلة على ذلك...".
جمعية مدققي الحسابات، ورقة موقف

من المهم في سياق الالتزام بالشفافية وحق المكلف والمهتمين بالحصول على المعلومات، توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف بالاطلاع بيسر على القوانين والأنظمة والتعليمات الإجراءات المتعلقة بعملية تقدير واستقطاع الضريبة من خلال وسائل النشر المتعددة التي تستخدمها الإدارة الضريبية. وأن تكون نصوص القانون غير معقدة وتتسم بالبساطة وسهولة الفهم.

• يتعزز الانطباع حول تباين التفسيرات لمواد القانون وضعف الوعي الضريبي من خلال العدد الكبير من القضايا والنزاعات الضريبية المنظورة لدى المحاكم الفلسطينية. ويؤخذ على الإدارة العامة لضريبة الدخل تقصيرها في مجال نشر الوعي الضريبي وتوعية المكلفين بحقوقهم وواجباتهم في مجال الضريبة. إذ لا تستخدم الإدارة الوسائل المعروفة لتحقيق هذه الغاية مثل المنشورات والكتيبات. ولا يوجد لها موقع إلكتروني متخصص لعرض الإجراءات الضريبية وتبسيطها. وفي السياق نفسه، يشير المختصون في تدقيق الحسابات والملفات الضريبية، إلى أن نماذج القرارات الضريبية المعدة من دائرة الضريبة غاية في التعقيد والصعوبة. الأمر الذي دفع جمعية مدققي الحسابات لعقد دورات تدريبية للمدققين لشرح تلك النماذج وتبسيطها. ناهيك عن الصعوبات التي يواجهها المكلفون أنفسهم في الأجزاء التي يطلب منهم تعبئتها بأنفسهم.²⁸

كما أن الموقع الإلكتروني لوزارة المالية لا يشمل معلومات تفصيلية عن ضريبة الدخل وتوزيعاتها من حيث الجهات المكلفة والأعباء الضريبية الموزعة بين الأفراد والشركات والمهن الحرة. ويحتاج الباحث عن هذه المعلومات للتواصل المباشر مع الإدارة الضريبية للحصول على هذه المعلومات.

في السياق نفسه، هناك حاجة دائمة من المكلفين للاستعانة بخبرات متخصصين في الضريبة عند قيامهم بعملية التحاسب الضريبي وذلك لجهلهم بالقانون الضريبي وإجراءات التحاسب.

• إن موضوع الشفافية الضريبية يجب ألا يرتبط بالسلطة المالية فقط بل يجب أن يلتزم المكلف بالشفافية أيضاً وذلك من خلال تقديم معلومات واضحة وصحيحة ويمكن الاعتماد عليها من مثل السلطة المالية. ومن واقع تقديرات الإدارة الضريبية في وزارة المالية، يؤكد المسؤولون تدني مستوى الدقة في القرارات الضريبية التي يقدمها المكلفون للإدارة. الأمر

28 مقابلة مع السيد بلال فارس، المدير التنفيذي لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية. أجريت المقابلة بتاريخ 2015/10/12.

الذي يستوجب إعادة دراسة تلك الملفات. وبالتالي تقديرات ضريبية جديدة ينشأ بسببها النزاع الضريبي مع المكلف. وتؤدي في النتيجة إلى زيادة تكاليف الجباية والتقدير الضريبي.

• **مشاركة الفئات المجتمعية المختلفة** تضمن تطبيقاً أفضل وأشمل لأسس الشفافية والمساءلة في صياغة التشريعات الضريبية وتطبيقها على حد سواء. وفي الواقع الفلسطيني. فإن المشرعين لا يعطون الوقت الكافي للمكلفين لمناقشة التغييرات الجوهرية على التشريعات الضريبية. وعادة لا يجري حوار مجتمعي حول التعديلات إلا بعد صدورها. ومن المهم الإشارة إلى أن تعزيز المشاركة المجتمعية من شأنه زيادة الثقة في الإدارة الضريبية وتشجيع المكلفين على إبداء مزيد من التعاون والدقة في إعداد الإقرارات الضريبية. إضافة إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

• **الرقابة الداخلية والخارجية** لمنظومة التحصيل الضريبي غاية في الأهمية لضمان الوصول لمستوى متقدم في مجال الشفافية والمساءلة. وهنا يمكن القول إن تعطل **المجلس التشريعي** والمعوقات التي تعترض قيامه بواجباته التشريعية والرقابية. ساهم إلى حد كبير في ضعف التزام السلطة التنفيذية ومؤسساتها بقواعد وأسس النزاهة والشفافية. إذ إن غياب المساءلة والرقابة الخارجية من المجلس التشريعي على أداء الجهات التنفيذية يفتح المجال واسعاً لإساءة استخدام الصلاحيات التي منحها القانون لتلك الجهات. والتعسف أحياناً باستخدام هذه الصلاحيات تجاه المكلفين.

وفي سياق متصل. فإن الجهات الرقابية الأخرى. مثل ديوان الرقابة المالية والإدارية المكلف بضمان تطبيق الإجراءات والقواعد السليمة في عمل المؤسسات الحكومية. تفتقد إلى آليات فعالة للتعامل مع التجاوزات والتعديلات التي تقوم بها الجهات التنفيذية. ومن أسباب هذا الضعف أيضاً عدم عرض التقرير المالي والإداري السنوي للديوان على المجلس التشريعي لاتخاذ اللازم.

أما ما يخص **الرقابة الداخلية**. فإن ميثاق صندوق النقد الدولي حول شفافية المالية العامة. أثار إلى وجوب تنظيم الإدارة الضريبية بما يقلل من فرص التواطؤ بين المكلفين ومأموري الضريبة. ومن العوامل المساعدة في تحقيق ذلك. ينصح الميثاق بزيادة الاعتماد والتركيز على التقدير الذاتي للضريبة من المكلفين واستخدام التدقيق الانتقائي من الإدارة الضريبية. وفي السياق نفسه. بين الميثاق ضرورة توزيع الوظائف الإدارية بشكل يضمن عنصر الرقابة الذاتية. حيث يستخدم عمل الموظف المختص بوظيفة معينة كوسيلة لمراقبة العمل الذي يقوم به الموظفون في مجالات أخرى. ولتعزيز ذلك. ينبغي تعزيز عمل الإدارة المركزية في تصميم العمليات والبرامج السليمة ومراقبة أداء المكاتب والإدارات الفرعية

• **يضمن القانون في المادة (44) من سرية المعلومات للمكلفين.** لكن الصلاحيات الواسعة (صلاحيات رجال الضابطة القضائية) التي أعطيت لمأموري الضريبة أو أي موظف مفوض خطأً أن يدخل لأي منشأة والاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالمكلف. قد تضر بمبدأ السرية الذي ضمنه القانون للمكلف من الناحية النظرية. كما أجاز القانون للموظف ومأموري الضريبة استخدام البيانات التي حصلوا عليها من الضبط القضائي في المحكمة الضريبية وذلك عند

الضرورة. وهنا قد يتعسف الموظف في استخدام هذا الحق أو يفسر الضرورة حسب هوى دائرة الضريبة وبما يضر بمبدأ سرية المعلومات.

• فيما يتعلق بقطعية الضريبة وحق المكلف بالتقاضي والاستئناف، فإن القانون في المادة (21) منه أشار إلى صلاحية المقدر في رفض الإقرار الضريبي دون إبداء الأسباب والمبررات إلا في جلسة استماع تخصص لهذا الغرض. كما أعطى القانون صلاحيات واسعة في قبول أو رفض الإقرار الضريبي سواء كانت البيانات صحيحة أم لا. وأسقطت المادة عن المقدر عبء إثبات عدم صحة البيانات.

أعطى القانون الحق للمكلف لاستئناف قرار دائرة الضريبة لدى محكمة مختصة. ووفقاً لرأي المختصين، فإن اللجوء للمحكمة هو آخر خيار يفضلونه على اعتبار أنه لا يوجد قضاة مختصون في القضايا الضريبية. على الرغم من وجود محكمتي استئناف ضريبة واحدة في الضفة الغربية وأخرى في قطاع غزة، وأن السوابق القضائية لا تؤثر إلى إمكانية تحقيق مكاسب من التقاضي أمام المحاكم. وبالتالي، فإن غالبية المكلفين يفضلون التوصل إلى تسويات مع دوائر الضريبة والرضوخ في نهاية المطاف لما تفرضه تلك الدوائر. أي أن حق التقاضي والاستئناف متاح إلا أنه غير مجد بالنسبة للعاملين في مجال تدقيق الحسابات.²⁹

الاستنتاجات الرئيسية

تعد التشريعات الضريبية إحدى أهم الوسائل والأدوات للسياسة الاقتصادية في فلسطين. ويسعى المشرع الفلسطيني من وراء سن التشريعات الضريبية وتعديلها لتحقيق جملة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية. أهمها: زيادة الإيرادات الضريبية وتشجيع الاستثمارات وإعادة توزيع الدخل بين الفئات المجتمعية المختلفة. وقد شهد الإطار القانوني في مجال ضريبة الدخل في فلسطين تطورات كبيرة ساهمت في رسم ملامح وسمات النظام الضريبي خلال الفترة الماضية. فمنذ نشأة السلطة وحتى الفترة السابقة للعام 2004، كانت التشريعات الضريبية الموروثة عن الدول التي حكمت أو أدارت المناطق الفلسطينية هي السارية. وفي العام 2004 صدر أول قانون فلسطيني لضريبة الدخل. وتم تعديل القانون في العام 2008 بموجب قرار رئاسي. وفي العام 2011 صدر قانون جديد لضريبة الدخل ألغى القوانين السابقة، وتبع هذا القانون أربعة تعديلات طالت قضايا ومحاور رئيسية في القانون.

سعت هذه الدراسة إلى تحليل القانون وتعديلاته من حيث قدرته على تحقيق العدالة الاقتصادية والاجتماعية، ومدى امتثاله لأسس النزاهة والمساءلة والشفافية والمعايير الدولية في هذا المجال. وتوصلت الدراسة إلى الاستنتاجات الرئيسية الآتية:

- أثار قانون الضريبة والتعديلات الحاصلة على مواده جدلاً كبيراً من الناحية الدستورية والإجرائية. إذ إن سن القانون وإجراء التعديلات مهمة أصيلة للمجلس التشريعي وليس للجهات التنفيذية أن تقوم بها. ولا توجد حاجة ملحة لذلك. كما منح القانون وتعديلاته صلاحيات واسعة للجهات التنفيذية في تطبيق القانون، وفي تعديل النسب والشرائح الضريبية خلافاً للقواعد الدستورية والقانونية المستقرة.
- لم ينجح قانون الضريبة في تحقيق التوازن المطلوب بين الأهداف الثلاثة (المالية والاقتصادية والاجتماعية). وبدا أن تركيزه على تعزيز العائدات الضريبية كان على حساب الهدفين الآخرين الاقتصادي والاجتماعي. وعلى الرغم من التركيز على الجانب المالي، فإن المعطيات تدل على إخفاق الحكومة في زيادة الغلة الضريبية (لم تتجاوز نسبة الضريبة من إجمالي الإيرادات 8% بأحسن الأحوال). ويرجع ذلك إلى استمرار التركيز على المكلفين التقليديين (كبار المكلفين) وأصحاب الدخل الثابت (الموظفين)، وعدم توسيع الوعاء الضريبي ليشمل دخولاً جديدة غير مغطاة بشكل كفو كأصحاب المهن الحرة.
- إن زيادة عدد الشرائح يؤدي إلى تحسين مستوى العدالة الاقتصادية والاجتماعية وتوزيع أفضل للدخل بين فئات المجتمع، في المقابل، فإن العدد الأكبر للشرائح يؤدي إلى تكلفة أعلى وموارد بشرية أثناء عملية التحصيل، والعدد الحالي للشرائح يعتبر غير مناسب لتحقيق الأهداف الاجتماعية.
- تُظهر المواد المتعلقة بالتنزيلات من الدخل الخاضع للضريبة أن القانون بدأ أكثر حيزاً للفئات الأكثر ثراءً في المجتمع (الشركات وكبار المكلفين). ويتمثل هذا التحيز في إعطاء إعفاءات وتنزيلات كثيرة (خصم للمصاريف) للشركات تصل في مجموعها إلى 11% من أرباح تلك الشركات.
- أخضع القانون الدخل من الزراعة والرواتب التقاعدية للضريبة. ومن شأن ذلك أن يمس دخل فئات اجتماعية واقتصادية مهمشة، وأن يخلق حالة من الإرباك عند التطبيق.

- لم يراع القانون عند منح الإعفاء السنوي الحالة الاجتماعية والأوضاع الاقتصادية للمكلفين عندما خفض إعفاء التعليم وجّاهل مصاريف العلاج والإعالة. وبدا أن القوانين السابقة كانت أقرب لتطبيق العدالة الاجتماعية.
- سُجّلت العديد من الملاحظات والتحفظات على تطبيقات مواد القانون على أرض الواقع. أهمها: عدم وجود آليات للتعامل في موضوع الرواتب التقاعدية. الدخل الزراعي. إضافة إلى ضعف التنسيق بين دوائر الضريبة والأجسام الأخرى الرقابية والمثلة لفئات اجتماعية تخضع للضريبة بموجب القانون. وبينت النتائج أن دوائر الضريبة تواجه صعوبات كبيرة في تطبيق القانون نظراً لضعف الإمكانيات المادية والتجهيزات اللوجستية ومحدودية الموارد البشرية وضعف التعاون من المكلفين.
- المشاركة المجتمعية في إعداد القانون وإقراره بدت ضعيفة. حيث تم تجاهل فئات اجتماعية كثيرة ومؤثرة كالقطاع الخاص والأعمال الصغيرة ومثلي الاتحادات الزراعية والعمالية والمرأة. والمناطق الجغرافية النائية والمهددة بالاستيطان والحدار.
- العبء الضريبي في فلسطين مرتفع بالمقارنة مع الدول المجاورة. توزيع هذا العبء ومصادر تمويله لا يساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية بين الفئات الاجتماعية المختلفة. وأظهرت النتائج أن قطاعات واسعة من أصحاب الدخل المرتفعة لا ينطبق عليها القانون كما هو مطلوب. ولا يراعي القانون الأبعاد الاقتصادية ومعدلات الربحية في القطاعات الاقتصادية والأبعاد الجغرافية في فرض نسب الضريبة. كما تثار تساؤلات كثيرة عن آلية التعامل مع المكلفين في قطاع غزة في ظل استمرار العمل بموجب مرسوم الإعفاء الرئاسي.
- إن استمرار سيطرة الضرائب غير المباشرة على الإيرادات الضريبية يقلل من فرص تحقيق العدالة الاجتماعية؛ لأن هذه الضرائب لا تراعي التباينات الاقتصادية والاجتماعية بين المكلفين.
- لا يحقق القانون وتطبيقاته متطلبات الشفافية والنزاهة والمساءلة. حيث تبين أن العديد من مواد القانون يشوبها الغموض والتعقيدات؛ ما يجعلها عرضة للتفسيرات المتباينة.
- أعطى القانون صلاحيات واسعة لمأموري الضريبة وموظفي الدوائر الضريبية. الأمر الذي يشكل بيئة حاضنة لتعدد حالات الفساد المالي والإداري والتعسف في استخدام هذه الصلاحيات.
- أحال القانون معالجة الكثير من القضايا إلى أنظمة وتعليمات تصدر لهذه الغاية. ومن شأن هذا التوسع أن يطلق يد الجهات التنفيذية في تفسير مواد القانون.
- استمرار غياب المجلس التشريعي. والأداء الضعيف للمؤسسات الرقابية. يساهم في إضعاف مستوى الرقابة الداخلية والخارجية على أداء الجهات المنفذة للقانون.
- حق الجمهور في الحصول على المعلومات يبدو مهدداً في ظل ضعف أداء الجهات التنفيذية في نشر الوعي وضمان حرية الوصول للمعلومات ونشرها بطريقة سهلة ومفيدة.
- المشاركة المجتمعية الضعيفة والمحدودة تقلل من فرص الالتزام بأسس الشفافية والمساءلة في صياغة التشريعات الضريبية وتطبيقها.
- على الرغم من إشارة القانون إلى ضمان الحفاظ على سرية معلومات المكلفين. فإن الصلاحيات الواسعة التي منحها القانون لمأموري الضريبة من شأنها المس بهذا الحق. ومن جهة أخرى. فإن حق التقاضي والاستئناف متاح للمكلفين إلا أنه غير مجد من الناحية العملية. الأمر الذي يدفع المكلفين لإجراء تسويات قد تكون غير مرضية لهم في العديد من الأحيان.

التوصيات لإصلاح قانون ضريبة الدخل وتطبيقاته

- معالجة الخلل الدستوري والإجرائي الذي أحدثته مسار إقرار قانون الضريبة عبر إعادة الحق الأصيل للمجلس التشريعي في تشريع القوانين وتعديلها. وتوقف الحكومة عن إجراء مزيد من التعديلات دون الرجوع للمجلس التشريعي.
- استكمال إصدار الأنظمة والتعليمات المنظمة للقانون. على أن تراعي مبادئ الوضوح والبساطة والشفافية في التطبيق.
- إعادة النظر في عدد الشرائح الضريبية والعمل على زيادتها لتصل إلى 5 شرائح بدل 3. بما يضمن تحقيق مستوى أفضل من العدالة الاجتماعية في المجتمع من خلال فرض ضرائب أعلى على الدخول المرتفعة في الشريحتين الرابعة والخامسة. وتحسين أداء الجهاز الضريبي لضمان توسيع القاعدة الضريبية وشمولها لقطاعات ودخول لم تصلها من قبل أو أن مستوى التغطية فيها ضعيف مثل المهن الحرة والصفقات الرأسمالية وتجارة العقارات والأراضي.
- توزيع العبء الضريبي بشكل أفضل يساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية. ويتطلب ذلك إعادة النظر في القاعدة الضريبية الحالية. بحيث تظل الضريبة الفئات والأنشطة الاقتصادية غير التقليدية والتي تحقق أرباحاً كبيرة ولا تساهم بتحقيق قيمة مضافة للاقتصاد والمجتمع. أو أن الضريبة لا تظل جميع أنشطتها. في المقابل. من الضروري زيادة الإعفاءات للفئات الأقل دخلاً والمنشآت العاملة في الأنشطة الإنتاجية والمناطق الجغرافية النائية. والمقترح في هذا المجال زيادة الإعفاء السنوي ليصل إلى 40,000 شيكل في المرحلة الأولى. ومنح إعفاءات إضافية للأنشطة الإنتاجية التي تولد قيمة مضافة عالية وتخلق فرص عمل جديدة. ومن المهم أن تظل الإعفاءات الإضافية أيضاً المشاريع العاملة في المناطق المهدة بجدار الضم والتوسع والمستوطنات. وفي السياق نفسه. يجب أن تشمل تعديلات القانون على مواد تحث على زيادة موازنات المسؤولية الاجتماعية للشركات الاحتكارية ومؤسسات القطاع الخاص. على أن يتم حسم هذه الموازنات من الدخل الخاضع للضريبة. وأن يرتبط موضوع المسؤولية الاجتماعية بوجود آليات للرقابة والتحقق من أوجه الصرف.
- إعطاء اهتمام أكبر للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية في القانون من خلال التمييز بين المكلفين حسب أوضاعهم الاجتماعية الاقتصادية وخصوصاً ما يتعلق بمصاريف العلاج والتعليم الجامعي والإعالة. وإعطاء ميزة تفضيلية للمكلفين والأنشطة الاقتصادية الإنتاجية والعاملة في المناطق الجغرافية النائية والمهدة بالجدار والاستيطان.
- إعفاء الدخل الزراعي والرواتب التقاعدية وعدم إخضاعها لضريبة الدخل.
- تحسين مستوى التنسيق بين دوائر الضريبة والأجسام الرقابية والممثلة لفئات اجتماعية مكلفة بالضريبة. وذلك من خلال الاعتماد على التعامل الإلكتروني (حوسبة النظام الضريبي) وتبادل المعلومات والتنسيق مع الدوائر الرسمية الأخرى.
- رفد الجهاز الضريبي بالإمكانات المادية واللوجستية المطلوبة لتحسين أداء العاملين فيه. وعقد دورات تدريبية لتأهيل العناصر البشرية العاملة في الجهاز الضريبي وتطويرها.

- توسيع دائرة المشاركة المجتمعية، وتغليب لغة الحوار والنقاش مع الفئات الاجتماعية المتأثرة بقانون الضريبة. إضافة إلى تعزيز دور المجتمع المدني عبر توسيع مفهوم المساءلة المجتمعية وتطبيقاتها. ومن شأن ذلك أن يساهم في تعزيز التعاون ومستوى القبول والتفهم لغايات الحكومة وأهدافها المنشودة في مجال الضريبة، والمساهمة في تعزيز الرقابة الخارجية على أداء الجهات التنفيذية.
- من الضروري أن تتم إعادة النظر في السياسة الضريبية، بحيث يتم توجيهها لزيادة اعتمادها وتركيزها على الدخول والثروات والأنشطة الاستثمارية التي تحقق مكاسب كبيرة وسريعة، وتخفيف العبء والتركيز على الدخول المنخفضة والسلع والخدمات الأساسية والضرائب غير المباشرة.
- يجب أن تتميز القوانين والإجراءات الضريبية بالوضوح والشفافية لغرض تقوية الرقابة الخارجية (الشعبية، منظمات المجتمع المدني...). وبناء نظام رقابي فعال يأخذ على عاتقه الحفاظ على حقوق المكلف والسلطة المالية على السواء.
- تحسين الأداء الإعلامي والتوعوي لدوائر الضريبة عبر الاهتمام بنشر التقارير الدورية والسنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه إنفاقها، وضمان حق المكلف والمواطن في الحصول على المعلومات. إضافة إلى تنوع جهود وأدوات التوعية والاستعانة بالكتيبات والبروشورات ووسائل الإيضاح الأخرى كالدورات التدريبية للمكلفين.
- وضع معايير صارمة لمكافحة الأشكال المتنوعة للفساد في دوائر الضريبة، وتفعيل تطبيق مفهوم الشفافية، وتقييد حرية الخمن في فرض الضريبة ووضع ضوابط واضحة وحاسمة غير قابلة للتأويلات.
- تسهيل إجراءات فرض الضريبة ومعالجة الملفات الضريبية على المكلفين، وزيادة الحوافز الضريبية للملتزمين والمبادرين لتحفيزهم على مراجعة دوائر الضريبة وتقديم التقارير عن نشاطهم خلال مدة التحاسب وبشكل دقيق.

الملاحق

ملحق 1: قائمة المقابلات التي أجريت لأغراض الدراسة

التاريخ	الموقع الوظيفي	الاسم	المؤسسة	الرقم	الجهة
2015/9/20	المدير العام	حمزة زلوم	وزارة المالية - دائرة ضريبة الدخل	1	الجهات التنفيذية
2015/9/17	مستشارة قانونية	فداء أبو حميد	وزارة المالية - الدائرة القانونية	2	
2015/9/20	عضو مجموعة العمل المختصة بالشؤون المالية والاقتصادية	قيس أبو ليلى	المجلس التشريعي	3	الجهات الرقابية والتشريعية
2015/9/15	مقرر لجنة الموازنة والشؤون المالية	محمد ناجي	المجلس التشريعي	4	
2015/9/15	المدير العام	صلاح العودة	غرفة تجارة رام الله	5	القطاع الخاص
2015/10/12	رئيس اتحاد الغرف	خليل رزق	اتحاد الغرف التجارية	6	
2015/9/17	مدقق حسابات	شفيق عواشرة	شركة تدقيق حسابات	7	مدققو الحسابات
2015/10/12	المدير التنفيذي	بلال فارس	جمعية مدققي الحسابات	8	
2015/9/17	مدير عام الاتحاد	عباس ملحم	اتحاد جمعيات المزارعين الفلسطينيين	9	المجتمع المدني

ملحق 2: قائمة الأسئلة الموجهة للفئات المستهدفة في المقابلات الميدانية

الفئة المستهدفة	الأسئلة الموجهة للمستطلعين
أولاً: الجهات التنفيذية (وزارة المالية)	<ul style="list-style-type: none"> ما هي غايات سن قانون الضريبة الجديد. وكيف ساهم في معالجة الاختلالات والمشاكل في القوانين السابقة؟ هل ساهم القانون الجديد في زيادة الإيرادات الضريبية والحد من التهرب الضريبي؟ هل تأخذون في الاعتبار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية عند سن القانون وتطبيق أحكامه. وما هي الآليات الكفيلة بذلك؟ ما هو رأيكم في الملاحظات القانونية والدستورية الموجهة للقانون؟ ما هي الآليات التي اتبعتها لتفعيل المشاركة المجتمعية في القانون؟
ثانياً: المجلس التشريعي	<ul style="list-style-type: none"> ما هي الملاحظات الرئيسية والمبدئية على القانون؟ ما هو دوركم وطبيعة مشاركتكم في سن القانون وإجراء التعديلات اللاحقة عليه؟ كيف تبين رأيكم الاقتصادي والقانوني في القانون. أي ما هي أدواتكم في ذلك؟ ما هي الأوراق والأدوات التي تملكونها للتأثير في مسار إقرار القانون وتعديله؟ ما هي توقعاتكم حول قدرة القانون على تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية إلى جانب الأهداف المالية؟
ثالثاً: القطاع الخاص	<ul style="list-style-type: none"> كيف تقيمون مشاركتكم في سن القانون وإجراء التعديلات اللاحقة عليه؟ ما رأيكم وتقييمكم لقدرة القانون على تحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية؟ إلى أي مدى يؤثر القانون والنسب والشرائح الواردة فيه على قراراتكم الاستثمارية؟ ما تقييمكم للتنزيلات والإعفاءات التي تضمنها القانون للمشاريع الاستثمارية؟ ما تقييمكم لنصوص القانون من حيث سهولة الفهم والوضوح؟ ما هي ملاحظاتكم الأساسية على القانون؟ هل تعتقدون أن القانون يساهم في تحقيق العدالة الاقتصادية والاجتماعية المنشودة؟
رابعاً: شركات تدقيق الحسابات	<ul style="list-style-type: none"> ما هي ملاحظاتكم الفنية والقانونية على قانون ضريبة الدخل؟ ما هو تقييمكم للجوانب التطبيقية في القانون؟ وهل واجهتم صعوبات في جوانب وحالات محددة؟ هل ساهم القانون في تبسيط الإجراءات وتعزيز أسس النزاهة والشفافية والمساءلة؟ ما هو تقييمكم للأحكام المتعلقة بالتفاضل في المنازعات الضريبية؟ كيف تقيمون الصلاحيات التي منحها القانون لمأموري الضريبة في حسم الملفات الضريبية والتفتيش؟ ما هو تقييمكم للعناصر البشرية في دوائر الضريبة والمكلفة تطبيق القانون؟
خامساً: مؤسسات المجتمع المدني	<ul style="list-style-type: none"> كيف تقيمون مشاركة الفئات المجتمعية المختلفة في إقرار القانون وتعديلاته؟ إلى أي مدى ساهم القانون في تحقيق العدالة الاقتصادية والاجتماعية وتوزيع العبء الضريبي على قاعدة المغارم بقدر المعافى؟ ما هو رأيكم في إخضاع بعض الأنشطة الاقتصادية والدخول للضريبة. بعد أن كانت معفاة في القانون السابق؟

ملحق 3: تقرير مجموعة العمل الخاصة بالشأن الاقتصادي في المجلس التشريعي الفلسطيني

تقرير مجموعة العمل الخاصة بالشأن المالي والاقتصادي

حول قرار بقانون رقم (8) بشأن ضريبة الدخل

بعد أن قامت مجموعة العمل الخاصة بالشأن المالي والاقتصادي في المجلس التشريعي، بدراسة ومراجعة لقرار بقانون المذكور أعلاه، وعقد العديد من اللقاءات مع ذوي الشأن والاختصاص، وورود العديد من الملاحظات للمجموعة فقد خلصنا إلى:-

1- جاء القرار بقانون مخالفاً للقانون الأساسي، حيث أعطى هذا القرار في المادة 12/2 والمادة 16/5 منه لمجلس الوزراء صلاحية تعديل وإقرار مواد تتعلق بفرض الضرائب، وأن من الثابت دستورياً أن صلاحية فرض الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها لا يتم إلا بقانون مقر من المجلس التشريعي وهذا ما أكدته المادة 88 من القانون الأساسي المعدل والتي جاء فيها " فرض الضرائب العامة والرسوم، وتعديلها وإلغاؤها، لا يكون إلا بقانون، ولا يعنى أحد من أوائها كلها أو بعضها، في غير الأحوال المبينة في القانون" وعليه فإن القرار بقانون منح صلاحيات لمجلس الوزراء مخالفة للدستور، حيث أن القانون الأساسي أعطى هذه الصلاحية الدستورية للمجلس التشريعي فقط.

2- جاء لقرار بقانون مخالفاً للقانون الأساسي في المادة (117) عندما نص في مادته رقم (46) على سريانه بأثر رجعي من بداية عام 2011، وهو ما يتعارض مع القاعدة العامة بأن القوانين تسري بأثر مباشر وفوري ومستقبلي ولا تسري بأثر رجعي إلا في أحوال ضيقة كما في المواد الجزائية. إضافة إلى أن هذا القرار بقانون يخل بمبدأ إستقرار المراكز والمعاملات القانونية التي إستقرت وتم ترتيب كافة الأوضاع المتعلقة بها من قبل أصحاب الشأن (المكلفين) على هذا الأساس. كما يراد من القرار تطبيقه على وقائع لم تحدث في ظله، وأنها وقعت في ظل قوانين سابقة، ولجنة التطبيق عليها، وهي الأصلح للمدين (المكلف).

3- أخضع القرار بقانون الدخول الناتجة عن ممارسة العمل الزراعي بكافة أشكاله لضريبة الدخل في خطوة غير مسبوقة، وهذا ما يتناقض مع السياسة المعلنة للحكومة في دعم المزارع وصمود أبناء شعبنا في القرى والريف الفلسطيني، ومقاومة الإستيطان وجدار الضم والتوسع. وفي خطوة أخرى مماثلة فقد تم إخضاع الأبنية السكنية التي يشغلها المالك لضريبة الدخل، بعد إسقاط الفقرة 13 من المادة (6) من قانون ضريبة الدخل لسنة 2004، والمقر من المجلس التشريعي.

4- أعطى القرار بقانون صلاحيات واسعة للسيد مدير عام ضريبة الدخل ومن يفوضه ترلوح ما بين الضابطة القضائية والحاكم الإداري، بنص المواد (23 و 33) من القرار بقانون، وهذا ما يصادر صلاحيات جهات أخرى.

5- لم يحقق القرار بقانون المساواة والعدالة المجتمعية المرجوة من القانون للأسباب التالية:-

- أن تطبيقه سيكون فقط على مناطق الضفة الغربية في أحس الأحوال، إذ أن قطاع غزة خارج عن سيطرة الحكومة، ولن تتمكن الحكومة من تطبيق القانون هناك.
- أخضع القرار بقانون عمليات بيع وشراء الأراضي في مناطق (ج) لضريبة الدخل، علماً أن معظم هذه الأراضي ما زالت تخضع لسلطة الإحتلال وأن جميع سجلاتها ما زالت لدى الجانب الإسرائيلي.
- أن هذه السياسة ستحد من عمليات التسجيل ونقل الملكية في الطابو وهذا ما يخالف السياسة المعلنة للحكومة في تشجيع نقل الملكية والتسجيل في الطابو حفاظاً على الحقوق الشخصية للمالكين.
- القرار لم يأخذ حجم الإعالة بين المكلفين بعين الإعتبار، كما كان في قانون ضريبة الدخل لسنة 2004.

6- أخضع القرار بقانون الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع عقارات، أو أوراق مالية، والتي لا تكتسب صفة المتاجرة ولا تكون بصورة دورية ومنتظمة لضريبة الدخل، كما كان مقر في المادة (7) من قانون ضريبة الدخل لسنة 2004.

7- ألزم القرار بقانون الورثة تقديم إقرار ضريبي عن موروثهم خلال (6) أشهر من تاريخ الوفاة، ودفع الضريبة المترتبة قبل توزيع التركة. بغض النظر إذا كان المتوفى مكلفاً أم لا، أو الموروث كان خاضعاً للضريبة أم لا، كذلك لم يفصح القانون عن ماهية الضريبة المترتبة. وذلك بنص المادة (18/3) من القرار بقانون.

هذه أهم الملاحظات التي أبداها الأخوات والأخوة النواب على هذا القرار بقانون، علماً أن لدينا الكثير من الملاحظات الصياغية الأخرى وغيرها، وعليه نأمل أن يتم تجميد هذا القرار بقانون لإصدار قانون في ظروف ملائمة إجتماعياً وإقتصادياً وسياسياً، يحقق العدالة الإجتماعية والوفرة المالية، أخذاً الملاحظات أعلاه بعين الإعتبار.

مجموعة العمل الخاصة بالشأن المالي والإقتصادي

/ د. عبد الرحيم برهم

16/11/2011

