

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية

إعداد

باسل مسعود داود محمد

إشراف

د. محمد شراقة

د. سامح العطوط

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

2014م

التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية

إعداد

باسل مسعود داود محمد

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2014/04/24م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

1. د. محمد شرافة مشرفاً ورئيساً

.....
D. Shara'a

2. د. سامح العطعوط / مشرفاً ثانياً

.....
S. Attawot

3. د. صهيب جرار / ممتحناً خارجياً

.....
S. Jarar

4. د. غسان دعاس / ممتحناً داخلياً

.....
G. Ducas

الإهداء

إلى سيد الخلق وقرة العيون والقريب من القلب والعقل...
إلى سيد البشرية جمعاء محمد بن عبد الله صلى الله عليه وسلم
إلى نبع المحبة والحنان الذي لا ينضب.... أمي الغالية أطال الله عمرها
إلى من زرع في نفسي الطموح والمثابرة...
إلى روح المرحوم والدي تغمده الله بواسع رحمته
إلى زوجتي العزيزة التي تحملت معي العناء ومشقة الحياة
إلى أبنائي أحمد وليد وآدم وفقهم الله وأعانهم
إلى من يضيئون لي الطريق ويساندونني... أخوتي
إلى أساتذتي الأفاضل...
إلى كل صديق وزميل وقف بجاني وقدّم لي المساعدة...
إليهم جميعاً أهدي هذا العمل المتواضع

الشكر والتقدير

بعد حمد الله وشكّره الذي وفقني لإنجاز هذه الأطروحة، فإنني أتقدّم بالشكر الجزيل لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل. وأخص بالذكر الدكتور الفاضل محمد الشراقة والدكتور الفاضل سامح عطوط والدكتور الفاضل غسان دحاس لدورهم الكبير في المتابعة، والإشراف على الأطروحة، حيث كان لآرائهم وتوجيهاتهم الأثر الكبير في إنجاز هذا العمل.

كما أتقدّم بالشكر والتقدير إلى جميع الموظفين العاملين في دوائر مديرية القيمة المضافة ودوائر مديرية الدخل في محافظات الوطن الغالي، لما بذلوه من جهد في تزويدي بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا العمل، وكذلك للأستاذ مصدق جرار في إعداد الترجمة، فلهم مني جميعاً كل الاحترام والتقدير.

وأتقدّم أيضاً بأسمى آيات الشكر والعرفان له كان لهم أبلغ الأثر بتقديم التشجيع المعنوي خاصة والدني الغالية وإخواني، ولا أنسى أصدقائي الأعزاء الذين كان لهم فضل التشجيع والمشاركة الإيجابية في إخراج هذا العمل وخاصة الأصدقاء (جمال ربابعة وعبد المعطي عليان وعبد المعطي حيدرية وسامح معالي).

الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة، إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل، أو جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

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

Student's name:

اسم الطالب:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ي	فهرس الجداول
م	فهرس الأشكال
ن	فهرس الملاحق
س	الملخص
1	الفصل الأول: مدخل الدراسة
2	المقدمة
5	مشكلة الدراسة
6	أهمية الدراسة
7	أهداف الدراسة
8	أسباب اختيار الموضوع
9	فرضيات الدراسة
9	منهجية الدراسة
10	مجتمع الدراسة
11	محددات الدراسة
11	مصطلحات الدراسة
14	الدراسات السابقة
18	الفصل الثاني: الفحص والتدقيق لغايات ضريبة القيمة المضافة
19	المبحث الأول: التعريف بضريبة القيمة المضافة
20	المطلب الأول: مفهوم ضريبة القيمة المضافة وخصائصها وأهميتها
20	الفرع الأول: ماهية الضريبة على القيمة المضافة
22	الفرع الثاني: خصائص الضريبة على القيمة المضافة كضريبة غير مباشرة
26	الفرع الثالث: أهمية الضريبة على القيمة المضافة

الصفحة	الموضوع
28	المطلب الثاني: ضريبة القيمة المضافة أهدافها ومزاياها والعقبات التي تواجهها
29	الفرع الأول: أهداف تطبيق ضريبة القيمة المضافة ومتطلباتها
31	الفرع الثاني: مميزات ضريبة القيمة المضافة كضريبة غير مباشرة
32	الفرع الثالث: العقبات التي تواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة
35	المبحث الثاني: التدقيق الضريبي على ملفات المكلفين لأغراض ضريبة القيمة المضافة
35	المطلب الأول: تدقيق ملفات المكلفين بضريبة القيمة المضافة وفحصها
36	الفرع الأول: ماهية الفحص الضريبي و مسبباته
40	الفرع الثاني: أهداف الفحص الضريبي وغاياته
42	الفرع الثالث: معايير ومتطلبات الفحص الضريبي
43	الفرع الرابع: الإعداد للفحص الضريبي
46	المطلب الثاني: إجراءات الفحص الضريبي
47	الفرع الأول: أساليب وأدوات الفحص الضريبي
50	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على الفحص الضريبي
53	الفرع الثالث: الفحص الضريبي في التشريع الضريبي/الشرعية الضريبية
58	الفصل الثالث: الفحص والتسويات الضريبية لمكلفين وطرق اجرائها
59	المبحث الأول: إجراءات الفحص والتسويات الضريبية على الفروع الاقتصادية
60	المطلب الأول: بناء الملف النموذجي للفحص الضريبي
62	الفرع الأول: دعوة الحضور ومخرجات الكمبيوتر
62	الفرع الثاني: محضر الجلسة /المقابلة الشخصية والزيارة الميدانية لموقع العمل
64	الفرع الثالث: صور عن دفاتر وسجلات المكلف
64	الفرع الرابع: فواتير المقاصة والبيانات الجمركية
66	الفرع الخامس: نسخ من الارساليات التي لم يصدر بموجبها فواتير
66	الفرع السادس: دراسة ملف المكلف والإعلام والتقدير والمعارضة والاعتراض
67	المطلب الثاني: إجراءات الفحص الضريبي لقطاع التجارة
67	الفرع الأول: فحص ملفات تجارة وبيع المحروقات
75	الفرع الثاني: تجارة وبيع الادوية والعلاجات(الصيدليات)

الصفحة	الموضوع
80	المطلب الثالث: إجراءات الفحص الضريبي لقطاع الخدمات
80	الفرع الأول: مشاغل الخياطة
85	الفرع الثاني: قطاع الأطباء والمهندسين والمحامين (المهن الحرة)
89	المطلب الرابع: إجراءات الفحص الضريبي لقطاع الإنتاج
89	الفرع الأول: الفحص الضريبي لملفات إنتاج الباطون الجاهز
96	الفرع الثاني: الفحص الضريبي لملفات إنتاج حجر البناء (مناشير الحجر)
101	المطلب الخامس: إجراءات الفحص للقطاعات الخاضعة للضريبة بنسبة صفر والمعفاء
102	الفرع الأول: ملفات الثروة الزراعية /النباتية
104	الفرع الثاني: ملفات المقاولات الخاضعة بنسبة صفر
105	الفرع الثالث: ملفات التصدير للخارج
107	المبحث الثاني: النماذج المستخدمة لتنفيذ التسويات الضريبية
107	المطلب الأول: مخطط سير عمل التسويات /خطة إجراء التسويات
107	الفرع الأول: التسويات الضريبية وماهيتها
108	الفرع الثاني: آلية عمل التسويات الضريبية
111	المطلب الثاني: طبيعة النماذج المستخدمة للفحص و التسويات ومعالجتها فنيا
111	الفرع الأول: نموذج تسجيل دين رقم 6401
113	الفرع الثاني: نموذج الغاء دين رقم 6400
114	الفرع الثالث: قسيمة الدفع نتيجة تدقيق الملف
114	الفرع الرابع: قسيمة الدفع نتيجة تسوية الملف
115	الفرع الخامس: قسيمة دفع الغرامات
117	المطلب الثالث: معالجة نتائج الفحص والتسويات الضريبية لدى ضريبة الدخل
119	الفرع الأول: تصنيفات المسكيات الجمركية
121	الفرع الثاني: معالجة المسكيات لدى ضريبة الدخل
130	الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات
131	المقدمة
131	منهج الدراسة

الصفحة	الموضوع
131	مجتمع الدراسة
132	عينة الدراسة
134	أداة الدراسة
134	صدق الأداة
135	ثبات الأداة
136	إجراءات الدراسة
136	متغيرات الدراسة
138	المعالجات الإحصائية
138	نتائج الدراسة وتحليلها
139	أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
152	ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
163	النتائج والتوصيات
169	قائمة المراجع والمصادر
175	الملاحق
b	Abstract

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (1)	مثال توضيحي لتفسير كيفية دوران ضريبة القيمة المضافة	24
جدول (2)	إجمالي الإيرادات الضريبية (2008_2011). مليون دولار	27
جدول (3)	أقسام ملف التدقيق النموذجي الذي يتم إعداده في دوائر ضريبة القيمة المضافة	61
جدول (4)	معطيات الحاسوب وكشوفات الهيئة العامة لسنة 2012 لفحص ملف محطة محروقات.	68
جدول (5)	المبيعات/صفقات والمشتريات المصرح عنها من المكلف	69
جدول (6)	الكميات الفعلية المشتراة خلال العام	71
جدول (7)	المبيعات/الصفقات والمشتريات المصرح عنها من المكلف بالشئقل	71
جدول (8)	المبيعات/الصفقات والمشتريات الواجب التصريح عنها بعد الفحص بالكميات	72
جدول (9)	المبيعات /الصفقات والمشتريات الواجب التصريح عنها من المكلف بالشئقل	72
جدول (10)	المصاريف التي تم اعتمادها ضمن الدراسة حسب الأصول التي يتم التعامل بها لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة	74
جدول (11)	الوضع النهائي لعملية التدقيق لملف محطة محروقات	74
جدول (12)	كيفية إنهاء ملف ضريبة لصيدلية	78
جدول (13)	الموجودات الثابتة المدرجة في الحسابات مع عدم امتلاك مشغل الخياطة لها فعليا.	83
جدول (14)	معادلة الإنتاج للكوب الواحد من الباطون الجاهز	90
جدول (15)	سعر الطن الواحد من المواد الخام بالشئقل	91
جدول (16)	سعر تكلفة الكوب الواحد بالشئقل شامل لضريبة القيمة المضافة	91
جدول (17)	حجم المبيعات المصرح عنها خلال فترة الدراسة 2011 و 2012	96
جدول (18)	طريقة الفحص على أساس طريقة مشتريات المواد الخام	94
جدول (19)	تصريحات المكلف بخصوص الماكينات والعدد الموجودة في المنشار	98

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (20)	المبيعات الفعلية والمقدرة لمنشأ حجر	101
جدول (21)	تحليل المدخلات لملف زراعي	103
جدول (22)	توضيح تفاصيل نموذج تسجيل دين رقم 6401	112
جدول (23)	الحل في حالة عدم وجود مسكية (فحص ضريبي)	124
جدول (24)	كيفية تحويل الدخل الخاضع للشرائح الضريبية	125
جدول (25)	الحل في حالة وجود مسكية (فحص ضريبي)	125
جدول (26)	الحل في حالة وجود مسكية (فحص ضريبي) ورد هذه المسكية إلى صافي الربح.	126
جدول (27)	الحالة الأولى حل الملف (01) أي قبول الإقرار دون تعديل (في حالة عدم وجود مسكية جمركية)	127
جدول (28)	الحالة الثانية حل الملف (02) تقدير باتفاق حسب المادة (17) من القرار بقانون وعدم قبول الإقرار بسبب وجود مسكية جمركية وردها إلى صافي الربح.	128
جدول (29)	توزيع أفراد العينة بحسب متغير المؤهل العلمي	132
جدول (30)	توزيع أفراد العينة بحسب متغير التخصص	132
جدول (31)	توزيع أفراد العينة بحسب متغير طبيعة العمل	133
جدول (32)	توزيع أفراد العينة بحسب متغير العمر	133
جدول (33)	توزيع أفراد العينة بحسب متغير سنوات الخبرة	134
جدول (34)	مفتاح تصحيح الاداة/المقياس	139
جدول (35)	المتوسطات والنسب المئوية تبعا لكل من متغيرات وفقرات "التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية".	140
جدول (36)	نتائج اختبار (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي	152
جدول (37)	نتائج اختبار (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير التخصص	153
جدول (38)	نتائج اختبار (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير طبيعة العمل	154

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (39)	نتائج اختبار (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير العمر	155
جدول (40)	نتائج اختبار (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة	156
جدول (41)	نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير مجال تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة	157
جدول (42)	نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير التخطيط لعملية التدقيق	157
جدول (43)	تحليل نتائج التباين الأحادي لمتغير متطلبات الفحص الضريبي	158
جدول (44)	تحليل نتائج التباين الأحادي لمتغير إجراءات الفحص الضريبي	159
جدول (45)	تحليل نتائج التباين الأحادي لمتغير أسباب وأهداف الفحص الضريبي	160
جدول (46)	نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير مدى اعتماد موظفي ضريبة الدخل على معطيات ضريبة القيمة المضافة	161
جدول (47)	نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير معالجة مأمور التقدير للمسكيات الجمركية	161

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
48	نموذج طريقة التدقيق السليمة	شكل (1)

فهرس الملاحق

الرقم	الملحق	الصفحة
ملحق (1)	الاستبان	175
ملحق (2)	نموزج تسجيل دين رقم 6401	184
ملحق (3)	نموزج إلغاء دين 6400	185
ملحق (4)	قسيمة دفع كود 16 (تسوية ملف)	185
ملحق (5)	قسيمة دفع كود 20 (تدقيق ملف)	186
ملحق (6)	قسيمة دفع كود 54 (غرامات)	186

التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة

الغربية

إعداد

باسل مسعود داود محمد

إشراف

د. محمد شراقة

د. سامح العطوط

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إجراءات الفحص والتدقيق والتسويات المتبعة لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، حيث تناولت هذه الدراسة أهمية فرض ضريبة القيمة المضافة وخصائصها وأهدافها وميزاتها وعيوبها. وكذلك التعرف على كيفية إجراء عمليات الفحص والتسويات، وبيان أثر ذلك على ضريبة الدخل من خلال تطبيق هذه الإجراءات على مجموعة مختلفة من القطاعات العاملة والمسجلة لدى دائرة الضريبة، إضافة إلى التعرف على مدى توافق إجراءات الفحص ومعالجتها مع نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق لدى دولة فلسطين والتعليمات الخاصة به، وبيان أثر هذه الإجراءات على إيرادات ضريبة الدخل.

وبالاطلاع على الدراسات السابقة تبين أن هناك نقصاً واضحاً في تناول هذا الموضوع، حيث لم تتطرق هذه الدراسات لموضوع إجراءات الفحص والتسويات بشكل يعكس واقع وحقيقة هذه الإجراءات، ومدى أثر هذه الإجراءات على ضريبة الدخل.

ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم مراجعة الأدبيات ذات الصلة بموضوع البحث التي ساعدت في وضع الإطار النظري، بالإضافة إلى تطوير استبانة والتأكد من صدقها ومعامل ثباتها، وتوزيعها على عينة عشوائية بلغ حجمها (98) مستجيباً من موظفي ضريبيتي الدخل والقيمة المضافة ومكاتب التدقيق والمحاسبة الذين يشكلون مجتمع الدراسة، وتم معالجتها باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج على مستوى فقرات ومتغيرات الدراسة، حيث تبين فقرات الاستبانة أن نسبة أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة على ضريبة الدخل في الضفة الغربية وفقاً للفقرات مجتمعة (60.2%) وهي نسبة متوسطة، في حين بلغ المتوسط الحسابي العام 3.4837، ونجد أن نسبة الانحراف المعياري بلغت (5288). وهي نسبة مرتفعة مما يدل على أن وجهات نظر مجتمع الدراسة كانت متباعدة إلى حد ما في أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة على ضريبة الدخل في الضفة الغربية. أما على مستوى متغيرات الدراسة فقد اتضحت النتائج التالية :

أولاً : النتائج على أثر المتغيرات المستقلة عن متغيرات قياس أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة على ضريبة الدخل في الضفة الغربية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة والتخطيط لعملية التدقيق ومتطلبات الفحص الضريبي وإجراءات الفحص الضريبي وأسباب وأهداف الفحص الضريبي، ومدى اعتماد موظفي ضريبة الدخل على معطيات ضريبة القيمة المضافة وكيفية معالجة أمور التقدير للمسكيات الجمركية. وذلك لأن الدلالة أكبر من ($\alpha=0.05$).

ثانياً: أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

1. تعتمد دائرة ضريبة الدخل في عملها على تسويات وملفات ضريبة القيمة المضافة وليس العكس بشكل كبير جداً.
2. عند ظهور أي خلل في حسابات المشتغل لضريبة القيمة المضافة يتبعه خلل في تقدير الوضع المالي لغايات ضريبة الدخل بشكل كبير جداً.

3. تتناسب العلاقة طردياً ما بين ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، فالتقدير النهائي لضريبة الدخل يكون بناءً على عمل المكلف الذي يظهر من خلال ضريبة القيمة المضافة بشكل كبير جداً.

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (ألفا=0.05) في أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغيرات المؤهل العلمي، والعمر، وسنوات الخبرة، والتخصص، وطبيعة العمل.

5. تبين من خلال الدراسة بأن هناك تدقيقاً وتسويات ضريبية لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة يتم اللجوء إليها بشكل دائم عند مخالفة القانون، أو عند عدم التصريح لصفقات المكلف بشكل كامل وصحيح.

ثالثاً: أما أهم التوصيات التي تم التوصل إليها، فهي:

1. يجب على الجهات المعنية السعي في توحيد دائرتي ضريبة الدخل والجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة لكافة الأعمال بحيث تصبح دائرة واحدة على غرار دائرة كبار المكلفين.

2. يجب على الفاحص الضريبي أن يتصف بمعرفة واسعة بالتشريعات الضريبية وتعليماتها، وكذلك بالتشريعات ذات العلاقة، ومعرفة واسعة بنظام مسك الدفاتر، وكذلك أن يتمتع بالأمانة والثقة بالنفس، وأن يكون موضوعياً وذكياً ومنطقياً وصبوراً، وكذلك الاستغلال الفعال للوقت والعمل مع الجماعة.

3. أن يكون هناك تنسيق واسع بين الدوائر مع الإدارة العامة عند وضع تعليمات أو تطبيق مادة قانونية معينة، وعدم الاعتماد على الإدارة العامة فقط في ذلك، لأن من يتعامل مع المكلفين هي الدوائر وليس الإدارة العامة.

4. حتى تتم عملية الفحص الضريبي بشكل فعال يجب أن تعتمد على مجموعة من المقومات
مثل: أن يكون الموظف ذا مؤهل علمي، وأن تتم عملية الفحص حسب قواعد التشريع
الضريبي.

5. أنه يجب على الفاحص الضريبي قبل القيام بإجراءات الفحص تجميع البيانات والمعلومات
عن المنشأة موضوع الفحص سواء من داخل الإدارة الضريبية أو من خارجها أو من خلال
تحريات خاصة بذلك بشكل كبير.

الفصل الأول

مدخل الدراسة

الفصل الأول

مدخل الدراسة

المقدمة

تعد الضرائب مصدراً هاماً من مصادر التمويل للخرينة العامة، وتشكل مع الإيرادات الأخرى كالأستثمارات والرسوم والمنح والهبات، رافداً أساسياً لتغطية النفقات العامة لكثير من الدول، ويتم تحصيل الضرائب من المكلفين من خلال اقتطاع جبري من مدخولاتهم لتغطية نفقات الدولة، وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتشجيع الصناعات وخلق القاعدة الاقتصادية والإنتاجية والاستهلاكية التي تتلاءم مع السياسة المالية العامة للدولة.¹

والضرائب غير المباشرة هي الضرائب التي تفرض بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة - الدخل ورأس المال- وليس على وجود الثروة بل على استعمالها، مثل ضرائب المبيعات "ضريبة القيمة المضافة" والاستهلاك والاستيراد والتصدير "الجمارك".²

ونشأت الضرائب في العالم منذ اليوم الأول لظهور نظام الدولة، بداية من الضرائب بشكلها البسيط وحتى الضرائب الحالية المطبقة في جميع دول العالم، وتعد الضريبة على القيمة المضافة من أهم صور الضرائب غير المباشرة، فهي تفرض على كثير من السلع والخدمات، وتسري على عمليات بيع السلع والخدمات أو معظمها بمجرد تداول تلك السلع أو أداء الخدمات، وتسري على عمليات بيع السلع، سواء تم بيعها بحالتها أو بعد إدخال تعديلات عليها، وكذلك تسري على الخدمات سواء المرتبطة بنشاط تجاري أو صناعي أو حرفي.³

وهناك مجموعة من التعريفات لضريبة القيمة المضافة، حيث يمكن تعريفها بأنها " فرض ضريبة على كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة أو الخدمة أو تداولها، بحيث يستطيع

¹ الدقة، عبد الرحمن قاسم: المحاسبة لضريبة و تطبيقاتها في فلسطين: مطبعة رابطة الجامعيين، الخليل، فلسطين، ط2، 2009، ص14.

² المرجع السابق، ص35.

³ عوض، خالد عبد العليم: الضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة ط1، 2007، ص5.

الشخص الذي تفرض عليه في مرحلة معينة أن ينقلها إلى الشخص الذي يأتي بعده إلى أن تصل السلعة أو الخدمة إلى المستهلك الذي يتحمل عبء الضريبة بصورة نهائية"¹، وقد عرفها شوب بأنها: ضريبة على القيمة التي تضيفها المؤسسة من خلال نشاطاتها إلى السلع والخدمات التي تشتريها من المؤسسات الأخرى،² وهناك تعريف آخر يقول: "بأنها ضريبة مفروضة على الإنفاق وبمعدل ثابت على كافة أنواع السلع والخدمات وعلى القيمة المضافة لكل مرحل من مراحل الإنتاج والتوزيع حتى البيع النهائي، وبالتالي هي ضريبة شاملة لكل السلع بما في ذلك السلع الأساسية ولكل الخدمات بما فيها الخدمات الصحية، وتدفع بصورة شهرية من الممولين من خلال نماذج خاصة وتورد بصورة آلية."³

كما يمكن تعريفها بأنها الضرائب المركبة؛ أي الضرائب على الإنفاق العام للاستهلاك - وهي تلك الرسوم المفروضة على رقم الأعمال - وهي ضريبة تفرض على جميع الأموال والخدمات المستهلكة محلية الصنع كانت أم مستوردة، أما من الناحية الضريبية فالقيمة المضافة تمثل الفرق بين ثمن بيع السلعة أو بدل الخدمة و ثمن شراء المواد والخدمات الداخلة في إنتاجها وتسويقها: القيمة المضافة = ثمن البيع - كلفة الشراء أو كلفة الإنتاج.

وتسمح هذه المعادلة بتطبيق آلية الضريبة على القيمة المضافة القائمة على الأداء المجزأ وفقا لناطق قانون ضريبة القيمة المضافة على أن تخضع لهذه الضريبة عمليات تسليم الأموال وتقديم الخدمات لقاء عوض، والتي تتم من شخص خاضع للضريبة، كما تخضع لها عمليات الاستيراد أيأ كان من يقوم بها.⁴

ولقد عُرِّفت الضريبة على القيمة المضافة منذ قديم الزمان في أشكال عديدة، وأول دولة عرفتتها هي ألمانيا حيث فرضتها في عام 1916م على السلع والخدمات، وطبقتها فرنسا عام

¹ Shoup,C.and Others,(1985).Report on Japanese by the Shoup Mission.General head quarters,Kassoumi Publishing Co.Tokyo p 1.

² قاسم، علوان و نجية الزباني:،ضريبة القيمة المضافة: المفاهيم، القياس، التطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، 2008، ص210.

³ صبري، نضال رشيد: محاسبة ضريبة الدخل. منشورات جامعة القدس المفتوحة، 1998، ط1، ص 42.

⁴ عوض، خالد: الضريبة على القيمة المضافة. مرجع سابق، ص6.

1917م وإيطاليا عام 1919م وبلجيكا سنة 1921م، ثم تبعتها العديد من الدول الأوروبية فقد طبقتها الدنمرك في عام 1967م، وهولندا عام 1969م، وإيرلندا عام 1972م، كذلك طبقتها الدول النامية مثل السنغال وساحل العاج ومدغشقر والمغرب والبرازيل وأرجواري، وتبعته دول كثيرة في مختلف العالم حيث سجلت هذه الضريبة في ما يزيد عن 136 دولة عبر العالم.¹

أما عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في فلسطين، فقد فرضت هذه الضريبة على الأراضي الفلسطينية في الأول من تموز لعام 1976 بموجب الأمر العسكري رقم (685) والأمر العسكري رقم (643) الصادر في 1976/03/31 والذي لا يعد قانونا حسب القانون الدولي، إلا أن هذه الأوامر العسكرية لم تحدد كلمة ضريبة القيمة المضافة في نصوصها بشكل صريح، وقد أخذت نسبة هذه الضريبة بالارتفاع بشكل تدريجي من 8% عام 1976م إلى 12% عام 1978م ثم 15% عام 1988م حيث توقفت عند نسبة 17% عام 1991م وبعد توقيع اتفاقية باريس الاقتصادية عام 1994م بين السلطة الفلسطينية وإسرائيل، فقد أبقى هذه الاتفاقية على النسبة السابقة مع السماح للفلسطينيين بتغيير نسبة الضريبة المضافة بمقدار نقطتين مؤبقتين كحد أدنى، أي أن تتراوح النسبة بين (15%-16%)، وبموجب هذه الاتفاقية يحق للسلطة الوطنية الفلسطينية أن تسترد ضريبة القيمة المضافة والضرائب الأخرى على السلع المستوردة من إسرائيل، وبالمقابل تقوم إسرائيل باسترداد اقتطاعات ضريبة القيمة المضافة على السلع الإسرائيلية إلى مناطق السلطة من السلطة الوطنية الفلسطينية من خلال المقاصة.²

واستمرت هذه النسبة في الأراضي الفلسطينية إلى تاريخ السابع من أيلول عام 2005م، في حين تم رفعها إلى 18% في إسرائيل من بداية عام 2003م إلى أن تم العدول عن هذه النسبة والعودة إلى 17% اعتبارا من شهر ابريل عام 2004م، وانخفضت هذه النسبة في إسرائيل إلى 16.5% اعتبارا من 2005\9\1م في حين انخفضت في فلسطين إلى 16% اعتبارا

¹ عوض، خالد عبد العليم: الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، 2007، ص 5-7.

² عرابي، ماجد: الاسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين. رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003، ص 44-43.

من تاريخ 2005\9\7م¹، ثم استمرت هذه النسبة (16%) حتى تاريخ 2006/6/30 م، ثم انخفضت مرة أخرى لدى السلطة الوطنية الفلسطينية لتصبح 14.50% من تاريخ 2006/7/1 م وحتى 2012/8/31 م، وبعد ذلك ارتفعت إلى 15.50% لمدة شهر واحد فقط وهو شهر 2013/9 م، ثم استقرت على نسبة 16% من تاريخ 2012/10/1 وحتى تاريخ إعداد هذه الأطروحة 2014/4/30م². وفي حين استقرت نسبة ضريبة القيمة المضافة في إسرائيل على 18%.

مشكلة الدراسة

إن عدم دفع الضريبة بأشكالها المختلفة ينتج عن مجموعة من الأسباب، منها ما هو سياسي ومنها ما هو اقتصادي ومنها ما هو قانوني، غير أن السبب الأول والأساسي لعدم دفع الضريبة في فلسطين من مجموع المكلفين، هو إرث الاحتلال الصهيوني، فطالما فرض الاحتلال الصهيوني الضرائب على التاجر الفلسطيني بالقوة والعنف والتعسف عبر سنوات الاحتلال الطويلة، مما كان له الأثر بأن جعل المكلف الفلسطيني يرفض دفع الضرائب حتى بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية، أضف إلى ذلك الرغبة النابعة من الذات بعدم دفع الضرائب، إضافة إلى انعدام الوعي الضريبي لدى المواطن الفلسطيني، وانعدام الثقة بين طرفي النزاع.

إن هذه الأسباب مجتمعة ولغايات زيادة التحصيل ورفع الإيرادات الضريبية وتطبيق القانون، كان لا بد من وجود قسم مختص وهو "قسم التدقيق" لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة، يُعنى ويهتم بتدقيق وإجراء التسويات الضريبية على المكلفين. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال طرح الأسئلة التالية:

- ما هو أثر التدقيق والفحص الضريبي على ضريبة الدخل؟

- هل يوجد تدقيق وتسويات ضريبية لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة أم لا؟

¹ علاونة، عاطف: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة. رام الله. بلا ناشر. 1992. ص 51.

² التعميمات المتتالية لوزارة المالية الادارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.

- متى يتم إجراء هذه التسويات الضريبية؟
- ما هي طبيعة هذه الإجراءات؟
- هل تتم هذه التسويات على كافة القطاعات الاقتصادية بنفس الخطوات أم هناك إجراءات خاصة بكل فرع اقتصادي على حده؟
- ما هي طبيعة النماذج المستخدمة في هذه الإجراءات؟
- هل تتفق هذه الإجراءات مع نظام ضريبة القيمة المضافة المتبع؟

أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال بيان أهمية الإجراءات التي تقوم بها دائرة ضريبة القيمة المضافة من تدقيق أو تسويات ضريبية على ملفات المكلفين، وما هي طبيعة هذه الإجراءات وتوقيتها وكيفية احتسابها على القطاعات الاقتصادية المختلفة؟ إضافة إلى أثر هذه التسويات على ضريبة الدخل حيث نلاحظ أن "إيرادات ضريبة القيمة المضافة" كانت تشكل ما نسبته 30% من الإيرادات العامة وذلك عام 2006 م بمبلغ يصل 1520.5 مليون شيقل، وكذلك بلغت ما نسبته 29% ما يعادل مبلغ 1808 مليون شيقل في عام 2008م، وبلغت نسبته 30% ما يعادل مبلغ 2053.9 مليون شيقل في عام 2010م، وكذلك بلغت ما نسبته 29.7% بمبلغ 2297.4 مليون شيقل عام 2011م.¹

ونظراً لكون ضريبة القيمة المضافة تفرض على كافة النفقات والخدمات، فهي ضريبة غير مباشرة وتعود على المستهلك الأخير أو النهائي، وهو ما يجعلها تحقق إيرادات مرتفعة، إضافة إلى أنها تمتاز بانخفاض كلفة جبايتها، ومرونتها بسبب اتساع نطاقها حيث إنها تشمل الإنتاج والاستهلاك والتداول، إضافة إلى إسهام كافة المواطنين أغنياء وفقراء بدفعها، مع

¹ منشورات وزارة المالية الفلسطينية.

ملاحظة أن الإشعار الدائم للمكلفين بضرورة دفعها من ناحية، ولكون حصيلتها على المكلف مرتفعة من ناحية أخرى، فإن ذلك يؤدي إلى التهرب في دفعها من قبلهم.¹

إن هذا التهرب من دفع ضريبة القيمة المضافة كلها أو بعضها خلق حالة من النزاع والصراع ما بين الإدارة الضريبية من جهة، وبين الممولين (دافعي الضرائب) من جهة أخرى، وهو نزاع قائم منذ تشريع الضرائب وفرضها أو إقرارها، وما زال هذا النزاع مستمراً حتى اليوم لكنه تطور وأصبح يأخذ أشكالاً مختلفة وأكثر تطوراً، وذلك وفقاً لتقدم الوسائل التكنولوجية الحديثة ووفقاً للتقدم التقني المعاصر، ونتيجة لهذا النزاع بين الممول والإدارة الضريبية، كان لزاماً على الإدارة الضريبية أن تتخذ مجموعة من الإجراءات والخطوات المتنوعة للحد من تهريب السلع والخدمات وبالتالي التهرب الضريبي، والحد من إخفاء المبيعات والمشتريات من الممول "المكلف"، ولعل أهم هذه الإجراءات هو تفعيل دور قسم التدقيق في الإدارة الضريبية لغايات إجراء التسويات الضريبية على الممولين المخالفين، وكذلك الممولين الذين يصرحون بنسبة أقل من الحقيقة فيما يخص المبيعات والمشتريات، ومن خلال مجموعة من الإجراءات الخاصة بتدقيق الملفات للوصول إلى مبلغ الضريبة المستحق على المكلفين.

أهداف الدراسة

جاءت هذه الدراسة لتحقيق عدد من الأهداف وهي:-

- التعرف على طبيعة أعمال التدقيق والتسويات الضريبية لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة على ملفات المكلفين.
- التعرف على الخطوات والإجراءات المتبعة في قسم التدقيق وقسم المشتغلين من أجل هذه التسويات.
- بيان أثر هذه التسويات على ضريبة الدخل المستحقة على المكلفين.

¹ اليحيى حسين وحسن خريوش: المالية العامة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان: 1996، ط1، ص 64-65.

أسباب اختيار موضوع الرسالة

هناك عدد من الأسباب وفقت من خلالها لاختيار دراسة هذا الموضوع دون غيره، ويمكن تلخيصها بالنقاط التالية:

- عدم وجود أبحاث سابقة ومؤلفات ومراجع تبحث في كيفية إجراء التدقيق والتسويات الضريبية لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة بشكل خاص، حيث توجد عدد من الأبحاث والكتب في هذا المجال، غير أنها اقتصررت فقط على عرض لطبيعة ضريبة القيمة المضافة وتطورها التاريخي، وهناك أبحاث أخرى تحدثت عن علاقة ضريبة القيمة المضافة بضريبة الدخل، وثالثة تحدثت عن وصف لبعض إجراءات دائرة ضريبة القيمة المضافة، مثل كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة فقط، ولم تتطرق إلى الإجراءات الخاصة بالفحص والتسويات الضريبية لدى قسم التدقيق وقسم المشتغلين، أما النوع الرابع من الأبحاث فقد تحدث عن الفرق بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات.

- إن كافة الدراسات والرسائل والأبحاث السابقة تركز فقط على ضريبة الدخل وإجراءاتها وكيفية احتسابها على المكلفين، وكذلك تناولت موضوعية واستقلال المقدّر "مأمور التقدير"، على الرغم من أن إيرادات ضريبة الدخل لا تشكل سوى 8% من الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية.

- إن الأهمية النسبية لإيرادات ضريبة القيمة المضافة أفضل من إيرادات ضريبة الدخل بكثير.

- بيان أثر هذه التسويات على إيرادات ضريبة الدخل عند إنهاء ملفات المكلفين لدى ضريبة الدخل وبيان طرق اكتشاف هذه المسكيات (الضبط الجمركي) من مأمور التقدير.

فرضيات الدراسة

جاءت هذه الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) في أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) في أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير التخصص.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) في أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير طبيعة العمل.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) في أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير العمر.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) في أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

منهجية الدراسة

من أجل عرض مشكلة الدراسة بشكل واضح ولكي يتم تحقيق أهدافها فيما يتعلق بأثر الفحص الضريبي لغايات ضريبة القيمة المضافة على ضريبة الدخل، ولما لهذا الموضوع من أثر إيجابي على إيرادات ضريبة القيمة المضافة، وإيرادات ضريبة الدخل، تم استخدام المنهج

التحليلي الوصفي، وذلك من خلال دراسة وصفية لطبيعة الإجراءات التي تقوم بها دائرة ضريبة القيمة المضافة عند تدقيق ملفات المكلفين، وإجراء التسويات الضريبية من حيث كيفية إجرائها وآليات العمل والنسب التي تُعتمد لحل وتسوية الملفات لكل قطاع من القطاعات الاقتصادية المختلفة، ومنها قطاع المقاولات والتجارة والصناعة والخدمات، وغيرها من القطاعات الأخرى. وتحليل أثر هذه التسويات على ضريبة الدخل المستحقة على المكلفين.

وتم الاعتماد بشكل أساسي في الوصول للمعلومات على المقابلات الشخصية المباشرة مع العاملين في قسمي التدقيق والمشتغلين في الدوائر الضريبية و خاصة رؤساء الأقسام، وبعد ذلك تم تقديم وصفاً لهذه الإجراءات من الناحية الشكلية والقانونية، ولتقييم مدى إتفاقها مع نظام ضريبة القيمة المضافة المتبع ؟ ومدى إتفاقها مع التعليمات الواردة من الجهات المختصة في الوزارة ؟ ثم إظهار نتائج هذه التسويات على إنهاء الملفات لدى دائرة ضريبة الدخل و بيان أثرها على الإيرادات.

مجتمع الدراسة

لقد تم اختيار الفئات التالية مجتمعاً للدراسة:

- موظفي قسمي التدقيق والمشتغلين في دائرة الجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة وعددهم (88)¹.
- موظفي ضريبة الدخل (المقدرين أو مأموري التقدير) في دائرة ضريبة الدخل وعددهم (95)².
- مفوضي المكلفين لدى دوائر الضريبة (المدققين والمحاسبين) وعددهم (350)³.

¹ مقابلة شخصية مع مدير قسم التدقيق السابق لدى الادارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة رام الله، 27/04/2014.

² مقابلة شخصية مع نائب مدير ضريبة الدخل محافظة جنين، 27/04/2014.

³ أجندة ودليل جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، لسنة 2014، ص 2-6.

محددات الدراسة

لقد تم تقسيم محددات الدراسة إلى ما يلي:

- محددات مكانية: حيث اقتصرَت هذه الدراسة على أثر الفحص الضريبي لأغراض ضريبية القيمة المضافة على ضريبة الدخل في الضفة الغربية لعدم إمكانية الوصول إلى مناطق قطاع غزة بسبب الظروف الراهنة.
- محددات زمنية: لقد شملت هذه الدراسة أثر الفحص الضريبي على ضريبة الدخل خلال السنوات الأخيرة 2010 و 2011 و 2012 فقط على شكل أمثلة وحالات عملية.
- عدم وجود دراسات مشابهة تتحدث عن الفحص الضريبي لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل، لذلك تم الاعتماد على المقابلات الشخصية مع عدد من العاملين في ضريبي الدخل والقيمة المضافة من أجل تصميم الاستبيان الخاص بهذه الدراسة.

مصطلحات الدراسة

ضريبة القيمة المضافة: هي عبارة عن نظام ضريبي غير مباشر من تصميم فرنسي، وتفرض على السلع والخدمات في كافة المراحل. وقد تم استخدامها وفرضها على الفلسطينيين من الاحتلال الإسرائيلي وذلك دون سند قانوني¹.

الوزارة: وزارة المالية الفلسطينية².

نظام ضريبة القيمة المضافة هو نظام بشأن رسوم على منتجات محلية لسنة 1985 م بموجب المواد 2،5،6 لقانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963م وهو يختص بضريبة القيمة المضافة³.

¹ Ogreh,Goerge.La TVA,GE Gret,2002,Press,Universit Aires de France,2002.

² قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011.

³ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985.

إدارة الحسابات: نظام بشأن إدارة دفاتر حسابات لسنة 1985م بموجب المواد 5،6،2 لقانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم(16) لسنة 1963م¹.

المكلف (الممول) وفق نظام ضريبة القيمة المضافة: هو كل مشغل أو مؤسسة مالية².

المكلف وفق قانون ضريبة الدخل: هو شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل³.

التدقيق الضريبي: ويمكن تعريف التدقيق الضريبي بأنه "عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة و قرائن الإثبات التي تمكن الفاحص الضريبي من إبداء رأيه الفني والمحايد عن صحة وعدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين؛ بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الصحيح و الحقيقي لسجلات المكلف وتمشيا مع متطلبات التشريع الضريبي الوطني وأية قوانين ضريبية أخرى لها علاقة بالتشريعات الضريبية⁴.

الفحص الضريبي:عرفه يوحنا نصحي عطية في كتابه مقومات نجاح الفحص الضريبي بأنه: مرحلة أساسية وفنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية ويعد الفحص الضريبي من أهم أنواع فحص الحسابات لأغراض خاصة، وهذا الفحص لا يقوم به الفاحص الضريبي فقط وإنما يقوم به المحاسب أو المراجع بصفته خبيراً في شؤون الضرائب تمهيداً لاعتماد الإقرار الضريبي للمنشأة⁵.

الفحص الضريبي الشامل: يقصد بأسلوب الفحص الضريبي الشامل فحص كافة الإقرارات والكشوفات المقدمة من الممول، حيث يقوم الفاحص بفحص جميع القيود الواردة في دفاتر

¹ نظام بشأن إدارة دفاتر حسابات لسنة 1985.

² المادة رقم (1) من نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985.

³ المادة رقم (1) من القرار بقانون على ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011.

⁴ حوسو، محمد محمود ذيب، **التدقيق للأغراض الضريبية** (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2005، ص22.

⁵ عطية، يوحنا نصحي: مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة. موقع المحاسبين العرب. 2012/12/12.

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034>

وسجلات المكلف، وكافة المستندات و الترحيلات والجمع والترصيد ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي فيما يخص الشركات؛ وذلك للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام وأنها صحيحة، وأن جميع الدفاتر والسجلات ورد بها من حسابات أو بيانات سليمة، وليست بها أية أخطاء أو تلاعب¹.

الفحص الضريبي الانتقائي: يقصد بالفحص الضريبي بالعينة خضوع نسبة محددة من الإقرارات أو الكشوفات أو ملفات المكلفين للفحص الدقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، بحيث يتم الفحص الضريبي للملف مرة واحدة كل عدة سنوات وليس كل عام².

التدقيق العابر/ البديهي: وهو ما يشمل الفحص الأولي للملف بغرض إنجاز معاملة ما في القسم المختص أو من خلال الفواتير بالكشوفات الدورية المقدمة فنياً وحسابياً ومطابقتها وفق القانون، وهذا يستدعي سرعة البديهة ودقة الملاحظة في فحص الحسابات واكتشاف الأخطاء وذلك للبحث عن الحقائق³.

الدوائر الضريبية: هي عبارة عن الدوائر الضريبية في المحافظات التي تقوم بتنفيذ القانون الضريبي على المكلفين بدفعها لضمان التوريد الصحيح للمبالغ الضريبية.

محضر المناقشة: يقصد به الحوار المكتوب بين الفاحص والممول الذي يمكن من خلاله الوصول إلى أكبر قدر من المعلومات وذلك من خلال أسئلة محددة للممول وإجابات تغطي أوجه نشاط المنشأة⁴.

محضر الزيارة الميدانية/ المعاينة: يقصد بها إثبات وضع المنشأة في تاريخ بداية النشاط عن طريق المشاهدة الفعلية على الطبيعة بوساطة الفاحص بغرض رسم صورة حقيقية عن طبيعة نشاط المنشأة وحجمها الحقيقي.

¹ الشافعي، جلال: مبادئ المحاسبة الضريبية. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2005. ص 423-424.

² المرجع السابق. ص 425.

³ عبد العزيز، أسامة: دائرة الجمارك والمكوس شرح وإجراءات. تعميم وزارة المالية الفلسطينية، 2008. ص 31-32.

⁴ أمين، محمد احمد: المحاسبة الضريبية. جامعة عين شمس: كلية التجارة. أمين، ار نشر. 2005، ص 10.

الكشف الدوري: يقدم هذا الكشف أو التقرير من المكلف حيث يعكس صفقات ومشتريات المكلف خلال شهر من السنة المالية، ويتم تعبئته حسب القانون، وقد تم تحديد هذا الكشف بموجب المادة رقم (79) من النظام¹.

التسويات الضريبية: هي عبارة عن مبلغ من المال يتم التوصل إليه من خلال الموظف الضريبي في قسم المشتغلين أو قسم التدقيق على ملف المكلف بسبب عدم دفع الضريبة المستحقة وفق القانون

المعارضة: وهو اعتراض يفيد عدم موافقة المكلف على دفع مبلغ التقدير الذي وضعه المسؤول على المكلف بموجب المادة (92) من النظام، ويجب تقديم كتاب المعارضة مع بيان حثثاته للمسؤول خلال المدة الذي حددها القانون بموجب المادة 93/أ².

الاعتراض: هو كتاب اعتراض يقدمه المكلف الذي وقع عليه ظلم أو إجحاف من المسؤول، ويقدم هذا الاعتراض إلى لجنة الاعتراضات خلال 30 يوما من تاريخ استلام القرار بحسب المادة 94/أ³.

المقدر/مأمور التقدير: أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو مفوضة خطيا من المدير بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون⁴.

الدراسات السابقة

فيما يلي عرض لعدد من الدراسات السابقة حول موضوع هذه الدراسة:

1. دراسة حوسو، محمد محمود (2005) بعنوان: التدقيق للأغراض الضريبية

وقد تناولت هذه الرسالة أهمية إنشاء نظام تدقيق ضريبي فعال يقوم على أسس علمية ومنهجية للوصول إلى تحقيق الضريبة من الأشخاص المكلفين بها في الوقت والمكان المناسب

¹ المادة رقم (79) من نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985.

² المادة رقم (93) من نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985.

³ المادة رقم (94) من نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985.

⁴ المادة رقم (1) من القرار بقانون على ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011.

وبأسلوب علمي وحضاري، حيث أظهر الباحث في رسالته مجموعة من النتائج لغايات إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال. وقال: من أجل التغلب على الغش والتلاعب والتحايل الضريبي لا يكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القانون أو المعايير المهنية فقط وإنما من خلال تفعيل الكادر البشري الموجود في الدوائر الضريبية، ومن خلال التعاون مع المؤسسات العاملة في ميادين مهنة المحاسبة و التدقيق بشكل علمي وأخلاقي.

إلا أن هذه الرسالة ينقصها الجانب العملي، فقد اكتفى الباحث بوصف الإجراءات الواجب اتباعها في عمليات التدقيق، ولم يتطرق إلى الواقع العملي للفحص، والتدقيق الضريبي المستخدم في الدوائر الضريبية، ومدى مطابقتها للمعايير والقانون، وكانت هذه أحد أهم المآخذ على هذه الدراسة، حيث لم تتناول إجراءات التدقيق داخل الدائرة الضريبية.

2. دراسة حسين، رلى عبد الرزاق (2010) بعنوان: مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية و أثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي

وقد تناولت الباحثة في هذه الرسالة مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله وأسبابه وأثره على المجتمع، وتحدثت عن الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ثم عن الفحص الضريبي وغاياته ومعايير و العوامل المؤثرة عليه، وكان محور الرسالة الأساسي هو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق وأثر هذا الالتزام في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، وقد أظهرت الرسالة أن التأهيل العلمي والخبرة في مجال الفحص الضريبي تؤثر على مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق للحد من التهرب الضريبي.

لكن ما يؤخذ على هذه الدراسة أنها لم تتطرق إلى الواقع العملي "دراسات" للتعرف على حجم التهرب الضريبي في فلسطين، كما أنها لم تذكر أن تفعيل مواد العقوبات في القانون بشكل حقيقي سوف تحد من التهرب الضريبي.

3. دراسة الكردي، ميس موسى (2007) بعنوان: أثر ضريبة القيمة المضافة في نشاط التداول والاستثمار في سوق فلسطين للأوراق المالية

تناولت الدراسة في المبحث الثاني من الفصل الأول تأثير ضريبة القيمة المضافة في الاقتصاد والاستثمار، وناقشت الرسالة التهرب الضريبي بشكل عام، غير أنها لم تتطرق إلى كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة وآلية العمل المطبقة لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة في فلسطين.

4. دراسة البسطامي، مؤيد (2006) بعنوان: ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن

تناولت هذه الدراسة ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن، وقد تحدثت في الفصل الثاني من المبحث الأول عن كيفية تعبئة الكشف الدوري وواجب التسجيل لدى ضريبة القيمة المضافة، وكانت أهم توصيات الدراسة إنشاء دوائر إعلامية بجانب دوائر الضريبة المضافة في كافة المحافظات لتوجيه المكلف وتشجيعه على عدم التهرب الضريبي، أو عدم الالتزام بإحضار فواتير المقاصة وربط هذا الموضوع مع الناحية الدينية والوطنية.

5. دراسة حميض، حنين (2006) بعنوان: تأثير المقاصة على الإيرادات الضريبية في فلسطين من 1995_2005.

تناولت هذه الدراسة تأثير المقاصة على الإيرادات الضريبية في فلسطين من 1995_2005، وكانت أهم توصيات الدراسة: أنه لا بد من العمل على توسيع قاعدة دافعي الضرائب لتشمل بالإضافة إلى مستخدمي السلطة مستخدمي القطاع الخاص والمشتغلين في القطاع الخاص في كافة المناطق الفلسطينية، عن طريق نشر الوعي وزيادة كفاءة الإدارة الضريبية وتفعيل دور القضاء.

6. دراسة موسى، عمرو عبد العزيز (2006) بعنوان: ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل

حيث تناولت هذه الدراسة ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، وتحدثت عن تعريف ضريبة القيمة المضافة ونشأتها وتطورها التاريخي، وتحدثت أيضاً عن اتفاقية باريس الاقتصادية الموقعة بين إسرائيل والسلطة الفلسطينية.

إن من أهم ما تحدثت عنه هذه الرسالة العلاقة القانونية والاقتصادية والمالية بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل في الفصل الثالث وكذلك في الفصل الرابع، وتحديدًا في المبحث الأول حيث تحدثت عن كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة، وذكر الباحث مثلاً على كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة في مقلع للحجر، وعن كيفية تخفيض ضريبة المدخلات لمصنع معين، والوصول إلى تحديد المبلغ المطلوب للدفع عن المصنع بعد خصم ضريبة المدخلات من ضريبة المبيعات "الصفقات".

الفصل الثاني

الفحص والتدقيق لغايات ضريبة القيمة المضافة

المبحث الأول

التعريف بضريبة القيمة المضافة

المقدمة

تعد الضرائب في الوقت الحاضر، من أهم أنواع الإيرادات العامة سواء من حيث حجمها المطلق أو نسبتها من إجمالي الإيرادات العامة، وفي معظم بلدان العالم سواء الدول المتقدمة منها، وخاصة النامية وذلك نتيجة لتراجع أهمية الإيرادات من أملاكها العامة التي كان يتم الاعتماد عليها ابتداءً كمصدر أساسي للإيرادات العامة، كذلك نتيجة تحول الدول من توجهاتها الاشتراكية إلى التوجهات الرأسمالية، سواء ما ارتبط بهذا التحول الذي حصل في الدول الاشتراكية سابقاً، أو ما تم من تحولات في معظم الدول النامية تمشياً مع التوجهات المذكورة، وبالذات ما تحقق منه في السنوات القليلة الماضية، لا سيما مع الانهيار الذي تحقق في الاتحاد السوفيتي، والدول الاشتراكية الأخرى، مما أدى إلى تراجع أهمية الإيرادات العامة التي تولدها مشروعات القطاع العام الإنتاجية كمصدر للإيرادات العامة في هذه الدول التي كادت تكون الأساس فيها، وهو ما نجم عنه زيادة أهمية الضرائب كمصدر للإيرادات العامة بعد إجراء التحولات المذكورة في هذه الدول.¹

يعد انتشار ضريبة القيمة المضافة من أهم التطورات الضريبية التي شهدتها خلال الخمسين عاماً الأخيرة، حيث طرحت لتعويض النظام الضريبي التراكمي على رقم المعاملات نظراً لاختفاء العدالة والفاعلية من جراء الطبيعة التراكمية للضريبة العامة على رقم الأعمال، وحتى يتم التخلص من الأثر التراكمي الضريبي لها، نشأ الاقتراح الأول بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة كبديل للضريبة على الأعمال.²

¹ حسن، فليح: المالية العامة، عالم الكتب الحديث، عمان، ط1، 2008، ص169.

² علوان، قاسم نايف و نجية ميلاد الزباني: ضريبة القيمة المضافة المفاهيم القياس التطبيق، 2008، ص 117.

المطلب الأول: مفهوم ضريبة القيمة المضافة وخصائصها وأهميتها

الفرع الأول: ماهية الضريبة على القيمة المضافة

إن مفهوم القيمة المضافة اخترعه موظف في الخزانة الأمريكية في القرن الثامن عشر، وأصبحت منذ ذلك الحين تستخدم من الحكومات كمقياس للدخل القومي، وتم الاعتماد عليها في فترة السبعينات من القرن الماضي من الشركات البريطانية لتنفيذا لتوصية المنظمات المهنية المحاسبية في بريطانيا، حتى يتم توفير معلومات إضافية لحملة الأسهم، ولتستخدم كأساس لبرامج تحفيز العاملين، ولتحسين العلاقات العامة وعلاقات العمل من خلال تسليط الضوء على كيفية تصرف الشركة بالثروة التي يتم تكوينها، وتوصل الباحث، "أبو ذر" عام 2001م إلى أن القيمة المضافة لا تختلف كثيرا عن مفهوم ظل سائدا لفترة طويلة في الأوساط المحاسبية، وهو مفهوم الدخل المتبقي، وقيل إن القيمة المضافة ما هي إلا الدخل المتبقي ذاته، ولكن أعيد تغليفه وتسويقه تحت اسم "القيمة المضافة"، حيث تعد القيمة المضافة منتجا مملوكا ويملك براءة ابتكاره شركة "إستيرن أستيوارت وشركائهم"، وهي شركة أمريكية متخصصة في تقديم الاستشارات المالية، والإدارية، والاقتصادية، مسجلة في نيويورك وتسوق هذا المؤشر باسم "نظام الإدارة المالية للقيمة المضافة".¹

ومفهوم الدخل المتبقي هو عبارة عن الفرق بين الأرباح التشغيلية وتكلفة رأس المال، وهذا يعد الأساس في مفهوم القيمة المضافة إلى التعديلات التي طورت من شركة "أستيرين أستورت" عام 1989م، مثل إضافة الأرباح والخسائر غير العادية وإطفاء الشهرة إلى الأرباح الصافية بعد الضرائب.²

¹ علوان، قاسم نايف و نجية ميلاد الزباني: ضريبة القيمة المضافة المفاهيم القياس التطبيق. 2008، ص 117.

² علوان، قاسم : ضريبة القيمة المضافة المفاهيم القياس التطبيق المرجع السابق، ص 118.

مفاهيم ضريبة القيمة المضافة

هناك مجموعة من المفاهيم الخاصة بضريبة القيمة المضافة وهي:¹

1- المفهوم العام للقيمة المضافة: ويعني أن القيمة المضافة هي الفرق بين تكلفة المدخلات (مشتريات المواد أو الخدمات)، وقيمة المخرجات نتيجة العمليات التشغيلية التي قامت بها المنشأة على هذه المدخلات.

2- المفهوم الثاني طريقة الجمع: ويقوم هذا المفهوم على جمع مبالغ المدفوعات إلى عناصر الانتاج التي قامت بها المؤسسة خلال فترة معينة بما في ذلك الأرباح، وهذه الطريقة تستخدم فقط عند حساب ضريبة القيمة المضافة على الدخل.

3- المفهوم الثالث طريقة الطرح: ويقوم هذا المفهوم على طرح إجمالي المشتريات من مبيعات المؤسسة المعنية، والنتائج يخضع للضريبة المقررة، وهذه الطريقة تمتاز بالبساطة والسهولة.

4- المفهوم الرابع طريقة الرصيد الدائن: وهي عبارة عن مجموع ضريبة القيمة المضافة المجمعة من فواتير الشراء والمرحلة لحساب ضريبة القيمة المضافة في الأستاذ العام.

5- المفهوم الخامس طريقة الفاتورة أو طريقة الفرق بين المدخلات والمخرجات غير المباشر، مع العلم أن غالبية الدول تطبق طريقة الفرق بين المدخلات والمخرجات.

على الرغم من أن الضريبة على القيمة المضافة تحتل أهمية كبيرة في الهيكل الضريبي لمعظم دول العالم على اختلاف نظمها الاقتصادية، إلا أنها لم تحظ باهتمام كبير للتعريف بها، ويرجع ذلك إلى فرضها تحت أسماء وأوصاف متعددة وغير واضحة طبقاً للمرحلة التي يتم

¹ حوسو، محمد محمود ذيب، التدقيق للأغراض الضريبية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس.

تحصيلها عندها، سواء كان ذلك عند مرحلة الإنتاج كضريبة إنتاج، أو عند المبيعات كضريبة مبيعات، أو عند المشتريات كضريبة مشتريات، أو باعتبارها كضريبة على القيمة المضافة.¹

وهناك تعريف آخر لهذه الضريبة، على أساس أنها تتدرج ضمن الضرائب غير المباشرة التي تفرض على مظاهر الثروة أو على استخدام الدخل، أو كونها إحدى الضرائب التي تفرض على مظاهر الإنفاق، أو هي الضرائب التي تساهم في إيرادات السلطات العامة وينقل عبئها للغير.²

الفرع الثاني: خصائص الضريبة على القيمة المضافة كونها ضريبة غير مباشرة

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة على المبيعات في كافة مراحل الإنتاج والتوزيع حيث تفرض على كافة السلع، والخدمات (عدا ما يستثنى بنص) مع أعمال مبدأ الخصم لكل التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وفي صورتها النهائية الكاملة لتصل إلى مرحلة تجارة التجزئة، ومن ثم فإن الضريبة على القيمة المضافة تتميز بعدة خصائص وسمات منها:

أولاً: ضريبة عامة

فهي ضريبة عامة تخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة، ولها خاصية ثانية تؤدي إلى تلافي المشكلات التي تنتج من عدم دقة توصيف السلع الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى خضوع بعضها دون البعض الآخر، ويؤدي فرض هذه الضريبة على السلع المستوردة إلى تحقيق منافسة عادلة وهي ذات أسعار محددة، قد تكون منخفضة أحياناً ومرتفعة أحياناً أخرى بحسب نوع السلعة والتوجه الاقتصادي.³

ثانياً: ضريبة غير مباشرة

فهي تفرض أثناء تتبع الثروة أي على المظاهر الخارجية للثروة ممثلة في إنفاقها وتداولها، حيث تعتمد على قدرة الممول القانوني في نقل عبء الضريبة سنوياً لغيره وهو

¹ عوض، خالد عبد العليم السيد: الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، 2007، ص14.

² المرجع السابق، ص 14.

³ المرجع السابق، ص16.

الممول الفعلي، وإن كان ذلك يتوقف على العلاقة بين مرونتي العرض والطلب، وعلى مستوى الوعي الضريبي سواء تم هذا النقل كلياً أو جزئياً، وهي أيضاً ضريبة غير مباشرة حيث إن فرضها يرتبط بحدوث وقائع أو مناسبات متفرقة مثل: استهلاك سلعة، أو أداء خدمة معينة، أو عمليات تصدير السلع أو استيرادها، وكذلك عمليات التداول ونقل الملكية.

ثالثاً: ضريبة دورية التحصيل

هذه الضريبة يلتزم المكلف بتوريدها وتحصل دورياً، وبالتالي تعد مورداً متجدداً تساعد في الإنفاق الحكومي، فهي تختلف عن الضرائب المباشرة التي تورد سنوياً، كما أن توريدها بفترات متقاربة كل شهر أو شهرين لا يجعل عبأها كبيراً على المكلف.

رابعاً: ضريبة تطبق مبدأ الخصم

فمبدأ الخصم يعد جوهر الضريبة على القيمة المضافة، وهو أرقى ما وصل إليه الفن الضريبي، وكان أول الوصول إليه وتطبيقه في فرنسا في بداية الخمسينات، بعد أن كانت هذه الضريبة تطبق بطريقة تراكمية.

خامساً: ضريبة متعددة المراحل

بمعنى أنها تفرض على كافة مراحل الإنتاج والتوزيع بداية من المنتج، فتاجر الجملة، فتاجر التجزئة ثم للمستهلك النهائي، ولتوضيح ذلك لدينا المثال الآتي الذي يفسر كيفية دوران ضريبة القيمة المضافة، لدينا محل لبيع الأثاث المنزلي قيمة الأثاث 2000 شيقل للمستهلك النهائي:

جدول (1): مثال توضيحي لتفسير كيفية دوران ضريبة القيمة المضافة

اسم المكلف	موعد استحقاق الدفع	ثمن البضاعة	ض ق م %16	الخصم عند الشراء	المبلغ المستحق للخرينة
المستورد	عند الاستيراد	500	80	----	80
المستورد	بيع للوكيل	600	96	80	16
الوكيل	بيع لتاجر الجملة	800	128	96	32
تاجر الجملة	بيع للنجار	1000	160	128	32
النجار	بيع للدكان	1400	224	160	64
الدكان	بيع للمستهلك	2000	320	224	96
للدفع					320 شيكل

تدرج ضريبة القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل انتقال السلعة الست، حيث تم احتساب ضريبة إضافية على كل مرحلة تنتقل بها السلعة من المستورد ثم إلى الوكيل ثم إلى تاجر الجملة ثم إلى النجار ثم إلى معرض أو الدكان وأخيرا إلى المستهلك النهائي. وهنا يمكن وصفها "بكرة الثلج" لأنها كلما مرت بمرحلة أو وسيط قبل وصولها إلى المستهلك النهائي يضاف لها ضريبة على مقدار الفرق بين البيع والشراء لكل مرحلة، ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المبلغ الذي سوف تحصله الخزينة بشكل تراكمي من خلال كل مرحلة تمر بها السلعة ليصل إلى المستهلك النهائي هو 320 شيكل.¹

سادسا: ضريبة عينية

حيث تتناول المادة الخاضعة للضريبة سلع وخدمات أي الإيراد ذاته بغض النظر عن ظروف من يتحملها، كما إنها تساوي بين السلع المصنعة محليا أو المستوردة، وهذا ما يميزها عن الضرائب الشخصية التي تقع على الشخص، ويراعى فيها المقدرة التكاليفية للشخص مثل الضرائب المباشرة.²

¹ عبد العزيز، أسامة: دائرة الجمارك والمكوس شرح وإجراءات. تعميم وزارة المالية الفلسطينية، 2008، ص 56.

² عوض، خالد: الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية. مرجع سابق، ص 17-18

سابعا: ضريبة ذات إجراءات سهلة وميسرة

من الثابت أن الضريبة على القيمة المضافة ذات إجراءات سهلة و ميسرة، وهذا من شأنه أن يسهل التعامل بين الممول والإدارة الضريبية، ومن هذه الإجراءات الميسرة أن الضريبة تفرض بطريقة قيمية أو بنسبة معينة من سعر السلعة أو بطريقة نوعية، أي بمبلغ ثابت على الوحدة من الطن أو الكيلو جرام.

ثامنا: الضريبة ذات رقابة ذاتية

هذه الرقابة تتم عن طريق أعمال مبدأ الخصم من خلال دورة الفواتير الضريبية الذي يتم عن طريق إحكام الرقابة على عمليات الضريبة في دورتها المختلفة من الإنتاج والتوزيع، فكل مرحلة تراقب الأخرى، وهذا يقلل في حد ذاته فرص التهرب الكلي من الضريبة.

تاسعا: ضريبة إقليمية

بمعنى أنها تفرض على السلع المنتجة محليا والخدمات عند بيع السلعة أو أداء الخدمة داخل البلد. كما تفرض على السلع المستوردة من الخارج عند إعادة بيعها داخل البلاد بغض النظر عن محل إقامة أو جنسية المنتج أو مؤدي الخدمة أو المستورد، وبالتالي فإن الضريبة على القيمة المضافة تفرض من جانب الدولة طبقا لمبدأ ونظرية السيادة وذلك داخل حدود الإقليم، ولا تمتد خارج الإقليم لدول أخرى إلا بالاتفاق ويشترط المعاملة بالمثل.¹

عاشرا: ضريبة ملائمة للخزينة

حيث تحصل هذه الضريبة بمجرد حدوث الواقعة المنشأة لها تقريبا، وقد تحدث عن ذلك النظام بشأن الضريبة على القيمة المضافة الإسرائيلي رقم 16 لسنة 1963 المطبق لدى السلطة الفلسطينية وخاصة ضمن المواد من 24 وحتى المادة 30 ، أي تفرض الضريبة عند حدوث الواقعة المنشأة سواء كان للبضائع أو الخدمات.²

¹ عوض، خالد: الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية. مرجع سابق، ص 19-20.

² انظر قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (16) لسنة 1963 المواد من 24 وحتى 30.

الفرع الثالث: أهمية الضريبة على القيمة المضافة

إن تجارب الدول المطبقة لهذه الضريبة تؤكد أهميتها في الاقتصاد لا سيما في المغرب العربي ومصر والدول الصناعية الكبرى، حيث تعد هذه الضريبة من الضرائب ذات القاعدة العريضة، وبالتالي فإن توسع هذه القاعدة يحقق بحد ذاته توزيعاً أفضل للعبء الضريبي، وتوزيعاً أوسع لمصادر الدخل للخرينة، فتطبيقها من شأنه أن يرفع الكفاية الإنتاجية والإدارية للنظام الضريبي ككل، إذ يؤدي فرضها إلى تحسين مستوى الالتزام الضريبي وتحقيق زيادة تلقائية في الإيرادات ولاسيما ضريبة الدخل، الأمر الذي يقلل من الحاجة إلى فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب الموجودة.¹

لقد ورد في مقالة في "جريدة الانتقاد" أن أحد المخضرمين في الحقل الاقتصادي قال: "إن الحكومة تذهب دائماً إلى الطريق الأسهل باتجاه الضرائب غير المباشرة، حيث من السهل جباية الضرائب على السلع عند المراكز الحدودية ومن ثم في الداخل قبل الاستهلاك، وفي هذا الإطار فإن زيادة إيرادات الخزينة ممكنة بتطبيق هذا النوع من الضرائب، وذلك لأن أية دولة تسعى إلى زيادة موارد الخزينة وإيجاد الوسائل الملائمة لاستيفاء الضرائب دون أي عناء وضريبة القيمة المضافة سهل جبايتها".²

من خلال دراسة قام بها العالمان "بيكير وموليفان" أن 48 دولة صناعية ونامية في الفترة ما بين 1972م وحتى 1990م حول اعتماد هذه الضريبة وجدوا أن "الدول التي اعتمدت هذه الضريبة تمكنت من تحصيل نسبة ضرائب من الناتج المحلي يفوق تلك المحصلة في الدول التي لم تعتمد ما ساهم في زيادة الدخل الضريبي"، كما قال الدكتور المناعي رئيس صندوق النقد العربي في ندوة عن ضريبة القيمة المضافة التي أقيمت في (أبو ظبي) إن "ضريبة القيمة المضافة تكتسب أهمية إضافية كونها من أحد أهم العناصر المهمة في التكامل للإصلاح الاقتصادي وخصوصاً إصلاح مالية الدولة"، وهناك توصية من إحدى الدراسات عن الهيكل

¹ علوان، قاسم نايف، نجية ميلاد الزباني: ضريبة القيمة المضافة المفاهيم. القياس. التطبيق. 2008. ص 216.

² المرجع السابق، ص 216-217.

الضريبي الليبي تقول "أن نجعل للضرائب غير المباشرة الكفة الأرجح واستحداث ضريبة القيمة المضافة وتوسيع قاعدتها لتشمل أغلب السلع والخدمات المنتجة لتعويض الانخفاض المتوقع من حصيلة الرسوم الجمركية".¹

وعند الحديث عن إيرادات ضريبة القيمة المضافة في فلسطين ونسبتها إلى الإيرادات الضريبية خلال الفترة 2008_2011.² نلاحظ ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول (2): إجمالي الإيرادات الضريبية (2008_2011). مليون دولار

	2011	2010	2009	2008	
إيرادات الضرائب المحلية	482.4	474.2	301.5	272.8	
ضريبة الدخل	132.5	139.7	79.4	84.0	
ضريبة القيمة المضافة	189.2	164.8	138.6	125.7	
الجمارك	70.0	72.7	17.1	14.6	
مكوس المشروبات	1.0	5.2	0.2	0.4	
مكوس السجائر	86.8	81.6	64.3	46.2	
ضريبة الأملاك	2.9	10.2	1.7	2.2	

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة ما تشكل إيرادات ضريبة القيمة المضافة من إجمالي الإيرادات الضريبية المحلية كما يلي: تشكل ما نسبته 46% خلال عامي 2008 و2009م، وما نسبته 35% خلال العام 2010م، وما نسبته 39% خلال العام 2011م. أي بمتوسط 40% من إجمالي إيرادات الضرائب المحلية خلال السنوات الأربعة من 2009 وحتى 2011، في حين تشكل إيرادات ضريبة الدخل خلال نفس الفترة ما نسبته 28% من حجم الإيرادات الضريبية المحلية ونلاحظ من الجدول أن هناك تزايداً ملحوظاً على إيرادات ضريبة الدخل وما تشكله من إجمالي الإيرادات الضريبية، وبدون شك يرجع السبب في ارتفاع إيرادات ضريبي القيمة المضافة والدخل إلى مجموعة من العوامل منها: الحملات التي تقوم بها دائرة ضريبة القيمة المضافة، ومنها ما يعود إلى تنشيط دور الضابطة الجمركية على مداخل المدن والقرى، ومنها

¹ علوان، قاسم: ضريبة القيمة المضافة المفاهيم. القياس. التطبيق. المرجع السابق ص 217.

² من منشورات وزارة المالية الفلسطينية، الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.

يعود إلى الوعي الضريبي وهو قليل، ومنها ما يعود إلى التنسيق بين الدائرتين، وغيرها من العوامل التي ساعدت على رفع الجباية و التحصيل.

المطلب الثاني: ضريبة القيمة المضافة أهدافها ومزاياها وعيوبها والعقبات التي تواجهها.

تمهيد

كلما اقتربت الضريبة على القيمة المضافة من المستهلك كان أثرها أخف وطأة، إلا أنها تحتاج إلى رقابة قوية وجهود من الإدارة الضريبية ما يزيد من تكاليفها، في حين كلما ابتعدت الضريبة على القيمة المضافة عن المستهلك قل عدد المكلفين بها وانخفضت تكاليفها إلا أنها تصبح أشد أثراً.

تعد الضرائب وسيلة رئيسة لتحقيق أهداف الدولة باعتبارها أحد المصادر الرئيسية للتمويل، ولهذه الضريبة فعلياً أهمية كبرى، حيث إنها ضريبة تداخلية، لأن الدولة تتدخل بواسطتها في إطار سياستها المالية لتحفيز الاستثمار وجذب رؤوس الأموال، كما أنها وسيلة فاعلة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتؤمن إيراداتاً ضريبياً وفيراً ومنتظماً، وكذلك تشكل حافزاً مهماً للاستثمار نتيجة حسم الضريبة، ولما كانت معظم الضرائب تستمد تسميتها من الوعاء الضريبي الذي تفرض عليه، كضريبة الدخل مثلاً، وهي الضريبة المفروضة على المداخل كالأرباح والرواتب، فإن ضريبة القيمة المضافة كغيرها من أنواع الضرائب الأخرى تتشابه مع غيرها من حيث الأهداف والنتائج، وتشير تجارب عدة إلى ملائمة ضريبة القيمة المضافة لظروف البلدان النامية، وأنها كانت من العناصر الأساسية في الاتجاه العام نحو الإصلاح الضريبي الذي ظهر بوضوح في كثير من البلدان النامية وبلدان التحول الاقتصادي، كما أسهمت في استقرار تعبئة الإيرادات وتعزيزها في بلدان كثيرة، مع الإسهام في رفع الكفاءة الاقتصادية، وعلى الرغم من أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة حديثة ويتم استخدامها بطريقة غير مباشرة، إلا أنها أصبحت مصدراً رئيساً للإيرادات في غالبية دول العالم.¹

¹ الرشيد، تركي فيصل: مقالة في موقع السعودية تحت المجهر منشورة بتاريخ 2009/1/24
http://www.saudiinfocus.com/ar/forum/showthread.php/ 12/08/2013

وتشكل هذه الضريبة الآن حوالي ربع الإيرادات الضريبية، ومن بين الدول الـ 184 الأعضاء في المنظمين الدوليتين (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) فإن 118 دولة أي (64%) منها تطبق نظام القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات، وهذه النسبة تشمل جميع الدول الأوروبية ومعظم دول الأمريكتين ومعظم الدول الآسيوية وتقريباً نصف دول القارة الأفريقية، وتقريباً جميع الدول التي كانت تشكل المعسكر الاشتراكي، أما الدول العربية التي تطبق هذه الضريبة فهي الجزائر، والمغرب، وتونس، ومصر، والأردن، وفلسطين. ولكن من ناحية أخرى هناك مساوئ عدة لهذه الضريبة كونها معقدة نوعاً ما من الناحية التطبيقية، وتتطلب وجود نظام محاسبي متقدم لدى الشركات والمؤسسات، والذي سيتحمل العبء الأكبر هي الشركات حسنة التنظيم، بينما تستطيع الشركات الصغيرة والمتوسطة التهرب بسهولة من هذه الضرائب بعدم تسجيل المؤسسات التجارية، أو الإبلاغ القاصر بالمتحصلات الإجمالية واستغلال المعدلات الضريبية المتعددة، وعدم تحويل الضرائب المحصلة إلى السلطات الضريبية، وكذلك استخدام فواتير مزيفة والمطالبة بخصوم ضريبية عن مشتريات لا تستحق عليها الخصم، وأهم من ذلك كله، العلاقة بين فعالية تدقيق الحسابات والقدرة على إدارة نظام ملائم لرد الضريبة.¹

الفرع الأول: أهداف تطبيق ضريبة القيمة المضافة ومتطلباتها²

أولاً: تتمثل أهداف تطبيق ضريبة القيمة المضافة فيما يلي

- 1- تحقيق التوزيع العادل لعبء الضريبة بما يعمل على تحقيق العدالة بتقرير الإعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية والأساسية.
- 2- حصول الحكومة على موارد مالية لمواجهة تزايد النفقات العامة دون اللجوء إلى التضخم
- 3- توجيه الاستهلاك بحيث يؤدي ذلك إلى تخصيص أفضل للموارد.

¹ الرشيد، تركي فيصل: مقالة في موقع السعودية تحت المجهر. مرجع سابق.

² علوان، قاسم : ضريبة القيمة المضافة المفاهيم. القياس. التطبيق مرجع سابق، ص 227-228.

4- تشجيع الصادرات عن طريق إعفائها من الضريبة والضريبة على السلع إذا تم تصديرها للخارج، وفرض ضريبة على السلع المستوردة على نحو يحقق المنافسة العادلة مع المثل المحلي.

5- إن تحقيق هذه الأهداف في البلدان النامية أصعب من تحقيقه في البلدان المتقدمة.

ثانياً: متطلبات نجاح تطبيق ضريبة القيمة المضافة

ورد على شبكة المعلومات الدولية مقالة بعنوان "تحليل نظري مع نماذج من النظم الضريبية عن ضريبة القيمة المضافة" للدكتورة يسرى مهدي السامرائي.

ونشرت هذه المقالة بمجلة التجارة الحرة، حيث ذكرت في المقالة بعض التوصيات لإنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة¹:

1- لغرض مراعاة مبدأ العدالة الاجتماعية ضرورة وضع نسبة واحدة على القيمة المضافة لكل السلع والخدمات، وذلك لتسهيل عملية احتسابها، كما يمكن تعديل نسبة الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وبين سلعة وأخرى وخدمة وأخرى، مثل نسبة ضريبة منخفضة على السلع الأساسية، ونسب مرتفعة على السلع الكمالية.

2- إدخال الضريبة على القيمة المضافة إلى قائمة الضرائب غير المباشرة في اقتصاد ما يتطلب تحضيرات لمدة أكثر من سنة على مستويات عدة.

3- إلغاء النسبة الضريبية على السلع المصدرة كما هو الحال في معظم دول أوروبا.

4- ضرورة الاهتمام بالنواحي الاقتصادية (حدود الضريبة ووفرتها وسرعة تحصيلها وتأمين الزيادة اللازمة)، وكذلك النواحي الاجتماعية (مفهوم العدالة الاجتماعية والوعي الضريبي).

¹ علوان، قاسم : ضريبة القيمة المضافة المفاهيم. القياس. التطبيق مرجع سابق، ص 227-228.

الفرع الثاني: مميزات ضريبة القيمة المضافة كضريبة غير مباشرة وعيوبها

إن من أهم مزايا الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة التمتع بالخصم الضريبي الكامل، أي أنه سيتم إعمال قواعد الخصم الضريبي الكامل على مدخلات السلع والخدمات سواء بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات أخرى، وبالتالي يترتب على ذلك توزيع عبء الضريبة على مختلف مراحل الإنتاج والتوزيع، والقضاء على مشكلة الإزدواج الضريبي، وعدم تكرار حساب وسداد الضريبة على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع، أو تأدية الخدمات الخاضعة للضريبة في شكلها النهائي، وتحقيق إيرادات ضريبية للدولة عند انتقال السلع.

أولاً: إن ضريبة القيمة المضافة يمكن أن تحقق العديد من المزايا منها¹.

- 1- إرتفاع حصيله هذه الضريبة ومرونتها نظراً لاتساع نطاقها.
- 2- سرعة تحصيلها ومرونتها.
- 3- تتميز بتدفقها المستمر خلال السنة.
- 4- أن إمكانية واحتمال التهرب الضريبي منها أقل.
- 5- إمكانية نقل عبئها بدرجة أكبر من الضرائب المباشرة، وقد يكون هذا مقصوداً من المشرع بهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.
- 6- أنها لا تتطلب إجراءات معقدة وطويلة، ولا تحتاج إلى جهاز إداري واسع من أجل ربطها وتحصيلها وانخفاض كلفة الجباية والتحصيل.

ثانياً: عيوب الضرائب غير المباشرة²

إن الضرائب غير المباشرة يمكن أن يرافق الأخذ بها العديد من العيوب منها:

¹ الليحي حسين وحسن خريوش: المالية العامة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان: 1996، ط1، ص 64-65.

² حسن فليح: المالية العامة. عمان. الطبعة الأولى. 2008، ص 185-186.

- 1- أنها أقل عدالة من الضرائب المباشرة، لعدم إمكانية تطبيق التصاعد فيها، ولأن الأقل دخلا هم الذين يتحملون عبأها بدرجة أكبر من الأعلى دخلا.
- 2- أنها يمكن أن تقود إلى انخفاض مستويات المعيشة، وبالذات الفئات منخفضة الدخل لأن الضرائب غير المباشرة يتضمنها سعر السلعة، ويرتفع هذا السعر بعد الضريبة، وهو الأمر الذي يخفض معه استهلاك هذه الفئات.
- 3- أن من يدفعها قانونا قد لا يتحمل عبء دفعها فعليا في نهاية الأمر، نظرا لإمكانية من يقوم بدفعها في نقل عبئها إلى الآخرين.
- 4- لا تتوفر لها قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية.¹

الفرع الثالث: العقوبات التي تواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة

قد يكون لضريبة القيمة المضافة من المزايا ما يجعلها ضريبة جيدة بالنسبة للدول الصناعية المتقدمة؛ لأنها لا تصلح لجميع الدول، حيث تواجه مشكلات متشابهة في جوانب عدة خاصة النامية منها، مثل كيفية رد الضريبة والمشاكل المترتبة على التجارة الالكترونية، ولأن إدارتها وتحصيلها تعد من أصعب الإدارات الضريبية؛ بسبب اعتمادها كليا على سجلات منظمة وموثوق بها، وبسبب ما تحتاج إليه هذه المستندات الهائلة لرقابة وتدقيق بصورة منتظمة ودقيقة لا تقوى عليها الإدارات الضريبية في الدول النامية، إذ يجب أولا تطبيق بعض المعايير الاقتصادية كتخفيض المعدلات العالية للرسوم الجمركية، كون أكثر الدول التي تستوفي ضريبة القيمة المضافة لديها رسوم جمركية منخفضة، أضف إلى ذلك أنها تصلح للدول الصناعية ذات الصناعات الواسعة التي تحتاج إلى رؤوس أموال كبيرة جدا والتي تستفيد صناعاتها من مزايا الإنتاج الكبير، كما أن فرضها تباعا دون غيرها من الضرائب غير المباشرة كضريبة الإنتاج يشكل حافزا واضحا للتصدير.²

¹ الشافعي، جلال: مبادئ المحاسبة الضريبية. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2005. ص 51.

² علوان، قاسم: ضريبة القيمة المضافة المفاهيم. القياس. التطبيق. مرجع لسابق 249.

والمشكلة الأولى تتمثل في إدارة هذه الضريبة، هي إدراك الموظفين القائمين بعملية التحصيل لنظام هذه الضريبة، ومدى القدرة على تفسير التشريعات المصاحبة، والمشاكل الإدارية التي يمكن أن تبرز عند تطبيق هذه الضريبة تكون مشابهة لتلك التي واجهت تطبيق ضريبة أخرى، وبالتالي على أساس أنها ليست ضريبة جديدة يمكن التقليل من التزاماتها وتكاليفها الإدارية إذا كانت ضريبة أخرى تقوم بنفس عملها، وبالتالي فإن المسألة كلها مرهونة بالاستمرار في التطبيق وهكذا، أما المشكلة الثانية هي التحديات التي تواجهها في سياق العلاقات التجارية بين البلدان فيما يتعلق بالتجارة الدولية، حيث تفرض ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك المحلي على أساس مبدأ الوجهة، ويطبق هذا المبدأ دائماً باستخدام معدل ضريبي صفري للصادرات، وفرض ضريبة على الواردات فتكون النتيجة أن يتم تحديد إجمالي الضريبة المدفوعة عن السلعة على أساس احتساب معدل للضريبة المفروضة في منطقة اختصاص البيع النهائي، وتتفاقم المشكلات في حالة البلدان النامية وبلدان التحول الاقتصادي وذلك أن فرض معدل صفري على الصادرات يعني ضرورة توفير أسلوب ملائم لرد المسدد بالزيادة تحت حساب ضريبة القيمة المضافة على مدخلات الإنتاج إلى المصدرين، وهو ما تبين أنه يفضي إلى مصاعب إدارية، وأن تطبيقها يحتاج إلى توفير التنظيم والوسائل اللازمة لتطبيقها من حيث نظام الفواتير ومسك الحسابات وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية والحاجة إلى جهاز ضريبي كفء لأغراض الرقابة وحسن التطبيق.

ومن عقبات تطبيق ضريبة القيمة المضافة ما يلي¹

- 1- انخفاض الوعي الضريبي.
- 2- الآثار الاقتصادية الناتجة عن تطبيق هذه الضريبة مثل: ارتفاع الأسعار وزيادة التضخم.
- 3- القدرة على البت في المنازعات لكونها تتطلب السرعة.
- 4- الحاجة إلى كفاءة المعلومات.

¹ علوان، قاسم نايف: ضريبة القيمة المضافة المفاهيم، القياس، التطبيق. مرجع سابق ص 250.

5- الحاجة إلى مجتمع تجاري منظم، أي أن تحكم المجتمع قواعد واضحة فيما يتعلق بالعمليات التجارية.

6- الرقابة الإدارية الشديدة.

المبحث الثاني

التدقيق "الفحص" الضريبي على ملفات المكلفين لأغراض ضريبة القيمة المضافة

المطلب الأول: تدقيق ملفات المكلفين في ضريبة القيمة المضافة وفحصها

تمهيد

إن التدقيق والفحص الضريبي يعد واحداً من التدقيق لأغراض خاصة، وبالتالي هو واحد من مجالات التدقيق المحاسبي حيث يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات الفحص الضريبي.¹

ويمكن تعريف التدقيق الضريبي بأنه "عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة وقرائن الإثبات التي تمكن الفاحص الضريبي من إبداء رأيه الفني والمحايد عن صحة وعدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين؛ بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات المكلف وتمشياً مع متطلبات التشريع الضريبي الوطني وأية قوانين ضريبية أخرى لها علاقة بالتشريعات الضريبية."²

تتلخص منهجية الفحص الضريبي بسلسلة من عمليات الفحص على الفاحص الالتزام بها بمهارة عالية من أجل تحقيق هدفه. ويجب عدم النظر الى سلسلة عمليات الفحص على انها وحدات منفصلة عن بعضها، وانما يجب النظر اليها على انها وحدات متكاملة ومتصلة بشكل أن الضعف في أحد حلقاتها سوف يؤثر وبشكل مباشر على قوة الحلقات الاخرى في النظام المحاسبي، وبالتالي تشويه النظام بأكمله. ومن هنا يجب ان تكون منهجية الفحص الضريبي مرنة، ومنطقية، ومتناسكة وقائمة على مبدأ الثبات الواضح في ذهن الفاحص الضريبي وهو تحقيق الضريبة المناسبة من الشخص المناسب وفي الوقت المناسب.³

¹ حسين، رلى عبد الرزاق، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2010 ص.43.

² حوسو، محمد محمود ذيب، التدقيق للأغراض الضريبية، 2005، ص.22.

³ شبكة المحاسبين العرب /دليلك للمحاسبة العربية بحث بعنوان: برنامج التدقيق الضريبي الفعال،

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=19139#.U2aMd1e4KSo>

الفرع الأول: ماهية الفحص الضريبي ومسبباته

مفهوم الفحص بصفة عامة هو: تتبع وتفصي الحقائق عن طريق التدقيق في الدفاتر والمستندات المالية المختلفة، وعلى الجانب الاصطلاحي فإن الفحص هو تحليل ودراسة البيانات والمعلومات التي تحتويها السجلات، والدفاتر، والقوائم المالية التي تتعلق بفترة، أو عدة فترات مختلفة لمنشأة معينة.¹

مفهوم الفحص الضريبي بصفة عامة: يقصد به التحقق من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي وأن كل ما نص التشريع على خضوعه للضرائب من أنواع الإيرادات والعمليات المختلفة قد خضع بالفعل للضرائب التي يجب أن يخضع لها، وأنه لا توجد مبالغ أو إيرادات يجب خضوعها للضرائب وأغفلها الممول إما عمداً أو بحسن نية.²

كما عرفه الشاذلي، ورمضان بأنه " المرحلة الأساسية في عملية المحاسبة الضريبية ويقصد به التأكد من أن المكلف قد قام بالالتزام بمواد قانون الضرائب الذي يحكم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية عند إعداده لإقراره الضريبي، ومن أن الإقرار يشمل كافة الإيرادات التي نص عليها القانون وعلى خضوعها للضريبة، ويجب التحقق أيضاً من أنه لا يوجد إيرادات يجب خضوعها وتم إغفالها إما بطريق الخطأ، أو بشكل مقصود.³

وقد عرفه يوحنا نصحي عطية في كتابه مقومات نجاح الفحص الضريبي بأنه: الفحص الضريبي هو مرحلة أساسية وفنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية، ويعد من أهم أنواع فحص الحسابات لأغراض خاصة هذا الفحص، ولا يقوم به الفاحص الضريبي فقط وإنما يقوم به المحاسب أو المراجع بصفته خبيراً في شؤون الضرائب تمهيداً لاعتماد الإقرار الضريبي للمنشأة.⁴

¹ حسين، رلى: مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية المرجع السابق، ص46.

² الشافعي، جلال: مبادئ المحاسبة الضريبية مرجع سابق، ص422.

³ الشاذلي، تحسين بهجات، رمضان، محمد عبد العظيم حسن: الفحص الضريبي. القاهرة: كلية التجارة. جامعة القاهرة. 2005، ص1.

⁴ عطية، يوحنا نصحي: مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة. موقع المحاسبين العرب.

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034.2012/12/12>

وبمعنى آخر يمكن تعريف الفحص الضريبي بأنه نظام يبحث في التقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي تتضمنها الإقرارات الضريبية التي يقدمها الممول؛ وذلك بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرارات لنتيجة تلك العمليات.

وبعد الفحص الضريبي فحصاً لغرض خاص يتضمن فحص حسابات الممولين؛ بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة، حيث يقوم الفاحص بالتأكد من أن الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح المنشأة.

أولاً: أنواع الفحص الضريبي¹

يوجد نوعان رئيسان للفحص الضريبي هما: الفحص الضريبي الشامل، والفحص الضريبي بالعينة "الانتقائي".

الفحص الضريبي الشامل

يقصد بأسلوب الفحص الضريبي الشامل فحص كافة الإقرارات والكشوفات المقدمة من الممول، حيث يقوم الفاحص بفحص جميع القيود الواردة في دفاتر وسجلات المكلف، وكافة المستندات والترحيلات والجمع والترصيد، ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي فيما يخص الشركات وذلك للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام وأنها صحيحة، وأن جميع الدفاتر و السجلات وما ورد فيها من حسابات أو بيانات سليمة، وليست فيها أية أخطاء أو تلاعب. مع ملاحظة أن هذا النوع من الفحص يشوبه مجموعة من العيوب وهي كما يلي:

1- أنه يتطلب فحص كافة الحالات، مما يؤدي إلى طول و تعقيد الإجراءات وزيادة الأعباء والتكاليف الإدارية.

2- طول الوقت الذي يستغرقه حتى تصبح الضريبة واجبة الأداء.

¹ الشافعي، جلال: مبادئ المحاسبة الضريبية، مرجع سابق ص 423-424.

- 3- تعرض بعض الحالات للسقوط بالتقادم.
- 4- التركيز على الكم دون الاهتمام بمستوى جودة الفحص.
- 5- أنه لا يشجع المكلفين على الالتزام الطوعي.
- 6- أنه يحتاج إلى عدد كبير من الفاحصين.
- 7- أنه يؤدي إلى عجز في تنفيذ خطة "الانتقائي":

الفحص الضريبي بالعينة "الانتقائي"¹

ويقصد بالفحص الضريبي بالعينة خضوع نسبة محددة من الإقرارات أو الكشوفات أو الملفات الخاصة بالمكلفين للفحص الدقيق في ضوء محددات و مؤشرات معينة، بحيث يتم الفحص الضريبي للملف مرة واحدة كل عدة سنوات وليس كل عام. ومن مميزات هذا الفحص الضريبي ما يلي:

- 1- أنه يعالج سلبيات أسلوب الفحص الضريبي الشامل.
- 2- أنه يؤدي إلى التركيز على فحص الحالات و الملفات الهامة.
- 3- أنه يتلاءم مع التطور المذهل في حجم النشاط الاقتصادي و زيادة عدد المكلفين.
- 4- أنه يشجع الالتزام الطوعي للمكلفين، كما أنه يحقق مردودا إيجابيا لنشاط الفحص الضريبي، ويحقق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي، ويؤدي إلى جودة أعمال الفحص الضريبي ويستثمر القوى العاملة في الفحص الضريبي.
- 5- يوفر تخطيطا عادلا و موضوعيا.

¹ الشافعي، جلال: مبادئ المحاسبة الضريبية، مرجع سابق. ص 425-427.

ثانياً: أما عن أسباب الفحص الضريبي فيمكن توضيحها كما يلي¹

- 1- التأكد من تطبيق أحكام التشريع الضريبي.
 - 2- التحقق من عدم إغفال أية إيرادات يجب خضوعها للضريبة.
 - 3- التأكد من عدم خصم أية مصاريف ومدخلات لا يجيز التشريع الضريبي خصمها أو تنزيلها من الإيرادات المصرح عنها.
 - 4- تحديد الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف للوصول إلى الضريبة المستحق عليه.
- ومن مسببات الفحص الضريبي على مستوى الإدارة الضريبية لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة أذكر منها وليس حصراً:²
- 1- عند ختم كشف دوري صفري أو إعادة أو تنزيل من إعادة وعند ختم فاتورة ضريبية صفرية.
 - 2- عند طلب براءة ذمة موجهة إلى جهة معينة أو طلب فاتورة مقاصة.
 - 3- عند قيام المكلف بتقديم طلب تجميد أو إغلاق ملف. أو طلب إدراج سيارة ضمن المهنة أو ضمن ملف مستقل.
 - 4- عند تقديم طلب دخول شريك جديد في الملف أو عند خروج شريك موجود أصلاً في الملف.
 - 5- عند جود ضبط جمركي "الضابطة الجمركية" وتبين أن المكلف مخالف للقانون.
 - 6- عند قيام موظف الفحص في الدائرة بالكشف عن وجود مخالفة لدى المكلف من خلال فحص ملف آخر غيره (الفحص المتصالب).

¹ الشافعي، جلال: مبادئ المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص 12.

² مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق السابق لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة محافظة جنين.

- 7- عندما يقرر المدير ذلك نظرا لوجود شك مهني بمخالفة القانون من المكلف.
- 8- عندما يمارس المكلف عملا معيناً مثل التجارة وليس حصراً دون أن يمثل للقانون بفتح ملف ضريبي.
- 9- عندما تتكون قناعة و شك مهني لدى الفاحص في الدائرة بأن المكلف لم يصرح عن كامل مبيعاته وفق القانون.
- 10- عندما ترد معلومة للفاحص بأن مكلف ما قد يكون ملتزم ضريبياً ولكنه لم يصرح عن مصادر دخله بالكامل.
- 11- عند وجود أكثر من فرع للمكلف في أكثر من مكان وحجم ما صرح عنه من مبيعات لا يعكس واقعه الحقيقي من خلال تصور أو رأي الفاحص الضريبي.

الفرع الثاني: أهداف الفحص الضريبي وغاياته

هناك هدف عام لمراجعة حسابات المكلف لدى ضريبة القيمة المضافة وهو التحقق من المبلغ الصحيح من الضرائب التي يتم جمعها وتحسين امتثال التجار، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، ينبغي أن يطلب من الفاحص الضريبي التأكد مما يلي: التأكد أن التاجر أو المكلف مسجل بشكل صحيح، وملاحظة سجلات المكلف وأنها تعكس نشاط المكلف.¹

ويمكن القول أن الفحص الضريبي يهدف إلى:²

- 1- التأكد من انتظام الدفاتر والسجلات وفقاً للقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها.
- 2- التأكد من أمانة البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات وأنها تشمل جميع العمليات الحقيقية وصولاً إلى الربح أو الخسارة الحقيقية.

¹ Mahavat.gov.in.22/06/2013 / Mahavat / MyFold / .../ Business_Audit.pdf

² أمين، محمد احمد: المحاسبة الضريبية. جامعة عين شمس:كلية التجارة.بدون دار نشر.2005.ص21.

3- التأكد من صدق وسلامة وأمانة الإقرار الضريبي المقدم من الممول وأنه يعكس نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة، كما يعكس المركز المالي للمنشأة، وبالتالي تحديد مقدار العبء الضريبي الحقيقي الواقع على الممول.

4- اكتشاف أي خطأ أو غش أو تزوير في البيانات بالدفاتر والسجلات ومعالجتها من وجهة نظر المحاسبة الضريبية.

وهناك مجموعة أخرى من الأهداف للفحص الضريبي وهي:¹

1- تحقيق أهداف السياسة الضريبية ممثلة في:

أ- الهدف المالي: تحقيق الوفرة المالية.

ب- الهدف الاقتصادي: ويمكن تلخيصه في تشجيع الاستثمار وضبط الاستهلاك وضبط الإنتاج القومي.

ت- الهدف الاجتماعي: عن طريق إعادة توزيع الدخل.

ث- الهدف السياسي: من خلال تثبيت المواطن على أرضه.

ج- الهدف الإداري: من خلال بناء الإدارة الضريبية القادرة على قيادة وتطوير النظام الضريبي.

2- تعزيز الامتثال الطوعي للمكلفين عن طريق تقديم الكشوفات الدورية بصورة فعلية.

3- تقليل أو تخفيض الفجوة بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يجب أن يدفعه فعلاً.

4- محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، وزيادة الكفاءة الإنتاجية في الوحدات الضريبية.

5- تحقيق العدالة الضريبية عن طريق خلق الأجواء التنافسية بين المكلفين.

² حوسو، محمد محمود ذيب: التدقيق للأغراض الضريبية. مرجع سابق، ص 23.

الفرع الثالث: معايير ومتطلبات الفحص الضريبي

لا تختلف المعايير والمتطلبات الخاصة بالفاحص الضريبي عنها لفاحص الحسابات القانوني الخارجي المستقل، إذ يجب على هذا الفاحص أن يتصف بهذه المعايير وأن يلتزم بها. ومن هذه الصفات وليس حصراً درجة علمية في المحاسبة، والمعرفة الواسعة بنظام مسك الحسابات، والأمانة والثقة بالنفس، وأن يكون موضوعياً ومستقلاً وصبوراً، ويحفظ أسرار العمل وغير ذلك.¹

ومن هذه الصفات الواجب توفرها في الفاحص الضريبي وهي:²

- 1- المعرفة التامة بالقوانين والأنظمة والتعليمات.
- 2- الخلق الحسن واحترام الآخرين.
- 3- قوة الشخصية والثقة بالنفس.
- 4- الجدية في العمل والرصانة بالتصرفات.
- 5- المعرفة التامة في فنون المحاسبة والمعاملات التجارية والمالية.
- 6- تنظيم العمل والمحافظة على المواعيد.
- 7- السرية والابتعاد عن الشبهات والشك.
- 8- المحافظة على الأموال العامة.

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة محافظة جنين 2013/11/22م.

² سلامة، رأفت سلامة محمود دراسة استطلاعية لمقديري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، العوامل المؤثرة على قرار مقديري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات. مجلة الجامعة الإسلامية، الجامعة الإسلامية، المجلد التاسع عشر العدد الأول الجزء الثاني يناير 2011 - ISSN 1726-6807 / غزة

الفرع الرابع: الإعداد للفحص الضريبي¹

تعد مرحلة الإعداد للفحص الضريبي المرحلة التمهيدية لعملية الفحص وتهدف إلى تزويد الفاحص بالبيانات والمعلومات اللازمة عن المنشأة موضوع الفحص سواء بالنسبة لأنشطتها أو لفروعها أو لأصحابها، أو لدائني المنشأة أو غير ذلك، مما يسهل على الفاحص عملية الفحص، بعد ذلك القيام باختبارات الفحص المختلفة و تتضمن تلك المرحلة عدة إجراءات تتمثل في:

- دراسة ملف المنشأة موضوع الفحص.

- تجميع البيانات عن المنشأة موضوع الفحص.

أولاً: دراسة ملف المنشأة موضوع الفحص

يجب على الفاحص الضريبي قبل القيام باختبارات الفحص دراسة ملف المنشأة موضوع الفحص و الموجود لدى الدائرة و الاطلاع على مرفقات ذلك الملف بغرض استخراج البيانات والمعلومات التي يمكن أن يستفيد منها عند قيامه بعملية الفحص الضريبي، ومن أهم هذه المرفقات التي يجب على الفاحص الضريبي الاطلاع عليها في الملف الضريبي للمنشأة والموجود في الدائرة ما يلي:

*** المذكرة الأولى مذكرة تحديد بدء النشاط²

وهي تشتمل على العديد من العناصر مثل صورة مصدقة عن مستندات تحديد بدء النشاط وأن الرسوم عليها مدفوعة، ويجب أن تشمل هذه المستندات ما يلي:

أ- إثبات شخصية، وعقد الإيجار لمعرفة تاريخ بدء الإيجار.

¹ أمين، محمد احمد: المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص 9.

² المرجع السابق، ص 10.

ب- إيصال عداد الكهرباء لمعرفة تاريخ الاشتراك، وعقد الشركة و مرفقاته.

ت- الرخصة والسجل التجاري أو الصناعي.

*** المذكرة الثانية مذكرات الفحص السابقة¹

وهنا يجب على الفاحص الاطلاع على مذكرات الفحص الضريبي السابقة والموجودة في ملف المنشأة قيد الفحص لدى الدائرة ضمن الملف في الأرشيف الموجود لديها وذلك بهدف التحقق مما يلي:

- 1- استنتاج مدى التزام المكلف بتقديم الكشوفات والمنشأة في المواعيد المحددة.
- 2- استنتاج عدم اعتماد الإدارة الضريبية لدفاتر المنشأة وهل استمرت المنشأة في إهمال الدفاتر المحاسبية.
- 3- استنتاج الأسس التي اعتمدت عليها الإدارة الضريبية في محاسبة المنشأة في حالة عدم اعتماد الدفاتر مثل: نسبة مجمل الربح أو هامش قيمة مضافة معين.
- 4- تحديد آخر سنة تم فحصها والمحاسبة عليها لتحديد سنوات الفحص الجديدة.
- 5- التأكد من استيفاء الفاحص للضريبة في مذكرة الفحص السابقة.
- 6- التأكد من فحص جميع المستندات السابقة واستكمال الإجراءات المتعلقة بها.

ثانيا: تجميع البيانات والمعلومات عن المنشأة موضوع الفحص²

يجب على الفاحص الضريبي قبل القيام بإجراءات الفحص تجميع البيانات والمعلومات عن المنشأة موضوع الفحص سواء من داخل الإدارة الضريبية، أو من خارجها أو من خلال تحريات خاصة بذلك مثل:

¹ أمين، محمد احمد: المحاسبة الضريبية، مرجع سابق ص 14.

² مقابلة شخصية مع موظف قسم التدقيق لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة جنين 2014/4/26.

أ- تجميع البيانات من داخل الدائرة الضريبية وتشمل سجلات التعاقد التي يقيد بها الإخطارات الواردة من الجهات التي يتعامل معها الممول، إضافة إلى معلومات من خلال ملف الشركة أو المنشأة لدى الدائرة وكذلك معطيات المنشأة على جهاز الحاسوب.

ب- تجميع البيانات والمعلومات من خارج الدائرة مثلاً وليس حصراً: الضابطة الجمركية والبنوك والدائنين وغيرها من الجهات الأخرى.

- تجميع معلومات من خلال تحريات الفاحص الضريبي ومن خلال النظام الأساسي للمنشأة وهيكلها التنظيمي والوظيفي وخطوط السلطة والمسؤولية.

- نظام الضبط و الرقابة الداخلية وأسس وقواعد المراجعة الداخلية.

- النظام المحاسبي المطبق والدورة المستندية وقواعدها.

- المجموعة الدفترية ومدى ترابطها مع معايير المحاسبة المستخدمة.

- تقرير مراقب الحسابات وأوجه القصور التي يراها في المنشأة وتحفظاته عليها

- توزيع الأرباح وتكوين المخصصات من خلال قرارات مجلسي الإدارة والجمعية العمومية.

ومن الأمور الهامة جداً التي يجب على الفاحص دراستها بعناية عند الأعداد للفحص

الضريبي ما يلي:¹

1- دراسة المجموعة الدفترية ونظام القيد بها وعلاقة الدفاتر ببعضها من ناحية القيد والترحيل واستيضاح النظام المحاسبي.

2- استعراض بنود الحسابات الختامية، والتعرف على أوجه النقص أو تفصيل ما أجمل.

3- مناقشة تقرير مراقب الحسابات.

¹ الشافعي، جلال: مبادئ المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص 438.

4- التعرف على نوعية السلع التي ينتجها الممول.

5- دراسة الحسابات الختامية والميزانية للمكلف للسنوات موضوع الفحص من واقع إقرارات المكلف.

المطلب الثاني: إجراءات الفحص الضريبي

تمهيد

إن القيمة المضافة هي القيمة التي يضيفها المكلف بالضريبة على السلعة أو الخدمة التي يقدمها، وبمعنى آخر يمكن التعبير عنها (بالأجور والأرباح) التي يدفعها ويحققها المكلف عن تقديمه لخدمة ما أو بيعه لسلعة معينة بالنسبة التي حددها القانون وفقا للمادة (3) والمادة (4) منه "قانون ضريبة القيمة المضافة"، وبالأساس إن هذه الضريبة تفرض على الصفقات فقط وفقا للمادة (3) من القانون في حالة المشتغلين وفي حالة المؤسسات المالية تستوفى الضريبة على الأجور والأرباح حسب نص المادة (4) من القانون.¹

وبالتالي فواجب الموظفين في مكاتب ضريبة القيمة المضافة بصفة عامة وفاحصي الحسابات بصفة خاصة تنفيذ القانون الخاص بفرض ضريبة القيمة المضافة بصورة علمية ومنهجية ومنطقية، ومن أجل تنفيذ هذه المهمة المنوطة بفاحصي الحسابات لدى الدائرة الضريبية بشكل موضوعي مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف وأوضاع المكلفين بها ضمن القانون يلزم الموظفين القيام بدور الرقابة والفحص والتدقيق والتفتيش؛ للتأكد من أن المكلفين يلتزمون بتنفيذ القانون وما يتبعه من تعليمات مسك الدفاتر، لذا فدور الفاحص هو دور مهم وفعال وراصد.²

والتدقيق أو فحص الحسابات لأغراض ضريبة القيمة المضافة يهتم بعدة أمور ولكن أهمها عملية الفحص وهو التأكد من صحة الصفقات التي يصرح عنها المكلف، واكتشاف عرض حقائق بصورة غير صحيحة لتخفيض الضريبة الواجبة على المكلف، والفاحص

¹ انظر قانون ضريبة القيمة المضافة على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963.

² مقابلة شخصية مع مدير دائرة ضريبة القيمة المضافة السابق، لمحافظة طوباس.

الضريبي من خلال قيامه بعملية الفحص يفترض حسن النية لدى المكلف ولا يفترض أن هناك تهرباً من الضريبة قبل القيام بعملية الفحص، وبالعودة إلى أهداف عملية الفحص الضريبي لدى ضريبة القيمة المضافة نجد أن هناك أهدافاً رئيسية يسعى الفاحص للوصول إليها ومنها:

- 1- التأكد من أن تصريحات المكلف صحيحة، واكتشاف الأخطاء لدى المكلف.
- 2- تصحيح الفهم الخاطئ من المكلف عند تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة وتعليمات مسك الدفاتر.
- 3- تشجيع الامتثال الطوعي للمكلف مستقبلاً.
- 4- تحقيق العدالة الضريبية.

الفرع الأول: أساليب وأدوات الفحص الضريبي

إن خطة التدقيق الضريبي تعتبر العمود الفقري لعملية الفحص الضريبي لها من أهميته ، ليس فقط لمواضيعها المتميزة ، وإنما لما للتخطيط من أهميته بصورة عامه ، وفي التدقيق الضريبي بصورة خاصه ، فإذا كانت خطة التدقيق الضريبية غير فعالة، فمعني ذلك أن الاداره الضريبية نفسها غير فاعله¹.

قبل البدء بعملية الفحص الضريبي يجب أن تكون هناك خطة تحكم عملية التدقيق والفحص لملفات المكلفين على أن تكون هذه الخطة مرنة قابلة للتعديل وفق حاجة العمل، ويتم وضع الخطة من خلال التعاون بين رئيس التدقيق "رئيس الفريق" وذلك بعد أن يتم جمع كافة المعلومات عن المنشأة موضوع الفحص. ويمكن تعريف **خطة الفحص الضريبي** كما يلي: هي عبارة عن استراتيجية عامة وإجراءات تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق للمنشأة موضوع الفحص "، كما أن لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة أسلوب فحص يسمى "الأسلوب

¹ شبكة المحاسبين العرب /دليلك للمحاسبة العربية بحث بعنوان: برنامج التدقيق الضريبي الفعال،

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=19139#.U2aMd1e4KSo>

المنظم في فحص الحسابات"، وهو عبارة عن: طريقة منظمة لاستخدام كل المصادر المتاحة للفاحص في نشاطات التدقيق حيث توفر هذه الطريقة للفاحص ما يلي:

1- المنطق.

2- بناء المعلومات.

3- المساعدة على الإلمام بجميع النواحي المهمة.

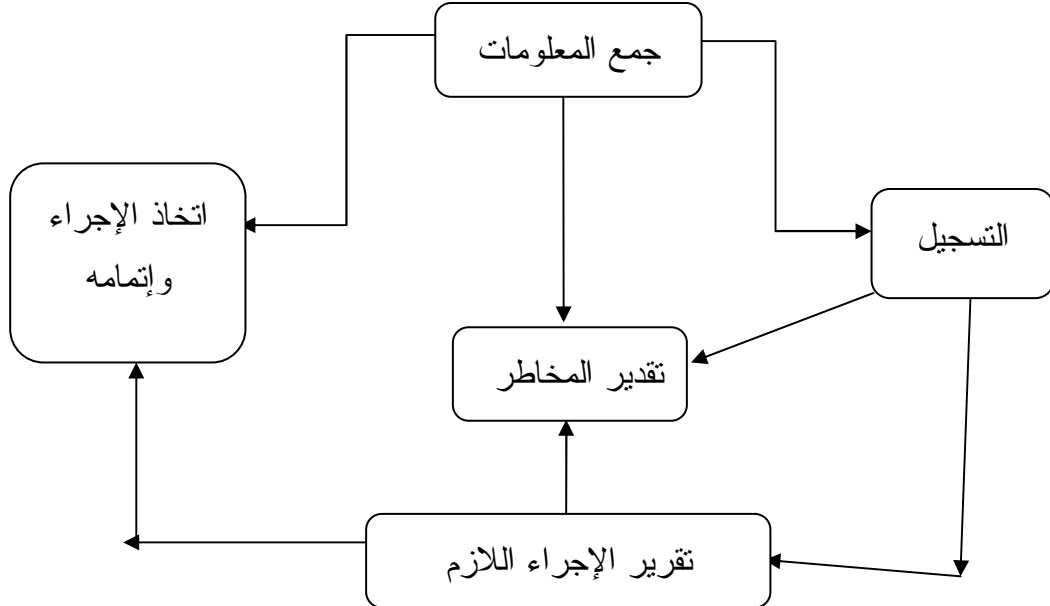
4- توفير موعد يمكن استخدامه في العمل.

5- تحديد مواطن الضعف.

ومراحل هذا الأسلوب - وقد تحدثنا عنها بالتفصيل في مرحلة الإعداد للفحص الضريبي - تشمل:

1- مرحلة جمع المعلومات، ثم مرحلة تسجيل الملاحظات والمعلومات.

2- مرحلة تحديد مواطن الخطر، ثم مرحلة تقرير العمل، فمرحلة متابعة وإكمال العمل



شكل (1): نموذج طريقة التدقيق السليمة¹

¹ نموذج طريقة التدقيق السليمة من اعداد الباحث.

**** الاعتبارات التي ترشدنا إلى تحديد نطاق عملية التدقيق¹**

- 1- ملكية العمل: هل صاحب العمل هو فرد أم عائلة أم شراكة وفي حال كانت الملكية شراكة فهنا سوف تتسع إمكانية التهرب، أما إذا كان العمل يعود لشركة مساهمة عامة مثلاً فسوف تكون احتمالية التهرب أقل من سابقتها.
- 2- النظام المحاسبي المتبع في الوحدة الاقتصادية.
- 3- نظام الرقابة الداخلي: هل نظام الرقابة المتبع هو نظام متطور ويحقق مبدأ فصل السلطات وعدم قيام موظف بأكثر من وظيفة.
- 4- الاهتمام بأمور أخرى: مثل هل يبيع المكلف لمؤسسة فقط ؟ أم لأفراد ؟ أم للاثنتين معاً ؟ وهل المكلف مستورد أم لا؟.
- 5- فحص نسب الربح الإجمالي: تحديد نسب الربح الإجمالي من الحاسوب لدى المكلف و مقارنتها مع سنوات سابقة، أو مع نسبة الربح الإجمالي لدى الفرع الاقتصادي.
- 6- نطاق "حجم" دورة المبيعات: هل صفقات المكلف معقولة بالمقارنة مع مكلفين يعملون بنفس العمل.
- 7- معدل دوران المخزون: إيجاد معدل دوران المخزون الذي يساوي تكلفة المبيعات ÷ متوسط المخزون = مرة ومقارنتها مع معدل دوران المخزون في الفرع الاقتصادي نفسه.
- 8- القيام بفحوصات فنية: مثل فحص للكميات، مع الأخذ بالاعتبار أنه لا يمكن القيام بهذا الفحص دون توفر مستندات للشراء والبيع تفصل الكميات والأسعار.

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق السابق لدى دائرة الجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة جنين.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الفحص الضريبي

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على عملية التدقيق والفحص الضريبي وهي كما يلي: عوامل مرتبطة بالإدارة الضريبية، وعوامل متعلقة بالفاحص الضريبي، وعوامل مرتبطة بسياسة الإدارة الضريبية، وعوامل المرتبطة بالتشريع الضريبي، وعوامل المرتبطة بالمفوض أو وكيل المكلف.

أولاً: العوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية

حيث تتمثل هذه العوامل في مدى رغبة وتصميم الإدارة الضريبية ممثلة في الإدارة العامة في رفع وزيادة الجباية الضريبية، حيث إن مثل هذه التعليمات التي تهدف إلى رفع الجباية الضريبية دون أن تكون مبنية على أساس علمي -مثل زيادة عدد دافعي الضرائب- يعد قراراً سليماً لزيادة الجباية الضريبية ليس له أثر على عمليات الفحص، أما إذا كان القرار مجرد رفع وزيادة الإيرادات الضريبية فقط دون أن يكون هناك آلية تطبيق لهذا القرار فإن من شأن هذا القرار غير المدروس أن يعمل على ضغط الإدارة الضريبية على الفاحص الضريبي لكي يعمل على تنفيذ مثل هذا القرار من خلال زيادة عدد الملفات لغايات الفحص الضريبي وبشكل سريع، مما يجعله ينفذ القرار دونما قناعة وهذا بدوره يؤدي إلى نتائج سلبية على طبيعة عملية التدقيق ونطاقها، ثم هناك آثار سلبية أخرى مثل إلحاق الضرر في النواحي الاقتصادية والاجتماعية والمالية لعملية التدقيق نفسها.¹

وقد تقوم الإدارة الضريبية بالعمل على زيادة عدد العاملين في قسم التدقيق في الدوائر الضريبية الفرعية بحيث تكثف وجود الموظفين في هذا القسم، وقد يكون هناك موظفون غير مؤهلين وغير مدربين للقيام بمثل هذه المهمة مما يؤثر على مجريات الفحص الضريبي في الدائرة الأمر الذي سيؤدي إلى نتائج فحص غير دقيقة، وسوف تكون عملية التدقيق والفحص بدون أسس علمية أو تكاد تكون موجودة.

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

كما أن هناك عوامل أخرى داخل الإدارة الضريبية لها علاقة مباشرة بعملية الفحص وتؤثر عليها منها: مدى اعتماد الإدارة الضريبية على أسس علمية و متطورة من أجهزة وخطط للتدقيق، فقد تكون إدارة ما في مديرية ما لا تحقق إيرادات ضريبية بالمستوى المطلوب، لكن عند تغيير هذه الإدارة بإدارة أخرى نلاحظ أن حجم الإيرادات قد تغير وبنسبة كبيرة وضمن نفس الكادر والأجهزة ونفس الظروف، إذن هناك أثر واضح لسياسة الإدارة الضريبية على الفحص الضريبي وجودته.

ثانياً: العوامل المرتبطة بالفاحص الضريبي:

وتشمل رغبة الفاحص في إنجاز أكبر عدد من الملفات في سبيل إرضاء الإدارة، الأمر الذي يدفعه لإنجاز العدد المطلوب ولكن بقرارات متسريعة، وبعيدة عن الموضوعية المطلوبة.¹

وهناك عامل مهم مرتبط بالفاحص الضريبي لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة، وهو مدى رغبة الفاحص في إنهاء الملفات الموجودة بحوزته فإذا توفرت رغبة حقيقية لدى الفاحص الضريبي في إنهاء الملفات سوف يعمل جاهداً من أجل إنهاء الملفات الموجودة لديه، وذلك لكي يعمل على رفع نسبة الإنجاز له وبالتالي للدائرة، أما إذا لم تتوفر الرغبة الحقيقية للفاحص في إنهاء الملفات التي بحوزته فسوف يكون إنجاز الفاحص قليلاً، وخاصة في ظل عدم وجود إدارة متابعة لهذا الفاحص ولا تكثر بزيادة الجباية.

وقد يؤثر إلمام الفاحص الضريبي بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالفاحص الذي يلم ببنود القانون المختلفة، يستطيع إيجاد الحلول، والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التدقيق التي قد تواجهه.²

كما يمكن أن تتأثر عملية الفحص الضريبي بشخصية الفاحص الضريبي حيث أن هناك علاقة طردية بين شخصية الفاحص والتخطيط لعملية الفحص ونتائجها، فكلما كان الفاحص مؤهلاً علمياً وعملياً كانت نتائج الفحص أكثر ثقة ومصداقية.

¹ حسين، رلى عبد الرزاق، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، سنة 2010، ص53.

² المرجع السابق، ص53.

ثالثاً: العوامل المرتبطة بالمكلفين

وتتمثل هذه العوامل في مدى رغبة المكلف صاحب الملف موضوع الفحص في التعاون مع الفاحص الضريبي، حيث إن هناك بعض المكلفين ينظرون إلى أن الضريبة بحد ذاتها شيء غير مرغوب به ويشعرون تجاهها بعدم الراحة وكأن الضريبة جاءت لكي تقاسمهم أموالهم وأعمالهم، فمن هذا المنطلق نجد بعض المكلفين لا يرغبون بدفع ما قد يترتب عليهم من أموال نتيجة عملية الفحص، ومنهم من يحاول إخفاء المعلومات أو عدم التجاوب مع الفاحص أثناء عملية الفحص وهذا بدوره يؤدي إلى حدوث نزاع بين المكلف والفاحص، ومن هنا تبدأ نقطة الخلاف بينهما وهذا بدوره يؤثر على خطة التدقيق وتوقيتها ونتائجها ويعيق تقدم العمل في الوصول إلى نتائج معقولة لعملية الفحص.

فموضوع عدم مسك حسابات وفق القانون من المكلف لدليل قاطع على عدم رغبة المكلف بالالتزام بدفع الضريبة أو دفع القليل منها.

فمثل هذه العوامل تؤثر وبشكل كبير على قرار الفاحص الضريبي وتجعل عملية الفحص أكثر تعقيداً مما تؤثر سلباً على عملية الجباية.

رابعاً: العوامل المرتبطة بالتشريعات الضريبية

نحن نعلم بأن النظام الضريبي المطبق في الضفة الغربية والخاص بضريبة القيمة المضافة هو عبارة عن منشورات، وأوامر عسكرية صادر عن حكومة الاحتلال منذ العام 1976م ولكون هذا النظام لم يطبق بشكل كامل، وذلك لعدم تناسبه مع الواقع الاقتصادي الفلسطيني وخاصة مواد العقوبات حيث كان له أثر واضح على عمليات الفحص الضريبي.

خامساً: العوامل المرتبطة بالمفوض عن المكلف

الأصل أن يسعى الفاحص دائماً إلى القيام بواجبه على أكمل وجه وذلك من خلال تطبيق القانون، فيجب أن لا تكون هناك أي علاقات أو مصالح مشتركة بين الفاحص ومفوض المكلف

أو من يمثله في إنهاء الملف قيد الفحص، إذ يجب أن يكون هناك تعاون كامل من مفوض المكلف مع الفاحص من خلال تقديم كافة المعلومات والبيانات والإيضاحات الضرورية لعملية الفحص، مع الأخذ بالاعتبار أن هناك ثغرات بالقانون يقوم المفوض باستغلالها لصالح مكلفه وهذا كفه القانون لأنه مشروع وليس مخالفاً.

الفرع الثالث: الفحص الضريبي في التشريع الضريبي/ الشرعية الضريبية

ونقصد هنا بالشرعية الضريبية بشكل عام سيادة حكم القانون¹ أو مبدأ الخضوع للقانون. ويترتب على هذا التعريف بأنه يتعين على الهيئات العامة بما فيها الإدارة الضريبية أن تكون قراراتها النهائية صحيحة و صادرة بناء على قانون وطبقاً له، أما مخالفة أعمال الإدارة لأحكام القانون بمعناه الضيق أو الواسع يجعل منها أعمالاً غير مشروعة، ويكون لكل ذي شأن الحق في طلب إلغاء و وقف تنفيذها فضلاً عن حق تعويض الأضرار التي تسببها.²

والشرعية الضريبية بشكل خاص تمثل مدى التزام الإدارة الضريبية بالقانون الضريبي والتعليمات الخاصة به، بمعنى لا يجوز للإدارة الضريبية أن تخالف القانون أو التشريع الضريبي في قراراتها.

أولاً: الصفة القانونية لموظفي الضرائب

إن موظفي الإدارة الضريبية هم أحد مأموري الضبط القضائي وفق نص المادة رقم (21) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطينية في البند السادس منها الذي يقول: "الموظفون الذين يخولون هذه الصفة بمقتضى قوانين أو أنظمة أخرى منبثقة عنها".³

¹ الطماوي، سليمان محمد: النظرية العامة للقرارات الإدارية. القاهرة. دار الفكر العربي 1976 ط. 4. ص 14.

² حوسو، محمد محمود ذيب، مرجع سابق. ص 187.

³ انظر قانون الإجراءات الجزائية الفلسطينية رقم (3) لعام 2001.

كما نصت المادة رقم 3/23 من قانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011 على ما يلي "يعد المدير وموظفو الدائرة المفوضين خطياً أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضبط القضائي وذلك في حدود اختصاصهم وفي الحالات التي تستدعي ذلك".¹

وبخصوص موظفي ضريبة القيمة المضافة تسري عليهم المادة رقم (21) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني على اعتبار أنهم موظفون ذوو اختصاص خاص.

ثانياً: السجلات والدفاتر المحاسبية القانونية

لقد حدد قانون التجارة الأردني والمعمول به في فلسطين ضمن الفصل الثاني "دفاتر التجارة" في المادة رقم (16) منه، يجب على كل تاجر أن ينظم على الأقل الدفاتر الثلاثة الآتية: دفتر اليومية، ودفتر الصور، والرسائل ودفتر الجرد والميزانية.²

كما نص النظام بشأن إدارة دفاتر حسابات لسنة 1985 ضمن الباب الأول من نظام الرسوم على المنتجات المحلية في البند رقم (2) فرع (أ) "يلزم كل مكلف عدا مشغل صغير بإدارة نظام محاسبي حسب الملحق في النظام الذي يسري عليه وطبقاً لما جاء في هذا النظام".³

أما عن المستندات والسجلات الواجب الاحتفاظ بها من التاجر وفق متطلبات نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن الباب الثاني فهي كما يلي⁴:

1- المستندات.:

- أ- إيصال الاستلام: وهو مستند داخلي أو إيصال استلام يحرر بالنسبة لكل قبضة على انفراد.
- ب- سجلات غلة اليومية وهو: مستند داخلي يسجل به غلة يومية يكون على شكل مجلد.

¹ انظر القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 الفلسطيني.

² انظر قانون التجارة الأردني (12) لسنة 1966 المطبق في فلسطين.

³ انظر النظام بشأن إدارة دفاتر حسابات لقانون الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985.

⁴ المرجع السابق.

ت- شريط صندوق مسجل لمبلغ كل عملية بيع.

ث- شهادات الإرسال وهو: مستند داخلي يحرر عن كل إرسالية من محل العمل لبضائع تعد مخزونا في محل العمل للمكلف بما في ذلك نقل بضائع لم يتم بيعها بعد، سواء في مركبة المكلف أو مركبة شخص آخر.

ج- الفاتورة الضريبية وهي: مستند داخلي تشتمل على اسم المشتغل ورقم المشتغل المرخص، وتحتوي على رقم الإرسال واسم الزبون وعنوانه ووصف للبضاعة المباعة وسعرها وغير ذلك.

2- دفاتر الحسابات

وقد تناولها النظام ضمن الباب الثالث وهي كما يلي¹

أ- سجل الصندوق: تسجل به كل عملية قبض لثمن وكل عملية دفع لمصروف أو نفقة.

ب- سجل المقبوضات والمدفوعات: تسجل به كافة عمليات المشروع النقدية.

ت- سجل حركة البضائع: تسجل به كميات البضاعة في أول المدة ثم عمليات البيع و الشراء للبضاعة.

ث- سجل الطلبات: يسجل به طلبات البضاعة وتفاصيل عن الزبون المرسل إليه.

ثالثاً: حقوق وامتيازات الإدارة الضريبية

هناك مجموعة من الامتيازات الذي منحها المشرع الضريبي للإدارة الضريبية حيث وضع القانون الضريبي القواعد والأحكام التي تسمح بمراقبة العناصر الخاضعة للضريبة وصحة تقديرها، وتمكن من تحديد دين الضريبة بدقة وتضمن تحصيلها ذلك كله من أجل ضمان حقوق كل من الخزنة العامة والفرد.² وتشمل حقوق أو امتيازات الخزنة كل من حق الاطلاع

¹ انظر النظام بشأن إدارة الدفاتر، مرجع سابق.

² منشورات جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، مقرر رق 4434، 1996، ص 67.

و حق التفتيش وسلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة وحق توقيع الجزاءات على المخالفين من الممولين وبعض الضمانات التي تكفل تحصيل دين الضريبة دون انتظار الإجراءات القضائية¹.

سلطة الدخول لمحلات المكلفين

تتطلب مهام الفاحص الضريبي القيام بأعمال من شأنها الدخول إلى المحلات وهذه المهمة منحه إياها المشرع كما ذكرنا آنفاً وفق المادة (21) من قانون الإجراءات الجزائية وكذلك قانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 بالمادة رقم 23 بند 2 منها، وكذلك البند الثالث من نفس المادة على اعتبار أن الموظف الضريبي من رجال الضبط القضائي وحدود الاختصاص فقط.² حيث أجاز قانون ضريبة الدخل الفلسطيني للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً أن يدخل أي مكان عمل للاطلاع على طبيعة الأعمال وفحص الدفاتر والسجلات والقيود والمستندات والبضائع المخزونة.

سلطة الإطلاع على دفاتر وسجلات المكلفين

يقصد بسلطة الاطلاع السلطة المخولة إلى مأمور الضبط القضائي أو موظف الجمارك أو لمأمور التقدير ذي الاختصاص الضريبي الخاص في أن يطلع على الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى للتحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي.³

وقد عرفها البعض بأنها سلطة منحها المشرع للإدارة الضريبية بغية التحقق من أعمال أحكام التشريعات الضريبية.

وقد عُنيت كثير من القوانين الضريبية بتأكيد هذه السلطة لتمكين الإدارة الضريبية من التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي، وسلطة الإطلاع من المسائل الخطيرة التي وقف عليها المشرع لما تشكلها من انتهاك لحق الفرد في المحافظة على أسرار الخاصة.

¹ منشورات جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص 86.

² انظر قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011.

³ احمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 235.

سلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة

لقد أعطى المشرع الضريبي سلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة للإدارة الضريبية سواء تم هذا التقدير بطريقة جزافية أو عن طريق المظاهر الخارجية، كما أعطى المشرع الضريبي للإدارة الضريبية حرية كبيرة لتجميع البيانات والأدلة والمعلومات ومناقشة الممول للكشف عن مقدار المادة الخاضعة للضريبة،¹ كما يحق للإدارة الضريبية الاستعانة بأي مصدر للمعلومات من أجل التوصل إلى حقائق حول الوضع المالي للمكلف وحجم مصادر دخله للوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف.

حق توقيع الجزاءات على المخالفين

لقد فرض القانون الضريبي مجموعة من العقوبات المتنوعة على عدم القيام بإجراءات معينة، أو على استعمال طرق احتيالية للإفلات من أداء الضرائب، أو على الإدلاء ببيانات غير صحيحة، أو على تحريض أي ممول، أو الاتفاق على التخلص من الضرائب.²

إن أحكام العقوبة الضريبية تجمع بين بعض أحكام كل من العقوبة الجنائية والتعويض المدني، فهي من جهة أنها تؤلم الممول المخالف للقانون الضريبي ويبنى على ذلك أن القضاء بها حتمي، فيتعين على المحكمة أن تقضي بها دون ضرورة لإثبات ركن الضرر، وهي في الوقت ذاته تعويض من جهة أنها تجبر الضرر الذي لحق الخزنة، ويبنى على ذلك أنها ليست لها صفة شخصية حيث تنتقل من الممول إلى ورثته، وأنه لا يؤثر عليها صدور قانون لاحق يتضمن تخفيفاً أو إلغاءً لها، وأنه يجمع بينها وبين الغرامة، وأنه لا يجوز وقف تنفيذ الحكم الصادر بها، وتملك الإدارة الضريبية حق التصالح بشأنها، وهذه الطبيعة المزدوجة للعقوبة شملت ذاتية القانون الضريبي بقصد تعويض الإدارة الضريبة عن الأضرار التي تلحقها من عدم الوفاء بالضرائب في المواعيد المقررة قانوناً لحماية لصالح الخزنة.³

¹ منشورات جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، مقرر رقم 4434، 1996، ص 86.

² قدرتي نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، بدون دار نشر، 1960، ص 35-36.

³ المرجع السابق، ص 34-36.

الفصل الثالث

الفحص والتسويات الضريبية على ملفات المكلفين وطرق اجرائها

المبحث الأول

إجراءات الفحص والتسويات الضريبية على الفروع الاقتصادية

تمهيد

قبل الحديث عن الإجراءات والخطوات الخاصة بعمليات الفحص الضريبي بشكل مفصل لا بد لنا من استعراض كيف يتم بناء الملف الخاص بعمليات الفحص والتسويات الضريبية لغايات ضريبية القيمة المضافة على ملفات المكلفين.

تحدثنا في الفصل الثاني من هذه الأطروحة عن الهدف من عمليات الفحص الضريبي، وهو التأكد من صحة الصفقات التي يصرح عنها المكلف، واكتشاف عرض حقائق بصورة غير صحيحة لتخفيض الضريبة الواجبة على المكلف، علماً بأنه عند قيام الفاحص الضريبي بعملية الفحص يفترض حسن النية لدى المكلف ولا يفترض بأن هناك تهرباً من الضريبة قبل القيام بعملية التدقيق.

هناك سؤال مهم يطرح نفسه وهو متى يطلب ملف المكلف للفحص ؟ لقد قمت بالإجابة عن هذا في الفصل بأسهاب، لكن هناك سبب جعلني أكرر ذلك وهو مدى أهمية هذا الموضوع، ومن الأسباب المباشرة لطلب ملف مكلف معين للتدقيق الشكوى المقدمة من المواطن العادي/ المستهلك الأخير، على الرغم من أنه أسلوب تقليدي للكشف عن التهرب الضريبي إلا أنه ذو أهمية ومؤشر مهم يمكن أن يلجأ إليه الفاحص الضريبي، وكذلك هناك أسباب أخرى لم يتم ذكرها سابقاً منها الفحص البديهي البسيط من خلال شاشة شاعم، عن طريق الإدارة، وعن طريق ملفات أخرى، كل ذلك يعد من الأساليب التقليدية. لكن هناك أساليب أخرى يمكن أن تكون سبباً لطلب ملف المكلف للفحص ومنها وليس حصراً "دعاية وإعلان المكلف في الصحف وقيام المكلف بتنفيذ مشاريع معينة، وارتفاع فواتير الاتصالات أو ارتفاع مصروف الكهرباء الصناعية وغيرها الكثير".¹

¹ وزارة المالية الفلسطينية: دورة متقدمة في مجال الفحص الضريبي لموظفي التدقيق في الدوائر الضريبية الفلسطينية، بعنوان: عمل المراقبين من أهم الأعمال، القسم المهني، ضريبة القيمة المضافة، غير منشورة، 26-29/8/2008.

المطلب الأول: بناء الملف النموذجي للفحص الضريبي

إن أي عملية تدقيق بحاجة إلى وضع خطة كاملة وواضحة المعالم، كما يجب أن تكون هذه الخطة مرنة قابلة للتعديل وفق مقتضيات حاجات العمل ومتطلبات عملية التدقيق بحد ذاتها. والتخطيط لعملية التدقيق هو "وضع استراتيجيات عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة".¹

ويمكن تقسيم ملف التدقيق النموذجي الذي يتم إعداده في دوائر ضريبة القيمة المضافة ونخص بالذكر قسم التدقيق إلى أكثر من ثلاثة عشر قسماً، مع العلم أن هذا الملف يتم إعداده بكافة الدوائر بشكل موحد والجدول التالي يوضح هذا الملف:²

¹ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. التدقيق. ص 73.

² مقابلة شخصية مع مدير دائرة ضريبة القيمة المضافة، محافظة طوباس لسنة 2013.

جدول (3): أقسام ملف التدقيق النموذجي الذي يتم إعداده في دوائر ضريبة القيمة المضافة¹

الرقم	البيات	عدد الصفحات	ملاحظات
1	دعوة الحضور	3	صورة
2	كشف كمبيوتر عن برنامج شاعم ²	4	نسخة أصلية
3	محضر جلسة	2	أصلية
4	الزيارة الميدانية	1	أصلية
5	نسخة دفاتر سوداء الخاصة بالملف + قائمة جرد	20	صور دفاتر المكلف
6	صورة عن فواتير مقاصة + كشف بيسان/ تواصل	7	صور المقاصة
7	بيانات جمركية + كشف تواصل	3	صور غير مصرح عنها
8	نسخة من الإرساليات	11	صور إرساليات غير صادر بموجبها فواتير
9	دراسة للملف من الفاحص	5	أصلية
10	محضر بوجود مدقق المكلف أو مفوضه	2	أصلية
11	إعلام وتقدير	1	نسخة
12	اعتراض	1	نسخة
13	المحكمة	1	نسخة/أصل

المصدر: إعداد الباحث

الجدول السابق يمثل ملف التدقيق النموذجي الذي يعده فاحص الحسابات في قسم التدقيق لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة، وفيما يلي توضيح لكل بند من بنوده بشيء من التفصيل، ولكي نتعرف على مكونات هذا الملف:

¹ مقابلة شخصية مع مدير دائرة الجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة، محافظة طوباس لسنة 2013.

² برنامج شاعم: هو برنامج إسرائيلي صممه شركة إسرائيلية، وفرضته سلطة الضرائب الاسرائيلية على منطقة الضفة الغربية وهو مستخدم لغايات ضريبة القيمة المضافة باللغة العبرية، وما زال مستخدم حتى اليوم

الفرع الأول: دعوة الحضور ومخرجات الكمبيوتر

يمكن القول إن دعوة الحضور: هي عبارة عن نموذج معتمد في الدائرة مكون من أصل ونسختين، يرسل الأصل إلى المكلف ونسخة توضع في الملف "ملف التدقيق"، ونسخة تبقى في الدفتر، أما بخصوص الأصل فيرسل للمكلف بعد توقيع مدير الدائرة عليه، ويسلم للمكلف إما باليد أو لمفوض المكلف أو يرسل بالبريد مع إعلام الوصول عند الضرورة، وتحتوي هذه الدعوة على اسم المكلف التجاري ورقم الملف وعنوان المكلف، والتاريخ وساعة الحضور ورقم الغرفة أو مكان المراجعة، وتصبح هذه الورقة أول مستند يوضع في ملف التدقيق تحت العمل أو الفحص، ويمكن أن يرسل دعوة ثانية وأخرى الثالثة كما هو موضح في الجدول السابق.¹

أما بخصوص مخرجات الكمبيوتر فهي تعكس تصريحات المكلف موضوع التدقيق خلال فترة زمنية معينة حيث يستطيع الفاحص العودة إلى الخلف وأخذ تصريحات المكلف حتى سبع سنوات سابقة، وتشمل هذه المعطيات حجم الصفقات والمدخلات السنوية وكذلك هامش القيمة المضافة المصرح عنه، ومعلومات أخرى عن وضع الملف.

لا بد من الإشارة بأن البرنامج المستخدم لدى دوائر الضريبة فيما يخص تصريحات المكلفين هو برنامج إسرائيلي وباللغة العبرية يسمى برنامج (شاعم)، إذ يجب على الموظف الإلمام به بشكل جيد حتى يتسنى له القيام بعملية التدقيق بشكلها النموذجي وفق الخطة.

الفرع الثاني: محضر الجلسة/المقابلة الشخصية والزيارة الميدانية لموقع العمل

وهو عبارة عن حوار ينشأ بين المكلف والفاحص عن طريق طرح مجموعة أسئلة موجهة إلى المكلف ذات علاقة مباشرة وغير مباشرة عن ملف التدقيق، وتشمل أسئلة مفتوحة تهدف لأخذ معرفة عامة عن أوضاع المكلف، وأسئلة مغلقة تكون إجابتها بنعم أو لا للحصول على إجابة محددة، وهناك أسئلة موجهة تقود الشخص الذي يجري معه المقابلة لإعطاء إجابة محددة.

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين 2013.

وبعد جمع المعلومات من خلال المقابلة يتم تحديد نقاط الضعف الموجودة في نشاط المكلف من خلال أسئلة المكلف عن نشاطه أي طبيعة عمله، وهل هناك نشاطات أخرى، ومع من يتعامل لمن يبيع أو يقدم الخدمة وكذلك طبيعة المتعاملين معه، هل هو تاجر جملة أو مفرق؟ هل يبيع للمواطن مباشرة أم لمؤسسات كبيرة أو حكومية؟ وغير ذلك، بعد ذلك يوقع المكلف والفاحص على محضر الجلسة التي تكون عادة في مكتب الفاحص لدى الدائرة ويوضع المحضر في ملف التدقيق لدى الفاحص.¹

تمثل الزيارة الميدانية لموقع عمل المكلف ركنا أساسيا لعملية الفحص، وذلك لما لها من أثر إيجابي للوقوف على وضع المكلف بشكل يمكن الفاحص من معرفة طبيعة عمله وحجمه ومقدار البضاعة الموجودة لديه، ومدى تطابقها مع قائمة الجرد المقدمة وكذلك عدد العاملين لدى المكلف وطبيعة نظام مسك الفاتر لديه ومدى تطابقها مع القانون، وهل يتم التسجيل وفق الأصول المحاسبية، لذلك يقوم الفاحص بفحص ما يلي:²

أ- جولة تفتيشية بالموقع والمقابلة المتعمقة.

ب- الدفاتر والسجلات والحسابات السنوية.

ت- التقارير الدورية/ضريبة القيمة المضافة.

وهناك طرق لتحديد مجالات الخطر المحتملة وتشمل:

أ- استجواب التاجر عن تجارته والنشاطات التجارية وتفتيش الموقع وسجلات المكتب.

ب- مصادر أخرى / ديون أخرى على سبيل المثال متابعة المعلومات المستلمة.

ت- تقدير فيما إذا كان أسلوب ونمط حياة التاجر يتلاءم ونشاطه التجاري.

ث- أمور أخرى تسترعي انتباه الفاحص حسب فطنته و خبرته.

¹ مقابلة شخصية مدقق لدى دائرة كبار المكلفين رام الله، 2013

² المرجع السابق.

الفرع الثالث: صور عن دفاتر وسجلات المكلف

لقد فرض نظام بشأن إدارة دفاتر حسابات لسنة 1985 على المكلف بإدارة حسابات، وحدد طبيعة هذه الدفاتر والسجلات وذلك في المادة رقم (1) منه، لذا على الفاحص الضريبي أن يقوم بالاطلاع على دفاتر وسجلات المكلف، والحصول على صور لجزء أو بعض الصفحات الضرورية حسب مقتضيات عملية الفحص، وفق تقديرات الفاحص لكي يساعده ذلك للوصول إلى مواطن الضعف في عمليات التسجيل من أجل عمليات التلاعب في الحسابات ولغايات التهرب والتهريب الضريبي،¹ كما يحاول الفاحص دراسة كافة الوثائق والمستندات والمراسلات ونسخ العطاءات الخاصة بنشاط المكلف وذلك من أجل الحصول على نسخ من هذه الوثائق، من أجل الوصول إلى نتائج مرضية لعملية التدقيق.

الفرع الرابع: فواتير المقاصة² والبيانات الجمركية

لقد ظهرت هذه الفاتورة بعد إقرار اتفاقية باريس الاقتصادية الموقعة بين إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، ونصت عليها هذه الاتفاقية من أجل إجراء عمليات التقاص بين الطرفين وفقا للبند (36) فقرة (هـ).³

كما وتعد فاتورة المقاصة فاتورة ضريبية وفقا للمادة (10) من نظام مسك الدفاتر لسنة 1985 الصادر بموجب قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963م.⁴

وبعد اعتماد برنامج بيسان الخاص بفواتير المقاصة الواردة والصادرة أصبح الأمر أكثر سهولة من أجل عمليات المراقبة والتدقيق، حيث يعد كشف بيسان الخاص بالمكلف موضوع الفحص مصدرا من مصادر المعلومات الهامة بالنسبة للفاحص للوقوف على حجم نشاط المكلف

¹ انظر النظام بشأن إدارة دفاتر الحسابات لسنة 1985، ص318.

² يقصد بفواتير المقاصة بأنها تلك الفواتير التي تم الاتفاق عليها ضمن مواصفات معينة بين الجانب الفلسطيني والجانب الاسرائيلي بموجب اتفاقية باريس الاقتصادية.

³ انظر اتفاقية /بروتوكول باريس الاقتصادية المادة 36 فقرة (هـ).

⁴ انظر النظام بشأن إدارة دفاتر الحسابات لسنة 1985، ص327.

الذي يتعامل بمبيعات ومشتريات المقاصة، حيث يتم طباعة كشف بهذه الفواتير للمكلف موضوع الفحص عن فترة التدقيق لمعرفة حجم المشتريات من إسرائيل وكذلك المبيعات، وهذا الكشف يظهر الفواتير المسلمة فقط من المكلف للدائرة، وبالتالي الفواتير غير المسلمة للدائرة من المكلف لا تظهر بهذا الكشف والتي تعتبر مشتريات مهربة، ومنها مبيعات مهربة غير مصرح عنها والتي قد لا تكتشف من خلال عمليات الفحص إذا كان الفحص غير دقيق، فالبائع الإسرائيلي يسلم نسخته لدائرته حسب الأصول لكن الجانب الفلسطيني لا يستطيع المطالبة بضريبتها لعدم وجود نسخة المشتري الذي لم يسلمها أصلاً.

البيانات الجمركية تعكس حجم مشتريات المكلف من الخارج (البضائع المستوردة) هي تمثل واحد من المؤشرات المهمة للوصول إلى الوضع الصحيح لنشاط المكلف، وقد تم استحداث قسم الجمارك لدى الدوائر الضريبية يسمى (قسم التدقيق اللاحق من خلال برنامج تواصل)، ويعنى بإعادة تقييم البيانات الجمركية لغايات تحسين قيمة البيانات الجمركية كمحاولة للتصريح عن قيمتها الحقيقية، لكن سرعان ما تم دمج دائرة الجمارك بدائرة ضريبة القيمة المضافة مرة أخرى وذلك دون معرفة الأسباب رغم تحقيقها لإيرادات مرتفعة، ويعتمد الفاحص على البيانات الجمركية لمعرفة حجم نشاط المكلف إذ إن هناك بيانات قد تكون غير مسلمة، وبالتالي غير مصرح عنها، وهنا على الفاحص حصرها والاحتفاظ بصورة عنها بعد مطالبة المكلف بها، وهناك بيانات تم تسليمها لكن لم يتم التصريح عنها وهذه يجب على الفاحص الاحتفاظ بصورة عنها ضمن ملف التدقيق، وهناك بيانات تم تسليمها والتصريح عنها لكن بهامش قيمة مضافة أقل من المعقول، عدا عن ذلك كله فأغلب البيانات الجمركية تكون أقل من قيمتها الحقيقية وبكثير "أي تسعير الأصناف منخفض جداً وهذا يعد تهريباً ضريبياً يسترعي انتباه الفاحص بشكل واضح.¹

¹ مقابلة شخصية مع موظف لدى دائرة كبار المكلفين في دائرة ضريبة القيمة المضافة. رام الله.

الفرع الخامس: نسخ من الإرساليات¹ التي لم يصدر بموجبها فواتير

شهادة الإرسال: وهي مستند داخلي يحرر عن البضاعة الصادرة من محل البائع إلى المشتري أو نقل بضاعة لم يتم بيعها سواء في مركبة البائع أو مركبة أي شخص، حيث يفرض القانون أن يتم إصدار فاتورة في نفس الميعاد، وتشمل اسم المكلف ورقم الهوية أو رقم المشتغل واسم الزبون وعنوانه ووصف للبضاعة والكمية وتوقيع المكلف والتاريخ وغير ذلك.²

أثناء عملية فحص المبيعات قد يتم الوصول إلى إرساليات صادرة من المكلف لكن لم يتم إصدار فاتورة مبيعات بالمقابل، وهذا يعني أن هناك تهريباً للمبيعات بشكل واضح، وغير ذلك قد يكون هناك إرساليات وقد صدر بها فواتير لكن ليس بشكل كامل حيث يمكن أن يكون هناك تلاعب بالكمية والسعر، وهذا مؤشر على التلاعب، أما المشكلة الأعظم فهي عندما يكون بحوزة المكلف نسختين من الإرساليات والفواتير وهذا ما يسمى بالتزوير، ويعد ذلك جريمة؛ الأولى هي التزوير والثانية هي التهريب، وهنا تتفاقم المشكلة بشكل كبير وهذا مخالف للمادة رقم (122) من النظام بشأن رسوم على منتجات محلية لسنة 1985.³

الفرع السادس: دراسة ملف المكلف والإعلام والتقدير والمعارضة⁴ والاعتراض⁵

بعد قيام الفاحص بالزيارة الميدانية وجمع المعلومات والوثائق والمستندات الخاصة بالملف موضوع الفحص، يبدأ الفاحص بتجهيز الدراسة الخاصة بالملف حيث أصبح لديه كل ما يحتاج إليه من معلومات وبيانات ومعززات، ومن خلال الدراسة يصل الفاحص إلى مبلغ معين

¹ الإرسالية: هي مستند داخلي يحرر عن كل بضاعة صادرة من محل العمل بموجب المادة رقم (8) من النظام بشأن إدارة دفاتر الحسابات رقم (5745) لسنة 1985.

² انظر النظام بشأن إدارة دفاتر الحسابات لسنة 1985، ص 325.

³ المعارضة: هي من حقوق المكلف وقد نص عليها القانون رقم 16 لسنة 1963 ضمن المادة 93.

⁴ انظر النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 415.

⁵ الاعتراض: هي من حقوق المكلف وقد نص عليها النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985 ضمن المادة (94) فقرة (أ).

كنتيجة أولية لعملية الفحص، ويقوم بوضع هذه الدراسة بملف التدقيق ثم يرسل دعوة حضور للمكلف ذات العلاقة من أجل تبليغه بنتيجة الفحص التي قام بها.

بما أنه أصبح ظاهراً لدى الفاحص ما يخالف الفقرات (ب، ج، د، هـ) من المادة (87) والمواد (88، 89) من النظام عليه أن يرسل للمكلف طلب، وذلك لمناقشة ما وصل إليه الفاحص وإشعار المكلف بموجب تبليغ رسمي مع إعلام الوصول بموجب المادة (90) من النظام، فإذا تجاوب المكلف مع الفاحص وحضر لمناقشة نتيجة الفحص، فهذا يعد رداً إيجابياً، ومن الممكن أن يتفق الفاحص مع المكلف، وفي حالة عدم تجاوب المكلف يرسل إليه مطالبة (إعلام وتقدير) بالمبلغ مع حقه تقديم الاعتراض خلال الفترة القانونية وهي شهر. أما إذا عارض المكلف وتقدم بالمعارضة خلال ثلاثين يوماً وفق المادة (93) فقرة (أ) من النظام من تاريخ استلام التقدير تحدد جلسة أخرى للمناقشة، وإذا تم الاتفاق بعد ذلك يتم تعديل المبلغ ويدفع وفق الأصول حسب الفقرة (ب) من المادة (93) من النظام،¹ أما إذا لم يتم الاتفاق وفقاً لنفس الفقرة يحق للفاحص أن يتخذ قراراً بالمعارضة بتنفيذ التكليف أو أن يزيد قيمته أو يخفضه، أما في حالة شعور المكلف بأنه وقع عليه ظلم أو إحفاف، يحق له الاعتراض على قرار الفاحص خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام القرار وذلك وفق المادة (94) فقرة (أ) من النظام،² وذلك بعد دفع الرسوم المستحقة حسب المادة رقم (95) من النظام وهي ليست محل خلاف،³ وبعد تقديم الاعتراض ومناقشة بنوده ولم يتم التوصل إلى اتفاق يحول الملف إلى محكمة الجمارك.

المطلب الثاني: إجراءات الفحص الضريبي لقطاع التجارة

الفرع الأول: فحص ملفات تجارة وبيع المحروقات

عادة ما تقوم دائرة ضريبة القيمة المضافة بتوجيه دعوة حضور لأصحاب محطات المحروقات شأنها في ذلك شأن بقية القطاعات المهمة لما لها من أثر على حجم الجباية لدى

¹ انظر النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 457.

² انظر المواد 93 و 94 من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 457.

³ انظر المادة 95 من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 458.

دائرة ضريبة القيمة المضافة، ونظرا للحاجة الماسة لشركات بيع المحروقات للخدمات الضريبية أولا، ومن أجل تطبيق القانون ثانيا، يقوم أصحاب المحطات بالمتابعة، والحضور لدى الدائرة لغايات تسوية وفحص ملفاتهم بشكل منتظم إلى حد ما، فالموضوع نسبي "أي الالتزام يكون متفاوتا" وعند حضور ممثل الشركة أو المفوض عنها يبدأ النزاع حول فحص الملف.¹ وهنا أود أن أضيف بأن الهيئة العامة للبترول تقوم بتزويد دوائر الضريبة بكشوفات تحتوي كافة مسحوبات المحطات خلال العام بناءً على تنسيق بين وزارة المالية والهيئة العامة للبترول.

وقبل وصول مفوض شركة المحروقات، يكون الفاحص الضريبي قد بدأ بتحضير الملف الخاص بالمحطة سواء على صعيد كشف برنامج (شاعم)² أو مسحوبات المحطة من الهيئة العامة للبترول أو من محطات أخرى محلية، ومن خلال معطيات الحاسوب وكشوفات الهيئة العامة للبترول تبين أن الشركة موضع التدقيق لا تصرح بنسبة معقولة عن هامش القيمة المضافة بسبب ارتفاع نسبة المدخلات، ثم إن حجم المشتريات أقل من حجم مسحوباتها من الهيئة العامة للبترول، وقد كانت معطيات الحاسوب وكشوفات الهيئة العامة لسنة 2012م كما يلي:

جدول (4): معطيات الحاسوب وكشوفات الهيئة العامة لسنة 2012 م لفحص ملفات محطة محروقات

الكمية/لتر	العمولات لكل 1000 لتر	إجمالي العمولات	الصنف
2100000	300 شيقل	630000	السولار
960000	490 شيقل	470400	البنزين
		1100400 شيقل	المجموع

المصدر: إعداد الباحث

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

² برنامج شاعم: هو برنامج اسرائيلي صممه شركة اسرائيلية، وفرضته سلطة الضرائب الاسرائيلية على منطقة الضفة الغربية وهو مستخدم لغايات ضريبة القيمة المضافة باللغة العبرية، وما زال مستخدم حتى اليوم

جدول (5): المبيعات/صفقات والمشتريات المصرح عنها من المكلف

الصفة	الكمية / لتر	سعر الشراء	سعر البيع	إجمالي الشراء	إجمالي البيع
السولار	2100000	6.05	6.35	12705000	13335000
البنزين	960000	6.91	7.40	6633600	7104000
المجموع	---	---	---	19338600	20439000

المصدر: إعداد الباحث

توضيح للجدول السابق: إن الهيئة العامة للبترول تمنح محطة المحروقات ما قيمته 300 شيقل شامل للضريبة عن كل 1000 لتر لمادتي السولار و/أو الكاز وهذا يمثل 30 نقطة كفرق بين سعري البيع والشراء، وكذلك 490 شيقل شاملاً الضريبة عن كل 1000 لتر لمادة البنزين وهذا يمثل 30 نقطة كفرق بين سعري البيع والشراء.

يلاحظ حسب الجدول السابق أن مسحوبات السولار هي (2100000 لتر ÷ 1000 × 300 شيقل = 630000 شيقل) عمولات السولار، أما عمولات البنزين فهي (960000 لتر ÷ 1000 × 490 شيقل = 470400 شيقل).

لتصبح إجمالي العمولات (470400+630000) شيقل شامل للضريبة ÷ 115% × 15% = 143530 شيقل ما يجب دفعه قبل تنزيل ضريبة المصاريف المعترف بها ضريبياً. مع العلم أن مخرجات الحاسوب تقيد بأن المكلف دفع خلال العام مبلغ (62550) شيقل فقط أي أن هناك فرقاً بمبلغ (80980=62550-143530) شيقل، في حين أن الحد المسموح به هو فقط ما نسبته 15% من أصل المبلغ المطلوب للدفع (143530×15%=21530 شيقل) وهناك فارق بين ما هو مدفوع فعلاً وما يجب دفعه (122000=21530-143530 شيقل) مع العلم أن ما تم دفعه فعلاً هو 62550 شيقل ليصبح الفرق للدفع كنتيجة تدقيق هي 122200-59450=62550 شيقل.¹

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

بعد إحضار ملف المكلف (صاحب المحطة) وحضور الجلسة الأولى وفق متطلبات خطة الفحص المعدة من الفاحص تبين أن هناك مصاريف مبالغاً بها مدرجة ضمن التقارير الدورية (الكشف الدوري الشهري)، كما أن هناك مبيعات/صفقات بموجب خصم صادرة لبعض الزبائن وقد توصل الفاحص إلى هذه المعلومات من خلال فحص ملف المحطة، مع العلم أن الفاحص كان قد فحص مشتريات المكلف على برنامج بيسان وبرنامج تواصل للبيانات الجمركية فقط لغايات التوثيق في ملف التدقيق، وبعد النقاش مع مفوض المكلف وتدوين الملاحظات الضرورية قرر الفاحص عمل زيارة ميدانية لمقر المحطة من أجل جمع معلومات ذات علاقة تمكنه من دراسة الملف بشكل يوصله إلى نتائج معقولة للدراسة.

قام الفاحص بالإطلاع على مبيعات المحطة اليومية (سجل البيع والشراء والمصاريف) وكذلك على فواتير البيع والإرساليات وطلب واتفاقيات توريد المحروقات للغير، تبين للفاحص ما يلي:¹

- 1- أن حجم المبيعات الحقيقي المدرج بسجل البيع اليومي أكبر من المبيعات المصرح عنها وتبين أن هناك مبيعات غير مصرح عنها (سولار 125500 لتر وبنزين 27300 لتر).
- 2- أن هناك جزءاً من مبيعات الجملة لا يوجد بها اتفاقيات توريد وفق الأصول وهي (180000 لتر سولار و 37500 لتر بنزين) علماً بأن المحطة تمنح خصماً مقداره 150 شيقل لكل 1000 لتر سولار و 250 شيقل لكل 1000 لتر بنزين.
- 3- أن هناك مشتريات من محطات أخرى غير مصرح عنها ولم يتم إحضار فواتير شراء بها (مشتريات مخفية) وهي كما يلي: سولار 220000 لتر وبنزين 63500 لتر.
- 4- هناك إضافات رأسمالية على الموجودات الثابتة بمبلغ 85000 شيقل شامل للضريبة وهي عبارة عن ماكينة بيع محروقات.

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

كانت هذه الملاحظات المباشرة للفاحص أثناء الزيارة الميدانية لموقع نشاط المكلف، وقد ترتب على هذه الزيارة نتائج ذات أهمية منها ما هو متوقع ومنها ما هو غير متوقع تم اكتشافه ولم يكن ضمن خطة الفاحص؛ مثل عدم التصريح عن مبيعات ناتجة عن شراء من المحطات المحلية رغم منع البيع الداخلي لمحطات أخرى وذلك بقرار من الهيئة العامة للبترول.¹

نتائج الفحص قبل محضر المكلف

جدول (6): الكميات الفعلية المشتراة خلال العام

البيان	البنزين	السولار	العمولات لكل 1000 لتر
المصرح عنه	960000	2100000	300 شيقل
مشتريات غير مصرح عنها	27300	125500	490 شيقل
مشتريات من محطات أخرى	220000	63500	250 ش بنزين+150 ش للسولار
المجموع	1207300	2289000	

الجدول السابق يمثل المشتريات والمبيعات المصرح عنها من المكلف خلال العام أو السنة المالية موضوع التدقيق والتي تم تقديمها من خلال الكشف الدوري الشهري وظهر نتيجة هذا الكشف على الحاسوب لدى الدائرة حسب الأصول.

جدول (7): المبيعات/الصفقات والمشتريات المصرح عنها من المكلف بالشيقل

الصنف	الكمية/لتر	سعر الشراء	سعر البيع	إجمالي الشراء	إجمالي البيع
السولار	2100000	6.05	6.35	12705000	13335000
البنزين	960000	6.91	7.40	6633600	7104000
المجموع	---	---	الاجمالي	19338600	20439000
			الصافي	16816174	17773043
			الضريبة	2522426	2665956
			يتنزل ض	المصاريف	80980
				للدفع	62550

المصدر: إعداد الباحث

¹ مقابلة شخصية رئيس قسم التدقيق، المرجع السابق.

نلاحظ من خلال الجدول أن المبلغ المطلوب دفعه هو 143530 شيقل حسب تصريحات المكلف وذلك قبل الخصومات والمصاريف والبالغة ضريبتها 80980 شيقل ليصبح المبلغ المدفوع هو 62550 شيقل خلال العام.¹ الجدول التالي يمثل المبيعات/الصفقات والمشتريات الواجب التصريح عنها بعد الفحص بالكميات:

جدول (8): المبيعات/الصفقات والمشتريات الواجب التصريح عنها بعد الفحص بالكميات

البيان	البنزين	السولار	العمولات لكل 1000 لتر
المصرح عنه	960000	2100000	300 شيقل
مشتريات غير مصرح عنها	27300	125500	490 شيقل
مشتريات من محطات اخرى	220000	63500	250 ش بنزين +150 شيقل للسولار
المجموع	1207300	2289000	

المصدر: إعداد الباحث

الجدول التالي يمثل المبيعات /الصفقات والمشتريات الواجب التصريح عنها من المكلف بالشيقل:

جدول (9): المبيعات /الصفقات والمشتريات الواجب التصريح عنها من المكلف بالشيقل

الصف	الكمية/لتر	سعر الشراء	سعر البيع	إجمالي الشراء	إجمالي البيع
السولار	2225500	6.05	6.35	12705000	13335000
البنزين	987300	6.91	7.40	6633600	7104000
سولار	220000	6.20	6.35	1364000	1397000
البنزين	63500	7.15	7.40	454025	469900
المجموع	---	---	الإجمالي	21156625	22305900
			الصافي	18397065	19396435
			الضريبة	2759560	2909465
			للدفع		149905

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة.جنين.

من خلال تحليل الجدول السابق نلاحظ أن الضريبة المطلوبة للدفع قبل تخفيض المصاريف ورد الخصومات المرفوضة ضريبيا التي تحدثنا عنها في النقطة رقم (2) في البداية نلاحظ أن المبلغ ارتفع إلى 149905 شيقل ناتج عن عدم التصريح عن صفقات مخفية.¹

بخصوص المدخلات والمصاريف الأخرى التي تم تنزيلها من خلال الكشف الدوري فهي كما يلي:

1- فرق الخصومات 180000 لتر سولار بواقع 150 شيقل لكل 1000 لتر وتمثل $(180000 \div 1000 \times 150 \text{ ش}) = 27000$ شيقل يجب إضافتها إلى الصفقات.

2- فرق خصومات 37500 لتر بنزين بواقع 250 شيقل لكل 1000 لتر وتمثل $(37500 \div 1000 \times 250 \text{ ش}) = 9375$ شيقل يجب إضافتها إلى المبيعات.

3- يوجد مصاريف كهرباء بواقع 4000 شيقل شهريا $\times 12 = 48000$ شيقل.

4- مصاريف الهاتف والصيانة والتسويق والدعاية بواقع 9000 شيقل شهريا $\times 12 \text{ شهر} = 108000$ شيقل.

5- إضافات رأسمالية خلال العام 85000 شيقل.

6- خصومات محروقات بموجب عقود توريد وفواتير ضريبية حيث بلغ إجمالي الخصومات السنوية (83500) شيقل.

وللتوضيح نضع هذه المصاريف ضمن جدول كما يلي:

حيث يمثل هذا الجدول المصاريف التي تم اعتمادها ضمن الدراسة حسب الأصول التي يتم التعامل بها لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة.²

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

² مرجع سابق مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

جدول (10): المصاريف التي تم اعتمادها ضمن الدراسة حسب الأصول التي يتم التعامل بها لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة

المبلغ	البيان
48000	مصاريف الكهرباء
108000	مصاريف الهاتف والصيانة
83500	بدل خصومات محروقات جملة
(27000)	رد خصومات سولار
(9375)	رد خصومات بنزين
85000	مصاريف رأسمالية
288125	الإجمالي
250543	الصافي
37582	ضريبة المصاريف

يصبح الوضع النهائي لعملية التدقيق كما يلي:¹

جدول (11): الوضع النهائي لعملية التدقيق لملف محطة محروقات

المبلغ	البيان
19396435	صافي المبيعات
2909465	ضريبة المبيعات
(2759560)	تنزل ضريبة المشتريات
(37582)	تنزل ضريبة المصاريف
112323	الفرق للدفع
(62550)	المدفوع فعلا
49773 شيقل	الفرق للدفع

نلاحظ أن المبلغ الناتج عن عملية الفحص لهذا الملف هو 49773 شيقل، وهو مبلغ مستحق يجب دفعه نقدا. لكن وفق آلية تتعامل بها الدائرة حيث يدفع من المبلغ نقدا 25% والباقي يتم دفعه على أقساط متساوية بحد أقصى ستة شهور. لكن السؤال في حال رفض

¹ الجداول اعلاه من اعداد الباحث من خلال خبرة وعمل و متابعة الباحث لقسم التدقيق لدى ضريبة القيمة المضافة.

المكلف دفع هذا المبلغ (أي المكلف يرفض نتيجة الفحص)، هنا يحول الملف إلى محكمة الجمارك بعد تقديم الاعتراض خلال 30 يوماً من تاريخ إبلاغ المكلف بها، وتنتهي علاقة الدائرة بهذا الملف ويتابع من خلال محكمة الجمارك.¹

الفرع الثاني: تجارة وبيع الأدوية والعلاجات (الصيدليات)

نعلم بأن أسعار الأدوية والعلاجات سواء البيطرية أو الزراعية أو الأدوية والعلاجات البشرية مرتفعة وعالية الثمن، كذلك فإن صافي أرباح هذا القطاع يصل إلى (20%) طبعاً هذا صافي الربح فكيف بهامش ضريبة القيمة المضافة بدون شك هو أعلى من صافي الربح حيث يصل إلى حوالي (30%)، وهذا يعني عند شراء الأدوية من صيدلية معينة بمبلغ 10000 شيقل شاملة للضريبة، تباع هذه الصفقة على سبيل المثال بمبلغ 13000 شيقل ليصبح هامش القيمة المضافة هو 3000 شيقل وتصبح الصيدلية مطالبة بدفع ضريبة هذا المبلغ وهو (414) شيقل، لكن ما يحصل هو غير ذلك، لأن الصيدلية تمنح خصم نقدي على البيع ويصبح هامش الربح أقل مما هو معروف، والدليل على ذلك عندما نذهب إلى الصيدلية لشراء علاج معين نلاحظ أن سعره حسب التسعيرة الرسمية هو 120 شيقل في حين نحصل عليه بمبلغ 110 شيقل مثلاً، أي أن صاحب الصيدلية كان قد استغنى عن نسبة معينة من ربحه أصلاً لصالح المستهلك، وهذا الخصم غير موثق بدون شك وسوف يسبب له مشكلة في حال تم فحص ملف الصيدلية وطلب دفاتها للفحص والتدقيق.

وسوف أشرح هنا كيف تم فحص حسابات صيدلية (X) في إحدى محافظات الوطن، وكان تسلسل عمليات الفحص كما يلي:

بعد إبلاغ الدائرة بوجود صفقة أدوية بين مستودع الأدوية وهذه الصيدلية، قامت الدائرة الضريبية بتكليف الضابطة الجمركية بمتابعة هذه القضية، وأثناء عملية الضبط لوحظ عدم وجود تطابق بين البضاعة الموجودة والمستندات المرفقة، وهنا بداية القضية "ضبط بضاعة غير

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

مطابقة للمستندات المرفقة"، حيث تم احتجاز كامل البضاعة والسيارة والسائق أو المندوب. وتم إحالة أوراق ومستندات الشحنة وصورة هوية السائق ومحضر الضبط الذي تم إعداده من ضابط الدورية إلى دائرة ضريبة القيمة المضافة حسب الأصول، وهنا بدأ دور الفاحص الضريبي لمتابعة ملف الصيدلية.¹

لا أريد أن أتحدث عن إجراءات فك الحجز لدى الدائرة فقد يطول الحديث، أما عن إجراءات الفحص فكانت كما يلي:

قام الفاحص بتجهيز محضر إفادة من مالك الصيدلية، وقد تحدثنا سابقا عن تفاصيل مثل هذا المحضر، لكن ما يميز هذا المحضر هو تصريح المكلف بأنه يورد الأدوية لجهات رسمية، وبعد الزيارة الميدانية للصيدلية وإحضار الحاسوب لغايات الفحص، ومن ثم تم الاتصال مع الموردين (مستودعات الأدوية) للحصول على كافة مسحوبات المكلف من الأدوية عبر ثلاث سنوات ماضية، كما تم إحضار مشتريات الصيدلية الموجودة لدى المحاسب المفوض، وهنا نلاحظ أن الفاحص أصبح لديه غالبية عناصر عملية الفحص، وباقي المستندات سوف يحصل عليها من خلال الحاسوب لديه في الدائرة مثل مشتريات الأدوية بموجب فواتير المقاصة وتصريحات المكلف على برنامج شاعم وغير ذلك.²

الخطوة التالية هي تجميع وترتيب الوثائق والمستندات ذات العلاقة بعملية الفحص من أجل تجهيز وبناء ملف الفحص وصولا إلى مرحلة الدراسة وهي صلب عملية الفحص.

كان حجم المصفقات الصافية على (البسنا) خلال السنوات الثلاثة السابقة (4321500) شيقل في حين كانت المشتريات خلال نفس الفترة (3950750) شيقل أي بهامش ضريبة القيمة المضافة حوالي (8.5%)، أي أن المبلغ المدفوع خلال فترة الدراسة هو (55613) شيقل ويمثل نسبة المشتريات إلى المبيعات وهي نسبة منخفضة جدا لم تصل إلى نسبة الربح الصافي حتى.

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة سابقا. جنين.

² المرجع السابق.

كان انخفاض نسبة هامش القيمة المضافة إلى 8.50% المؤشر الأول لسبب الفحص بعد عملية الضبط الجمركي للبضاعة، أما عن المؤشر الثاني فقد تبين أن نسبة ما تم التصريح عنه كمبيعات متفرقة يومية للمواطنين لا يزيد عن 18% (777870) شيقل من حجم المبيعات المصرح عنها، وباقي المبيعات هي مبيعات لجهات حكومية وتشكل (3543630) شيقل مبيعات بموجب اتفاقيات توريد أدوية.

ومن خلال تدقيق الكشف الوارد من مستودعات الأدوية (الفحص المتصالب) تبين أن حجم المشتريات من هذه المستودعات يفوق المشتريات المصرح عنها وهي بمبلغ (4730625) شيقلا أي هناك فرق (3950750-4730625= 779875 شيقل) مشتريات غير مصرح عنها. وهناك أمر ذو أهمية تم الاعتماد عليه في عملية الفحص وهو إحضار جرد مخزون لبضاعة أول وآخر المدة، وقد كانت نتيجة الجرد بضاعة أول المدة (1495800) شيقل وبضاعة آخر المدة هي (1670620) شيقل، وقد توصل الفاحص إلى هذه النتائج من خلال دراسة ملف المكلف وفحص حساباته، ولكي يتم حصر بنود الدراسة سوف أوجزها بعدة نقاط:

1- تم اعتماد هامش قيمة مضافة بنسبة 20% بسبب أن غالبية المبيعات تباع بالجملة لجهات رسمية. كفرق بين البيع والشراء.

2- المشتريات غير المصرح عنها من واقع كشف المستودعات الموردة (779875) شيقل.

3- كافة المعطيات أعلاه هي غير شاملة لضريبة القيمة المضافة (أي بالصافي).

4- الجدول التالي يبين كيفية إنهاء الملف:

جدول (12): كيفية إنهاء ملف ضريبة لصيدلية

المبلغ	البيان
4321500	الصفقات المصرح عنها
1495800	بضاعة أول المدة حسب الجرد
3950750	المشتريات المصرح عنها
5446550	البضاعة المعدة للبيع
-1670620	تطرح بضاعة آخر المدة
-3775930	تكلفة البضاعة المباعة
545570	هامش القيمة المضافة
81836	الضريبة الواجب دفعها حسب الجرد

المصدر: إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ وجود فرق بين هامش ضريبة القيمة المضافة المدفوعة وهي (55613) شيقل والتي تعكس هامش قيمة مضافة (370753) شيقل، وبين هامش القيمة المضافة بالجدول وهو (545570) شيقل، إذ هناك فرق ضريبي مقداره $(55613 - 81836) = 26223$ شيقل، وهذا الفرق ناتج عن عدم التصريح عن مشتريات، أي أن هناك مشتريات مهربة لم تسجل في الدفاتر.

وبالعودة إلى الدراسة الخاصة بالمكلف نجد أن هناك فرقاً في أكثر من بند وهي كما يلي:

المبلغ	البيان
174817	فرق مشتريات مهربة ظهرت من خلال الجرد
779875	مشتريات غير مصرح عنها من واقع كشوفات الموردين
493547	فرق هامش قيمة مضافة على المشتريات المصرح عنها
1448239	إجمالي الفروقات بالصافي
217236	الضريبة المستحقة 15%

المصدر: إعداد الباحث

أولاً من الناحية القانونية

ما يجب دفعه نتيجة هذا الفحص هو (217236) شيقل تسجل على كود 20 تدقيق وتدفع على قسيمة دفع تحمل كود 51 تسجيل دين على المكلف حتى تاريخ الفحص.

يوجد في القانون أو النظام الساري ضمن الباب الرابع عشر (الجباية وغرامات وفوائد) ووفقاً للمادة رقم (103) فقرة (أ) في حال تبين للمسؤول أن المكلف لا يدير حسابات وسجلات حسب الأصول أو أدار حسابات بأخطاء جوهريّة، يحق للمسؤول فرض غرامة بنسبة 1% من كافة الصفقات نتيجة التدقيق حسب ما يقتضيه الأمر بشرط أن لا تقل الغرامة عن 111 شيقل لكل شهر، مع حق المكلف الاعتراض خلال 30 يوماً.¹

الأصل وفقاً للمادة رقم (48) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية أنه على المكلف إصدار فاتورة صفقة للمشتري عن كل صفقة أو جزء من صفقة، إلى آخر المادة وهنا لم يتم إصدار فواتير مبيعات بكافة المشتريات المهربة.²

وكذلك مخالفة واضحة للمادة رقم (87) فقرة (أ) من النظام أي في حال قام المكلف بعدم تسجيل، أي قبضة كثرن للبضاعة المباعة كان يجب تسجيلها تعد دفاتره غير مقبولة قانوناً. وهناك مخالفة واضحة أيضاً للفقرة (ج) من نفس المادة التي تنص على أنه في حال قام المكلف بعدم التسجيل لمرتين متتاليتين في الدفاتر تصبح دفاتره غير مقبولة بعد إنذاره في المرة الأولى من الدائرة.³

وهناك مخالفة ثالثة للمادة رقم (122) فقرة (أ) بند (13) من النظام يعاقب بالحبس لمدة عام أو غرامة 400000 شيقل أو أربعة اضعاف قيمة الفائدة التي تحققت أو كان ينوي تحقيقها أو بالعقوبتين معاً.⁴

¹ انظر المادة 103 من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 461.

² المرجع السابق، ص 441.

³ انظر المادة 87 من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 455.

⁴ انظر المادة 122 من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 471.

ثانياً: من الناحية الإجرائية

ما يحصل فعلاً وحسب إجراءات دائرة ضريبة القيمة المضافة يمكن توضيحه كما يلي:

بالعودة للجدول السابق سوف يتم أخذ هامش قيمة مضافة من فرق المشتريات المهربة التي ظهرت من خلال الجرد حيث كانت (174817) شيقل بالصافي $\times 20\%$ هامش $\times 15\%$ نسبة الضريبة = (5244.51) شيقل، أما بخصوص المشتريات غير المصرح عنها التي ظهرت من خلال كشوفات الموردين وهي (779875) شيقل أيضاً يتم دفع ضريبة الهامش للقيمة المضافة $(23396.25 = 15\% \times 20\% \times 779875)$ شيقل، أما الجزء الثالث وهو فرق هامش القيمة المضافة فيدفع بالكامل (74032.05) شيقل ليصبح المبلغ الواجب دفعة نتيجة التدقيق وفقاً للإجراءات المتبعة كما يلي: $(102673 = 74032.05 + 23396.25 + 5244.51)$ شيقل. نلاحظ هنا الفرق بين نتيجة الفحص حسب القانون وهو 217236 شيقل قبل الغرامات الإدارية وبين الفحص حسب الإجراءات $(114563 = 102673 - 217236)$ شيقل هو فرق تم تخفيضه من نتيجة تدقيق وفحص ملف المكلف، ولو أردنا احتساب غرامات إدارية فقط على الصفقات كاملة بنسبة 1% عن المبيعات المصرح عنها من المكلف $(4321500 \times 1\% = 43215)$ شيقل كغرامة إدارية يجب دفعها حسب المادة (103) فقرة (أ) من النظام.¹

المطلب الثالث: إجراءات الفحص الضريبي لقطاع الخدمات

الفرع الأول: مشاغل الخياطة

إن مشاغل الخياطة جزء لا يتجزأ من قطاع الخدمات العاملة في السوق الفلسطيني، ويقوم هذا القطاع بتشغيل أيدي عاملة من النساء خاصة، والغالبية العظمى من إنتاج هذه المشاغل يعاد إلى داخل الخط الأخضر، حيث تقوم هذه المشاغل بتجميع الملابس للشركة الإسرائيلية وتعيدها لها بعد التجميع، أي أن مهمة هذه المشاغل مقتصرة على خياطة الملابس (تجميع قصات)، وبعض المشاغل تقوم بإنتاج الملابس الجاهزة لحساب شركات داخل الخط

¹ انظر المادة 103 من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 461.

الأخضر والسوق المحلي. وعند تجهيز هذه الملابس والمنتجات يتم إصدار فاتورة مقاصة فلسطينية للشركة الإسرائيلية حسب اتفاقية باريس الاقتصادية¹

إن غالبية القطاعات في السوق الفلسطيني لا تدير حسابات ولا سجلات وفقا للقانون سواء نظام ضريبة القيمة المضافة أو قانون الشركات أو قانون ضريبة الدخل، مما اضطر الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة إلى اللجوء لعمليات وضع هامش قيمة مضافة لكل قطاع حسب طبيعته إنتاجي أو خدماتي أو تجاري أو زراعي، وبخصوص قطاع المشاغل يعد جزءا من قطاع الخدمات التي وضعت له ضريبة القيمة المضافة هامش ربح مرتفع يصل من 85 إلى 90 % أي يجب على صاحب المشغل دفع 85-90% من ضريبة المبيعات أو الإيرادات، فإذا كان المشغل يمتلك سيارة عمل ضمن ملف المهنة يحق له تنزيل كافة مصاريف السيارة من المبيعات ليصل هامشه إلى 85%، أما إذا لم يكن هناك سيارة ضمن ملف المهنة فسوف يدفع صاحب المشغل 90% من ضريبة القيمة المضافة المصرح عنها، مع استثناء ضريبة المدخلات الثابتة (الإضافات الرأسمالية) فهي لا تدخل ضمن هذه النسبة مع أنها تعمل على تخفيض هامش القيمة المضافة على برنامج شاعم عند الفحص السريع أو البديهي الذي سبق وأن تحدثت عنه في هذه الدراسة.²

كيفية فحص ملفات المشاغل

إن مشغل الخياطة بحاجة إلى فواتير مقاصة، حيث يتم الحصول عليها بشكل دوري من الدائرة الضريبية من خلال مجموعة من إجراءات سوف أوجزها كما يلي:

يتقدم ممثل المكلف بتعبئة طلب للحصول على فواتير مقاصة لشركة مشغل خياطة إلى قسم المقاصة يصادق عليه رئيس القسم ثم يحول إلى قسم التدقيق ثم إلى مدير الدائرة ثم يعود إلى قسم المقاصة مرة أخرى من أجل الاستلام حسب حاجة المكلف ووضعه الضريبي، وهذا الجزء بحاجة إلى الكثير من الحديث حوله لذا لن أتطرق إليه. عند وصول طلب الفواتير إلى

¹ مقابلة شخصية مع موظف في قسم التدقيق لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة محافظة نابلس 2013/11/25

² المرجع السابق.

قسم التدقيق يقوم رئيس القسم بإجراء فحص سريع وبديهي للملف على شاشة شاعم، ومن خلال هذا الفحص السريع تبين لرئيس القسم وجود مدخلات ثابتة مرتفعة جداً، وكذلك نسبة المدخلات المتداولة، فقرر طلب كشف بكافة مدخلات المكلف الثابتة، والمتداولة من خلال ممثل المكلف لسنة 2012 فقط، مع منح المكلف عدداً قليلاً من فواتير المقاصة تكفيه لمدة ثلاثة أيام، وفي اليوم التالي أحضر ممثل المكلف كشف الفواتير المطلوب.¹

وهنا بدأ دور الفاحص من خلال مراجعة الفواتير فقط، وحسب الكشف لم يصل إلى نتيجة من أجل إبداء رأيه ضمن تقرير الفحص، فقرر الفاحص إجراء زيارة ميدانية فورية من خلال قسم المتابعة والتفتيش في الدائرة وبعد الحصول على موافقة خطية من مدير الدائرة.

من خلال هذه الزيارة تبين ما يلي: أن فواتير الموجودات الثابتة المصرح عنها ضمن الكشف الدوري للشركة هي حسب الأصول، لكنها غير موجودة على أرض الواقع (شرط الوجود والملكية لم يتحقق)، وتبين أن فواتير السولار التي تم التصريح عنها ضمن الدورات الضريبية مرتفعة عن الحد المسموح به، وبناء على تصريحات العاملات في المشغل وأثناء الزيارة الميدانية، تبين أن أكثر من نصف العاملات لا يتم إحضارهن إلى المشغل من خلال سيارة المشغل، وإنما يأتين عن طريق المواصلات، وكان حجم فواتير السولار المدرجة ضمن الدورات الضريبية هو 138500 شيكل خلال العام 2012 فقط.

أضف إلى ذلك أقوال المكلف عن سبب إدراج هذه الفواتير ضمن الحسابات رغم عدم الوجود الفعلي لهذه الموجودات الثابتة، حيث أفاد المكلف أن الهدف من إحضارها تخفيض الضريبة المطلوبة للدفع وقد كانت نتيجة الزيارة كما يلي:

¹ مقابلة شخصية موظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، نابلس.

جدول (13): الموجودات الثابتة المدرجة في الحسابات مع عدم امتلاك مشغل الخياطة لها فعليا

البيان	العدد	المبلغ/الإجمالي
غسالات	3	6600
تلفزيون شاشة عرض	2	6800
مكيفات	5	12000
مكتب مدير + كرسي مكتب	1	6000
خزائن حديدية	3	1500
كمبريسر هواء 3 فاز	1	15000
المجموع		47900
الضريبة		6248

المصدر: إعداد الباحث

يمثل الجدول السابق الموجودات الثابتة المدرجة في الحسابات مع عدم امتلاك الشركة لها أصلاً، ومن خلال المحضر مع المكلف مباشرة تبين أن هذه الموجودات تم شراؤها خلال العام لكافة الشركاء للاستخدام المنزلي وليس للعمل وهذا يعد جرماً ضريبياً، كان هذا الدافع المباشر للفاحص لطلب حسابات الشركة عن السنوات 2010+2011+2012.¹

بدأ الفاحص بعمليات الفحص للمستندات الخاصة بالدورات الضريبة عن كامل الفترة، وخرج الفاحص بتوصية برد كامل مدخلات المكلف الثابتة والمتداولة بشكل كامل للثلاث سنوات على التوالي وتقدر قيمتها الإجمالية (47900) شيقل مشتريات وموجودات ثابتة، و (488765) شيقل مدخلات متداولة تشمل (السولار ولوازم الخياطة والكهرباء وغيرها) وكانت نتيجة الفحص (6248) شيقل ضريبة مدخلات ثابتة + 63752 شيقل ضريبة مدخلات متداولة + غرامة إدارية بمبلغ 5000 شيقل) ليصبح إجمالي المبلغ المطلوب للدفع هو (75000=5000+63752+6248) شيقل. ورفع ملف الفحص إلى مدير الدائرة للمصادقة.

¹ مقابلة شخصية موظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، نابلس.

حسب النظام من المفروض أن يتم تسجيل دين بكافة هذه المبالغ على كود 10 رفضاً لمدخلات خصمت أكثر من المستحق ودفع المبلغ نقدي، لكن ما حصل أن مفوض المكلف اعترض على هذه النتيجة من منطلق المادة رقم (93) من النظام الساري الذي يتحدث عن حق المكلف بالاعتراض على التقدير خلال ثلاثين يوماً من القرار، وبناءً عليه قام مدير الدائرة بإعادة ملف المكلف لقسم التدقيق من أجل المتابعة حسب الأصول. وعند مراجعة مفوض المكلف تم الاتفاق على ما يلي:¹

- 1- رد كامل فواتير الموجودات الثابتة وضريبتها 6248 شيقل.
- 2- رد 60% من فواتير المحروقات التي تبلغ 158000 شيقل شامل الضريبة (60×158000 = 94800) شيقل وضريبتها 12365 شيقل.
- 3- رد جزء من مصاريف الكهرباء واحتساب 50 % منها فقط (48000 × 50 % = 24000) شيقل وضريبتها (24000 ÷ 115 % × 15 % = 3130) شيقل.
- 4- رد 30 % من مصاريف لوازم الخياطة وضريبتها 4650 شيقل. ليصبح مجموع ما تم رده من ضريبة المخلات بأنواعها كما يلي:
(26393 = 4650+3130+12365+6248) شيقل مبلغ الضريبة الواجب رده من المدخلات المصرح عنها، من هنا يصبح المبلغ الواجب دفعه من المكلف والمتفق عليه هو (26393 = 43607-70000) شيقل ضريبة مدخلات مرفوضة يضاف لها الغرامة الادارية 5000 شيقل وبالتالي المطلوب للدفع هو (26393+5000 = 31393) شيقل، تمت موافقة مدير الدائرة على هذا المبلغ وتم توقيع مفوض المكلف على هذا الاتفاق مع تعهد المكلف بالالتزام بإدارة حسابات حسب القانون.

¹مقابلة شخصية موظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، نابلس.

وبهذه الحالة انتهت عملية الفحص من الناحية العملية ويبقى إجراءات التنفيذ الفني لهذا الفحص، وتشمل تسجيل الدين وتعبئة النماذج الخاصة بها،¹ وهذا سوف أتحدث عنه في المبحث الثاني من هذا الفصل.

الفرع الثاني: قطاع الأطباء والمهندسين والمحامين (المهن الحرة)

لقد اخترت هذه المهن من قطاع المهن الحرة دون غيرها بسبب عددها الكبير جدا من حيث عدد المكاتب والممارسين للمهنة هذا من جهة، أما السبب الثاني فهو انخفاض عدد الملتزمين ضريبيا من هذه المهن فهي قليلة بالنسبة لعددتها، على الرغم من وجود جهاز الضابطة الجمركية الذي يعد جزءا من الإدارة العامة لدائرة الجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة، إلا أنه لا يتحرك من أجل الزيارات الميدانية إلا في حالة الضبط الجمركي أو بطلب من دائرة الضريبة أي بتكليف رسمي.

استنادا للنظام بشأن إدارة دفاتر الحسابات رقم 5745 لسنة 1985 وخاصة الباب الأول (مواد عامة) المادة (2) فقرة (ا) منه " يلزم كل مكلف عدا المشتغل الصغير ملزم بإدارة نظام محاسبي،² وكذلك المادة رقم (2) من الذيل (هـ) من النظام (إدارة دفاتر حسابات بواسطة أصحاب المهن الحرة) و الذيل (و) (إدارة دفاتر حسابات بواسطة الأطباء)،³ و الذيل الحادي عشر من النظام (إدارة دفاتر حسابات بواسطة مقدمي خدمات آخرين)،⁴ كل هذه المواد تتحدث عن وجوب إدارة دفاتر حسابات للمهن الحرة، وبما أن كافة الفروع الاقتصادية للمهن الحرة تعد مشغلا مرخصا وفقا للمادة رقم (1) من النظام والمواد (66+67) من النظام،⁵

إلا أن ما يحصل بخصوص هذه القطاعات وبسبب عدم إدارة دفاتر حسابات حسب مواد القانون، سوف يجعل الدائرة تلجأ إلى أسلوب الدراسات من منطلق الخبرة والدراية للفاحص

¹ مقابلة شخصية موظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، نابلس.

² انظر المادة (2) النظام بشأن إدارة دفاتر الحسابات لسنة 1985، ص 321.

³ انظر الذيل (و) من النظام بشأن إدارة دفاتر الحسابات لسنة 1985، ص 377.

⁴ انظر الذيل الحادي عشر من النظام بشأن إدارة دفاتر الحسابات لسنة 1985، ص 388.

⁵ انظر المادة 67+66+1 من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 415 و 446.

الضريبي وذلك من خلال تقدير دخل شهري لكل حالة بشكل منفصل عن غيرها، وذلك بالاعتماد على مجموعة من المعايير والمحددات، وسوف أتحديث عن كيفية فحص وتسوية هذه المهن بشكل موجز وهي كما يلي:

أولاً: الأطباء

يعد قطاع الأطباء من أكثر قطاعات المهن الحرة انتشاراً وأكثرها إيراداً، ويتحقق فيها أعلى هامش قيمة مضافة لصغر حجم مدخلاتها مقارنة مع إيراداتها، وبالتالي يجب أن تحقق جباية عالية للدائرة الضريبية في حال تم تسجيل كافة الأطباء لدى الدائرة وفق القانون /النظام.

كيفية فحص وتسوية ملف الأطباء لدى قسم التدقيق

يقوم الفاحص بإرسال دعوة الحضور للطبيب المدرج على القائمة لديه بعد أن يتم حصر القائمة الخاصة بقطاع الأطباء بالتنسيق مع نقابة الأطباء أحياناً، أو من خلال معرفة الفاحص بالأطباء، وبالتعاون مع قسم المشتغلين في الدائرة، ترسل دعوة الحضور إلى الطبيب إما من خلال مفوضه أو تسلم باليد من خلال زيارة ميدانية سريعة، أو من خلال البريد المسجل مع إعلام الوصول، وفي حال استلام الطبيب لهذه الدعوة عليه مراجعة الدائرة، وفي حالة عدم المراجعة ترسل له دعوة أخرى، وإذا لم يحضر قد يتم الاتصال به هاتفياً أو زيارته ميدانياً في موقع العمل، أو يتم إرسال الضابطة الجمركية وتبليغه، وقد يتم حجز بطاقة الطبيب أو المكلف الشخصية لحين حضوره.¹

بعد حضور المكلف يتم أخذ محضر إفادة منه يحدد فيه اسمه ورقم المشتغل وعنوان العيادة وتخصصه وعدد المراجعين وساعات الدوام، وهل للطبيب أي نشاط في المستشفيات الخاصة أم لا؟ وغير ذلك.

بعد ذلك يبدأ الفاحص بدراسة ملفه من خلال تصريحات المكلف على برنامج شاعم المعتمد لمعرفة تصريحات المكلف من خلال التقارير الدورية التي يتقدم بها بشكل شهري، وقد

¹ مقابلة شخصية موظف تدقيق لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة محافظة طوباس.

يقوم الفاحص بزيارة ميدانية لعيادة الطبيب لمعرفة عدد المراجعين في اليوم ومقدار الكشفية وعدد أيام الدوام وذلك للتأكد من صحة محضر الإفادة الذي تقدم به الطبيب قيد الدراسة.

من خلال دراسة ملف طبيب ما على البرنامج لدى الدائرة يفيد بأن الطبيب يدفع مبلغ 150 شيقل شهريا أي يدفع سنويا (1800) شيقل، وهذا المبلغ منخفض جدا بالنسبة لهذا الطبيب فهو يعكس $(1800 \div 15\%) = 12000$ شيقل إيراد سنوي إجمالي قبل المصاريف وهذا يتنافى مع الواقع بشكل كبير.¹

وقد تبين للفاحص من خلال الزيارة الميدانية مايلي:

- 1- قيمة الكشفية للمراجع الواحد 70 شيقل، وعدد المراجعين في اليوم الواحد 10 مراجعين.
- 2- ساعات دوام الطبيب في العيادة ست ساعات، وموقع العيادة ضمن مجمع طبي وسط المدينة.
- 3- الطبيب متخصص في مجال القلب والباطني، والطبيب له دوام عند الطلاب في مستشفى خاص، وأجرة العيادة 13000 شيقل سنويا.

كانت هذه نتيجة الزيارة الميدانية للفاحص لموقع الطبيب قيد الفحص.

ولو أراد الفاحص محاسبة الطبيب وفق هذه المعطيات لكانت النتيجة كما يلي:

عدد المراجعين $\times$ الكشفية $\times 312$ يوم بالسنة $\times 80\%$.

وهنا تم احتساب 80% فقط من عدد المراجعين لأن هناك جزءا من المراجعين بدون كشفية حيث هناك عرف بين الأطباء أن المراجعة خلال أسبوعين بدون كشفية.

النتيجة $(10 \times 70 \times 312 \times 80\% = 174720)$ شيقل إجمالي إيرادات الطبيب السنوية.

¹ مقابلة شخصية موظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. نابلس سابقا.

يتم خصم ما نسبته من 15 إلى 20 % بدل مصاريف ضريبية $20\% \times 174720 =$
34944 شيقل ($34944 - 174720 = 139776$) شيقل $\div 115\% = 121544$ صافي $\times 15\% =$
18232 شيقل المبلغ الواجب دفعه من الطبيب سنويا دون احتساب إيراد الطبيب من دوامه في
المستشفى، المبلغ المدفوع خلال العام ($18232 - 1800 = 16432$) شيقل يجب أن يسجل دين
على هذا الطبيب، كانت هذه النتيجة الواجب اعتمادها من خلال دراسة ملف المكلف لكن ما
حصل ويحصل غير ذلك على الرغم من أن القانون قد فرض على الأطباء إدارة حسابات.¹

تم الاتفاق على إيراد شهري صافٍ للطبيب كما يلي:

4500 شيقل إيراد شهري صافي من العيادة $\times 12$ شهر $\times 15\% -$ المدفوع خلال العام.

($4500 \times 12 \times 15\% - 1800 = 6300$) شيقل هذا المبلغ الذي سجل به دين على ملف
المكلف وتم دفعه نقداً، نلاحظ هنا أن مقدار المبلغ الذي تم التنازل عنه من الدائرة رغم وجود
دراسة واقعية تعكس الوضع الحقيقي إلى حد كبير للمكلف المذكور.

(16432 شيقل $- 6300 = 10132$) شيقل مقدار المبلغ الذي لم يسجل به دين على
الملف على الرغم من أن الطبيب كان قد حصله من المريض المراجع على اعتبار أن الكشفية
تشمل ضريبة القيمة المضافة وقد دفعها المواطن للطبيب.²

ثانياً: قطاعي المهندسين والمحامين

يتم فحص وتسوية ملفات قطاعي المهندسين والمحامين بنفس طريقة الفحص للأطباء
على أساس دخل شهري معين يتم الاتفاق عليه بين الطرفين، ثم يسجل دين بالمبلغ المتفق عليه،
ومن الممكن أن يحصل هناك خلاف على مبلغ أو نتيجة الفحص يتم الاعتراض عليه ثم يعاد
الاتفاق ما بعد الاعتراض، لكن يختلف المحامون من حيث أنه قد يكون هناك دخل للمحامين من
تجارة وتخليص الأراضي والعقارات (بدل سمسرة) لكن على الأغلب لا يتم محاسبة المحامين

¹ مقابلة شخصية موظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، نابلس.

² المرجع السابق.

على إيراداتهم من سمسة الأراضي لعدم وجود وثائق تثبت ذلك، أو لعدم متابعة الدائرة لمثل هذه الحالات،¹ على الرغم من أن القانون قد نص على مسك حسابات للسمسة أو من عمل عملهم في الذيل (ط) من نظام إدارة الحسابات.²

المطلب الرابع: إجراءات الفحص الضريبي لقطاع الإنتاج

الفرع الأول: الفحص الضريبي لملفات إنتاج الباطون الجاهز³

يعد قطاع إنتاج الباطون الجاهز من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني، فهو ركن من أركان الأبنية والإنشاءات والجسور والعبارات وأرصعة الشوارع وغيرها الكثير، وعند فحص ملفات الإنتاج يجب أن يكون هناك إعداد مسبق لعملية الفحص من حيث:

- 1- دراسة مكونات المنتج ومراحل الإنتاج.
 - 2- تحديد نسبة التساقط والنفاية للمواد.
 - 3- أين تذهب النفاية والتساقط.
 - 4- دراسة الطاقة الإنتاجية القصوى للمصنع.
 - 5- فحص وتدقيق كافة المستندات الخارجة (فواتير الشراء، شهادات الإرسال) والمستندات الداخلة (شهادات إرسال المبيعات وفواتير البيع).
- كل هذا التحوط في عملية الفحص بهدف الكشف عن عمليات التهرب والإخفاء في عملية الإنتاج، فهناك العديد من طرق الإخفاء منها:
- إما إخفاء ثنائي من جهة المبيعات أو المشتريات أو إخفاء جزء من المبيعات فقط.

¹ مقابلة شخصية مع مدير ضريبة القيمة المضافة، محافظة طوباس سابقاً.

² انظر الذيل (ط) من النظام بشأن إدارة دفاتر الحسابات لسنة 1985، ص 382.

³ مقابلة شخصية مع مدير ضريبة القيمة المضافة، محافظة طوباس سابقاً.

ويعتمد الفاحص الضريبي من أجل فحص ملفات الإنتاج على واحدة من الطرق التالية:

1- على أساس مشتريات المواد الأولية (المواد الخام).

2- على أساس المصاريف المباشرة للإنتاج.

3- على أساس المصاريف غير المباشرة.

وفي حالة اختيار مادة خام واحدة يجب أن تكون ذات قيمة عالية نسبياً، ويمكن تشخيصها في المنتج النهائي وكذلك من حيث مصادرها، ويبقى أن نقول أنه يجب التركيز عند فحص البضاعة الجاهزة من المنتج على جرد بضاعة أول وآخر المدة لما لها من أثر على الربح من ناحية وأثر على إخفاء المبيعات من ناحية أخرى،¹ وبخصوص مصانع الباطون يعتمد الفاحص على معادلة الإنتاج للكوب الواحد من الباطون الجاهز وهي كما يلي:²

جدول (14): معادلة الإنتاج للكوب الواحد من الباطون الجاهز

الصفة/كغم	B250	B300	B200
إسمنت	290	350	250
رمل/برغوث	720	650	700
العدسية/فولية	750	800	700
السسم	380	400	380
ماء+خومر	200	200	200

المصدر: إعداد الباحث

مثال: إن كل كوب واحد من الباطون الجاهز (B250) يحتاج إلى 290 كغم من مادة الإسمنت و(720) كغم من الرمل أو البرغوث المغربل، و(750) كغم من العدسية والفولية

¹ مقابلة شخصية مع مدير ضريبة القيمة المضافة، محافظة طوباس 2013.

² دائرة الجمارك وضريبة القيمة المضافة، قسم التدقيق، جنين، دراسات داخلية، 2012.

و(380) كغم من السمسمية و(200) لتر من الماء والمليين(الخومر)، وعند تحويل هذه الكميات إلى كلفة مادية يصبح الوضع كما يلي:¹

جدول (15): سعر الطن الواحد من المواد الخام بالشيقل

الوحدة	إسمنت	رمل	عدس/فول	سمسم	ماء+خومر
الطن/لتر	480	31	28	33	6

الجدول التالي يمثل سعر تكلفة الكوب الواحد بالشيقل شامل لضريبة القيمة المضافة.

جدول (16): سعر تكلفة الكوب الواحد بالشيقل شامل لضريبة القيمة المضافة

الصنف/كغم	B250	B300	B200
إسمنت	139.20	168	120
رمل/برغوث	22.32	20.15	21.70
العدسية/فولية	21.00	22.40	19.60
السمسم	12.54	13.20	12.54
ماء+خومر	1.20	1.20	1.20
المجموع	196.26	224.95	175.04

المصدر: إعداد الباحث

ملاحظة: لم يتم وضع أجور العاملين والمحروقات ضمن الكلفة لأن الطاقة القصوى للإنتاج يصعب تحديدها فهي متغيرة حسب الطلب، وتشكل مبيعات الباطون من الصنف(300 B) حوالي 95% من إجمالي المبيعات، والباطون (B250) ما يعادل 4%، والباطون (B200) ما نسبته 1% فقط حيث يستخدم لغايات النظافة فقط في الأبنية مثل الطابق الأرضي والساحات.

وتختلف كلفة الأيدي العاملة والمحروقات من مصنع إلى آخر حسب عدد السيارات الموجودة للنقل، فكل سيارة تعمل في اليوم الواحد ثماني ساعات تستطيع أن تنقل الباطون إلى موقع العمل بمتوسط أربع نقلات في اليوم (4×8كوب سعة السيارة)=48 كوبا طاقة السيارة اليومية (48كوب×280 يوم عمل في السنة = 13440) كوبا في العام، وهذه هي الطاقة

¹ دائرة الجمارك وضريبة القيمة المضافة، قسم التدقيق، جنين، دراسات داخلية، 2012.

الإنتاجية القصوى للسيارة الواحدة في العام، وعلى فرض أن مصنعا معينا لديه ثلاث سيارات تكون الطاقة القصوى هي $(40320 = 3 \times 13440)$ كوبا في العام إجمالي الطاقة القصوى للمصنع. وبدون شك هذه السيارات بحاجة إلى ثلاثة عاملين بالإضافة إلى سائق الرافعة بواقع راتب شهري $(3000 \text{ شيقل} \times 4 = 12000)$ شيقل أضف الى ذلك أن كل كوب بحاجة إلى محروقات وصيانة بمتوسط 30 شيقل شامل الضريبة، ويضاف إلى ذلك عمال المصنع عدد 3 بواقع 2000 شيقل للعامل.¹

بهذه الحالة تصبح كلفة إنتاج الكوب الواحد من الباطون (B300) 224.95 شيقل مواد $30+$ شيقل محروقات $= 254.95$ شيقل إجمالي كلفة الكوب (300B) بدون العاملين.

طلب ملف شركة $\times$ للباطون الجاهز للفحص، وذلك عندما تقدم مفوض الشركة بطلب للحصول على براءة ذمة للتنازل عن سيارة تابعة للمصنع، وبعد الاطلاع على ملف المكلف على برنامج شاعم لاحظ الفاحص أن هناك انخفاضا بدفعات المصنع الشهرية على الحاسوب مما جعل الفاحص يطلب الملف للفحص، وكالعادة قام الفاحص بتحرير دعوة حضور وتم تسليمها للمفوض على أن يحضر الملفات خلال أسبوع عن السنوات 2011 و 2012 خلال أسبوع من تاريخه، وقام الفاحص بطباعة مخرجات الملف من الحاسوب، وكذلك تم إحضار معطيات برنامج بيسان من مقاصة وبيانات جمركية بمعنى قام الفاحص الضريبي بتجهيز ملف المكلف لغايات البدء بعملية الفحص عند إحضار ملفات الشركة.²

وبعد إحضار ملف المكلف كان يحتوي على (فواتير المبيعات وشهادات الإرسال وفواتير المشتريات للمواد الخام ومصاريف الشركة خلال فترة الدراسة)، لقد قرر الفاحص القيام بزيارة ميدانية لموقع الشركة من أجل جمع المعلومات اللازمة للفحص مثل " التعرف على مكونات المصنع من موجودات ثابتة، وعدد السيارات العاملة، وعدد العاملين وطريقة العمل وحجم المواد الخام الموجودة في المصنع " وقام بتدوين ملاحظات عن كيفية التسجيل ونظام

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم المشتغلين في ضريبة القيمة المضافة، محافظة جنين.

² مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، جنين.

الإرساليات والفواتير، وطلب كشف بأسماء الموردين للمواد الخام وحجم المشتريات السنوية من خلال الدفاتر والسجلات إضافة إلى عقود التوريد للمقاولين وغيرهم ممن يسحبون كميات كبيرة خلال فترة الدراسة.¹

تبين من خلال دراسة الفاحص أن حجم المبيعات المصرح عنها خلال فترة الدراسة 2011 و 2012 كانت كما يلي:

أولاً: المبيعات المصرح عنها²

جدول (17): حجم المبيعات المصرح عنها خلال فترة الدراسة 2011 و 2012

الصنف/كوب	عدد الاكواب	سعر البيع	الاجمالي
باطون B300	85500	290	24795000
باطون B250	3600	270	972000
باطون B200	900	250	225000
المجموع	90000 كوب	288.80	25992000
الصافي			22601739
الضريبة			3390260

المصدر: اعداد الباحث

هذا الجدول يوضح حجم المبيعات خلال الفترة من 2011/1/1 وحتى 2012/12/31 ويفيد أن 95% من المبيعات للباطون (B300)، وما نسبته 4% من الباطون (B250) وما نسبته 1% فقط باطون (B200).

ثانياً: المشتريات المصرح عنها³

قرر الفاحص الاعتماد في عملية الفحص على أساس طريقة مشتريات المواد الخام، فكانت كما يلي:

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم المشتغلين في دائرة ضريبة القيمة المضافة.جنين.

² مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة.جنين.

³ المرجع السابق.

جدول (18): طريقة الفحص على أساس طريقة مشتريات المواد الخام

الصنف/كوب	طن	السعر	الاجمالي
رمل	60300	31	1869300
عدسية+فولاية	70200	28	1965600
سمسمية	35100	33	1158300
إسمنت	33000	480	15840000
خومر+ماء	18000	6	108000
محروقات			3150000
صيانة			245600
موجودات ثابتة	سيارة		250000
الإجمالي			24586800
			21379826
			3206974
		المدفوع	183286

المصدر: إعداد الباحث

نلاحظ أن ضريبة المبيعات المصرح بها هي 3390260 يطرح منها ضريبة المشتريات 3206974 = 183286 شيقل المدفوع خلال عامي 2011 و 2012 م فقط، وتشكل حوالي 4.5% هامش قيمة مضافة وهي نسبة منخفضة عن النسبة المتعارف عليها لهذا القطاع وهي (10%).

نلاحظ من خلال الجدول ما يلي:¹

- 1- أن بضاعة أول وآخر المدة من المواد الخام متساوية فلم تؤخذ بعين الاعتبار في الدراسة.
- 2- تبين أن لدى المصنع أربع سيارات تعمل بشكل دوري على أن لا يقل عدد السيارات العاملة عن ثلاث سيارات وتبقى الرابعة تحت الطلب في حال تعطلت سيارة عن العمل.

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة.جنين.

3- عدد الأكواب المباعة من الأصناف الثلاثة هو 90000 كوب خلال العام حسب المصرح عنه.

4- هناك سيارة تم إضافتها خلال العام 2012 وتقدر قيمتها حسب الفواتير الضريبية المرفقة 250000 شيقل شاملة للضريبة.

5- لم يكن هناك فروقات تذكر وذات أثر على الإنتاج سوى في مادة الإسمنت، وهي المادة الخام الأساسية في الإنتاج، والأكثر تأثيراً على الإنتاج، حيث أظهرت فواتير الشراء لمادة الإسمنت بعد التأكد من المورد لهذه المادة وهو المورد الوحيد في الضفة، أن الشركة قامت بشراء مادة الإسمنت خلال عامي 2011 و 2012 بمبلغ (15840000) شيقل مقابل (33000) طن بمتوسط سعر (480) شيقل للطن الواحد. في حين أن ما تم التصريح عنه من الأكواب المباعة هو (90000 كوب $\times$ 330 $\div$ 1000 = 29700) كوب أي هناك فرق في مادة الإسمنت (33000 - 29700 = 3300) طن إسمنت زيادة.

6- تم اعتماد أن لكل كوب واحد من مادة الإسمنت لجميع الأصناف بمتوسط (330) كغم للكوب الواحد.

7- تم رد مصروف المياه لعدم وجود فواتير ضريبية معززة له.

8- لوحظ أن المكلف قام باحتساب مصاريف محروقات بواقع 35 شيقل لكل كوب في حين أن المعدل لهذا المصروف هو 30 شيقل لكل كوب، أي أن هناك زيادة (3150000 - 2700000 = 450000) شيقل.

ثالثاً: نتيجة الفحص¹

1- فرق النقل مادة المحروقات والصيانة مبلغ (450000) شيقل.

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

2- الإسمنت $(1000 \times 3300) \div 330 = 10000$ كوب تم إخفائها $\times$ متوسط السعر (290) سعر الكوب = 2900000 شيقل.

3- $(1766000 = 1584000 - 450000 + 2900000)$ شيقل قيمة المبيعات غير المصرح عنها شاملة للضريبة $(230348 = 1766000 \div 115\% \times 15\%)$ شيقل فرق ضريبة قيمة مضافة للدفع غير مصرح عنها يجب دفعها على قسيمة دفع كود 51.

4- ما تم دفعه خلال العام $(413634 = 230348 + 183286)$ شيقل يقسم هذا المبلغ على ضريبة الصفقات المصرح عنها $(3390260 \div 413634) =$ حوالي 12%.

5- لم يتم تحديد غرامة إدارية على الملف لأن النسبة زادت عن النسبة المتعارف عليها وهي 10% لهذا القطاع.

الفرع الثاني: الفحص الضريبي لملفات إنتاج حجر البناء (مناشير الحجر)

تنتشر صناعة المحاجر والكسارات في كافة المدن الفلسطينية، حيث تتوفر المواد الأولية على سلسلة جبلية تمتد من شمال فلسطين إلى جنوبها وخاصة منطقة الخليل وبيت لحم وشمال الضفة الغربية في محافظة جنين وخاصة (قباطية وعجة) وفي محافظة نابلس (جماعين وعصيرة الجنوبية) ومحافظة طولكرم، حيث يستخرج منها الرخام وأحجار البناء التي استخدمت عبر التاريخ لبناء أشهر المعالم في الشرق الأوسط مثل المسجد الأقصى الشريف وقبة الصخرة المشرفة وكنيسة المهدي¹.

وتشير الإحصاءات إلى أن العدد الإجمالي للمنشآت بين مشغل محجر وكسارة في فلسطين يصل إلى حوالي 1124 منشأة، منها أكثر من 600 محجر وحوالي 70% منها موجود في المحافظات الجنوبية والباقي موزع على المحافظات الأخرى².

¹ دراسة، منتدى الأعمال الفلسطيني: الحجر والرخام، نفط فلسطين الأبيض يفوز الأسواق العالمية. 2011، ص 10.

² المرجع السابق، ص 11.

وتشير التقديرات إلى أن الطاقة الإنتاجية لمصانع الحجر والرخام في فلسطين لو استغلت بالشكل الصحيح والكامل تصل إلى (35) مليون متر مربع سنوياً، لكن المستغل فعلاً أقل بكثير من ذلك بسبب عدة عوامل منها الظروف السياسية والاقتصادية والإنتاجية والتقنية، ويتم تسويق هذا المنتج إلى الأسواق المحلية بنسبة 25% و 15% إلى الأسواق العالمية و 60% إلى الأسواق الإسرائيلية.¹

كيفية فحص ملفات مناشير الحجر

لقد تقدم منشار لقص وإنتاج الحجر بطلب للدائرة للحصول على فواتير مقاصة من أجل بيع إنتاجه داخل الخط الأخضر، وكالعادة يجب أن يتم تقديم الطلب لقسم المقاصة أولاً ثم يصادق عليه من قسم التدقيق. لقد أفاد موظف قسم المقاصة أن لدى المكلف بعض المشاكل في دورة ضريبية "أي أن هناك خللاً في ضريبة فواتير المقاصة"، وعند وصول الطلب لقسم التدقيق قام الموظف المختص بفحص الملف على البرنامج، وتبين أن حجم المبيعات المصرح عنه يعكس صفقات فواتير المقاصة فقط، أي لا يوجد لدى المكلف صفقات محلية. وبناءً عليه قرر الفاحص الضريبي طلب ملف المكلف للفحص عن السنوات من 2010 وحتى 2012م خلال أسبوع من تاريخ تقديم الطلب.²

وخلال الفترة المحددة قام مفوض المكلف بإحضار ملفات المكلف عن الفترة المحددة حسب الأصول، وحضر المكلف من أجل تعبئة محضر الإفادة وقد أفاد المكلف ومفوضه بأن كافة إنتاج المنشار يتم تسويقه داخل الخط الأخضر بموجب فواتير مقاصة، ولا يوجد لديه مبيعات محلية أو للتصدير، أما بخصوص الماكينات والعدد الموجودة في المنشار فقد كانت تصريحات المكلف كما يلي:

¹ جريدة السفير الاقتصادي بالتعاون مع اتحاد صناعة الحجر والرخام، صناعة الحجر و الرخام الفلسطيني. 2013/3/29

² مقابلة شخصية مع موظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

جدول (19): تصريحات المكلف بخصوص الماكينات والعدد الموجودة في المنشار

البيان	العدد	التمن
نصلة 80	1	1700
نصلة 120	1	4000
نصلة 160	1	5500
مزليك	2	40000
	المجموع	51200

المصدر: إعداد الباحث

ومن خلال محضر الإفادة أجاب مفوض المكلف بما يلي:

- 1- أن المواد الخام من مشتريات الحجر الخام لا يوجد بها فواتير شراء.
- 2- أن عدد العاملين في المنشار عشرة عاملين موزعين (ستة عمال على النصالات بواقع (120×3) شيقل $+(100 \times 3)$ شيقل وعامل مزليك بواقع أجرة يومية 100 شيقل وأجرة دقيقة (دقاق) الحجر (150×3) شيقل.
- 3- معدل استهلاك الكهرباء الشهري هو 8000 شيقل.
- 4- معدل استهلاك السولار الشهري هو 5000 شيقل.
- 5- أجور نقل إلى المعبر بواقع 250 شيقل لكل سيارة.
- 6- مصاريف الصيانة في الشهر 2500 شيقل شهريا.
- 7- الطاقة القصوى للإنتاج بمعدل ثماني ساعات في اليوم وتعادل 60 مترا مربعا في اليوم الواحد أي يمكن قص حمولة سيارة شحن كاملة في اليوم على النصالات الثلاثة الموجودة في المنشار.
- 8- أسعار البيع متوسط سعر بيع متر الحجر تلبيس 50 شيقل وحجر البناء الطبزة هو 65 شيقل أي بمتوسط سعر 58 شيقل تقريبا.

9- أن كافة إنتاج المنشار يباع داخل الخط الأخضر ولا يوجد فواتير مبيعات محلية.

نلاحظ من خلال محضر إفادة مفوض المكلف أن الفاحص هنا سوف يركز على نقاط هامة أثناء إجراء الدراسة، وهي عدم وجود فواتير ضريبية للمواد الخام وهذا من شأنه أن يرفع هامش القيمة المضافة، وكذلك نلاحظ عدم وجود مبيعات محلية للمنشار. إضافة إلى عدد العاملين فهم عشرة عمال ويبلغ الأجر اليومي لهم (1210) شيقل فقط، وأيضاً هذا يرفع هامش القيمة المضافة لأن ضريبة القيمة المضافة تؤخذ على الربح وأجور العمال $(1210 \times 15\% = 182)$ شيقل ضريبة قيمة مضافة في اليوم فقط على العمال.¹

قرر الفاحص الضريبي القيام بزيارة ميدانية قبل البدء بدراسة الملف حسب الإجراءات المتبعة لدى الدائرة، وخلال ثلاثة أيام قام الفاحص الضريبي بزيارة مفاجئة لموقع العمل ودون مجموعة ملاحظات وكانت كما يلي:²

- 1- أن عدد النصلات الموجودة مطابق لتصريحات المكلف وهي ثلاث نصلات.
- 2- عدد العمال مطابق للتصريحات وكذلك أجورهم اليومية.
- 3- تبين أن هناك جزءاً من المبيعات للسوق المحلي وتقدر بحوالي 20% من الإنتاج.
- 4- أن هناك سيارة شحن تعمل لنقل الإنتاج إلى المعبر لكنها غير مسجلة على المنشار.
- 5- تبين أن السعر الذي يباع به مختلف عن الأسعار المسجل على فواتير المقاصة.
- 6- عدد أيام العمل في العام بمعدل 234 يوم عمل.

وبعد الزيارة الميدانية قام الفاحص بإستخراج معطيات الحاسوب عن تصريحات المكلف خلال فترة الدراسة وكانت كما يلي:

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

² المرجع السابق.

1- الصفقات المصرح عنها من 2010/1 وحتى 2012/12 هي (1858650) شيقل بالصافي.

2- بلغ حجم صافي المدخلات على الحاسوب (485217) شيقل خلال نفس الفترة، وهي تشكل حوالي 26% من ضريبة الصفقات، وهي نسبة قريبة جدا من النسبة المتعارف عليها لدى الضريبة لهذا القطاع بسبب عدم وجود مشتريات للمواد الخام بموجب فواتير ضريبية.

3- المبلغ المدفوع فعلا هو (ضريبة المبيعات - ضريبة المخلات) =

$$278798 \text{ شيقل} = 15\% \times 1858650$$

$$72783 \text{ شيقل} = 15\% \times 485217$$

$$206015 = 72783 - 278798 \text{ شيقل المبلغ المدفوع ويعادل حوالي } 74\% \text{ من ضريبة}$$

الصفقات المصرح عنها.

نتائج الدراسة¹

تم الاتفاق على إنتاج سيارة مواد خام واحدة في اليوم الواحد بمعدل 60 متر مربع × متوسط سعر للمتر الواحد شامل للضريبة 58 شيقل × 234 يوم عمل في العام × ثلاث سنوات لتصبح المبيعات المقدرة عن الفترة كما يلي (60 متر × 58 شيقل × 234 يوم × 3 سنوات) = 2442960 شيقل مبيعات مقدرة شاملة لضريبة القيمة المضافة.

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

جدول (20): المبيعات الفعلية والمقدرة لمنشأ الحجر

البيان	المبلغ / صافي	الضريبة
الصفقات الفعلية	2124313	318647
الصفقات المصرح عنها	1858650	278798
فروقات الصفقات	265663	39849
هامش ق م 75%	238985	318647×75%
المبلغ المدفوع	206015	
المبلغ المطلوب للدفع	32970	32970

المصدر: إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المبلغ المطلوب للدفع كنتيجة للفحص هو 32970 شيقل، وتم التركيز على الصفقات فقط من خلال الطاقة الإنتاجية للمكن وعدد الأمتار المباعة دون النظر إلى مصاريف المنشأ من كهرباء أو سولار حيث أن فواتير المصاريف تزيد عن النسبة المصرح عنها، وبناء عليه تم اعتماد نسبة مدخلات مقدرة وهي 25% فقط، ولم يتم التركيز على مدخلات المواد الخام هل هي بفاتورة أم لا؟ وذلك لأن كافة مناشير الحجر تشتري المواد الخام بدون فواتير وبالتالي لا يتم اعتماد المدخلات للمواد الخام، وهنا يجب رفع هامش القيمة المضافة ليصل إلى 75% وهي نسبة مرتفعة جداً.¹

المطلب الخامس: إجراءات الفحص للقطاعات الخاضعة للضريبة بنسبة صفر والمعفاء

لقد تحدث النظام الساري للرسوم على المنتجات المحلية ضمن الباب السابع وتحديدًا المواد (31 و 32)² منه عن الصفقات الخاضعة للضريبة بنسبة صفر، والصفقات المعفاء من الضريبة، حيث خصص النظام للصفقات³، الخاضعة بنسبة (صفر) المادة (31) الفقرة (ب) بند رقم (8) تحدث عن الثروة النباتية مثلاً، وكذلك عن الصفقات المعفاء من ضريبة القيمة المضافة

¹ مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

² انظر النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 430-433.

³ الصفقات /الصفة: هي بيع ممتلكات أو تقديم الخدمات من قبل مشغل خلال شغله بما في ذلك بيع المعدات.

ضمن المادة(32) مثل صفقات مشغل صغير (مشغل معفي)¹، التي تكون الدورة المالية لصفقاته أقل من (30000)² شيقل سنويا، عدا صفقات بيع تجهيزات تم خصم رسوم الإنفاقات عنها عند شرائها، مع ملاحظة أن هذه القطاعات خاضعة لضريبة الدخل بما في ذلك النشاط الزراعي على اعتبار أن الزراعة من نشاط الأعمال وفقا للقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011.³

الفرع الأول: ملفات الثروة الزراعية / النباتية

بالنسبة للثروة النباتية، فقد أخضع النظام الضريبي صفقات هذا القطاع للضريبة بنسبة (0)% بشرط عدم إجراء أي معالجة لهذه المنتجات غير الوارد في المادة (31) الفقرة (ب) بند رقم (8)، وبالتالي يستحق لمزارع الثروة النباتية استرداد ضريبة المدخلات التي قام بشرائها والتي تخص نشاطه، حيث يقوم المكلف بتقديم ملفه لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة للحصول على هذه الإعادة وذلك بعد تسجيل المكلف سابقا لدى الدائرة ويشمل طلب الاسترداد النقدي على ما يلي:

يتقدم المكلف /المزارع بطلب إعادة نقدية للدائرة مرفق معه: تفويض للمحاسب الوكيل عنه وشهادة إدارة حسابات وشهادة خصم بالمصدر من ضريبة الدخل، وكتاب من دائرة الزراعة وصورة هوية وصورة عن فاتورة صفقات وإثبات ملكية الأراضي الزراعية أو إثبات عقد إيجار مصدق من البلدية بمكان المزرعة، إضافة إلى كشف تجميعي لكافة النفقات حسب الصنف والكمية.⁴

وعند دراسة الملف لدى القسم المختص في الدائرة، يقوم الفاحص بطلب جميع فواتير مدخلات ومبيعات المكلف ويقوم بفحصها فحصا مستنديا شاملا للتأكد من قانونيتها وملاءمتها مع طبيعة وحجم نشاطه، وللتأكد أنها تتعلق بالنشاط الذي يمارسه مثال:(على ملفات الثروة النباتية)

¹ المشغل المعفي: المشغل / المكلف الذي لا تزيد صفقاته السنوية عن 30000 شيقل وفقا للمادة 32 من النظام.

² انظر النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص434.

³ انظر المادة رقم (1) تقدير الضريبة، من القرار بقانون رقم(8) لسنة 2011.

⁴ مقابلة شخصية موظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، نابلس.

مزارع ثروة نباتية يقوم بزراعة (1) دونم بلاستيك بالبندورة بحسب كتاب وزارة الزراعة المرفق لمدة سنة كاملة، ولدية مدخلات الفواتير الآتية:

سماد بمبلغ (1000) شيقل، سولار بمبلغ (1000) شيقل، أدوية بمبلغ (500) شيقل، مستلزمات زراعية أخرى (بلاستيك، مرشات...) بمبلغ (1500) شيقل، وقد قام بتقديم طلب إعادة نقدية لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة للحصول على الضريبة المستحقة له، حسب المادة (35) من نظام الرسوم على المنتجات المحلية.¹

بعد استيفاء كافة متطلبات الاسترداد النقدي يبدأ موظف قسم التدقيق بفحص مستندي شامل لكافة فواتير المدخلات والتأكد من قانونيتها وملاءمتها لنشاطه ومطابقتها مع المصرح عنه على شاعم، وكذلك الأمر بالنسبة للصفقات، وإذا كانت هناك أي زيادة بالمصرح عنه على شاعم عن واقع الفواتير، يتم رفضها وتسجيل دين بقيمة ضريبتها، أما إذا كانت مطابقة فيقوم بعمل تحليل للنسب للتأكد من معقوليتها كالاتي:

عدد الدونمات المعتمدة = 1 دونم * 3 مرة بالسنة = 3 زراعات.

جدول (21): تحليل المدخلات لملف زارعي

البند	المبلغ	عدد الدونمات المعتمدة	نسبة المدخلات إلى عدد الدونمات المعتمدة	ملاحظات
سماد	1000	3	333.33	مقبول
سولار	1000	3	333.33	مرفوض
أدوية	500	3	166.66	مقبول
مستلزمات زراعية أخرى	1500	3	500	مقبول

حيث أنه يتم قبول بند السماد، وذلك لأنه وحسب الدراسات لمثل هذا القطاع يصل إلى (1500) شيقل للدونم الواحد، وبالتالي تم قبول البند لأنه أقل من الدراسة، وكذلك الأمر بالنسبة للأدوية والمستلزمات الزراعية، أما بالنسبة لبند السولار فحسب الدراسات ولعدم وجود آليات أو

¹ انظر النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 436.

ماتور فقد تم رفض جزء كبير من مصروف السولار وذلك لأن ما يلزم الدونم الواحد من مادة السولار يصل إلى مبلغ (135) شيقل، وعليه يتم اعتماد ضريبة المبلغ $(3 \times 135 = 405)$ شيقل) ورفض ضريبة المتبقية وتسجيل دين بها بمبلغ $(1000 - 405 = 595)$ شيقل)

وبالتالي تكون الضريبة المعتمدة للإعادة $= (1500 + 500 + 405 + 1000)$ $115\% \times 15\% = 444$ شيقل، ويتم إعادتها للمكلف بعد رفع الملف الى الإدارة العامة من أجل التدقيق مرة أخرى ثم يحال إلى الصرف، وبخصوص ضريبة السولار المرفوضة $= 595 / 115\% \times 15\% = 77$ شيقل ويتم تسجيل دين بقيمتها.

الفرع الثاني: ملفات المقاولات الخاضعة بنسبة صفر

هناك بعض العطاءات التي يتم تنفيذها من قطاع المقاولات تكون خاضعة لضريبة قيمة المضافة بنسبة صفر وذلك حسب تعليمات صادرة عن مجلس الوزراء، حيث يقوم المقاول أو شركة المقاولات بإصدار فاتورة ضريبة بنسبة صفر للجهة الممولة للمشروع وذلك بعد حصول الأخيرة على نموذج الإعفاء الخاص بالمشروع من دائرة الإعفاءات في الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، ويكون هذا الإعفاء صادر باسم المقاول الذي رسي عليه المشروع سابقاً، هنا تصبح الضريبة على الصفقات بنسبة صفر، مما يترتب على ذلك بأن كافة ضريبة المدخلات الخاصة بهذا المشروع تسجل للمقاول كرصيد إرجاع (إعادة)، يحق للمكلف هنا وفقاً للنظام المطالبة بهذه الضريبة على مدخلات مشروعه وفقاً للمادة 35 من النظام الساري،¹ وذلك بعد أن يتقدم المكلف بطلب استرداد نقدي للدائرة مرفقاً معه مجموعة من المستندات وكذلك كافة فواتير المشتريات الخاصة بهذا المقاول لإضافة إلى فواتير الصفقات وكافة المستندات ذات العلاقة، ويبدأ دور الفاحص الضريبي بمجرد أن يأتي دور الملف حسب سجل الوارد لديه، وقد يتم تقديم ملف على آخر حسب مقتضى الحال، وبخصوص إجراءات الفحص لهذا القطاع لا تختلف عن إجراءات الفحص للملفات والقطاعات الأخرى، وخاصة إذا كانت جداول الكميات الخاصة بالفواتير المصرح عنها ضمن الدورات الضريبية مطابقة لجداول الكميات الخاصة بالمشروع أو

¹ انظر المادة (35) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 436.

المشاريع قيد الدراسة والاسترداد النقدي، أما إذا كانت جداول الكميات المصرح عنها ذات انحراف يزيد عن 10% عن الفعلي وفي أكثر من صنف هنا قد يتم رفض المدخلات لهذا الصنف بالكامل إذا لم يكن هناك تبرير منطقي وموثق بالمستندات اللازمة، ويسجل بهذا البند من جدول الكميات دين على المكلف بسبب رفض ضريبة المدخلات¹، وبدون شك هذا له أثر كبير على ضريبة الدخل (مسكية جمركية) وبعد انتهاء الفحص يحول الملف إلى رئيس القسم ثم إلى مدير الدائرة وبعد ذلك يرسل الملف الخاص بالاسترداد إلى الإدارة العامة في الوزارة ثم إلى الفحص مرة أخرى، وقد يعاد الملف إلى الدائرة عند وجود خلل أو نقص أو يحال الملف إلى المدير العام لتوقيعه ثم بعد ذلك إلى الصرف.

الفرع الثالث: ملفات التصدير للخارج

وفقاً للمادة (31) الفقرة (ب) بند رقم (7) من النظام الساري² في حالة بيع بضاعة للخارج أي خارج حدود السلطة الوطنية الفلسطينية بدون الخط الأخضر تعد هذه البضاعة بغض النظر عن نوعها حتى لو كانت إعادة تصدير مكن أو آليات وغيرها وحسب نظام الرسوم على المنتجات المحلية، تعد هذه الصفقات خاضعة للضريبة بنسبة (0) %، وعليه يستحق المكلف على إعادة نقدية عن المدخلات التي قام بشرائها لأغراض التصدير، حيث يقوم المكلف بتقديم المستندات للحصول على إعادة نقدية من دائرة ضريبة القيمة المضافة، إضافة للمستندات التي ذكرناها سابقاً مرفقاً معها البيان الجمركي الخاص بالتصدير وشهادة المنشأ وفاتورة صفقات مصدقة من دائرة الضريبة عند عملية التصدير.

إن كافة المدخلات التي يصرح عنها المكلف بشكل دوري ضمن التقرير الشهري يتم فحصها بشكل شهري لدى القسم المختص في الدائرة للتأكد من صحتها ومطابقتها للنظام، وذلك لكون هذا الكشف هو عبارة عن تسجيل إعادة أي كشف إرجاع، هذا من جهة، ومن جهة أخرى

¹ ضريبة المدخلات: ضريبة القيمة المضافة المفروضة على بيع الممتلكات للمشتغل، أو على استيراد الممتلكات من قبل المشتغل أو إعطاء الخدمات للمشتغل، لأغراض شغله أو للاستعمال في شغله (المادة 1 التعريفات من قانون ضريبة القيمة المضافة الاسرائيلي لسنة 1975).

² انظر المادة (35) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 436.

إن ملف المكلف الخاص بالتصدير عرضة للفحص في أي وقت أكثر من الملف العادي الذي يدفع كشف الدوري عن طريق البنك وذلك بسبب متطلبات ختم الكشف الدوري من الدائرة وختم فاتورة الصفقات الخاصة بعمليات التصدير للخارج. يبقى أن نقول إنه ليس بالضرورة أن تكون كافة صفقات هذا المكلف لغايات التصدير فقط، فقد يكون هناك صفقات محلية، وأخرى صفقات إلى داخل الخط الأخضر مما يزيد الملف تعقيدا وطول الإجراءات.

المبحث الثاني

النماذج المستخدمة لتنفيذ التسويات الضريبية

المطلب الأول: مخطط سير عمل التسويات / خطة إجراء التسويات

الفرع الأول: التسويات الضريبية وماهيتها

أولاً: مفهوم التسوية الضريبية

هي عبارة عن مبلغ من المال يتم التوصل اليه من خلال الموظف الضريبي في قسم المشتغلين أو قسم التدقيق على ملف المكلف بسبب عدم دفع الضريبة المستحقة وفق الأصول.

ثانياً: التسويات الضريبية والقانون

لا يوجد في نظام ضريبة القيمة المضافة والرسوم على المنتجات المحلية شيء يدعى تسوية ضريبية، وإنما هي عبارة عن (تقدير) نظراً لعدم وجود حسابات وفق القانون وذلك استناداً للمادة رقم (67) فقرة (أ) من النظام والمادة رقم (103) فقرة (أ) من النظام أيضاً،¹ حيث يعتمد الفاحص الضريبي على هذه المواد من النظام الساري في حال عدم وجود إدارة حسابات للمكلف موضوع الفحص والدراسة. مع العلم أن ما يزيد عن 95% من المكلفين لا يلتزم بإدارة حسابات حسب متطلبات النظام، فيقرر الفاحص اللجوء إلى طريقة التقدير من أجل فحص وتسوية ملف المكلف، ويصل الفاحص إلى هامش القيمة المضافة المصرح عنه من خلال فحص فاتورة الصفقات وفاتورة المدخلات، أي الفرق بين سعر الشراء وسعر البيع.

ثالثاً: متى يتم اللجوء إلى التقدير (إجراء التسويات الضريبية)

يتم اللجوء إلى إجراء التسويات الضريبية نتيجة لانقطاع المكلف عن تقديم الدورات الضريبية حسب القانون بشكل شهري حسب متطلبات المادة رقم (104) من النظام،² وقد يتم

¹ انظر النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 460.

² انظر المرجع السابق، ص 461.

اللجوء إلى هذه التسويات نتيجة لعدم تصريح المكلف عن المبيعات والمشتريات وقد تكون نتيجة لعملية ضبط جمركي من الضابطة الجمركية، أو نتيجة لقيام المكلف بأي عملية تزوير أو تهريب ضريبي، أو تنفيذاً لسياسة الإدارة العامة لزيادة الجباية، أو نتيجة لتقدم المكلف بطلب للدائرة نظراً لحاجته لما يلي:¹

1- طلب المكلف لشهادة براءة ذمة وبعد فحص ملف المكلف على الشاشة تبين أن لديه مشاكل ضريبية.

2- طلب المكلف إذن لطباعة فواتير أو إرساليات ضريبية.

3- عند ختم كشف دوري إعادة أو خصم من إعادة.

4- طلب فتح ملف وتبين أن هناك ملفاً سابقاً أو نشاطاً لم يحاسب عليه.

5- تحويل من الضابطة الجمركية بسبب عملية ضبط جمركي.

6- في حال فحص ملف معين من خلال فحص ملف آخر تحت الدراسة، أي اكتشاف الفاحص الضريبي أن فواتير مدخلات المكلف غير مصرح عنها من خلال مصدر هذه المدخلات.

الفرع الثاني: آلية عمل التسويات الضريبية²

يمكن تلخيص آلية عمل التسويات الضريبية في قسم المشتغلين وقسم التدقيق بالخطوات

الآتية:

1- عمل فحص لملف المكلف على البرنامج الضريبي "شاعم"، ومعرفة الديون المترتبة والمترصدة على البرنامج الخاصة بالمكلف غير التحديدات الناتجة عن الانقطاع في تقديم الكشف الدورية "أي ديون سابقة وأساسية".

¹ مقابلة شخصية موظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، نابلس.

² المرجع السابق.

ملاحظة: يحتفظ برنامج شاعم بحساباته لمدة (7) سنوات فقط وهي المدة الملزمة في نظام الرسوم على المنتجات المحلية للمكلف بالاحتفاظ لمستنداته، حيث لا يحتفظ البرنامج بأي معلومات سابقة لما قبل هذه المدة.

2- يقوم الموظف في قسم المشتغلين بطلب دفاتر الفواتير والإرساليات التي يديرها المكلف في حساباته، حيث إنه في حالة صدور أي فاتورة أو إرسالية يجب المحاسبة عنها، وحسب القانون فإن أي إخفاء لأي فاتورة ولم يتم التصريح عنها، عقوبتها دفع "4" أضعاف الرسوم المضافة، لكن في الواقع نادراً ما تستخدم هذه العقوبة عند التطبيق لأنها قاسية جداً.

3- يتم فحص حسابات المشتغل من ناحية الاستيراد، من قسم الجمارك، حيث يوجد برنامج خاص بالبيانات الجمركية، وبناءً عليه يتم معرفة جميع البضاعة المستوردة من المكلف.

4- يتم فحص جميع البضائع المشتراة من الجانب الإسرائيلي من خلال فواتير المقاصة الإسرائيلية "I" وأي بضاعة مباعة للجانب الإسرائيلي بموجب فواتير مقاصة فلسطينية "p" من خلال برنامج (بيسان) في قسم المقاصة.¹

5- عمل زيارة ميدانية للمكلف من قسم الزيارة والتفتيش الميداني في الدائرة، وإمكانية الاستفسار عن عمل المكلف من المحلات المجاورة له لمعرفة كل ما يتطلبه الملف من معلومات لغايات الفحص.

6- أخذ محضر كامل عن كل ظروف المشتغل الاقتصادية والمالية، ومعرفة ما إذا كان سبب انقطاع المكلف عن تقديم الكشوفات الدورية هو سبب قاهر ومقنع، وأخذ توقيع المكلف على المحضر المقدم منه.

7- يتم تقييم الأمور من الفاحص، وتحديد حجم عمله السابق، وتحديد وضع الدفعات بالنسبة لوضع المكلف، وتقييم ظروف المشتغل المادية والاقتصادية، وأخذ ذلك بعين الاعتبار.

¹ مقابلة شخصية مع موظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. نابلس.

8- حسب قناعة المسؤول يمكن فرض غرامات على كود "EKRH" على شاعم الذي يعمل على احتساب غرامات التأخير من المبلغ "غرامة التأخير وغرامة الدين والفائدة" حسب المادة (102) والمادة (105) من النظام.¹

9- في حالة صدور إرساليات غير مصدر فيها فواتير يجب المحاسبة عنها.

10- في حالة وجود فواتير مقاصة أو بيانات جمركية غير مصرح عنها يجب احتساب نسبة ربح عنها، بحيث يتم احتساب هذه النسبة حسب نوع البضاعة، ففي حالة البيانات الجمركية غير المسلمة، هذا يعني أنه غير محاسب عليها في حسابات المشتغل لأنه لا يدخل في حساباته إلا البيان الجمركي الفلسطيني، ولذلك يجب تسليمه للدائرة وإعطائه نسبة ربح وعمل تسوية له، وبالنسبة للبيانات الجمركية المسلمة في حال كانت ضريبتها حسب كشف الجمارك أكبر من الضريبة المصرحة على شاعم، فهذا يعني أن المشتغل لا يصرح عن جميع مشترياته (أي يوجد إخفاء بالمشتريات)، فيتم طلب بياناته والمحاسبة عن الفرق والمحاسبة عن المشتريات المخفأة، أما إذا كان لدى المشتغل فواتير محلية فلا نستطيع تحديد الإخفاء إلا بمعرفة حجم العمل المحلي.²

11- يقوم الفاحص بطلب جرد للمخزون وجرد المعدات الموجودة في المنشأة.

12- يمكن أن يكون هناك إخفاء بالمبيعات، نتيجة لعدم تسجيل المكلف لجميع مبيعاته بموجب فواتير، أو إخفاؤه لمشتريات من أجل إخفاء مبيعات مقابلة لها، وللاستدلال على ذلك يكون من خلال مشترياته، حيث يتم معرفة مصادر شراء البضاعة، ويتم إرسال كتاب رسمي من الدائرة لمعرفة مبيعات الشركة لهذا المشتغل لمدة الفحص التي يحتاجها الموظف، وفي هذه الحالة يتم معرفة المشتريات الحقيقية وتحويلها إلى مبيعات وتقدير حجم المبيعات المخفأة، والمحاسبة عليها وهذا ما يسمى "الفحص المتصالب".³

¹ انظر النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 461.

² مقابلة شخصية مع مظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، نابلس.

³ المرجع السابق.

وبعد القيام بإجراءات التسوية للمكلف، وتحديد المبلغ المطلوب للدفع بتوفر كافة البيانات المثبتة عليه، يتم إبلاغ المكلف بقيمة المبلغ المقدر عليه، وبعد الاتفاق يتم إعطاؤه قسيمة دفع ليقوم بدفع المبلغ المطلوب منه بالبنك، وتسجيل دين بقيمة المبلغ بعد إحضاره لهذه القسيمة مختومة من البنك، والقيام بأي إجراء يتطلبه الملف، وأي أوراق رسمية يحتاجها المكلف مثل: شهادة براءة ذمة، إذن طباعة فواتير ضريبية وإرساليات،.....الخ.¹

المطلب الثاني: طبيعة النماذج المستخدمة للفحص والتسويات الضريبية ومعالجتها فنيا

تمهيد

هناك مجموعة كبيرة من النماذج والاستمارات المستخدمة لدى ضريبة القيمة المضافة سواء في قسم السيارات أو قسم الجمارك أو قسم المشتغلين أو قسم التدقيق، وكل نموذج له طريقة خاصة به ويستخدم لغاية معينة ويعد جزءا من ملف التدقيق، حيث من غير الممكن لمعاملة معينة أن تتم دون وجود النموذج الخاص بهذه المعاملة، وسوف أتحدث بهذا الفرع عن مجموعة النماذج المستخدمة لدى قسمي التدقيق والمشتغلين تحديدا، بدون شك أقصد هنا النماذج الخاصة بالعمليات المالية فقط ولا أقصد نماذج أخرى سبق أن تحدثت عنها في غير مكان من هذه الدراسة مثل دعوة الحضور وغيرها.²

الفرع الأول: نموذج تسجيل دين رقم 6401

يستخدم النموذج (6401) لتسجيل الدين على المكلف حسب ما توصل إليه الفاحص الضريبي نتائج الفحص، حيث يتم تسجيل هذا الدين حسب الكود الخاص به، فكود التدقيق يختلف عن كود التسوية أو الغرامة العادية أو التأخير أو الغرامة الإدارية وغير ذلك، وبموجب قسيمة الدفع الخاصة يتم دفع المبلغ المطلوب من المكلف من خلال البنك.

¹ مقابلة شخصية مع مظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. نابلس.

² مقابلة شخصية مع رئيس قسم المشتغلين في دائرة ضريبة القيمة المضافة. جنين.

الجدول التالي يوضح تفاصيل هذا النموذج حيث يحدد طبيعة تسجيل الدين ونوع القسيمة الذي يدفع بموجبها هذا الدين، والكود الذي يتم تسجيله على قسيمة الدفع والكود الذي يتم تسجيل الدين فيه على برنامج (شاعم)، في الجدول الآتي:¹

جدول (22): توضيح تفاصيل نموذج تسجيل دين رقم 6401

تسجيل الدين	قسيمة الدفع	تفاصيل الدين
02	52	غرامة تأخير تقديم كشف
08	56	دفعة غير معروفة (دفعة تحت الحساب)
09	=	دين نتيجة لإصدار إنذار
10	55	دين لضريبة المشتريات التي خصمت بزيادة
11	=	دين لتصفير الرصيد فنياً
12	54	فائدة وفروق إرتباط على الضريبة
13	54	غرامة عدم تقديم كشف من مجموع الدين
14	50	غرامة إدارية حسب المادة (103)
15	=	فرض دين بسبب إعطاء شيك، لاستعمال الإدارة فقط
16	51	فروقات ضريبية، مثل التسويات
17	54	فائدة أو فروق إرتباط وتكون على الغرامة فقط
18	53	حجز
20	55	فرض دين على أساس التدقيق

المصدر: اعداد الباحث

وبعد إعطاء المكلف قسيمة دفع لدفع المبلغ المطلوب منه بالبنك، وإحضاره نسخة من قسيمة الدفع مختومة من البنك بعد دفعها لحساب وزارة المالية، يقوم الموظف بتسجيل دين بقيمتها على نموذج (6401) حسب الكود المخصص لها في الجدول السابق.

¹ انظر نموذج رقم 6401 ملحق رقم (2).

الفرع الثاني: نموذج إلغاء دين رقم 6400

يستخدم هذا النموذج من أجل إلغاء دين تم تسجيله سابقا بموجب النموذج رقم 6401 تسجيل دين على ملف المكلف ناتج عن تسجيل غرامات كشف دوري أو غرامات إدارية وغيرها، حيث يستخدم هذا النموذج لأكثر من إحدى عشرة حالة إلغاء دين وهي كما يلي:

(إلغاء غرامات تأخير تقديم كشف دوري كود "02"، وإلغاء ضريبة مدخلات خصمت أكثر من المستحق كود "10"، وإلغاء دين فني لتصفير الرصيد كود "11"، وإلغاء فائدة/فروق ارتباط على الضريبة كود "12"، وإلغاء غرامة دين من كشف دوري أو من دين آخر كود "13"، وإلغاء غرامة إدارية كود "14"، وإلغاء لاستعمال الإدارة فقط كود "15"، وإلغاء فروقات ضريبة قيمة مضافة كود "16"، إلغاء فائدة/فروق ارتباط على غرامة كود "17"، وإلغاء حجز كود "18"، وإلغاء تسجيل دين ضريبة نتيجة لتدقيق حسابات كود "20".. ويحتوي هذا النموذج على رقم مكتب الدائرة (33) جنين واسم المشتغل ورقمه ومبلغ الدين الملغي ونوع الكود والفترة وتاريخ التحرير وتوقيع الفاحص وتوقيع المدير.¹

حيث يتم إلغاء الدين الذي تم تسجيله على نموذج 6401 بنفس الكود لكل منها، إضافة إلى الغرامات التالية:

1- الغرامة الإدارية: وهي عبارة عن غرامة تفرضها الإدارة بنسبة (1) % من الصفقات وتسجل على كود (02) وتلغى بنفس الكود.

2- غرامة التأخير بتقديم الكشف (كود 31) وتلغى على كود (13).

3- فائدة الغرامة (كود 32) وتلغى على كود (12).

4- فائدة الفائدة (كود 33) وتلغى على كود (17).

¹ انظر نموذج رقم 6400 ملحق رقم (3).

الفرع الثالث: قسيمة الدفع نتيجة تدقيق ملف¹

بعد الانتهاء من عملية الفحص والتوصل إلى مبلغ متفق عليه مع المكلف أو مفوضه، يتم تسجيل الدين من الفاحص على البرنامج بموجب نموذج تسجيل الدين السابق ذكره، حيث يدخل الموظف على ملف المكلف بموجب الكود الخاص بالموظف وعلى صفحة تسجيل الدين يتم تسجيل المبلغ، وتاريخ تسجيل الدين على كود رقم (20) أي تسجيل دين نتيجة فحص الملف، حيث يبقى هذا الدين مثبتاً على ملف المكلف إلى أن يتم دفعه نقداً.

وفي حالة التأخر عن موعد الدفع وهو يوم تسجيل الدين يترتب غرامات على ذلك، وعند الدفع يتم تحرير فيشة دفع على كود رقم (55) أو (51) فرض دين على المكلف نتيجة تدقيق وتدفع هذه القسيمة نقداً لدى البنك، وبعد أسبوعين في العادة تظهر الدفعة على البرنامج، ويفضل إرسال صورة من قسيمة الدفع إلى الفاحص في قسم التدقيق ليتم الاحتفاظ بها ضمن ملف المكلف، وهذه القسيمة تكون من أصل ونسخة يبقى الأصل في البنك يتم توريده إلى وزارة المالية، أما النسخة فتبقى بحوزة المكلف إثباتاً لعملية الدفع. وتحتوي هذه القسيمة على اسم المكلف ورقم المشتغل المرخص له وعنوان مكتب الدائرة التي حررت هذه القسيمة، إضافة إلى خانة المبلغ وتاريخ الدفع وتاريخ تحرير القسيمة، وعادة يتم توضيح فترة الدراسة على الجهة الخلفية للقسيمة، وكذلك مبلغ الدفع، وقد تكون هذه القسيمة لجزء من الدين بحيث يوضح ذلك على القسيمة.

الفرع الرابع: قسيمة الدفع نتيجة تسوية ملف²

قد يتم إجراء تسوية لملف المكلف والوصول إلى نتيجة تفيد بدفع مبلغ معين نتيجة هذه التسوية حيث يتم إجراء تسجيل هذا الدين من الفاحص أو قسم المشتغلين على البرنامج بموجب نموذج تسجيل الدين السابق ذكره، حيث يدخل الموظف على ملف المكلف بموجب الكود الخاص بالموظف وعلى صفحة تسجيل الدين يتم التسجيل بنفس طريقة تسجيل دين التدقيق لكن يختلف

¹ انظر نموذج قسيمة الدفع ملحق رقم (4).

² انظر نموذج قسيمة الدفع ملحق رقم (5).

الكود الخاص بعملية التسجيل فعلية التسوية تسجل على كود رقم (16) أي تسجيل دين نتيجة تسوية الملف وليس تدقيقه، فنحن نعلم أن عملية التسوية تختلف عن عملية الفحص، وكذلك الأمر بخصوص تسجيل هذا الدين الناتج عن تسوية.

وبدون شك هذه القسيمة لا تختلف عن قسيمة التدقيق سوى برقم الكود فقط، أما بقية المحتويات فهي متشابهة تماماً، وهي من أصل ونسخة يبقى الأصل في البنك ويتم توريده إلى وزارة المالية بشكل دوري، أما النسخة فتبقى بحوزة المكلف إثباتاً لعملية الدفع، وعادة يتم توضيح فترة الدراسة على الجهة الخلفية للقسيمة وكذلك المبلغ الواجب دفعه، وقد تكون هذه القسيمة لجزء من الدين بحث يوضح ذلك على القسيمة عن تقسيط المبلغ حسب الاتفاق.

الفرع الخامس: قسيمة دفع غرامات¹

الغرامات وما أكثرها في هذا القانون وفي كثير من الأوقات تكون غرامة التأخير أكثر من دفعة المكلف الشهرية، فبموجب المادة رقم (102) من النظام الساري التي تقول " في حالة لم يتقدم المكلف بالرسوم تقريراً دورياً في الميعاد المحدد الذي حدد لذلك، إلى آخر المادة تفرض عليه غرامة تأخير بمبلغ (204) شيقل عن كل أسبوعين أو لجزء منهما². هذا فقط في حالة التأخير عن دفع كشف دوري في الموعد المحدد حيث تسجل هذه الغرامة على كود (02) وتدفع على قسيمة دفع ضمن كود(52)، ناهيك عن غرامات إدارية بمعدل 1% من الصفقات بشرط ألا تقل الغرامة عن 111 شيقلا شهرياً وفقاً للمادة (103)³.

إضافة إلى الفوائد بنسبة 1.50% من مبلغ الدين المتأخر دفعه عن كل أسبوع تأخير أو جزء منه حسب المادة (104 و105) من النظام،⁴ ويضاف إلى هذا كله فرقيات قيمة العملة وفوائد الغرامة، عن عدم الدفع في الميعاد وفقاً للمادة رقم(107) من النظام على الرسوم،⁵ وقد

¹ انظر نموذج رقم ملحق رقم (6).

² انظر النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص460.

³ انظر المرجع السابق، ص461.

⁴ انظر المرجع السابق، ص461.

⁵ انظر المرجع السابق، ص461.

تحدثت المادة رقم (101) من النظام عن عن فرقيات قيمة العملة وفوائد بنسبة 6% سنويا على المبلغ المحدد.¹

كل هذه المواد تتحدث عن الغرامات والفوائد، حيث يتم تحرير قسيمة دفع خاصة بها على كود رقم (13) إذا كانت غرامة تأخير وعلى كود (14) إذا كانت غرامة إدارية وكلاهما يدفع على قسيمة تحت كود رقم (54) غرامات وفوائد، وتسجل على البرنامج حسب طبيعتها إذا كانت إدارية أو تأخير أو فوائد وفي جميع الحالات تدفع هذه القسيمة في البنك وتكون من أصل ونسخة وبنفس الطريقة يحتفظ المكلف بنسخة من هذه القسيمة ويورد صورة عنها للدائرة حسب الإجراءات المتبعة، وأحيانا لا تدفع كل الغرامات، لأنه يحق للمسؤول أن يلغي كل أو جزء من الغرامات تحت كود يسمى قتل غرامات أو إلغاء غرامات، إذا اقتنع المسؤول بمبرر يتقدم به المكلف، وذلك وفقا للمادة رقم (110) من النظام،² وهناك فوائد فروق الارتباط تسجل على كود (12) وتدفع على كود (54)، وفائدة فرق ارتباط على غرامة تسجل على كود 17 وتدفع على قسيمة ضمن كود (54).

لم يتبقى سوى تسجيل دين على كود رقم (10) وهو ناتج عن دين لضريبة مشتريات التي خصمت زيادة على برنامج شاعم ضمن الكشف الدوري حيث يقوم البرنامج بتحميل دين المكلف نتيجة التصريح عن مشتريات زائدة يتم تسجيل دين بموجب الكود رقم (10) وتدفع على قسيمة تحمل الكود (55).

أما تسجيل الدين الأخير فهو يحمل الكود رقم (11) ويسمى تصفير فني للرصيد عندما يظهر على الحاسوب رصيد دائن للمكلف ناتج عن خطأ فني وليس للمكلف حق به، عند ذلك يقوم الموظف بتسجيل دين على المكلف تحت كود رقم (11) وبهذا يلغى المبلغ المترصد للمكلف على الحاسوب، مع العلم أن كافة الغرامات بما فيها الكود الخاص بالتصفير الفني (11) لا يظهر

¹ انظر النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، ص 459.

² انظر المرجع السابق، ص 462.

كتسوية أو تدقيق لدى ضريبة الدخل، أي ليس لها تأثير على تسوية ملف المكلف في ضريبة الدخل وإيراداتها.

المطلب الثالث: معالجة نتائج الفحص والتسويات الضريبية لدى ضريبة الدخل

تمهيد

عادة في ضريبة الدخل يتم اعتماد الميزانية الناتجة عن التصريحات والمعطيات لدى ضريبة القيمة المضافة التي يتم استخراجها على برنامج "شاعم" بالكود "BSNA"، حيث تحتوي هذه الميزانية على المشتريات المتداولة والأصول الثابتة والمبيعات الصفرية والخاضعة ونسب الربح الإجمالية لكل عام، وهي ناتجة عن حصيلة ما تقدم به "المكلف"¹ خلال العام ضمن الكشوفات الدورية الشهرية التي يقوم بتقديمها المكلف لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة، حيث يقوم "مأمور التقدير"² في ضريبة الدخل بالاعتماد على هذه الميزانية كأساس لإنهاء وتسوية الملف لدى ضريبة الدخل لكن ليس بالضرورة أن يعتمد على تصريحات المكلف من أجل الوصول إلى صافي الربح ومنها إلى الدخل الخاضع و الضريبة المستحقة.³

وعند ظهور أي خلل في حسابات المشتغل لضريبة القيمة المضافة يتبعه خلل في تقدير الوضع المالي لغايات ضريبة الدخل، كما يحق لمأمور التقدير في حال عدم قناعته للميزانية الناتجة عن تصريحاته في ضريبة القيمة المضافة، نتيجة معلومات داخلية أو خارجية بخصوص وضع المكلف بشكل يتنافى مع هذه الميزانية الظاهرة على برنامج شاعم، يحق له تقدير دخل للمكلف بشكل يتناسب ومقدار حجم عمل المكلف الحقيقي بناء على المعلومات وخبرة مأمور التقدير.⁴

¹ المكلف: هو كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب بمقتضى أحكام المادة رقم (1) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011.

² مأمور التقدير (المقدر): هو أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو مفوضة خطيا من المدير بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى أحكام المادة رقم (1) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011.

³ مقابلة شخصية مع مأمور ضريبة الدخل، دائرة نابلس.

⁴ مقابلة شخصية مع مدير ضريبة دخل طولكرم.

بما أن تصريحات المكلف لدى ضريبة القيمة المضافة تظهر على شاشة مأمور التقدير وبشكل مفصل حسب ترتيب الكشف الدوري، فهذا يعني أنه ليس بمقدور المكلف التهرب وعدم الاعتراف بهذه التصريحات أمام ضريبة الدخل، فلا بد من إظهار هذه المعطيات لدى ضريبة الدخل ضمن الإقرار الضريبي السنوي، وهذا يعد من البدهيات في عمل مأمور التقدير ومفوض المكلف أيضا.¹

بالنسبة لمأمور التقدير ليس هناك مشكلة تذكر فيما يخص تصريحات المكلف على شاشة البرنامج المستخدم وإقراره المقدم بموجب هذه التصريحات، ففي حال كانت هذه المعطيات غير مقنعة يحق لمأمور التقدير قبول أو رفض الإقرار جزئيا أو كليا إذا توفرت لديه أسباب حول صحة أو عدم صحة البيانات الواردة بالإقرار فيقرر رفض الإقرار الضريبي استنادا إلى المادة رقم(21) فقرة (2) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011.²

لكن هناك مشكلة وهي الأهم في هذا الموضوع أن نتائج الفحص والتسويات الضريبية لا تظهر على الشاشة الرئيسية للبرنامج المستخدم، فقد يتم تسوية الملف وإنهاؤه وتوقيع الاتفاقية للسنة الضريبية المعنية دون أن ينتبه مأمور التقدير إذا كان هناك مسكية جمركية مسجلة على ملف المكلف، وهنا يرجع الملف من التدقيق الداخلي أو الخارجي ليعاد تقدير الملف مرة أخرى من جديد وتوقيع اتفاقية جديدة تسمى(02) وهو تقدير باتفاق بين مفوض المكلف والمقدر(مأمور التقدير).³

وهنا سوف أتحدث عن المسكيات الجمركية (نتائج الفحص والتسويات لدى ضريبة القيمة المضافة) وأثر هذه المسكيات على تسوية الملفات لدى ضريبة الدخل.

يمكن تصنيف المسكيات الجمركية إلى ثلاث أصناف رئيسة وهي:

¹ مقابلة شخصية مع نائب مدير ومأمور ضريبة ضريبة الدخل، دائرة جنين.

² انظر المادة رقم (21) صلاحية مأمور التقدير، من القرار بقانون رقم(8) لسنة 2011.

³ مقابلة شخصية مع مأمور تقدير ضريبة الدخل، دائرة نابلس.

1- مسكيات ناتجة عن إخفاء صفقات/مبيعات.

2- ومسكيات ناتجة عن إخفاء ثنائي(مبيعات ومشتريات).

3- ومسكيات ناتجة عن رفض مشتريات ومصاريف زائدة.

الفرع الأول: تصنيفات المسكيات الجمركية

في العادة يتم تسجيل الدين لدى ضريبة القيمة المضافة والناجح عن تسوية لملف معين على الكود رقم (16) فيظهر هذا الكود على ملف المكلف لدى ضريبة الدخل، حيث يعامل هذا الكود على أنه تسوية "مسكية جمركية"، أما بخصوص فحص الملف لدى ضريبة القيمة المضافة فيتم تسجيل نتيجة هذا الفحص على الكود رقم (20) ويعامل بضريبة الدخل على أنه مسكية جمركية أيضا. لكن بالنسبة لمأمور التقدير لا يهتم لمصدر هذه المسكيات سواء كانت على الكود رقم 16 أو على الكود رقم 20 هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن مأمور التقدير لا يفرق بين هذه المسكيات هل هي ناتجة عن إخفاء مبيعات أو مشتريات أو غير ذلك.¹

وتقسم المسكيات الجمركية إلى ثلاثة أقسام وهي

أولاً: المسكيات الجمركية الناتجة عن إخفاء صفقات

عند الحديث عن المسكيات الناتجة عن إخفاء الصفقات، فهي تعبر عن عدم التصريح عن مبيعات معينة قام المكلف ببيعها لكن لم يصدر بها فواتير ضريبية خلال نشاطه، لكن في نفس الوقت قام باستخدام فواتير الشراء الخاصة بهذه المبيعات خلال نفس النشاط، ويمكن ضبط هذا النوع من الإخفاء للمبيعات من خلال مراقبة المخزون وبعد إحضار جرد البضاعة في بداية ونهاية المدة، وبخصوص المبيعات غير المصرح عنها (المخفية) وبعد حصرها من الفاحص لدى ضريبة القيمة المضافة يجب إخضاعها للضريبة وفق القانون، لكن ما يحصل في أغلب الأحيان يتم احتساب هامش قيمة مضافة على هذه الصفقات المخفية وتدفع بموجب قسيمة الدفع

¹ مقابلة شخصية مع المدقق الخارجي لوزارة المالية، ضريبة الدخل، دائرة جنين.

الخاصة بها، أما بخصوص ضريبة الدخل فكما أسلفت يتم التعامل مع هذه المسكيات من خلال ردها إلى الإيرادات المصرح عنها شأنها شأن الإيرادات المصرح عنها تماماً.¹

ثانياً: المسكيات الجمركية الناتجة عن إخفاء ثنائي

وهي تلك المسكيات الناتجة عن عدم تصريح المكلف لجزء من المبيعات والمشتريات في نفس الوقت، وهذا يعني قيام المكلف بتهريب جزء من المشتريات أولاً، ثم يقوم بعملية تهريب جزء من المبيعات بعد ذلك، وهذا النوع من الإخفاء (الثنائي) يعد أكثر صعوبة من حيث إمكانية الكشف عنه أثناء عملية الفحص والتدقيق، فإذا كان المكلف يدير حسابات وفق القانون وكانت عملية الإخفاء محكمة تكون مهمة الفاحص أصعب للكشف عن عملية الإخفاء الموجودة لكن هناك عدة طرق للكشف عن ذلك منها وليس حصراً حسب الحالة:

أ- مراقبة بطاقة الصنف.

ب- إحضار كشف بمسحوبات المكلف من المورد.

ت- التعرف على نوعية الزبائن الذين يتعامل معهم المكلف.

ث- إحضار كشف حساب بنكي.

ج- من خلال الزيارة الميدانية لموقع عمل المكلف.

ح- عدد العاملين لدى المكلف.

خ- أمور أخرى ذات علاقة يستطيع الفاحص أن يسترشد بها أو من خلالها للوصول إلى نتائج معقولة.

أما إذا كان المكلف ليس لديه حسابات رسمية (دفاتر حسابات) تكون المهمة أكثر صعوبة من أجل الكشف عن هذا النوع من الإخفاء، مما يجعل الفاحص يلجأ إلى عملية التقدير

¹ مقابلة شخصية مع مأمور تقدير ضريبة الدخل، دائرة جنين.

لعدم توفر حسابات، وهذا يعتمد على المقابلة الشخصية والزيارة الميدانية وجمع المعلومات لكي يتمكن الفاحص من الوصول إلى نتائج فحص معقولة،¹ وهنا أيضا مأمور التقدير لا يهتم بسبب المسكية المسجلة على ملف المكلف كيف كان مصدرها ولماذا، بينما يصب جل اهتمامه فقط على المبلغ المدون كمسكية فقط.²

ثالثا: المسكيات الجمركية الناتجة عن رفض مشتريات ومصاريف زائدة

هذا النوع من المسكيات ناتج عن رفض للمشتريات الزائدة للمكلف كان قد أدخلها ضمن حساباته المصرح عنها في التقارير الدورية الشهرية لكنها لا تخص العمل، أما المصاريف الزائدة فهي عبارة عن كافة المصاريف التي يتم ردها من الفاحص أثناء عملية الفحص، فهي إما تكون لا تخص المكلف أي لا تتوافق وطبيعة نشاط المكلف، أو أنها تزيد عن الحد المعقول الذي يتعارض مع نسبة المصاريف المسموح بها لهذا القطاع أو النشاط، حيث يتم اكتشاف هذه المصاريف والمشتريات الزائدة من خلال عملية الفحص أو عن طريق الفحص البديهي عبر شاشة البرنامج المستخدم لدى الدائرة،³ أما مأمور التقدير لدى ضريبة الدخل فلا ينظر إلى سبب هذه المسكية ما هو مصدرها وكيف ظهرت، لكن ممكن أن يستفسر مأمور ضريبة الدخل عن سبب هذه المسكية من خلال التواصل مع قسم التدقيق في ضريبة القيمة المضافة لغايات توثيق رأي مأمور التقدير أثناء إنهاء ملف المكلف.⁴

الفرع الثاني: معالجة المسكيات لدى ضريبة الدخل

يبدأ دور مأمور التقدير بضريبة الدخل عند إنهاء السنة الضريبة لمكلف معين بعد تقديم الإقرار الضريبي لهذا المكلف، حيث يقوم مأمور التقدير بمقارنة الصفقات المصرح عنها بالإقرار مع الصفقات الظاهرة على البرنامج لديه ضمن شاشة البسنا لنفس السنة، فإذا كانت

¹ مقابلة شخصية مع نائب مدير دائرة ضريبة القيمة المضافة. طوباس.

² مقابلة شخصية مع مأمور تقدير ضريبة الدخل، دائرة جنين.

³ مقابلة شخصية مع موظف سابق لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة. رام الله.

⁴ مقابلة شخصية مع مأمور تقدير ضريبة الدخل، دائرة طوباس.

شاشة البسنا تفيد بأن الصفقات المصرح عنها أقل من الصفقات المدرجة بالإقرار يتم اعتماد مبلغ الصفقات المصرح عنها بالإقرار، أما إذا كانت الصفقات المصرح عنها على شاشة البسنا أكبر من الصفقات المصرح عنها ضمن الإقرار يتم اعتماد شاشة البسنا. بمعنى يتم أخذ المبلغ الأكبر في جميع الحالات.¹

تظهر نتيجة التسوية أو الفحص لملف المكلف على صفحة مستقلة لدى مأمور التقدير على شكل مبلغ مدفوع مثل (1000) شيقل، فيقوم مأمور التقدير بإعادة هذا المبلغ إلى أصله وهو صافي هذا المبلغ من خلال تقسيم المبلغ على نسبة ضريبة القيمة المضافة السارية (1000 ÷ 15% = 6667) شيقل، ويضاف إلى صفقات المكلف، وعند إنهاء الملف يتم أخذ هذه التسوية بعين الاعتبار حيث يقوم مأمور التقدير برد هذه المسكية إلى صفقات المكلف وتعامل معاملة الصفقات العادية المدرجة ضمن إقرار المكلف وكأنها صفقات تابعة للمكلف بغض النظر عن سبب هذه المسكية كما سبق وذكرت في غير مكان من هذه الدراسة.²

لكن السؤال الذي يطرح نفسه هل هذا الإجراء صحيح أم لا ؟ ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال لا بد من العودة إلى سبب المسكية، فإذا كانت ناتجة عن صفقات مخفية لم يتم التصريح عنها ودفعت ضريبتها بالكامل بدون هامش قيمة مضافة حسب القانون، هنا يجب ردها إلى الصفقات بكامل قيمتها بعد إعادتها إلى أصلها، بمعنى إذا قام المكلف بدفع ضريبة الصفقات غير المصرح عنها بدون مدخلات أو بدون هامش ربح يجب أن ترد هذه الصفقات إلى صفقات المكلف المصرح عنها لدى ضريبة الدخل وتعامل معاملة المثل أي احتساب نسبة ربح صافية للوصول إلى ضريبة الدخل، أما إذا قام المكلف بدفع نتيجة هذه التسوية أو الفحص كهامش ضريبة قيمة مضافة، هنا يجب رد كامل قيمة التسوية إلى صافي الربح المصرح عنه ضمن الإقرار. وكذلك الحال بالنسبة للتسوية الناتجة عن إخفاء ثنائي أو رفض مصاريف ومشتريات، إذا دفع المكلف الضريبة بدون هامش ربح يجب أن يرد صافي التسوية إلى الصفقات المصرح

¹ مقابلة شخصية مع مأمور تقدير ضريبة الدخل، دائرة جنين.

² مقابلة شخصية مع مأمور تقدير ضريبة الدخل، دائرة نابلس.

عنها، أما إذا كانت التسوية كهامش ربح يجب أن ترد إلى صافي الربح أو الخسارة المصرح بها ضمن الإقرار الضريبي. هكذا يجب أن تعالج هذه التسويات أو المسكيات الجمركية.

المعالجة الفعلية للمسكيات

في الحقيقة لقد انقسمت الإدارة العامة لضريبة الدخل على نفسها فهي تعالج المسكيات بطريقتين؛ فدائرة كبار المكلفين رام الله تعالج المسكية بغض النظر عن سببها من خلال ردها إلى صافي الربح مباشرة، أما باقي دوائر ضريبة الدخل في المحافظات فتعالج هذه المسكيات من خلال ردها إلى الصفقات بدون النظر إلى سبب المسكية، وهذا هو العامل المشترك فقط بين الدوائر في المحافظات وبين دائرة كبار المكلفين، وقد يكون هناك استثناء لملف هنا أو هناك في محافظة معينة يتم التعامل معه برد هذه المسكية لصافي الربح.

يبقى أن نقول ما هو الأثر الفعلي لهذه التسويات على ضريبة الدخل؟ وحتى أجيب على هذا السؤال يجب أن ندرج أكثر من مثال يوضح هذا الأثر من الناحية الضريبية.

مثال (1) على ملف مكلف فردي (شخص طبيعي)

مكلف ما تقدم بالإقرار الضريبي¹ لسنة 2012م وهو يعمل في مجال تجارة الأعلاف وكانت صفقات المكلف المصرح بها هي (4350920) شيقلا، وقد كانت صفقات المكلف على البسنا،² كما هي بالإقرار الضريبي تماما، وعند تحديد جلسة لمناقشة الملف بين مفوض المكلف ومأمور التقدير تبين أن هناك مسكية مسجلة على الكود (20) نتيجة تدقيق الملف ودفع المكلف مبلغ وقدره (58752) شيقلا مع العلم أن سبب هذه المسكية يعود إلى إخفاء صفقات (أي أن هناك مبيعات مهربة)، علما بأن هذه المسكية لم تدرج ضمن صفقات المكلف بالإقرار الضريبي، ونظرا لما تقدم قرر مأمور التقدير رفض الإقرار الضريبي استنادا للمادة رقم (21) فقرة (2) من

¹ الإقرار الضريبي: وهو عبارة عن كشف تقدير ذاتي، وهو تصريح بالضريبة يقدمه المكلف وفق النموذج المحدد له عن سنة مالية معينة.

² البسنا: هي إحدى شاشات البرنامج المستخدم لدى دائرة ضريبة الدخل، حيث تظهر هذه الصفحة مقدار صفقات المكلف خلال سنة مالية معينة ومعلومات أخرى مثل المشتريات وغيرها.

قانون ضريبة الدخل¹، وبسبب عدم وجود حسابات لدى المكلف وعدم امتثاله للمادة رقم (23) فقرة (1) من قانون ضريبة الدخل،² قرر مأمور التقدير مناقشة مفوض المكلف لتحديد نسبة ربح صافية من أجل حل الملف، وذلك استناداً للمادة رقم (17) بند (1) فقرة (ج) من القانون (التقدير باتفاق)³، وخلال الجلسة تم الاتفاق مع مأمور التقدير على تحديد نسبة ربح صافية من الصفقات وهي (4%).

الحل في حالة عدم وجود مسكية (فحص ضريبي)

$$\text{الصفقات المصرح عنها} \times \text{نسبة الربح} = (4\% \times 4350920 = 174037)$$

جدول (23): الحل في حالة عدم وجود مسكية (فحص ضريبي)

المبلغ/ صافي شيكل	البيان
4350920	الصفقات المصرح عنها
4%	نسبة الربح 4%
174037	صافي الربح
(30000)	تنزل الإعفاءات
144037	الدخل الخاضع
16557	الضريبة المستحقة

المصدر: إعداد الباحث

يتم تحويل الدخل الخاضع للشرائح الضريبية.

¹ انظر المادة رقم (21) صلاحية مأمور التقدير، من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011.

² انظر المادة رقم (23) الفحص الضريبي ومراجعة سجلات المكلف، من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011.

³ انظر المادة رقم (17) تقدير الضريبة، من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011.

جدول (24): كيفية تحويل الدخل الخاضع للشرائح الضريبية

المبلغ/ ضريبة		الربح التراكمي
2000	أول 40000 شيقل ربح $\times 5\%$	40000
6000	ثاني 40000 شيقل ربح $\times 10\%$	80000
6750	ثالث 45000 شيقل ربح $\times 15\%$	125000
3807	مازاد عن 19037 شيقل $\times 20\%$	144037
16557	الضريبة المستحقة	

المصدر: إعداد الباحث

الحل في حالة وجود مسكية (فحص ضريبي) ورد هذه المسكية إلى الصفقات المصرح عنها من المكلف:¹

جدول (25): الحل في حالة وجود مسكية (فحص ضريبي):

المبلغ/ صافي شيكل	البيان
4350920	الصفقات المصرح عنها
391680	تضاف المسكية ($58752 \div 15\%$)
4742600	الصفقات المقدرة
4%	نسبة الربح 4%
189704	صافي الربح
(30000)	تنزل الاعفاءات
159704	الدخل الخاضع
19691	الضريبة المستحقة

نلاحظ أن هناك زيادة في الضريبة المستحقة على المكلف، بسبب إضافة المسكية الجمركية إلى صفقات المكلف بمقدار (3134) شيقلا أضيفت إلى الإيرادات الضريبية.

¹ هذه الجداول من اعداد الباحث.

الحل في حالة وجود مسكية (فحص ضريبي) ورد هذه المسكية إلى صافي الربح:¹

جدول (26): الحل في حالة وجود مسكية (فحص ضريبي) ورد هذه المسكية إلى صافي الربح

المبلغ/ صافي شيكل	البيان
4350920	الصفقات المصرح عنها
%4	نسبة الربح 4%
174037	
391680	تضاف المسكية (58752 ÷ 15%) إلى صافي الربح
565717	صافي الربح المعدل
(30000)	تنزل الإعفاءات
535717	الدخل الخاضع
94893	الضريبة المستحقة

بالنظر إلى الجدول نلاحظ أن هناك ارتفاعا كبيرا جدا بمبلغ الضريبة المستحق عند تحويل المسكية إلى صافي الربح، حيث كان لها أثر كبير على الجباية لضريبة الدخل، وبمقارنة بسيطة نلاحظ أن المبلغ الواجب دفعه بدون مسكية جمركية وعلى نفس التصريحات كان كما يلي:

- 1- المبلغ الواجب دفعه بدون مسكية جمركية هو (16557) شيكلا.
- 2- المبلغ الواجب دفعة مع احتساب المسكية الجمركية بعد ردها إلى الصفقات هو (19691) شيكل بفارق (3134) شيكلا لصالح الخزينة.
- 3- أما في حال رد المسكية أو نتيجة الفحص الضريبي إلى صافي الربح فكان المبلغ الواجب دفعه هو (94893) شيكلا أي بفارق عن الحالة الأولى (78336) شيكلا لصالح الخزينة وبفارق عن الحالة الثانية (75202) شيكلا.²

¹ هذه الجداول من اعداد الباحث.

² هذه الجداول من اعداد الباحث.

4- إذا كان الفرق بهذا المقدار لملف فردي وبمبالغ صغيرة بهذا الحجم بدون شك بخصوص الشركات المساهمة التي تتعامل بملايين الدولارات، فسوف تكون النتائج والأثر أكبر بكثير.

مثال (2) على ملف مكلف شركة مساهمة (شخص معنوي):

تقدمت الشركة (X) المساهمة الخصوصية المحدودة بإقرارها الضريبي ومرفقاته عن السنة الضريبية 2012 وقد كان صفقات الشركة المصرح بها هو (83510695)، وقد كان صافي ربح الشركة مبلغ (2087767) شيقلًا. قام مأمور التقدير بدراسة ملف الشركة قبل تحديد موعد مع مفوض الشركة، وقد تبين أن هناك مسكية ناتجة عن فحص ملف الشركة لدى ضريبة القيمة المضافة بمبلغ (458940) شيقلًا مسجلة على الكود (20)، وذلك بعد التشاور مع قسم التدقيق لدى ضريبة القيمة المضافة، قرر مأمور التقدير زيارة مقر الشركة من أجل الاطلاع على حسابات الشركة.

هناك حالتان لحل الملف وهما:

جدول (27): الحالة الأولى حل الملف (01) أي قبول الإقرار دون تعديل (في حالة عدم وجود مسكية جمركية)¹

المبلغ/ صافي شيكل	البيان
2087767	صافي الربح المصرح عنه
6750	أول 125000 شيقل $\times 15\%$
392553	والباقي (1962767) $\times 20\%$
399303	الضريبة المستحقة

هذا الجدول من إعداد الباحث

¹ هذه الجداول من إعداد الباحث.

جدول (28): الحالة الثانية حل الملف (02) ¹ تقدير باتفاق حسب المادة (17) من القرار بقانون وعدم قبول الإقرار بسبب وجود مسكية جمركية وردها إلى صافي الربح ²

المبلغ/ صافي شيقل	البيان
2087767	صافي الربح المصرح عنه
3059600	المسكية (458940 ÷ 15%)
5147367	صافي الربح المقدر بعد المسكية
6750	أول 125000 شيقل × 15%
1004473	والباقي (5022367) × 20%
1011223	الضريبة المستحقة

نلاحظ الفرق الشاسع جدا بين المبلغ الواجب دفعه لخزينة الدولة في الحالة الأولى والحالة الثانية، ففي الحالة الأولى يجب دفع (399303) شيقل في حين المبلغ الواجب دفعه في الحالة الثانية هو (1011223) شيقلا أي بفارق (399303 - 1011223 = 611920) شيقلا. لو لم يتم فحص الملف لدى ضريبة القيمة المضافة واستحق على المكلف مبلغ 458940 شيقلا نتيجة الفحص الضريبي، لكانت الخزينة قد حرمت من مبلغ قيمته 611920 شيقلا.

لقد اتضح لدينا هنا نتيجة وأثر التسويات والفحص لأغراض ضريبة القيمة المضافة على إنهاء ملفات المكلفين لدى ضريبة الدخل.

كان هذا على مستوى ملف واحد لشركة مساهمة فكيف لو تم الالتزام بتدقيق ملفات الشركات الكبرى بشكل منتظم، وليس فقط الشركات الكبرى، وإنما كافة فئات المكلفين الثلاثة وهي صغار المكلفين، والمكلفين متوسطي الحجم والمكلفين الكبار.

ولا أقصد هنا فرض التسلط على المكلفين وتدقيق ملفاتهم دون اعتبارات منطقية وعلمية مقنعة كما ذكرنا عن أسباب ودواعي الفحص والتسويات الضريبية في سياق هذه الدراسة، وذلك

¹ انظر المادة رقم (17) تقدير الضريبة، من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011.

² هذه الجداول من اعداد الباحث.

بسبب ارتفاع نسبة التهرب الضريبي الذي وصل خلال العام 2010 الى 40% من مجموع الإيرادات العامة للسلطة الفلسطينية.¹

ويقدر وكيل وزارة المالية الأسبق للسلطة الفلسطينية أن حجم التهرب الضريبي في فلسطين وصل إلى حوالي 35% بشقل عام لكافة أنواع الضرائب، بينما يصل التهرب الضريبي من ضريبة الدخل بشكل خاص إلى حوالي 50%، ويعود السبب حسب رأي الدكتور عاطف علاونة إلى صعوبة ضبط الوعاء الضريبي، لأن معظم المتهربين إما من أصحاب المهن الحرة ومن العاملين في القطاع الخاص.²

¹ جريدة الحياة، حياة وسوق: مقابلة مع الاخ يوسف الزمر المحاسب العام السابق، أجرتة معه جريدة الحياة (الموقع الرسمي جريدة الحياة).

² حسين، رلى: مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، المرجع السابق، ص 29.

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

المقدمة

تتناول هذا الفصل عرضاً لمنهج الدراسة ووصفاً لمجتمع الدراسة، ويشتمل هذا الفصل على أداة الدراسة وعينة الدراسة وصدق الأداة وثبات الأداة وإجراءات الدراسة ومتغيرات الدراسة والمعالجة الإحصائية.

وجاء هذا الفصل لعرض الطرق والإجراءات التي تم اتباعها من أجل الوصول للنتائج النهائية للدراسة.

منهج الدراسة

يعرف المعجم الفلسطيني المنهج بأنه: وسيلة محددة توصل إلى غاية معينة، ويعرف المنهج بصفة عامة على أنه الترتيب الصائب للعمليات العقلية التي تقوم بها بصدد الكشف عن الحقيقة والبرهنة عليها لأغراض تحقيق أهداف الدراسة، وتم استخدام المنهج الوصفي الميداني وهذا الأسلوب يناسب أغراض الدراسة.

مجتمع الدراسة

تكوّن مجتمع الدراسة من الفئات التالية:

- موظفي وزارة المالية (ضريبة الدخل في الضفة الغربية).
- موظفي وزارة المالية (ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية).
- موظفي مكاتب المحاسبة والتدقيق في الضفة الغربية.

عينة الدراسة

لقد اختار الدارس عينة الدراسة بالطريقة العشوائية من المجتمع السابق ذكره من موظفي وزارة المالية (ضريبة الدخل والمضافة) ومكاتب المحاسبة في الضفة الغربية ، وقد تكونت العينة من (98) فرداً من المجتمع السابق ذكره وزعت على المدن التالية متناسبة مع عدد الموظفين والمكاتب التدقيق والمحاسبة المتواجدة فيها نابلس، وجنين، ورام الله، والخليل، وقلقيلية، وطولكرم، وطوباس، وسلفيت، موزعين على متغيرات هذه الدراسة.

والجداول التالية تبين توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها الديمغرافية.

1. متغير المؤهل العلمي

جدول (29): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
دبلوم	12	12.2
بكالوريوس	72	73.5
ماجستير	13	13.3
دكتوراه	1	1.0
المجموع	98	100.0

ويتضح من الجدول السابق أن 12.2 % يحملون شهادة دبلوم متوسط، و 73.5 % من حملة شهادة البكالوريوس، و 13.3 % من حملة الدراسات العليا.

2. متغير التخصص

جدول (30): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص

التخصص	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	74	75.5
إدارة	5	5.1
اقتصاد	12	12.2
تمويل	5	5.1
أخرى	2	2.0
المجموع	98	100.0

ويتضح من الجدول رقم (3) أن 75.5 % من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة، و 5.1 % تخصصهم إدارة أو تمويل، و 12.2 % تخصصهم اقتصاد، و 2 % يحملون تخصصات أخرى.

3. متغير طبيعة العمل

جدول (31): توزيع أفراد العينة حسب متغير طبيعة العمل

طبيعة العمل	العدد	النسبة المئوية %
مكتب تدقيق	19	19.4
مكتب محاسبة	30	30.6
موظف ضريبة دخل	28	28.6
موظف ضريبة مضافة	21	21.4
المجموع	98	100.0

ويتضح من الجدول رقم (4) أن 19.4 % من عينة الدراسة يعملون في مكتب تدقيق حسابات، و 30.6 % يعملون في مكتب محاسبة، و 28.6 % يعملون موظفين ضريبة دخل، و 21.4 % يعملون موظفين ضريبة مضافة.

4. متغير العمر

جدول (32): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
22-30 سنة	37	37.8
31-40 سنة	23	23.5
41-50 سنة	25	25.5
51-60 سنة	13	13.3
المجموع	98	100.0

ويتضح من الجدول رقم (4)، أن 37.5 % من عينة الدراسة عمرهم 22-30 سنة، و 23.5 % عمرهم 31-40 سنة، و 25.5 % عمرهم 41-50 سنة، و 13.3 % عمرهم من 51-60 سنة.

5. متغير سنوات الخبرة

جدول (33): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
1-5 سنوات	37	37.8
6-10 سنوات	22	22.4
أكثر من 10 سنوات	39	39.8
المجموع	98	100.0

ويتضح من الجدول رقم (5) أن 37.5 % من عينة الدراسة سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات، و 22.4 % من 6-10 سنوات، و 39.8 % أكثر من 10 سنوات.

أداة الدراسة

تم بناء أداة الدراسة من خلال الاطلاع على الإطار النظري المتعلق بالتدقيق والتسويات و ضريبة القيمة المضافة والدراسات السابقة وقد تم استخدام الأدوات التالية:

أولاً: المقابلة.

ثانياً: الاستبانة: استخدمت الدراسة أداة من أدوات البحث العلمي تمثلت باستبانة تكونت من (50) فقرة.

أ. صدق الأداة

تم عرض الاستبانة على عضوي هيئة التدريس (المشرفين الأكاديميين) الدكتور سامح العطوط والدكتور محمد شراقة لتحديد مدى ملائمة فقرات الاستبانة من حيث اللغة والوضوح

بما يتلاءم وموضوع الدراسة، ومناسبتها لأغراض البحث مع إجراء بعض التعديلات البسيطة عليها وحذف بعضها الآخر بفقرات أخرى، حيث تم اعتماد الاستبانة بصورتها النهائية.

تم التأكد من صدق الأداة من خلال عرضها على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص وأشار المحكمون بصلاحية أداة الدراسة ، ومن أهم محكمين الاستبانة :

أ- مدير مؤسسة دحبور لتدقيق الحسابات، جنين .

ب-مدير دائرة ضريبة القيمة المضافة ، طوباس سابقا.

ت- رئيس قسم المشتغلين في دائرة ضريبة القيمة المضافة، جنين.

ث- رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، جنين .

ج- المدقق الخارجي لوزارة المالية ضريبة الدخل، دائرة جنين .

وقد تم الأخذ بعين الاعتبار ما قدموه من اقتراحات وتعديلات على الأداة من حيث مجالاتها والفقرات الخاصة بكل مجال حتى ظهرت الأداة بصورتها النهائية بناءً على تلك التوصيات (ملحق رقم 1).

ب. ثبات الأداة

لقد تم استخراج معامل ثبات الأداة باستخدام اختبار كرونباخ ألفا حيث بلغت قيمة معامل الثبات 89.89 % ، وهو معامل ثبات جيد، ويمكن الاعتماد على البيانات التي تم جمعها في اجابة تساؤلات هذه الدراسة¹.

¹ عرباسي ، زياد احمد : العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2008م.

إجراء الدراسة الميدانية

لقد قام الدارس من أجل الخروج بموضوع البحث إلى حيز الوجود بالإجراءات البحثية التالية:

1. قام الباحث بتحديد موضوع الدراسة بالتعاون مع المشرف.

2. الرجوع إلى أدبيات الدراسة.

3. بناء استبانة.

4. تحديد مجتمع الدراسة وعينة الدراسة.

5. الحصول على كتاب تسهيل المهمة.

6. توزيع الاستبانة وجمعها.

7. تحليل بيانات الدراسة ومناقشتها.

8. الخروج بالتوصيات.

متغيرات الدراسة

تشمل هذه الدراسة على مجموعة المتغيرات ونتمثل في المتغيرات الآتية:

أولاً. المتغيرات الديموغرافية: وهي خمسة متغيرات:

1. متغير المؤهل العلمي: (دبلوم أو بكالوريوس أو ماجستير أو دكتوراه)

2. متغير التخصص: (محاسبة أو اقتصاد أو إدارة أو تمويل أو تخصصات أخرى)

3. متغير طبيعة العمل: (مكتب تدقيق أو مكتب محاسبة أو موظف ضريبة دخل أو موظف

ضريبة قيمة مضافة)

4. متغير العمر: (22-30 سنة أو 31-40 سنة أو 41-50 سنة أو 51-6 سنة)

5. متغير سنوات الخبرة: (1-5 سنوات أو 6-10 سنوات أو أكثر من 10 سنوات)

ثانياً. المتغيرات المستقلة:

1: **تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة** : وهو مدى تطبيق قانون القيمة المضافة من قبل موظفو دائرة ضريبة القيمة المضافة لتدقيق ملفات المكلفين الضريبية المختلفة.

والفقرات التي تدل على ذلك (1-2-3-4-5) .

2: **التخطيط لعملية التدقيق** : وهو عملية التخطيط لموضوع التدقيق وفق منهجية علمية.

والفقرات التي تدل على ذلك (6-7-8-9-10-11-12) .

3: **متطلبات الفحص الضريبي** : المتطلبات الرئيسية التي يجب ان يأخذ بها الفاحص عند عملية اجراء الفحص الضريبي.

والفقرات التي تدل على ذلك (13-14-15-16-17-18-19-20) .

4: **اجراءات الفحص الضريبي** : وهو الاجراءات المتبعة أثناء عملية الفحص الضريبي من قبل موظفو الضريبة لملفات المكلفين.

والفقرات التي تدل على ذلك (21-22-23-24-25-26-27) .

5: **اسباب واهداف الفحص الضريبي** : وهو الاسباب والاهداف الرئيسية لعملية الفحص الضريبي من قبل الفاحصين لملفات المكلفين.

والفقرات التي تدل على ذلك (28-29-30-31-32-33-34) .

6: مدى اعتماد موظفي ضريبة الدخل على معطيات ضريبة القيمة المضافة: وهو يقيس مدى اعتماد موظفوا ضريبة الدخل على المعطيات التي يحصلون عليها من موظفوا ضريبة القيمة المضافة.

والفقرات التي تدل على ذلك (35-36-37-38-39-40-41-42-43) .

7: معالجة مأمور التقدير للمسكيات (الضبط) الجمركية: وهي كيفية المعالجة التي يقوم بها مأمور التقدير لهذه المسكيات الجمركية عند إنهاء ملفات المكلفين.

والفقرات التي تدل على ذلك (44-45-46-47-48-49-50) .

ثالثاً: المتغيرات التابعة: التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، وتشتمل المتغيرات التابعة على المتوسطات الحسابية لاستجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة المتعلقة بمدى عدالة السياسة الجمركية .

المعالجة الإحصائية

من أجل معالجة البيانات تم استخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وذلك باستخدام المعالجات الإحصائية التالية:

1. التكرارات، والمتوسطات الحسابية، والنسب المئوية

2. تحليل التباين الأحادي.

3. اختبار معامل الثبات كرونباخ ألفا.

نتائج الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، كما هدفت إلى التعرف على دور متغيرات

الدراسة، ولتحقيق هدف الدراسة تم تطوير استبانة وتم التأكد من صدقها، ومعامل ثباتها، وبعد عملية جمع الاستبيانات تم ترميزها وإدخالها للحاسوب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وفيما يلي نتائج الدراسة تبعا لتسلسل أسئلتها.

أولاً: النتائج المتعلقة بسؤال الدراسة

ما اثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة على ضريبة الدخل في الضفة الغربية؟

وللإجابة على سؤال الدراسة، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات أداة الدراسة، واعتمد الباحث في هذه الدراسة الميزان الآتي لتقدير مستوى الممارسات:¹

جدول (34) : ميزان النسب المئوية للاستجابات

النسبة المئوية	درجة الاستجابات
أقل من 40%	منخفضة
من 40% - 75%	متوسطة
أكبر من 75%	مرتفعة

¹ خضير ، عناية محمد : واقع معرفة وتطبيق ادارة الجودة الشاملة في مديريات التربية والتعليم الفلسطينية من وجهة نظر العاملين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2007م.

جدول (35): المتوسطات والنسب المئوية تبعا لكل من متغيرات وفقرات التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية.

الرقم	نص الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التقييم
المجال الاول: تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة					
1	يجب تنفيذ القانون/النظام الخاص بفرض ضريبة القيمة المضافة بصورة علمية ومنهجية ومنطقية.	.8822	3.7241	57.3%	متوسطة
2	يؤثر إمام الفاحص الضريبي بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالفاحص الذي يلم ببند القانون المختلفة، يستطيع إيجاد الحلول والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التدقيق التي قد تواجهه.	1.2721	3.2414	61.6%	متوسطة
3	لا يوجد في نظام ضريبة القيمة المضافة والرسوم على المنتجات المحلية شيء يدعى تسوية ضريبية وإنما هي عبارة عن (تقدير) نظراً لعدم وجود حسابات وفق القانون.	.9705	4.1429	57.70%	متوسطة
4	يستحق لمزارع الثروة النباتية استرداد ضريبة المدخلات التي قام بشرائها والتي تخص نشاطه.	1.0357	4.0357	59.10%	متوسطة
5	يجب على الفاحص الضريبي أن يكون مؤهلاً وذو كفاءة ومهارة.	1.0551	3.4483	53.6%	متوسطة
المجال الثاني : التخطيط لعملية التدقيق					
6	تتأثر عملية الفحص الضريبي بشخصية الفاحص الضريبي حيث إن هناك علاقة طردية بين شخصية الفاحص والتخطيط لعملية الفحص ونتائجها.	.4629	4.0000	61.6%	متوسطة
7	يتطلب الفحص الضريبي الشامل إلى طول وتعقيد الإجراءات وزيادة الأعباء والتكاليف الإدارية.	.6895	4.0345	62.7%	متوسطة

الرقم	نص الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التقييم
8	يجب أن تكون هناك خطة تحكم عملية التدقيق والفحص لملفات المكلف على أن تكون هذه الخطة مرنة قابلة للتعديل وفق حاجة العمل.	.9390	4.1034	65.6%	متوسطة
9	يشمل الفحص الأولي للملف بغرض إنجاز معاملة ما في القسم المختص أو من خلال الفواتير المعززة للكشوفات الدورية المقدمة فنياً وحسابياً ومطابقتها وفق القانون.	1.2516	2.9310	45.3%	متوسطة
10	يجب على الفاحص الضريبي قبل القيام بإجراءات الفحص تجميع البيانات والمعلومات عن المنشأة موضوع الفحص سواء من داخل الإدارة الضريبية أو من خارجها أو من خلال تحريات خاصة بذلك.	.4629	4.0000	61.6%	متوسطة
11	تعد مرحلة الإعداد للفحص الضريبي المرحلة التمهيدية لعملية الفحص وتهدف إلى تزويد الفاحص بالبيانات والمعلومات اللازمة عن المنشأة موضوع الفحص سواء بالنسبة لأنشطتها أو لفروعها أو لأصحابها أو لدائني المنشأة أو غير ذلك.	1.3018	3.1379	53.6%	متوسطة
12	يفترض الفاحص حسن النية لدى المكلف ولا يفترض أن هناك تهرباً من الضريبة قبل القيام بعملية الفحص.	.6017	4.1724	56.7%	متوسطة
المجال الثالث: متطلبات الفحص الضريبي					
13	يمكن الفحص الضريبي الشامل فحص كافة الإقرارات والكشوفات المقدمة من الممول/المكلف.	.8230	4.0345	63.1%	متوسطة
14	يتم التدقيق الشامل بشكل كامل في قسم التدقيق من بداية الملف إلى نهايته.	.4629	4.1000	63.8%	متوسطة

الرقم	نص الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التقييم
15	يجب على الفاحص الاطلاع على مذكرات الفحص الضريبي السابقة الموجودة في ملف المنشأة قيد الفحص لدى الدائرة ضمن الملف في الأرشيف الموجود لديها.	.5554	3.5776	57.7%	متوسطة
16	يتلاءم الفحص الضريبي بالعينة "الإنقائي" مع التطور المذهل في حجم النشاط الاقتصادي و زيادة عدد المكلفين.	.6017	4.1624	63.8%	متوسطة
17	يجب على الفاحص الاطلاع على الكشوفات ومبالغ الضرائب المدفوعة من المكلف خلال الفترات الضريبية السابقة.	.5554	4.1724	63.8%	متوسطة
18	يقصد بأسلوب الفحص الضريبي الشامل فحص كافة الإقرارات والكشوفات المقدمة من المكلف حيث يقوم الفاحص بفحص جميع القيود الواردة في دفاتر وسجلات المكلف، وكافة المستندات والترحيلات والجمع والترصيد.	1.3093	3.0000	53.9%	متوسطة
19	يجب ألا تكون هناك أي علاقات أو مصالح مشتركة بين الفاحص ومفوض المكلف أو من يمثله في إنهاء الملف قيد الفحص.	.8197	3.4138	55.5%	متوسطة
20	يوجد نوعان من الإخفاء الضريبي إخفاء ثنائي من جهة المبيعات و المشتريات معا، و إخفاء جزء من المبيعات أو إخفاء جزء من المشتريات فقط.	1.3093	3.0000	53.9%	متوسطة
المجال الرابع : إجراءات الفحص الضريبي					
21	يجب التركيز عند فحص البضاعة الجاهزة من المنتج على جرد بضاعة أول وآخر المدة لما لهما من أثر على الربح من ناحية وأثر على إخفاء المبيعات من ناحية أخرى.	.5554	3.5776	53.4%	متوسطة

الرقم	نص الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التقييم
22	يعتمد الفاحص في مصانع الباطون على معادلة الإنتاج للكوب الواحد من الباطون الجاهز.	1.3555	3.8621	57.3%	متوسطة
23	يتم التركيز في فحص مناشير الحجر على الصفقات فقط من خلال الطاقة الإنتاجية للمكن وعدد الأمتار المباعة دون النظر إلى مصاريف المنشار من كهرباء أو سولار حيث إن فواتير المصاريف تزيد عن النسبة المصرح عنها.	1.1252	3.1379	52.5%	متوسطة
24	تمثل الزيارة الميدانية لموقع عمل المكلف ركنا أساسيا لعملية الفحص وذلك لما لها من أثر إيجابي للوقوف على وضع المكلف بشكل يمكن الفاحص من معرفة طبيعة عمله وحجمه ومقدار البضاعة الموجودة لديه ومدى تطابقها مع قائمة الجرد المقدمة، وكذلك عدد العاملين لدى المكلف وطبيعة نظام مسك الدفاتر لديه ومدى تطابقها مع القانون، وهل يتم التسجيل وفق الأصول المحاسبية.	.9165	4.1071	63.8%	متوسطة
25	يجب أن يكون هناك تعاون كامل من مفوض المكلف مع الفاحص من خلال تقديم كافة المعلومات والبيانات والإيضاحات الضرورية لعملية الفحص.	.5480	4.2069	73.6%	متوسطة
26	يجب على الفاحص الاطلاع على الكشوفات ومبلغ الضرائب المدفوعة من المكلف خلال الفترات الضريبية السابقة.	1.1880	3.6786	56.8%	متوسطة
27	يجب تجميع البيانات من داخل الدائرة الضريبية وتشمل سجلات التعاقد التي يقيد بها الإخطارات الواردة من الجهات التي يتعامل معها المكلف والتي تقيد وجود تعاقد مع هذه الجهات.	.8997	4.0714	61.8%	متوسطة

الرقم	نص الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التقييم
المجال الخامس : اسباب واهداف الفحص الضريبي					
28	من أسباب طلب ملف المكلف للفحص عند قيام موظف الفحص في الدائرة بالكشف عن وجود مخالفة لدى المكلف من خلال فحص ملف آخر غيره.	.8317	3.7586	59.5%	متوسطة
29	من أسباب الفحص الضريبي التأكد من تطبيق أحكام التشريع الضريبي..	1.0659	4.2069	73.6%	متوسطة
30	يتم اللجوء إلى إجراء التسويات الضريبية نتيجة لانقطاع المكلف عن تقديم الكشوفات الدورية حسب القانون بشكل شهري وذلك وفقاً لمتطلبات المادة رقم (104) من النظام.	1.0408	3.7500	54.7%	متوسطة
31	من دواعي الفحص والتسويات طلب المكلف لشهادة براءة ذمة أو بعد فحص ملف المكلف على الشاشة تبين أن لديه مشاكل ضريبية.	1.0440	3.8571	59.3%	متوسطة
32	يجب تجميع البيانات والمعلومات من خارج الدائرة مثل وليس حصراً: الضابطة الجمركية والبنوك، ومن الدائنين وغيرها من الجهات الأخرى.	.9222	4.0357	67.6%	متوسطة
33	من أهداف الفحص الضريبي التأكد من انتظام الدفاتر والسجلات وفقاً للقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها.	.9940	3.7034	56.2%	متوسطة
34	يتم اللجوء إلى التسويات الضريبية نتيجة لعدم تصريح المكلف عن المبيعات والمشتريات وقد تكون نتيجة لعملية ضبط جمركي من الضابطة الجمركية، أو نتيجة لقيام المكلف بأي عملية تزوير أو تهرب ضريبي أو نتيجة لتقديم المكلف بطلب للدائرة نظراً لحاجته.	1.0306	4.1071	63.2%	متوسطة

الرقم	نص الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التقييم
المجال السادس : مدى اعتماد موظفي ضريبة الدخل على معطيات ضريبة القيمة المضافة					
35	في ضريبة الدخل يتم اعتماد الميزانية الناتجة عن التصريحات والمعطيات لدى ضريبة القيمة المضافة التي يتم استخراجها على برنامج "شاعم" بالكود "BSNA".	1.3555	3.8621	58.6%	متوسطة
36	يجب تجميع البيانات والمعلومات من خارج الدائرة مثل وليس حصراً: الضابطة الجمركية والبنوك، ومن الدائنين وغيرها من الجهات الأخرى.	.9222	4.0357	60.4%	متوسطة
37	عند ظهور أي خلل في حسابات المشتغل لضريبة القيمة المضافة يتبعه خلل في تقدير الوضع المالي لغايات ضريبة الدخل.	.9449	4.3214	78.6%	مرتفعه
38	إن نتائج الفحص والتسويات الضريبية لا تظهر على الشاشة الرئيسة للبرنامج المستخدم، فقد يتم تسوية الملف وإنهائه وتوقيع الاتفاقية للسنة الضريبية المعنية دون أن ينتبه مأمور التقدير إذا كان هناك مسكية جمركية مسجلة على ملف المكلف.	1.0659	4.1071	63.9%	متوسطة
39	بما أن تصريحات المكلف لدى ضريبة القيمة المضافة تظهر على شاشة مأمور التقدير وبشكل مفصل حسب ترتيب الكشف الدوري، فهذا يعني أنه ليس بمقدور المكلف التهرب وعدم الاعتراف بهذه التصريحات أمام ضريبة الدخل.	1.0828	3.6207	57.1%	متوسطة
40	بالنسبة لمأمور التقدير ليس هناك مشكلة تذكر فيما يخص تصريحات المكلف على شاشة البرنامج المستخدم وإقراره المقدم بموجب هذه التصريحات، ففي حال كانت هذه المعطيات غير مقنعة يحق لمأمور التقدير قبول أو رفض الإقرار جزئياً أو كلياً إذا توفرت لديه أسباب حول صحة أو عدم صحة البيانات الواردة بالإقرار	7838.	3.4598	54.8%	متوسطة

الرقم	نص الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التقييم
41	يحق لمأمور التقدير في حال عدم قناعته للميزانية الناتجة عن تصريحاته في ضريبة القيمة المضافة تقدير دخل للمكلف بشكل يتناسب ومقدار حجم عمل المكلف الحقيقي بناءً على المعلومات وخبرة مأمور التقدير.	.8197	3.5138	54.7%	متوسطة
42	يقوم موظف ضريبة الدخل بدراسة التسويات وفحص مصداقية الإيرادات وقد يزيد على المبلغ المطلوب من خلال مراجعه التقدير حسب المجال الذي يقوم به المكلف.	1.0408	3.5500	52.1%	متوسطة
43	تتناسب العلاقة طردياً ما بين ضريبة الدخل وضريبة المضافة فالتقدير النهائي لضريبة الدخل يكون بناءً على عمل المكلف الذي يظهر من خلال ضريبة القيمة المضافة.	.5480	4.3114	79.6%	مرتفعة
المجال السابع : معالجة مأمور التقدير للمسكيات الجمركية					
44	إن مأمور التقدير لا يفرق بين المسكيات هل هي ناتجة عن إخفاء مبيعات أو مشتريات أو غير ذلك.	.8197	3.4138	53.9%	متوسطة
45	يقوم مأمور التقدير في ضريبة الدخل بمقارنة الصفقات المصرح عنها بالإقرار مع الصفقات الظاهرة على البرنامج لديه ضمن شاشة البسنا لنفس السنة..	.9165	4.1071	72.4%	متوسطة
46	عند الحديث عن المسكيات الناتجة عن إخفاء الصفقات، فهي تعبر عن عدم التصريح عن مبيعات معينة قام المكلف ببيعها لكن لم يصدر بها فواتير ضريبية خلال نشاطه	1.2721	3.2414	51.1%	متوسطة

الرقم	نص الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التقييم
47	تعالج الإدارة العامة لضريبة الدخل المسكيات بطريقتين: فدائرة كبار المكلفين رام الله تعالج المسكية بغض النظر عن سببها من خلال ردها إلى صافي الربح مباشرة. أما باقي دوائر ضريبة الدخل في المحافظات فتعالج هذه المسكيات من خلال ردها إلى الصفقات بدون النظر إلى سبب المسكية.	1.4797	3.7586	58.3%	متوسطة
48	تعتمد دائرة ضريبة الدخل في عملها على تسويات وملفات ضريبة القيمة المضافة وليس العكس.	1.0440	3.8571	57.2%	متوسطة
49	يمكن لموظف ضريبة الدخل زيادة المبلغ المقرر على المكلف أكثر من التسوية عند إجراء الفحص وتدقيق الإيرادات ومقارنتها في مجال العمل.	.5040	4.5714	83.2%	مرتفعة
50	يوجد ارتفاع كبير جدا بمبلغ الضريبة المستحق عند تحويل المسكية إلى صافي الربح حيث كان لها أثر كبير على الجباية لضريبة الدخل.	1.1252	3.1379	50.7%	متوسطة
	الدرجة الكلية	.5288	3.4837	60.2%	متوسطة

يتبين من الجدول رقم (35) السابق: أن نسبة اثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة على ضريبة الدخل في الضفة الغربية وفقا لل فقرات مجتمعة (60.2%) وهي نسبة متوسطة في حين بلغ المتوسط الحسابي العام 3.4837 ، ونجد ايضا أن نسبة الانحراف المعياري بلغت (5288). وهي نسبة مرتفعة مما يدل على أن وجهات نظر مجتمع الدراسة كانت متباعدة الى حد ما في اثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة على ضريبة الدخل في الضفة الغربية.

• والفقرات التي حصلت على تقدير مرتفعة هي بالترتيب (37-43-49).

• والفقرات التي حصلت على تقدير متوسطة هي بالترتيب (1-2-3-4-5-6-7-8-9-

10-11-12-13-14-15-16-17-18-19-20-21-22-23-24-25-26-

27-28-29-30-31-32-33-34-35-36-38-39-40-41-

-42-44-45-46-47-48-50).

يتضح من الجدول السابق: أن المجال: التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية من وجهة نظر موظفي ضريبة القيمة المضافة كان أعلى متوسط حسابي له للفقرة الثانية والعشرين بمتوسط حسابي "4.2069"، وكانت درجة الاستجابة على هذه الفقرة "كبيرة" وكان نصها " يجب أن يكون هناك تعاون كامل من مفوض المكلف مع الفاحص من خلال تقديم كافة المعلومات والبيانات والإيضاحات الضرورية لعملية الفحص." حيث أنه ومن وجهة نظرهم يجب أن يكون هناك تعاون كامل من مفوض المكلف مع الفاحص من خلال تقديم كافة المعلومات والبيانات والإيضاحات الضرورية لعملية الفحص بذلك بشكل كبير.

ويأتي بالدرجة الثانية من حيث المتوسط الحسابي الفقرة الثالثة بمتوسط حسابي "4.1724"، وكانت درجة الاستجابة على هذه الفقرة "كبيرة"، وكان نصها " يفترض الفاحص حسن النية لدى المكلف ولا يفترض أن هناك تهربا من الضريبة قبل القيام بعملية الفحص. " ومن وجهة نظرهم أنه يفترض الفاحص حسن النية لدى المكلف ولا يفترض أن هناك تهربا من الضريبة قبل القيام بعملية الفحص بشكل كبير.

ويأتي بالدرجة الثالثة من حيث أعلى متوسط حسابي الفقرة التاسعة بمتوسط حسابي "4.1624"، وكانت درجة الاستجابة على هذه الفقرة "كبيرة"، وكان نصها " يتلاءم الفحص الضريبي بالعينة "الانتقائي" مع التطور المذهل في حجم النشاط الاقتصادي و زيادة عدد المكلفين."، ومن وجهة نظرهم يتلاءم الفحص الضريبي بالعينة "الانتقائي" مع التطور المذهل في حجم النشاط الاقتصادي و زيادة عدد المكلفين بشكل كبير.

كما لاحظ الباحث أن أقل متوسط حسابي المجال التدقيق والتسويات لأغراض ضريبية القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية من وجهة نظر موظفي ضريبة القيمة المضافة كان للفقرة السادسة عشرة وبمتوسط حسابي قدره "3.0000" وكانت درجة الاستجابة على هذه الفقرة "متوسطة" وكان نصها " يوجد نوعان من الإخفاء الضريبي؛ إخفاء ثنائي من جهة المبيعات والمشتريات معا، و إخفاء جزء من المبيعات أو إخفاء جزء من المشتريات فقط."، ومن وجهة نظرهم أنه يوجد نوعان من الإخفاء الضريبي؛ إخفاء ثنائي من جهة المبيعات و المشتريات معا، وإخفاء جزء من المبيعات أو إخفاء جزء من المشتريات فقط بشكل متوسط.

ويأتي بالدرجة الثانية من حيث أقل متوسط حسابي للفقرة التاسعة عشرة وبمتوسط حسابي قدره "3.1379" وكانت درجة الاستجابة على هذه الفقرة " متوسطة " و كان نصها " يتم التركيز في فحص مناشير الحجر على الصفقات فقط من خلال الطاقة الإنتاجية للمكن وعدد الأمتار المباعة دون النظر إلى مصاريف المنشار من كهرباء أو سولار حيث إن فواتير المصاريف تزيد عن النسبة المصرح عنها."، ومن وجهة نظرهم يتم التركيز في فحص مناشير الحجر على الصفقات فقط من خلال الطاقة الإنتاجية للمكن وعدد الأمتار المباعة دون النظر إلى مصاريف المنشار من كهرباء أو سولار حيث إن فواتير المصاريف تزيد عن النسبة المصرح عنها بشكل متوسط.

ويأتي بالدرجة الثالثة من حيث أقل متوسط حسابي الفقرة العشرون بمتوسط حسابي "3.2414"، وكانت درجة الاستجابة على هذه الفقرة " متوسطة "، وكان نصها " يؤثر إمام الفاحص الضريبي بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالفاحص الذي يلم ببينود القانون المختلفة، يستطيع إيجاد الحلول والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التدقيق التي قد تواجهه."، ومن وجهة نظرهم يؤثر إمام الفاحص الضريبي بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالفاحص الذي يلم ببينود القانون المختلفة، يستطيع إيجاد الحلول والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التدقيق التي قد تواجهه بشكل متوسط.

أما بالنسبة للدرجة الكلية المتعلقة: التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية من وجهة نظر موظفي ضريبة القيمة المضافة فقد كان المتوسط الحسابي لها "3.5776". وكان مقياس هذا المتوسط "كبيرة" ولعل ذلك يبرز أهمية التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية من وجهة نظر موظفي ضريبة القيمة المضافة بشكل كبير.

يتضح من الجدول السابق: أن المجال: التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل كان أعلى متوسط حسابي له للفقرة الخامسة عشرة بمتوسط حسابي "4.5714"، وكانت درجة الاستجابة على هذه الفقرة "كبيرة جدا" وكان نصها "تعتمد دائرة ضريبة الدخل في عملها على تسويات وملفات ضريبة القيمة المضافة وليس العكس." ومن وجهة نظرهم تعتمد دائرة ضريبة الدخل في عملها على تسويات وملفات ضريبة القيمة المضافة وليس العكس بشكل كبير جدا.

ويأتي بالدرجة الثانية من حيث المتوسط الحسابي الفقرة الثانية بمتوسط حسابي "4.3214"، وكانت درجة الاستجابة على هذه الفقرة "كبيرة جدا"، وكان نصها "عند ظهور أي خلل في حسابات المشتغل لضريبة القيمة المضافة يتبعه خلل في تقدير الوضع المالي لغايات ضريبة الدخل." ومن وجهة نظرهم أنه عند ظهور أي خلل في حسابات المشتغل لضريبة القيمة المضافة يتبعه خلل في تقدير الوضع المالي لغايات ضريبة الدخل بشكل كبير جدا.

ويأتي بالدرجة الثالثة من حيث أعلى متوسط حسابي الفقرة الثالثة عشرة بمتوسط حسابي "4.3114"، وكانت درجة الاستجابة على هذه الفقرة "كبيرة جدا"، وكان نصها "تتناسب العلاقة طرديا ما بين ضريبة الدخل وضريبة المضافة فإن التقدير النهائي لضريبة الدخل يكون بناء على عمل المكلف الذي يظهر من خلال ضريبة القيمة المضافة."، ومن وجهة نظرهم تتناسب العلاقة طرديا ما بين ضريبة الدخل وضريبة المضافة فإن التقدير النهائي لضريبة الدخل يكون بناء على عمل المكلف الذي يظهر من خلال ضريبة القيمة المضافة بشكل كبير جدا.

كما لاحظ الباحث أن أقل متوسط حسابي المجال التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل كان للفقرة العاشرة وبمتوسط حسابي قدره "3.1379" وكانت درجة الاستجابة على هذه الفقرة "كبيرة" وكان نصها " يجب على الفاحص الضريبي قبل القيام بإجراءات الفحص تجميع البيانات والمعلومات عن المنشأة موضوع الفحص سواء من داخل الإدارة الضريبية أو من خارجها أو من خلال تحريات خاصة بذلك"، ومن وجهة نظرهم يجب على الفاحص الضريبي قبل القيام بإجراءات الفحص تجميع البيانات والمعلومات عن المنشأة موضوع الفحص سواء من داخل الإدارة الضريبية أو من خارجها أو من خلال تحريات خاصة بذلك بشكل كبير.

ويأتي بالدرجة الثانية من حيث أقل متوسط حسابي للفقرة التاسعة وبمتوسط حسابي قدره "3.2414" وكانت درجة الاستجابة على هذه الفقرة "كبيرة" وكان نصها " عند الحديث عن المسكيات الناتجة عن إخفاء الصفقات، فهي تعبر عن عدم التصريح عن مبيعات معينة قام المكلف ببيعها لكن لم يصدر بها فواتير ضريبية خلال نشاطه"، ومن وجهة نظرهم أنه عند الحديث عن المسكيات الناتجة عن إخفاء الصفقات، فهي تعبر عن عدم التصريح عن مبيعات معينة قام المكلف ببيعها لكن لم يصدر بها فواتير ضريبية خلال نشاطه بشكل كبير.

ويأتي بالدرجة الثالثة من حيث أقل متوسط حسابي الفقرة السابعة بمتوسط حسابي "3.4138"، وكانت درجة الاستجابة على هذه الفقرة "كبيرة"، وكان نصها " إن مأمور التقدير لا يفرق بين المسكيات هل هي ناتجة عن إخفاء مبيعات أو مشتريات أو غير ذلك"، ومن وجهة نظرهم إن مأمور التقدير لا يفرق بين المسكيات هل هي ناتجة عن إخفاء مبيعات أو مشتريات أو غير ذلك بشكل كبير.

أما بالنسبة للدرجة الكلية المتعلقة: التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل فقد كان المتوسط الحسابي لها "3.4837" وكان مقياس هذا المتوسط "كبيرة"، ولعل ذلك يبرز أهمية التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل بشكل كبير.

ثانيا : النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة :

1_ النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة (المتغيرات الديمغرافية) .

فحص الفرضية الأولى

وتنص على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (ألفا=0.05) في أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير المؤهل العلمي"

ولفحص هذه الفرضية، تم إجراء اختبار (One Way ANOVA) من أجل استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والدلالات الإحصائية من أجل معرفة الفروق بين الإجابات التي وضعها أفراد العينة الدراسية.

والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (36): نتائج اختبار (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

مستوى الدلالة	قيمة F	داخل المجموعات			بين المجموعات			المجالات
		متوسط المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مجموع المربعات	
.088	2.243	.140	94	13.159	.314	3	.942	مجال ضريبة الدخل
.066	2.482	.206	94	19.337	.511	3	1.532	مجال ضريبة القيمة المضافة
.040	2.881	.131	94	12.313	.377	3	1.132	مجال الدرجة الكلية

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم الدلالة للفروق بين استجابات أفراد عينة الدراسة لمجالات الدراسة والدرجة الكلية لهذه الدراسة أكبر من (ألفا=0.05)، عند مجالي الدراسة وأصغر من (ألفا=0.05) عند الدرجة الكلية.

النتيجة: تقبل الفرضية الصفرية عند مجال ضريبية الدخل ومجال ضريبية القيمة المضافة وترفض عند الدرجة الكلية.

فحص الفرضية الثانية

وتنص على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (ألفا=0.05) في أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبية القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير التخصص"

ولفحص الفرضية تم إجراء اختبار (One Way ANOVA) من أجل استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والدلالات الإحصائية من أجل معرفة الفروق بين الإجابات التي وضعها أفراد العينة الدراسية.

والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (37): نتائج اختبار (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير التخصص

مستوى الدلالة	قيمة F	داخل المجموعات			بين المجموعات			المجالات
		متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
.568	.739	.147	93	13.667	.109	4	.434	مجال ضريبية الدخل
.097	2.028	.206	93	19.195	.419	4	1.674	مجال ضريبية القيمة المضافة
.414	.995	.139	93	12.893	.138	4	.552	مجال الدرجة الكلية

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم الدلالة للفروق بين استجابات أفراد عينة الدراسة لمجالات الدراسة و الدرجة الكلية لهذه الدراسة أكبر من (ألفا=0.05).

النتيجة: تقبل الفرضية الصفرية عند جميع المجالات.

فحص الفرضية الثالثة:

وتنص على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (ألفا=0.05) في أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير طبيعة العمل"

ولفحص الفرضية تم إجراء اختبار (One Way ANOVA) من أجل استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والدلالات الإحصائية من أجل معرفة الفروق بين الإجابات التي وضعها أفراد العينة الدراسية.

والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (38): نتائج اختبار (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير طبيعة العمل

المجالات	بين المجموعات			داخل المجموعات			قيمة F	مستوى الدلالة
	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات		
مجال ضريبة الدخل	1.327	3	.442	12.774	94	.136	3.255	.025
مجال ضريبة القيمة المضافة	1.504	3	.501	19.365	94	.206	2.433	.070
مجال الدرجة الكلية	1.369	3	.456	12.076	94	.128	3.552	.017

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم الدلالة للفروق بين استجابات أفراد عينة الدراسة كانت أكبر من (ألفا=0.05) عند مجال ضريبة القيمة المضافة، وأصغر من (ألفا=0.05) عند مجال ضريبة الدخل والدرجة الكلية.

النتيجة: تقبل الفرضية الصفرية عند مجال ضريبية القيمة المضافة فقط.

فحص الفرضية الرابعة

وتنص على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (ألفا=0.05) في أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبية القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير العمر"

ولفحص الفرضية تم إجراء اختبار (One Way ANOVA) من أجل استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والدلالات الإحصائية من أجل معرفة الفروق بين الإجابات التي وضعها أفراد العينة الدراسية.

والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (39): نتائج اختبار (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير العمر

مستوى الدلالة	قيمة F	داخل المجموعات			بين المجموعات			المجالات
		متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
.239	1.429	.143	94	13.486	.205	3	.615	مجال ضريبة الدخل
.300	1.238	.214	94	20.075	.264	3	.793	مجال ضريبة القيمة المضافة
.177	1.679	.136	94	12.761	.228	3	.684	مجال الدرجة الكلية

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم الدلالة للفروق بين استجابات أفراد عينة الدراسة كانت أكبر من (ألفا=0.05) عند جميع مجالات الدراسة و الدرجة الكلية.

النتيجة: تقبل الفرضية الصفرية عند جميع مجالات الدراسة و الدرجة الكلية.

فحص الفرضية الخامسة:

وتنص على (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (ألفا=0.05) في أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبية القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير سنوات الخبرة)

ولفحص الفرضية تم إجراء اختبار (One Way ANOVA) من أجل استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والدلالات الإحصائية من أجل معرفة الفروق بين الإجابات التي وضعها أفراد العينة الدراسية.

والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (40): نتائج اختبار (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

مستوى الدلالة	قيمة F	داخل المجموعات			بين المجموعات			المجالات
		متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
.503	.693	.146	95	13.898	.101	2	.203	مجال ضريبة الدخل
.410	.900	.216	95	20.481	.194	2	.388	مجال ضريبة القيمة المضافة
.359	1.036	.139	95	13.158	.144	2	.287	مجال الدرجة الكلية

نلاحظ من الجدول السابق أن قيم الدلالة للفروق بين استجابات أفراد عينة الدراسة كانت أكبر من (ألفا=0.05) عند جميع مجالات الدراسة و الدرجة الكلية.

النتيجة: تقبل الفرضية الصفرية عند جميع مجالات الدراسة و الدرجة الكلية.

ثالثاً : النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة (المتغيرات المستقلة) :

الفرضية الاولى:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في درجة أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير مجال تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة.

ولفحص هذه الفرضية ، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA

والذي تظهر نتائجه في الجدول الآتي:

جدول (41) : نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير مجال تطبيق قانون ضربية القيمة المضافة

مصدر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط الانحراف	قيمة (ف)	الدلالة *
بين المجموعات	19.365	30	0.634	5.824	*0.053
داخل المجموعات	11.799	65	0.127		
المجموع	31.164	95			

* دالة إحصائية عند مستوى (a=0.05)

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (a=0.05) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير مجال تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة وذلك لان الدلالة اكبر من (a=0.05).

الفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (a=0.05) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير التخطيط لعملية التدقيق.

ولفحص هذه الفرضية، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي Way ANOVA One والذي تظهر نتائجه في الجدول الآتي:

جدول (42) : نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير التخطيط لعملية التدقيق

مصدر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط الانحراف	قيمة (ف)	الدلالة *
بين المجموعات	16.690	30	0.652	5.100	*0.060
داخل المجموعات	14.474	65	0.136		
المجموع	31.164	95			

* دالة إحصائية عند مستوى (a=0.05)

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير التخطيط لعملية التدقيق وذلك لان الدلالة اكبر من ($\alpha=0.05$).

الفرضية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير متطلبات الفحص الضريبي .

ولفحص هذه الفرضية ، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والذي تظهر نتائجه في الجدول الآتي:

جدول (43): نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير متطلبات الفحص الضريبي

الدالة *	قيمة (ف)	متوسط الانحراف	درجات الحرية	مجموع مربعات الانحراف	مصدر التباين
*0.072	10.677	1.056	30	19.002	بين المجموعات
		0.099	65	12.161	داخل المجموعات
			95	31.164	المجموع

* دالة إحصائية عند مستوى ($\alpha=0.05$)

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير متطلبات الفحص الضريبي.

وذلك لان الدلالة اكبر من ($\alpha=0.05$).

الفرضية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير إجراءات الفحص الضريبي.

ولفحص هذه الفرضية ، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي Way ANOVA One والذي تظهر نتائجه في الجدول الآتي:

جدول (44): نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير إجراءات الفحص الضريبي

مصدر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط الانحراف	قيمة (ف)	الدلالة *
بين المجموعات	18.273	25	0.731	6.577	*0.067
داخل المجموعات	12.891	116	0.111		
المجموع	31.164	141			

* دالة إحصائية عند مستوى ($\alpha=0.05$)

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير إجراءات الفحص الضريبي وذلك لان الدلالة اكبر من ($\alpha=0.05$).

الفرضية الخامسة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير اسباب واهداف الفحص الضريبي : .

ولفحص هذه الفرضية ، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي Way ANOVA One والذي تظهر نتائجه في الجدول الآتي:

جدول (45): نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير اسباب واهداف الفحص الضريبي :

مصدر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط الانحراف	قيمة (ف)	الدلالة *
بين المجموعات	14.430	30	0.849	6.290	*0.071
داخل المجموعات	16.733	65	0.135		
المجموع	31.164	95			

* دالة إحصائية عند مستوى (a=0.05)

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (a=0.05) في درجة تحقق التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير اسباب واهداف الفحص الضريبي وذلك لان الدلالة اكبر من (a=0.05).

الفرضية السادسة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (a=0.05) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير مدى اعتماد موظفي ضريبة الدخل على معطيات ضريبة القيمة المضافة.

ولفحص هذه الفرضية ، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي Way ANOVA One والذي تظهر نتائجه في الجدول الآتي:

جدول (46): نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير مدى اعتماد موظفي ضريبة الدخل على معطيات ضريبة القيمة المضافة

مصدر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط الانحراف	قيمة (ف)	الدلالة *
بين المجموعات	14.430	30	0.849	6.290	*0.059
داخل المجموعات	16.733	65	0.135		
المجموع	31.164	95			

* دالة إحصائية عند مستوى (a=0.05)

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (a=0.05) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير مدى اعتماد موظفي ضريبة الدخل على معطيات ضريبة القيمة المضافة وذلك لأن الدلالة اكبر من (a=0.05).

الفرضية السابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (a=0.05) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير معالجة مأمور التقدير للمسكيات الجمركية.

ولفحص هذه الفرضية ، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي Way ANOVA One والذي تظهر نتائجه في الجدول الآتي:

جدول (47): نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير معالجة مأمور التقدير للمسكيات الجمركية

الدلالة *	قيمة (ف)	متوسط الانحراف	درجات الحرية	مجموع مربعات الانحراف	مصدر التباين
*0.063	6.290	0.849	30	14.430	بين المجموعات
		0.135	65	16.733	داخل المجموعات
			95	31.164	المجموع

* دالة إحصائية عند مستوى (a=0.05)

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في درجة تحقق أثر التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية تعزى لمتغير معالجة مأمور التقدير للمسكيات الجمركية وذلك لان الدلالة أكبر من ($\alpha=0.05$)

النتائج والتوصيات

لقد خرجت هذه الدراسة بمجموعة من النتائج والتوصيات وهي كما يلي:

النتائج

النتائج على مستوى المتغيرات المستقلة

1. يجب أن يكون هناك تعاون كامل من مفوض المكلف مع الفاحص من خلال تقديم كافة المعلومات والبيانات والإيضاحات الضرورية لعملية الفحص.
2. يفترض الفاحص حسن النية لدى المكلف ولا يفترض أن هناك تهرباً من الضريبة قبل القيام بعملية الفحص.
3. يتلاءم الفحص الضريبي بالعينة "الانتقائي" مع التطور المذهل في حجم النشاط الاقتصادي وزيادة عدد المكلفين.
4. يوجد نوعان من الإخفاء الضريبي إخفاء ثنائي من جهة المبيعات و المشتريات معاً، و إخفاء جزء من المبيعات أو إخفاء جزء من المشتريات فقط .
5. يتم التركيز في فحص مناشير الحجر على الصفقات فقط من خلال الطاقة الإنتاجية للمكن وعدد الأمتار المباعة دون النظر إلى مصاريف المنشار من كهرباء أو سولار حيث إن فوائير المصاريف تزيد عن النسبة المصرح عنها.
6. يؤثر إلمام الفاحص الضريبي بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالفاحص الذي يلم ببنود القانون المختلفة، يستطيع إيجاد الحلول والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التدقيق التي قد تواجهه.
7. تعتمد دائرة ضريبة الدخل في عملها على تسويات وملفات ضريبة القيمة المضافة وليس العكس.

8. عند ظهور أي خلل في حسابات المشتغل لضريبة القيمة المضافة يتبعه خلل في تقدير الوضع المالي لغايات ضريبة الدخل.
9. تتناسب العلاقة طرديا ما بين ضريبة الدخل وضريبة المضافة فالتقدير النهائي لضريبة الدخل يكون بناء على عمل المكلف الذي يظهر من خلال ضريبة القيمة المضافة.
10. أنه يجب على الفاحص الضريبي قبل القيام بإجراءات الفحص تجميع البيانات والمعلومات عن المنشأة موضوع الفحص سواء من داخل الإدارة الضريبية أو من خارجها أو من خلال تحريات خاصة.
11. عند الحديث عن المسكيات الناتجة عن إخفاء الصفقات، فهي تعبر عن عدم التصريح عن مبيعات معينة قام المكلف ببيعها لكن لم يصدر بها فواتير ضريبية خلال نشاطه.
12. هناك ضعف كبير في معرفة موظفي ضريبة القيمة المضافة في طبيعة عمل موظفي ضريبة الدخل والعكس صحيح.
13. هناك أثر كبير للتصريحات في ضريبة القيمة المضافة على ضريبة الدخل فتقدير قيمة ضريبة الدخل تعتمد على تقدير ضريبة القيمة المضافة.
14. هناك ضعف في معرفة موظفي مكاتب المحاسبة في التعامل مع ملفات المكلفين في ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.
15. تبين من خلال الدراسة أن هناك تدقيقا وتسويات ضريبية لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة يتم اللجوء إليها بشكل دائم عند مخالفة القانون أو عند عدم التصريح بصفقات المكلف بشكل كامل وصحيح.
16. تظهر الدراسة أن التسويات تطبق على كافة القطاعات الاقتصادية بنفس الخطوات لكن مع بعض الاختلاف بين قطاع وآخر وحسب وضع ملف المكلف، لكن بنسب هامش قيمة مضافة مختلف من قطاع لآخر.

17. لقد أظهرت هذه الدراسة أن كافة النماذج المستخدمة ولكافة القطاعات لا تختلف من قطاع لآخر سواء لدى قسم المشتغلين أو قسم التدقيق. سواء قسيمة الدفع أو تسجيل الدين وإلغاءه وغير ذلك من النماذج المستخدمة.

18. تبين من خلال متابعة ومراجعة دائرة ضريبة القيمة المضافة أن بعض الإجراءات لا تتفق مع النظام الساري أو المطبق. فهي تختلف من دائرة لدائرة حسب طريقة إدارة المدير للدائرة. حتى فيما يخص التعليمات الواردة من الإدارة العامة فمنها لا يطبق من الدائرة وكمثال وليس حصراً التعميم الخاص بإخضاع الإيجارات من العقارات غير السكنية، لم يطبق هذا التعميم بالمطلق رغم أنه قانوني ويستند لمادة قانونية صريحة.

19. إعادة إخضاع الثروة الحيوانية للضريبة بالنسبة السارية، فلم يتم اتخاذ إجراءات بحق المزارعين المنقطعين عن تقديم الكشوفات الدورية.

أما أهم التوصيات التي خلصت إليها الدراسة فهي

أولاً التوصيات الخاصة بالإدارة الضريبية

1. إن أهم توصية يجب على الجهات المعنية توحيد دائرتي ضريبة الدخل والجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة لكافة الأعمال بحيث تصبح دائرة واحدة على غرار دائرة كبار المكلفين. وهذا من شأنه أن يحقق ما يلي:

أ- تحقيق الرقابة على الأعمال الإدارية لموظفي الدائرة الموحدة.

ب- تحقيق الرقابة على أعمال المكلفين وتخفيض حجم التهرب الضريبي.

ت- تخفيض تكاليف الجباية والتحصيل وزيادة الإيرادات.

ث- يسهل على الموظف الربط بين معطيات المكلف لدى الدائرتين معا في نفس الوقت.

2. بما أن المعايير والمتطلبات الخاصة بالفاحص الضريبي لا تختلف عن تلك المعايير التي يجب أن يتصف بها فاحص الحسابات القانوني الخارجي وهي المعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الدولي (المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني ومعايير التقرير). فيجب ومن الضروري على الفاحص الضريبي أن يخضع لدورات واسعة في هذا المجال.
3. ضرورة أن يتمتع الفاحص الضريبي بمجموعة من المؤهلات الخاصة به كفاحص حسابات مثل: التأهيل العلمي والعملية والاستقلالية والنزاهة والموضوعية والسرية المهنية وعدم إفشاء المعلومات.
4. يجب على الفاحص الضريبي أن يتصف بمعرفة واسعة بالتشريعات الضريبية وتعليماتها، وكذلك التشريعات ذات العلاقة، ومعرفة واسعة بنظام مسك الدفاتر، وكذلك أن يتمتع بالأمانة والثقة بالنفس، وأن يكون موضوعياً وذكياً ومنطقياً وصبوراً، إضافة إلى الاستغلال الفعال للوقت والعمل مع الجماعة.
5. حتى تتم عملية الفحص الضريبي بشكل فعال يجب أن تعتمد على مجموعة من المقومات مثل: أن يكون الشخص ذا مؤهل علمي، وأن تتم عملية الفحص حسب قواعد التشريع الضريبي.
6. على الفاحص الضريبي الحصول على أدلة الإثبات من كافة المصادر، وعليه البحث والتحري عن الأدلة والقرائن من خلال ما يظهر له أثناء عملية الفحص، وإذا كانت البيانات التي بين يديه غير كافية يتوجب عليه الحصول على هذه القرائن من المصادر الضرورية والهامة وذات الأثر على عملية الفحص للوصول إلى نتائج معقولة.
7. اعتبار الفحص والتدقيق الضريبي جزءاً لا يتجزأ من السياسة المالية العامة للإدارة الضريبية.

8. أن يكون هناك تنسيق واسع بين الدوائر مع الإدارة العامة عند وضع تعليمات أو تطبيق مادة قانونية معينة. وعدم الاعتماد على الإدارة العامة فقط في ذلك. لأن من يتعامل مع المكلفين هم الدوائر وليس الإدارة العامة.
9. يجب تفعيل دور التوعية الضريبية بشكل مكثف، وذلك من خلال وسائل الإعلام وعقد الدورات للمكلفين وممثليهم، وتعميم النشرات التثقيفية حول الضرائب وأهميتها وأثرها على الموازنة من أجل تقديم الخدمات الاجتماعية والاقتصادية وغيرها.
10. يجب على مصلحة الضرائب تبسيط الإجراءات وآليات العمل لديها من أجل التسهيل على المكلفين والتسريع في إنجاز المعاملات.
11. تفعيل مواد العقوبات الواردة في القوانين الضريبية وذلك لمحاربة التهرب الضريبي وعدم الالتزام بالقانون.
12. أن يتم إنشاء وحدة أو قسم أو دائرة مختصة لدى وزارة المالية تعنى بتقديم الخدمات والاستشارات للمكلفين.
13. تفعيل دور محكمة الجمارك بصورة عملية أي تحويل القضايا للمحكمة وعدم تجميدها.

ثانياً التوصيات المتعلقة المكلفين وممثليهم:

1. يجب تطوير وتفعيل دور جمعية المدققين وذلك بالتنسيق مع الإدارة العامة لحل مشاكل المكلفين وممثليهم مع الإدارة الضريبية.
2. على مدقق الحسابات أن يلتزم بمتطلبات قواعد السلوك المهني وعدم التحيز عند إبداء رأيه بالبيانات المالية فيما يخص الخدمات الضريبية وغيرها.
3. على مكاتب التدقيق والمحاسبة توعية المكلف بكيفية إدارة حسابات حسب الأصول من جهة، وتوعيته بضرورة التصريح عن مبيعاته بشكل كامل، وعدم التهرب من دفع الضريبة كلها أو بعضها في الوقت المحدد.

4. أن يقوم مفوض المكلف بالتنسيق بين الإدارة الضريبية والمكلف من خلال توضيح وتفسير القانون والتعليمات لكي يشجع المكلف على الالتزام بدفع الضريبة حسب القانون. وتجنب المكلف دفع غرامات تأخير أو فروقات ناتجة عن عدم التصريح الصحيح عن صفقاته أو إخفاء لبعض مصادر الدخل.
5. ضرورة معاقبة المدقق أو المحاسب المخالف للقانون عند قيام هذا المفوض بتشجيع المكلف على التهرب الضريبي أو التضامن معه على ذلك.
6. على المكلفين بدفع الضريبة تقديم معلومات صحيحة وحقيقية عن كافة الصفقات وكافة مصادر الدخل. من أجل تعزيز الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.
7. محاولة تحجيم الفكرة الموجودة لدى المكلف بأن الفاحص الضريبي جاء فقط للحصول وليس لتنفيذ القانون. وكذلك تخفيف الفكرة المترسخة والتاريخية لدى الإدارة الضريبية بأن الملف ليس صادقاً بتصريحاته.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر والمراجع العربية ورسائل الماجستير

أمين، محمد أحمد: المحاسبة الضريبية. جامعة عين شمس: كلية التجارة. بدون دار نشر. 2005.

حسن، فليح: المالية العامة، عالم الكتب الحديث، عمان، ط1، 2008.

حسين، رلى عبد الرزاق، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2010.

حوسو، محمد محمود ذيب، التدقيق للأغراض الضريبية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2005.

خضير ، عناية محمد : واقع معرفة وتطبيق ادارة الجودة الشاملة في مديريات التربية والتعليم الفلسطينية من وجهة نظر العاملين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس، فلسطين ، 2007م.

الدقة، عبد الرحمن قاسم: المحاسبة لضريبة وتطبيقاتها في فلسطين: مطبعة رابطة الجامعيين، الخليل، فلسطين، ط2، 2009.

الشاذلي، تحسين بهجات، رمضان، محمد عبد العظيم حسن: الفحص الضريبي. القاهرة: كلية التجارة. جامعة القاهرة، 2005.

الشافعي، جلال: مبادئ المحاسبة الضريبية. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2005.

الطماوي، سليمان محمد: النظرية العامة للقرارات الإدارية. القاهرة. دار الفكر العربي، ط4، 1976.

- عبد العزيز، أسامة: دائرة الجمارك والمكوس شرح وإجراءات. تعميم وزارة المالية. 2008.
- عبد الله، خالد أمين: تدقيق الحسابات الناحية العملية. عمان: معهد الدراسات المصرفية. ط1. 1988.
- عبد الله، خالد أمين: تدقيق الحسابات. منشورات جامعة القدس المفتوحة. ع. ط1، 1998.
- عرابي، ماجد: الاسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين، رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003.
- عرباسي، زياد احمد: العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008م.
- علاونة، عاطف: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة. رام الله. بلا ناشر. 1992.
- عوض، خالد عبد العليم: الضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة ط1، 2007.
- قاسم، علوان ونجية الزباني: ضريبة القيمة المضافة: المفاهيم، القياس، التطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، 2008.
- قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها بدون دار نشر، 1960.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. التدقيق، عمان. 2008.
- منشورات جامعة القدس المفتوحة: المالية العامة، ط1، رام الله، فلسطين، 1996.
- منشورات جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 1996.

ثانيا: المصادر والمراجع الأجنبية

Ogreh, Goerge. La TVA, GE Gret, (2002), Press, Universit Aires de France, 2002.

Shoup, C.and Others, (1985). **Report on Japanese by the Shoup Mission.**
General head quarters, Kassoumi Publishing Co. Tokyo p 1.

ثالثا: المنشورات والقوانين والدوريات والتعميمات

اتفاقية /بروتوكول باريس الاقتصادية المادة 36 فقرة (ه).

أجندة ودليل، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، لسنة 2014، ص، 2-6.

التعميمات/التعليمات المتتالية لوزارة المالية الادارة العامة للجمارك والمكاوس وضريبة القيمة المضافة الفلسطينية خاصة بتعديل نسبة الضريبة على القيمة المضافة.

جريدة الحياة، حياة وسوق: مقابلة مع الاخ يوسف الزمر المحاسب العام السابق، أجرته معه جريدة الحياة (الموقع الرسمي جريدة الحياة).

جريدة السفير الاقتصادي: بالتعاون مع اتحاد صناعة الحجر والرخام، صناعة الحجر و الرخام الفلسطيني. 2013/3/29.

دائرة الجمارك وضريبة القيمة المضافة، قسم التدقيق، جنين، دراسات داخلية، 2012.

دراسة، منتدى الأعمال الفلسطيني: الحجر والرخام، نفط فلسطين الابيض يفزو الأسواق العالمية. 2011.

قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لعام 2001.

قانون التجارة الأردني (12) لسنة 1966 المطبق في فلسطين.

قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011.

قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (16) لسنة 1963.

منشورات وزارة المالية الفلسطينية، الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.

نظام الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985.

نظام بشأن إدارة دفاتر حسابات لسنة 1985.

وزارة المالية الفلسطينية، دورة متقدمة في مجال الفحص الضريبي لموظفي التدقيق في الدوائر

الضريبية، بعنوان: **عمل المراقبين من أهم الأعمال**، القسم المهني، ضريبة القيمة المضافة،

غير منشورة، 26-29/8/2008.

رابعاً: المواقع الالكترونية:

دراسة استطلاعية لمقديري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، العوامل المؤثرة على قرار

مقديري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.

الرشيد، تركي فيصل: مقالة في موقع السعودية تحت المجهز منشورة بتاريخ 2009/1/24

<http://www.saudiinfocus.com/ar/forum/showthread.php/> 12/08/2013

عطية، يوحنا نصحي: مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة. موقع المحاسبين

العرب.

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034>. 2012/12/12

شبكة المحاسبين العرب / دليلك للمحاسبة العربية بحث بعنوان: برنامج التدقيق الضريبي الفعال،

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=19139#U2aMd1e4KSo>

Business_Audit.pdf mahavat.gov.in.22/06/2013 / Mahavat / MyFold /

خامسا: المقابلات الشخصية

مقابلة شخصية مع المدقق الخارجي لوزارة المالية، ضريبة الدخل، دائرة جنين.

مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، جنين.

مقابلة شخصية مع رئيس قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، جنين سابقا.

مقابلة شخصية مع رئيس قسم المشتغلين في ضريبة القيمة المضافة، محافظة جنين.

مقابلة شخصية مع مأمور تقدير ضريبة الدخل، دائرة جنين.

مقابلة شخصية مع مأمور تقدير ضريبة الدخل، دائرة جنين.

مقابلة شخصية مع مأمور تقدير ضريبة الدخل، دائرة جنين.

مقابلة شخصية مع مأمور تقدير ضريبة الدخل، دائرة طوباس.

مقابلة شخصية مع مأمور تقدير ضريبة الدخل، دائرة نابلس.

مقابلة شخصية مع مأمور ضريبة الدخل، دائرة نابلس.

مقابلة شخصية مع مدير دائرة ضريبة القيمة المضافة، طوباس.

مقابلة شخصية مع مدير ضريبة دخل لمحافظة طولكرم.

مقابلة شخصية مع مدير قسم التدقيق السابق لدى الادارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة

القيمة المضافة رام الله، 27/04/2014.

مقابلة شخصية مع موظف سابق لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة، رام الله.

مقابلة شخصية مع موظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة، جنين.

مقابلة شخصية مع موظف لدى دائرة كبار المكلفين في دائرة ضريبة القيمة المضافة. رام الله.

مقابلة شخصية مع نائب مدير دائرة ضريبة القيمة المضافة. طوباس سابقاً.

مقابلة شخصية مع نائب مدير ضريبة الدخل محافظة جنين، 2014/04/27.

مقابلة شخصية مع نائب مدير ومأمور ضريبة ضريبة الدخل، دائرة طوباس.

مقابلة شخصية موظف آخر في قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. نابلس.

مقابلة شخصية موظف قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة. نابلس.

الملاحق

ملحق (1): الاستبيان

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

تحية طيبة وبعد...

تحت إشراف الدكتور محمد الشراقة والدكتور سامح العطوط يقوم الطالب باسل مسعود داود بإعداد رسالة ماجستير بعنوان " التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل "، ومن أجل إنجاز هذه الرسالة وتحقيق أهدافها يستلزم الحصول على مجموعة من المعلومات في هذا الاستبيان آملين من سعادتكم التكرم بالإجابة على هذه الأسئلة بدقة وموضوعية، مع تأكيدنا التام أن المعلومات الواردة فيها تقتصر على أغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

إعداد

باسل مسعود داود محمد

القسم الأول: معلومات عامة.

الرجاء وضع إشارة (X) في المكان المناسب:

1. المؤهل العلمي:

() دبلوم متوسط (معهد). () بكالوريوس.

() ماجستير. () دكتوراه.

2. التخصص:

() محاسبة. () تمويل.

() إدارة. () اقتصاد. () أخرى.

3_ طبيعة العمل:

() مكتب تدقيق حسابات. () مكتب محاسبة.

() موظف ضريبة دخل. () موظف ضريبة قيمة مضافة.

4_ العمر:

() 30-22 سنة. () 40-31 سنة.

() 50-41 سنة. () 60-51 سنة.

5_ سنوات الخبرة:

() من 5-1 سنوات. () من 10-6 سنوات.

() أكثر من 10 سنوات.

القسم الثاني:

ضع إشارة (×) مقابل الإجابة التي تجد أنها مناسبة:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المجال الأول: التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل من وجهة نظر موظفو ضريبة القيمة المضافة.						
1	يجب تنفيذ القانون/النظام الخاص بفرض ضريبة القيمة المضافة بصورة علمية ومنهجية ومنطقية.					
2	يجب على الفاحص الضريبي أن يكون مؤهلاً وذا كفاءة ومهارة.					
3	يفترض الفاحص حسن النية لدى المكلف ولا يفترض أن هناك تهرباً من الضريبة قبل القيام بعملية الفحص.					
4	يجب أن تكون هناك خطة تحكم عملية التدقيق والفحص لملفات المكلف على أن تكون هذه الخطة مرنة قابلة للتعديل وفق حاجة العمل.					
5	تتأثر عملية الفحص الضريبي بشخصية الفاحص الضريبي حيث أن هناك علاقة طردية بين شخصية الفاحص والتخطيط لعملية الفحص ونتائجها.					
6	يشمل الفحص الأولي للملف بغرض إنجاز معاملة ما في القسم المختص أو من خلال الفواتير المعززة للكشوفات الدورية المقدمة فنياً وحسابياً ومطابقتها وفق القانون.					
7	يمكن الفحص الضريبي الشامل فحص كافة الإقرارات والكشوفات المقدمة من الممول/المكلف.					
8	يتطلب الفحص الضريبي الشامل إلى طول وتعقيد الإجراءات وزيادة الأعباء والتكاليف الإدارية.					

					9	يتلاءم الفحص الضريبي بالعينة "الانتقائي" مع التطور المذهل في حجم النشاط الاقتصادي و زيادة عدد المكلفين.
					10	يتم التدقيق الشامل بشكل كامل في قسم التدقيق من بداية الملف إلى نهايته.
					11	يقصد بأسلوب الفحص الضريبي الشامل فحص كافة الإقرارات والكشوفات المقدمة من المكلف حيث يقوم الفاحص بفحص جميع القيود الواردة في دفاتر وسجلات المكلف، وكافة المستندات والترحيلات والجمع والترصيد.
					12	تعد مرحلة الإعداد للفحص الضريبي المرحلة التمهيدية لعملية الفحص وتهدف إلى تزويد الفاحص بالبيانات والمعلومات اللازمة عن المنشأة موضوع الفحص سواء بالنسبة لأنشطتها أو لفروعها أو لأصحابها أو لدائني المنشأة أو غير ذلك.
					13	يجب على الفاحص الاطلاع على مذكرات الفحص الضريبي السابقة والموجودة في ملف المنشأة قيد الفحص لدى الدائرة ضمن الملف في الأرشيف الموجود لديها.
					14	يجب على الفاحص الاطلاع على الكشوفات ومبالغ الضرائب المدفوعة من المكلف خلال الفترات الضريبية السابقة.
					15	يجب على الفاحص الضريبي قبل القيام بإجراءات الفحص تجميع البيانات والمعلومات عن المنشأة موضوع الفحص سواء من داخل الإدارة الضريبية أو من خارجها أو من خلال تحريات خاصة بذلك.
					16	يوجد نوعان من الإخفاء الضريبي إخفاء ثنائي من جهة المبيعات و المشتريات معاً، و إخفاء جزء من المبيعات أو إخفاء جزء من المشتريات فقط.

					يجب التركيز عند فحص البضاعة الجاهزة من المنتج على جرد بضاعة أول وآخر المدة لما لهما من أثر على الربح من ناحية وأثر على إخفاء المبيعات من ناحية أخرى.	17
					يعتمد الفاحص في مصانع الباطون على معادلة الإنتاج للكوب الواحد من الباطون الجاهز.	18
					يتم التركيز في فحص مناشير الحجر على الصفقات فقط من خلال الطاقة الإنتاجية للمكن وعدد الأمتار المباعة دون النظر إلى مصاريف المنشار من كهرباء أو سولار حيث إن فواتير المصاريف تزيد عن النسبة المصرح عنها.	19
					يؤثر إلمام الفاحص الضريبي بمواد التشريع الضريبي على قراره فالفاحص الذي يلم ببند القانون المختلفة، يستطيع إيجاد الحلول والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التدقيق التي قد تواجهه.	20
					يجب أن لا تكون هناك أي علاقات أو مصالح مشتركة بين الفاحص ومفوض المكلف أو من يمثلته في إنهاء الملف قيد الفحص.	21
					يجب أن يكون هناك تعاون كامل من مفوض المكلف مع الفاحص من خلال تقديم كافة المعلومات والبيانات والإيضاحات الضرورية لعملية الفحص.	22
					تمثل الزيارة الميدانية لموقع عمل المكلف ركنا أساسيا لعملية الفحص وذلك لما لها من أثر إيجابي للوقوف على وضع المكلف بشكل يمكن الفاحص من معرفة طبيعة عمله وحجمه ومقدار البضاعة الموجودة لديه ومدى تطابقها مع قائمة الجرد المقدمة، وكذلك عدد العاملين لدى المكلف وطبيعة نظام مسك الدفاتر لديه ومدى تطابقها مع القانون وهل يتم التسجيل وفق الأصول المحاسبية.	23

				من أسباب طلب ملف المكلف للفحص عند قيام موظف الفحص في الدائرة بالكشف عن وجود مخالفة لدى المكلف من خلال فحص ملف آخر غيره.	24
				ومن أسباب الفحص الضريبي التأكد من تطبيق أحكام التشريع الضريبي.	25
				يتم اللجوء إلى التسويات الضريبية نتيجة لعدم تصريح المكلف عن المبيعات والمشتريات وقد تكون نتيجة لعملية ضبط جمركي من الضابطة الجمركية، أو نتيجة لقيام المكلف بأي عملية تزوير أو تهرب ضريبي أو نتيجة لتقدم المكلف بطلب للدائرة نظراً لحاجته.	26
				من أهداف الفحص الضريبي التأكد من انتظام الدفاتر والسجلات وفقاً للقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها.	27
				يتحقق لمزارع الثروة النباتية استرداد ضريبة المدخلات التي قام بشرائها والتي تخص نشاطه.	28
				لا يوجد في نظام ضريبة القيمة المضافة والرسوم على المنتجات المحلية شيء يدعى تسوية ضريبة وإنما هي عبارة عن (تقدير) نظراً لعدم وجود حسابات وفق القانون.	29
				يتم اللجوء إلى إجراء التسويات الضريبية نتيجة لانقطاع المكلف عن تقديم الكشوفات الدورية حسب القانون بشكل شهري وذلك وفقاً لمتطلبات المادة رقم (104) من النظام.	30
				من دواعي الفحص والتسويات طلب المكلف لشهادة براءة ذمة أو بعد فحص ملف المكلف على الشاشة تبين أن لديه مشاكل ضريبية.	31
				يجب على الفاحص الاطلاع على الكشوفات ومبلغ الضرائب المدفوعة من المكلف خلال الفترات الضريبية السابقة.	32

					يجب تجميع البيانات من داخل الدائرة الضريبية وتشمل سجلات التعاقد التي يقيد بها الإخطارات الواردة من الجهات التي يتعامل معها المكلف التي تقيد وجود تعاقد مع هذه الجهات.	33
					يجب تجميع البيانات والمعلومات من خارج الدائرة مثل وليس حصراً: الضابطة الجمركية والبنوك ومن الدائنين وغيرها من الجهات الأخرى.	34
المجال الثاني: التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل من وجهة نظر موظفو ضريبة الدخل						
					في ضريبة الدخل يتم اعتماد الميزانية الناتجة عن التصريحات والمعطيات لدى ضريبة القيمة المضافة والتي يتم استخراجها على برنامج "شاعم" بالكود "BSNA".	35
					عند ظهور أي خلل في حسابات المشتغل لضريبة القيمة المضافة يتبعه خلل في تقدير الوضع المالي لغايات ضريبة الدخل.	36
					أن نتائج الفحص والتسويات الضريبية لا تظهر على الشاشة الرئيسية للبرنامج المستخدم، فقد يتم تسوية الملف وإنهائه وتوقيع الاتفاقية للسنة الضريبية المعنية دون أن ينتبه مأمور التقدير إذا كان هناك مسكية جمركية مسجلة على ملف المكلف.	37
					بما أن تصريحات المكلف لدى ضريبة القيمة المضافة تظهر على شاشة مأمور التقدير وبشكل مفصل حسب ترتيب الكشف الدوري، فهذا يعني أنه ليس بمقدور المكلف التهرب وعدم الاعتراف بهذه التصريحات أمام ضريبة الدخل.	38

					39	بالنسبة لمأمور التقدير ليس هناك مشكلة تذكر فيما يخص تصريحات المكلف على شاشة البرنامج المستخدم وإقراره المقدم بموجب هذه التصريحات، ففي حال كانت هذه المعطيات غير مقنعة يحق لمأمور التقدير قبول أو رفض الإقرار جزئياً أو كلياً إذا توفرت لديه أسباب حول صحة أو عدم صحة البيانات الواردة بالإقرار.
					40	يحق لمأمور التقدير في حال عدم قناعاته للميزانية الناتجة عن تصريحاته في ضريبة القيمة المضافة تقدير دخل للمكلف بشكل يتناسب ومقدار حجم عمل المكلف الحقيقي بناءً على المعلومات وخبرة مأمور التقدير.
					41	إن مأمور التقدير لا يفرق بين المسكيات هل هي ناتجة عن إخفاء مبيعات أو مشتريات أو غير ذلك.
					42	يقوم مأمور التقدير في ضريبة الدخل بمقارنة الصفقات المصرح عنها بالإقرار مع الصفقات الظاهرة على البرنامج لديه ضمن شاشة البسنا لنفس السنة.
					43	عند الحديث عن المسكيات الناتجة عن إخفاء الصفقات، فهي تعبر عن عدم التصريح عن مبيعات معينة قام المكلف ببيعها لكن لم يصدر بها فواتير ضريبية خلال نشاطه.
					44	يوجد ارتفاع كبير جداً بمبلغ الضريبة المستحق عند تحويل المسكية إلى صافي الربح حيث كان لها أثر كبير على الجباية لضريبة الدخل.

					45	تعالج الإدارة العامة لضريبة الدخل المسكيات بطريقتين: فدائرة كبار المكلفين رام الله تعالج المسكية بغض النظر عن سببها من خلال ردها إلى صافي الربح مباشرة. أما باقي دوائر ضريبة الدخل في المحافظات فتعالج هذه المسكيات من خلال ردها إلى الصفقات بدون النظر إلى سبب المسكية.
					46	يقوم موظف ضريبة الدخل بدراسة التسويات وفحص مصداقية الإيرادات وقد يزيد على المبلغ المطلوب من خلال مراجعته التقدير حسب المجال الذي يقوم به المكلف.
					47	تتناسب العلاقة طرديا ما بين ضريبة الدخل وضريبة المضافة فان التقدير النهائي لضريبة الدخل يكون بناء على عمل المكلف والذي يظهر من خلال ضريبة القيمة المضافة.
					48	تعتمد دائرة ضريبة الدخل في عملها على تسويات وملفات ضريبة القيمة المضافة وليس العكس.
					49	يمكن لموظف ضريبة الدخل زيادة المبلغ المقرر على المكلف اكثر من التسوية عند اجراء الفحص وتدقيق الايرادات ومقارنتها في مجال العمل.
					50	يوجد ارتباط وثيق ما بين الإجراءات وآليات الفحص والتقدير بضريبة القيمة المضافة من اجل التقدير في ضريبة الدخل.

ملحق (2): نموذج تسجيل دين 6401

خ. ق
م
نموذج خ. ق. م 6401 - طبعة 1

تسجيل دين

السلطة الفلسطينية
وزارة المالية
دائرة الجمارك والضرائب
6401

اسم المشتغل / الموظف

مكتب

1	9	10	13	14	15	16	23	24	29	30	37
رقم ملف المشتغل / الموظف								التاريخ من تاريخ			
								يوم	شهر	سنة	
	6401					SKIP					00
DUP	6401					SKIP					00
DUP	6401					SKIP					00
DUP	6401					SKIP					00
DUP	6401					SKIP					00
DUP	6401					SKIP					00

1. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
2. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
3. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
4. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
5. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
6. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
7. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
8. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
9. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
10. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
11. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
12. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
13. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
14. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
15. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
16. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
17. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
18. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
19. انقضاء (تسجيل المود) المعلن
20. انقضاء (تسجيل المود) المعلن

التوقيع والملاحظات

ملاحظات

تاريخ

توقيع الموظف

توقيع رئيس قسم المشتغلين

توقيع المدير

**An-Najah National University
Faculty of Graduates Studies**

**Audit and Adjustments for the purposes of
Value Added Tax (VAT) and its impact on
Income tax in the West Bank**

**By
Basil Mas'od Dawood Mohammad**

**Supervised
Dr. Mohammad Shoraqa
Dr. Sameh Al-at'out**

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

2014

**Audit and Adjustments for the purposes of Value Added Tax (VAT)
and its impact on Income tax in the West Bank**

By

Basil Mas'od Dawood Mohammad

Supervised

Dr. Mohammad Shoraqa

Dr. Sameh Al-at'out

Abstract

This study is aimed at identifying inspection, adjustment, and audit procedures followed by the VAT Department and its impact on the income tax in the West Bank. This study addressed the importance of imposing the value added tax and its characteristics, objectives, advantages, and flaws. As well as identifying how inspection and adjustment operations are conducted and to illustrate its impact on the income tax through applying these procedures on a variety of active sectors registered at the Tax Department, in addition to identifying the compatibility of the inspection procedures and processes with the VAT system and instructions applied at the State of Palestine, and illustrate the impact of these measures on income tax revenues.

By looking at previous studies it was clear that there is an apparent shortcoming in addressing this issue. These studies did not address inspection and adjustment procedures in a way that reflects the reality of these procedures and the extent of their impact on income tax.

In order to achieve this objective, the relevant literature to the research had been reviewed which helped in developing the theoretical framework, in addition to developing a questionnaire and verify its

authenticity and consistency factor, and then it was distributed to a random sample consisting of (98) respondents from the staff of income tax and value-added tax departments and the auditing and accounting offices, who make up the study's community. The questionnaire was processed using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS).

The study reached a set of results in terms of the different paragraphs and variables of the study. The paragraphs of the questionnaire show that the effect percentage of the audit and adjustments for the purposes of value added tax on the income tax in the West Bank, according to the paragraphs combined is 60.2 %, which is considered moderate. In terms of the study variables, following are the results that were reached:

Firstly: The results on the effect of variables independent from variables measuring the impact of audit and adjustments for value added tax purposes on the income tax in the West Bank:

No statistically significant differences at the level of ($\alpha = 0.05$) when exploring the impact of the audit and adjustments for the purposes of VAT and on the income tax in the West Bank. This is due to the variable of applying the VAT law, planning the audit process, tax inspection requirements, goals of tax inspection, objectives and reasons of tax inspection, the extent to which the staff of the income tax department rely on data provided by the value-added tax department, and how the estimation officer handles customs classifications. This is because the significance level is higher than ($\alpha = 0.05$).

Secondly: Key results that have been reached are:

1. The Income Tax Department relies greatly in its work on the adjustments and files of the VAT department and not the other way around.
2. Any error that appears in the accounts of a licensed business in VAT will most likely be followed by an error in estimating the financial status for the purposes of income tax.
3. There is a directly proportional correlation between income tax and VAT, where the final estimation of income tax is greatly based on the taxpayer's work that appears through the VAT department.
4. There aren't any significance level differences in terms of significance level ($\alpha = 0.05$) in the effect of audit and adjustments for VAT purposes and its impact on the income tax in the West Bank, due to the variables of academic qualification, age, years of experience, specialization, and the nature of work .
5. The study shows that there is tax audit and tax adjustments at the department of VAT which are always resorted to when law is violated or when taxpayers do not completely and properly declare transactions.

Thirdly: Key recommendations that have been reached are:

1. Stakeholders must seek to unify the income tax and customs and excise department and the value-added tax for all businesses so that they become one department similar to senior taxpayers department.

2. The tax inspector should possess extensive knowledge in tax legislations and instructions, in addition to relevant legislations, and should also carry extensive knowledge in the bookkeeping system. He/she should have integrity and self-confidence, and should be objective, intelligent, logical, and patient, and shall efficiently utilize time and be able to work within a group .
3. There should be great coordination between departments and the general administration when developing instructions or applying certain legal provisions, and not rely only on the general administration; because it is those departments that interact with the taxpayers not the general administration.
4. In order for the tax inspection process to be effectively conducted, it should rely on a group of elements such as: the employee should be qualified, and the inspection process shall be conducted according to the rules of tax legislation.
5. The tax inspector should collect data and information about the facility subject to inspection both from within the tax administration, from external sources, or through extensive private investigations before conducting the inspection process.