

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب

إعداد

سامح خالد عبدالله معالي

إشراف

د. مفيد الظاهر

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

2015م

معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب

إعداد

سامح خالد عبدالله معالي

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2015/8/2م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

1. د. مفيد الظاهر/ مشرفاً رئيساً

2. د. سليمان العبادي/ ممتحناً خارجياً

3. د. مجيد منصور/ ممتحناً داخلياً

التوقيع

.....
.....
.....
.....
.....

.....
.....
.....
.....
.....

.....
.....
.....
.....
.....

الإهداء

إلى معلم الإنسانية رسول الهدى والرحمة سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم
إلى نبع الخير والعطاء الذي لا ينضب ما دام فيهما عرق ينبض والدي الحبيبي أطال
الله بقائهما وبارك فيهما

إلى زوجتي ورفيقة دربي والتي شاركتني هموم الحياة وصبرت معي على شدائد العلم
والتحصيل، ووفرت لي الأجواء المناسبة للبحث
فكأنت لي نعم المؤازر والمعين

إلى فلذة كبدي إبني الغالي (جود)

إلى أخوتي وأخواتي وأبنائهم وزوجاتهم وفقهم الله جميعاً
إلى كل ذي فضل ومه له الحق علي... مشرفيه وأساتذة ومعلميه

إلى وزارة المالية في دولتنا الحبيبة ممثلة في

دائرة كبار مكلفي الضرائب

إلى كل مه ابتغى العلم طريقاً لرضا الله

أهدي هذه الرسالة

الشكر والتقدير

أتقدم بادئ ذي بدء بالشكر والتقدير إلى العلي القدير سبحانه وتعالى

ولا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر والتقدير والإحترام لكل من ساهم في إعداد هذه الرسالة أخص بالذكر الأستاذ الدكتور مفيد الظاهر الذي أشرف على رسالتي وساعدني بعلمه للتخرج إلى النور

وإلى السيد راشد عواد والدكتور بشار فتوح والدكتور منذر نجم الذين قدموا لي المساعدة في تحكيم الإمتحانات

وإلى أعضاء لجنة المناقشة وكافة أعضاء الهيئة التدريسية الذين قدموا لي كل المساعدة خلال سنوات الدراسة في برنامج المنازعات الضريبية في كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية

الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب

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

Declaration

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

Student's name:

اسم الطالب:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ي	فهرس الجداول
ل	فهرس الملاحق
م	الملخص
1	الفصل التمهيدي
2	المقدمة
4	مشكلة الدراسة
4	أسئلة الدراسة
5	فرضيات الدراسة
5	أهمية الدراسة
6	اهداف الدراسة
6	منهجية الدراسة
7	محددات الدراسة
8	مصطلحات الدراسة
9	الدراسات السابقة
17	التعليق على الدراسات السابقة
18	أهم ما يميز هذه الدراغسة
20	الفصل الأول: مدخل إلى الضريبة
22	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة
22	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
22	الفرع الأول: تعريف الضريبة
23	الفرع الثاني: خصائص الضريبة
25	الفرع الثالث: قواعد فرض الضريبة

الصفحة	الموضوع
27	المطلب الثاني: أهداف الضريبة وآثارها
27	الفرع الأول: أهداف الضريبة
30	الفرع الثاني: الآثار الإقتصادية للضرائب
32	المبحث الثاني: تصنيف الضرائب
32	المطلب الأول: تصنيف الضرائب من حيث الوعاء الضريبي
32	الفرع الأول: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال
35	الفرع الثاني: نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة المتعددة
36	المطلب الثاني: تصنيف الضرائب من حيث موضوع الضريبة
36	الفرع الأول: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
39	الفرع الثاني: الضرائب النسبية والتصاعدية
41	المبحث الثالث: مضمون الدين الضريبي
41	المطلب الأول: مفهوم الدين الضريبي
41	الفرع الأول: تعريف الدين الضريبي
42	الفرع الثاني: خصائص الدين الضريبي
47	المطلب الثاني: وسائل ربط الدين الضريبي
48	الفرع الأول: أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة
49	الفرع الثاني: أساليب تحديد الدين الضريبي
50	الفصل الثاني: التحصيل الضريبي وأهم معوقاته
53	المبحث الأول: معوقات التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية
53	المطلب الأول: مفهوم ضريبة الدخل
54	الفرع الأول: تعريف ضريبة الدخل
55	الفرع الثاني: أساليب فرض الضريبة على الدخل
57	الفرع الثالث: معوقات التحصيل المتعلقة بوسائل تقدير ضريبة الدخل
78	المطلب الثاني: المعوقات المتعلقة بطرق تحصيل ضريبة الدخل في فلسطين
78	الفرع الأول: معوقات التحصيل وفقاً لأساليب التحصيل المتبعة في دوائر ضريبة الدخل
94	الفرع الثاني: مشاكل التحصيل التي تواجه قسم الجباية في تحصيل ضريبة الدخل المستحقة على المكلفين

الصفحة	الموضوع
96	الفرع الثالث: معوقات التحصيل إستناداً للمحكمة المختصة للنظر في قضايا ضريبة الدخل في فلسطين
103	المبحث الثاني: معوقات التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية
103	المطلب الأول: مضمون ضريبة القيمة المضافة
103	الفرع الأول: مفهوم ضريبة القيمة المضافة
105	الفرع الثاني: نسبة ضريبة القيمة المضافة وآلية إحتسابها
109	المطلب الثاني: المعوقات المتعلقة بطرق تحصيل ضريبة القيمة المضافة
110	الفرع الأول: معوقات التحصيل المتعلقة بأساليب تحصيل ضريبة القيمة المضافة
120	الفرع الثاني: معوقات التحصيل وفقاً لنظام فواتير المقاصة
127	الفرع الثالث: معوقات التحصيل التي تواجه قسم التدقيق لأغراض ضريبة القيمة المضافة
137	الفرع الرابع: معوقات التحصيل وفقاً لمحكمة الجمارك البدائية
138	المبحث الثالث: أثر التهرب الضريبي على التحصيل والجزاءات التي تكفل إستيفاء الدين الضريبي
138	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
139	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
139	الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي
141	الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي وآثاره
144	الفرع الرابع: أساليب معالجة التهرب الضريبي
146	المطلب الثاني: العقوبات الممنوحة للإدارة الضريبية لضمان تحصيل الدين الضريبي
147	الفرع الأول: الجزاءات الجنائية
152	الفرع الثاني: الجزاءات غير الجنائية
155	الفرع الثالث: التدابير الإحترازية
161	الفصل الثالث: التحليل الإحصائي ومناقشة الفرضيات
162	مقدمة
162	منهجية الدراسة

الصفحة	الموضوع
162	مجتمع الدراسة
163	عينة الدراسة
163	صدق الأداة
163	ثبات الأداة
163	متغيرات الدراسة
164	المعالجات الإحصائية
165	التحليل الإحصائي ونتائجه
182	مناقشة الفرضيات ونتائجها
202	الخاتمة
203	النتائج والتوصيات
211	قائمة المصادر والمراجع
221	الملاحق
b	Abstract

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
64	أرصدة إشعار التقدير(01) - قبول باتفاق.	جدول (1)
66	أرصدة إشعار التقدير(02)- تقدير باتفاق بعد إجراء تعديلات.	جدول (2)
68	أرصدة إشعار التقدير(03) - تقدير غيابي.	جدول (3)
69	أرصدة إشعار التقدير(04) - تقدير غيابي.	جدول (4)
72	أرصدة إشعار التقدير(05)- إعادة التقدير من قبل الوزير أو من يفوضه (الموظف المناب).	جدول (5)
74	أرصدة إشعار التقدير(07)-تقدير باتفاق بعد الاعتراض.	جدول (6)
76	أرصدة إشعار التقدير(08) - تقدير مقطوع.	جدول (7)
77	أرصدة إشعار التقدير(09) - تقدير بأمر.	جدول (8)
87	نسب خصم المصدر عن الدفعات وفق التعليمات.	جدول (9)
100	أرصدة إشعار التقدير(11)- تقدير محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل.	جدول (10)
101	أرصدة إشعار التقدير(13)-تقدير محكمة النقض الفلسطينية.	جدول (11)
105	نسب ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وإسرائيل.	جدول (12)
126	مبالغ ضريبة القيمة المضافة على فواتير مقاصة المشتريات والمبيعات مع الجانب الإسرائيلي.	جدول (13)
165	جدول تحليل البيانات الشخصية في الإستبانة.	جدول (14)
166	جدول تحليل المسمى الوظيفي في الإستبانة.	جدول (15)
167	جدول تحليل سنوات الخبرة في الإستبانة.	جدول (16)
167	إختبار الإتساق الداخلي لأداة الدراسة.	جدول (17)
168	تحليل إجابات العينة بالنسبة لمعوقات التحصيل الضريبي وفقاً لأساليب التقدير.	جدول (18)
172	تحليل إجابات العينة بالنسبة لمعوقات التحصيل الضريبي وفقاً لطرق التحصيل.	جدول (19)
176	تحليل إجابات العينة بالنسبة لمعوقات التحصيل الضريبي وفقاً لأساليب التهرب الضريبي	جدول (20)

الصفحة	الجدول	الرقم
179	تحليل إجابات العينة بالنسبة لمعوقات التحصيل الضريبي وفقاً للجزاءات الضريبية التي تكفل إستيفاء الدين الضريبي.	جدول (21)
181	المؤشرات الإحصائية لمتغير متوسط كل بعد من أبعاد الدراسة	جدول (22)
182	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للفرضية الأولى.	جدول (23)
185	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للفرضية الثانية بإستخدام عينة موظفي ضريبة الدخل.	جدول (24)
187	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للفرضية الثانية بإستخدام عينة موظفي ضريبة المضافة.	جدول (25)
190	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للفرضية الثالثة.	جدول (26)
192	نتائج إختبار (POST HOC TEST).	جدول (27)
194	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للفرضية الرابعة.	جدول (28)
196	نتائج التحليل بإستخدام إختبار (T-test) للفرضية الخامسة.	جدول (29)
197	متوسط اجابات موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة للفرضية الخامسة.	جدول (30)
199	نتائج التحليل بإستخدام إختبار (T-test) للفرضية السادسة.	جدول (31)
200	متوسط اجابات مأموري التقدير وفاحصي الحسابات للفرضية السادسة.	جدول (32)

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
222	قسيمة دفع إقتطاعات ضريبة دخل من الرواتب والدفعات.	ملحق (1)
223	قسيمة دفع- ضريبة دخل (مهنة).	ملحق (2)
224	إقرار خصم الضريبة من المنبع.	ملحق (3)
225	الذيل الأول والثاني لأسماء الخضروات والفواكهة الخاضعة بنسبة (0%) لضريبة القيمة المضافة.	ملحق (4)
226	نموذج (6341)- كشف دوري أخضر اللون.	ملحق (5)
227	نموذج إشعار تحديدات.	ملحق (6)
228	نموذج (6341)- كشف دوري إرجاع باللون الزهري.	ملحق (7)
229	نموذج (6342)- كشف بديل.	ملحق (8)
230	نموذج (878)- كشف تجميعي لفواتير المقاصة.	ملحق (9)
231	نموذج (879)- كشف تجميعي لفواتير المقاصة.	ملحق (10)
232	نموذج إستبانة الدراسة	ملحق (11)

معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب

إعداد

سامح خالد عبدالله معالي

إشراف

د. مفيد الظاهر

الملخص

تناولت هذه الدراسة معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على معوقات تحصيل الدين الضريبي لدى الإدارة الضريبية في فلسطين، والتعرف على أهم إجراءات تحصيل الدين الضريبي الإدارية والقضائية، إضافة إلى التعرف على التهرب الضريبي وأنواعه وأهم مسبباته وآثاره وطرق مكافحته والجزاءات الضريبية التي تكفل إستيفاء الدين الضريبي، ومن أجل دراسة أهم معوقات التحصيل الضريبي فقد قام الباحث بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي لأغراض هذه الدراسة.

وقام الباحث بإعداد إستبانة لمعرفة أهم معوقات التحصيل الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب والإجابة على أسئلة وفرضيات الدراسة، وإستهدفت هذه الإستبانة عينة من موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة، حيث بلغ حجم المجتمع الكلي (160موظف)، وعدد أفراد العينة (120موظف)، وهو ما يشكل (75%) من حجم المجتمع الكلي، ثم تم تجميع الإستبانة وتحليلها من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS)، وقد تم إستخدام العديد من المعالجات الإحصائية ومنها: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وإختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova)، ومعادلة كرونباخ ألفا، وإختبار (T-test)، وإختبار (Post Hock test).

وقد أظهرت نتائج الدراسة بأنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في معوقات التحصيل وفقاً لكل من (أساليب التقدير، التهرب الضريبي، الجزاءات الضريبية) من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لكل من: متغير المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة،

التخصص، أما بالنسبة لمعوقات التحصيل وفقاً لطرق التحصيل، فقد وجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

ومن أهم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة والتي تعتبر من أهم معيقات التحصيل الضريبي ما يلي:

1- عدم الإلتزام بتقديم الكشوفات الدورية ودفع الضريبة المطلوبة من قبل المكلفين ونقص المعلومات المتعلقة بدخل المكلف في الإقرار الضريبي وعدم شمولها، وجهل المكلفين بالقوانين الضريبية.

2- طول فترة إجراءات تحويل الشيكات المرتجعة إلى القضاء و فترة تنفيذ الحكم القضائي المتعلق بتحصيل الشيكات، والتأخر في البت في القضايا المرفوعة لدى المحاكم الضريبية في فلسطين، وعدم وجود سوابق قانونية صادرة عنها.

3- عدم وجود ضبط لتزوير فواتير المقاصة، وعدم تطبيق عقوبات رادعه على التهرب من دفع الضريبة أو عند ظهور دخل آخر غير مصرح عنه وإكتشافه وعدم مناسبة الغرامات لحجم التهرب الضريبي.

4- عدم فعالية الجهاز التنفيذي في تحصيل الأموال الأميرية، وعدم توفر عنصر السرعة في تطبيق عقوبة المنع من السفر والحجز التحفظي والتنفيذي.

كما وقد خرجت هذه الدراسة بالعديد من التوصيات ومن أهمها:

1- ضرورة المتابعة الدورية والمستمرة من قبل الإدارة الضريبية للإقرارات الضريبية والكشوف الدورية والتقديرات الضريبية، وذلك من خلال تفعيل دور التدقيق الداخلي على المكاتب الفرعية للدوائر الضريبية، ومتابعة تحصيل التقديرات الضريبية من قبل موظفي الضرائب.

2- يجب تفعيل قانون تحصيل الأموال الأميرية وتطبيق أحكامه، ومنح الدائرة الضريبية الصلاحية لتطبيق هذا القانون دون اللجوء للقضاء كما هو الحال في الأردن، وذلك من أجل تحصيل الضرائب المستحقة على المكلفين بشكل نهائي، مما يزيد من الحصيلة الضريبية.

3- يجب العمل على تفعيل دور المحاكم الضريبية في فلسطين، من خلال الإستعانة بخبراء الضرائب المختصون من أجل البت في القضايا الضريبية العالقة، وضرورة تعميم القضايا الضريبية التي يبت بها على مختلف الدوائر الضريبية الفرعية.

4- محاربة ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين بشتى الوسائل والطرق، وتفعيل الجزاءات الضريبية المفروضة بحكم القوانين الضريبية التي تكفل إستيفاء الديون الضريبية.

الفصل التمهيدي

الفصل التمهيدي

المقدمة

تعتبر الضريبة أهم إيرادات الدولة، حيث تشكل الضرائب الجزء الأكبر من هذه الإيرادات، والدين الضريبي يترتب على كل مكلف (طبيعي أو معنوي) وذلك حسب القوانين الضريبية، ويعتبر الدين الضريبي ديناً في ذمة المكلف إلى حين تحصيله ودخوله الخزنة العامة.¹

ومن المعروف أن القواعد التي تحكم الضريبة العامة تنقسم إلى قسمين قواعد موضوعية وقواعد إجرائية، فالأولى يقصد بها القواعد التي تحكم فرض (ربط) الضريبة أو تحديد الإلتزام، والثانية تشمل دفع (تحصيل) الضريبة أو اقتضاء الإلتزام وحل المنازعة، والهدف من هذه القواعد بقسميها هو تحقيق التوازن بين حماية حقوق المكلف وضماناته وتحمل الأعباء المالية على أساس العدالة والمساواة، وحماية حقوق الدولة في اقتضاء الضريبة وتكوين الحصيلة لمواجهة النفقات.²

ومن المعلوم إن الإلتزام مؤقت بالضرورة، فمصيره حتماً إلى الزوال، إما بالوفاء أو بغيره، ولا يجوز أن يبقى المدين ملزماً بقيد الإلتزام إلى الأبد، ودين الضريبة كسائر الإلتزامات القانونية الأخرى، ينقضي بذات الطرق التي ينقضي بها الإلتزام، كذلك فإن تطبيق القواعد العامة لإنقضاء الإلتزام على دين الضريبة لا يتم إلا في حالة غياب القواعد الخاصة بإنقضاء هذا الدين بالذات، فمتى إشتملت قوانين الضرائب على أحكام خاصة لإنقضاء الإلتزام طبقت هذه القوانين دون الإعتداد بأحكام القانون المدني العامة.³

¹ لبادة، أمجد: حماية المال العام ودين الضريبة. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2006. ص135.

² أبو كرش، شريف: إدارة المنازعات الضريبية. دار المناهج للنشر والتوزيع. عمان. الأردن. 2004م. ص11.

³ موسى، رحيم: مدى إمكانية إجراء المقاصة لإنهاء دين الضريبة. (بحث غير منشور). جامعة ميسان. مصر. 2007، ص2.

وعلى ذلك فالإلتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهري يقع على عاتق المكلف، وهو بالمقابل يضع إلتزاماً على عاتق الادارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة، حيث تلتزم بإصدار الوارد والإشعار الضريبي الذي يحدد فيه مبلغ الضريبة وترسله إلى المكلفين، وهنا تكون الضريبة واجبة الدفع بعد إصدار الوارد، والإلتزام بدفع الضريبة أصبح في الوقت الحديث إلتزاماً مادياً ليس له سوى طريقة واحدة، وهي الدفع النقدي حيث كان في الماضي يمكن أن يتم دفع الضريبة عيناً¹، وتكمن ذاتية القانون الضريبي بأنه يمتاز عن باقي أنواع الديون الأخرى بمميزات وخصائص محددة تبدأ من أنه دين ممتاز له الأفضلية في التحصيل عن باقي الديون الأخرى، وأنه لا يقاوم مع دين آخر وقد اختلف الفقهاء على هذه الخاصية، وكذلك أنه دين محمول لا مطلوب، حيث يجب على المكلف توريد الدين الضريبي المستحق عليه من تلقاء نفسه دون أن يقع على عاتق الإدارة الضريبية عبء مطالبته بها، وذلك بهدف ضمان تحصيل الضرائب في المواعيد المحددة قانوناً لمواجهة النفقات العامة المختلفة.²

وهنا يوجد أمام المكلف طريقين، فإما أن يقوم بقبول مبلغ الضريبة المستحق عليه ودفعه وتوريده للخزانه العامة، أو أن يقوم بالاعتراض على المبلغ المستحق عليه وبالتالي لجوئه إلى الطريق المتمثل بالمنازعة الضريبية بمراحلها الإدارية أو بعد ذلك اللجوء للقضاء، ولمواجهة إمتناع المكلف عن سداد دين الضريبة، ولضمان حقوق الخزانه العامة، تلجأ الإدارة الضريبية بما تمتلكه من سلطات وصلاحيات إلى إجراءات إدارية، تتميز عن الإجراءات القضائية بالسرعه والبساطه لتحصيل الضريبة جبراً من المكلف بدفعها، ومن هنا يتضح لنا الإختلاف بين هذا الدين وغيره من الديون العادية، حيث أن دين الضريبة يمكن تحصيله بطرق إدارية وبصورة جبرية من المكلف الممتنع عن ادائها، أما الديون العادية فيتم تحصيلها بإجراءات قضائية معينة، كما أن الأفراد في تحصيل الديون المستحقة لهم على الدولة لا يمتلكون في

¹ الحاج، طارق: المنازعات الضريبية. جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2005. ص 178.

² عطية، قذافي نقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته. (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة الإسكندرية. مصر.

1960. ص166.

مواجهتها وسائل لإجبارها على أداء هذه الديون بمقتضى القاعدة القانونية القائلة بعدم جواز الحجز على أموال الدولة.¹

مشكلة الدراسة

من خلال فحص ومتابعة تحصيل الديون الضريبية تبين وجود ديون ضريبية غير محصلة بالرغم من كونها ديون أساسية على المكلفين، ومن هنا كان لا بد من فحص المعوقات التي تواجه عملية التحصيل وتحد من تحصيل الإيرادات الضريبية، وعليه تم صياغة مشكلة الدراسة لأغراض البحث العلمي كالتالي: "ما معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية الفلسطينية من وجهة نظر موظفي الضرائب؟".

أسئلة الدراسة

تهدف هذه الدراسة للإجابة عن الأسئلة الآتية:

- 1- ما هي الإجراءات المتبعة لتحصيل الدين الضريبي (ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة) في فلسطين؟
- 2- ما هي معوقات التحصيل وفقاً لأساليب تقدير ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة؟
- 3- ما هي معوقات التحصيل وفقاً لطرق تحصيل ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة؟
- 4- ما هو أثر التهرب الضريبي على التحصيل الضريبي؟
- 5- ما هي العقوبات الضريبية لردع المتهربين من دفع الضرائب؟

¹ الحرازي، محمد: المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها. دار النهضة العربية. الطبعة الأولى. الجزائر. 2012. م، ص

فرضيات الدراسة

للإجابة عن أسئلة الدراسة سيتم فحص الفرضيات الآتية:

- 1- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- 2- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.
- 3- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لمتغير سنوات الخبرة.
- 4- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لمتغير التخصص.
- 5- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي بين كل من موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة.
- 6- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي بين كل من مأموري تقدير ضريبة الدخل وفاحصي الحسابات لضريبة القيمة المضافة.

أهمية الدراسة

- 1- تكمن أهمية هذه الدراسة كونها من الدراسات الأولى والنادرة في هذا المجال، وما تشكله من فائدة للعديد من الجهات مثل الدوائر الضريبية، والمكلفين، ومدقي الحسابات، والباحثين.
- 2- يوجد لهذه الدراسة أهمية في التوصيات لمساعدة الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة والإدارة العامة لضريبة الدخل في زيادة فعالية عملية التحصيل والحد من المعوقات التي تواجه عملية التحصيل.

- 3- تتكامل هذه الدراسة مع الدراسات الأخرى التي تناولت موضوع التحصيل الضريبي لضريبة الدخل بالإضافة الى التطرق لموضوع التحصيل في ضريبة القيمة المضافة.
- 4- إجراء قراءات لنسب المبالغ غير المحصلة في دوائر ضريبة الدخل للمساعدة في وضع الإستراتيجية المناسبة للحد منها.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على معوقات تحصيل الدين الضريبي لدى الإدارة الضريبية في فلسطين، وذلك من خلال التعرف على دين الضريبة من حيث مفهومه وخصائصه، والتعرف على أهم إجراءات تحصيل الدين الضريبي الإدارية والقضائية، والمعوقات التي تواجه التحصيل في الإدارة الضريبية، من أجل المساعدة في إيجاد حلول لهذه المشاكل ومعالجتها، كما وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التهرب الضريبي وأنواعه وأهم مسبباته وآثاره وطرق مكافحته والجزاءات الضريبية التي تكفل إستيفاء الدين الضريبي.

منهجية الدراسة

إعتمد الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وإرتكزت منهجية الدراسة على ما يلي:

- 1- جمع المعلومات من خلال مراجعة الادبيات النظرية والكتب والقوانين والأنظمة المتعلقة بمواضيع التحصيل و الدين الضريبي.
- 2- عمل مقابلات مع موظفي ضريبة القيمة المضافة، وضريبة الدخل، ورؤساء الأقسام فيما يتعلق بإجراءات ومعوقات التحصيل الضريبي.
- 3- القيام بعمل الزيارات الميدانية لدوائر الضريبة والجبائية والمتابعه والتفتيش في الإدارات العامة لضريبيتي الدخل وضريبة القيمة المضافة في فلسطين من أجل فهم آلية التحصيل المتبعه لديهم.

4- الإطلاع على النماذج المستخدمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة، وضريبة الدخل، والتي تساعد في التعرف على إجراءات تحصيل الدين الضريبي، والتي تم الحصول عليها وإرفاقها في الملاحق لهذه الرسالة.

5- التحليل المالي للمبالغ الضريبية المحصلة وغير المحصلة من واقع التقديرات والتي تم الحصول عليها من خلال وزارة المالية والتي تخدم هذه الدراسة.

6- تم إعداد أداة الدراسة (الإستبانة) من أجل فحص الفرضيات والإجابة على مشكلة وأسئلة الدراسة، حيث تم تحديد أفراد العينة التي تمثلت بكل من موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة، ومن ثم تم القيام بتوزيع الإستبانات على عينة الدراسة وتجميعها، ومن ثم تم القيام بترميز هذه الإستبانات وإدخالها إلى الحاسوب ومعالجتها إحصائياً بإستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وإستخراج النتائج من أجل تحليلها ومناقشتها.

محددات الدراسة

تم الإعتماد في هذه الدراسة على عدة محددات، والتي تتمثل فيما يلي:

أولاً: المحددات الزمانية

1- قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، المطبق في الأراضي الفلسطينية.

2- نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963 م، المطبق في الأراضي الفلسطينية.

ثانياً: المحددات المكانية

إقتصرت هذه الدراسة على أراضي الضفة الغربية بإستثناء قطاع غزة، بسبب الاحتلال والانقسام ما بين الضفة الغربية وقطاع غزة.

ثالثاً: العامل البشري

تم تطبيق هذه الدراسة على كل من موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة.

مصطلحات الدراسة

الإدارة الضريبية: هي عبارة عن مجموعة الدوائر الضريبية التي يقع تحت مسؤولياتها تنفيذ القانون الضريبي على المكلفين من أجل تحصيل المبالغ الضريبية وتوريدها للخزانة العامة.

نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: سمي نظام لأنه ليس قانون، وإنما هو عبارة عن مجموعة الأنظمة والأوامر العسكرية التي أضافها الإحتلال الإسرائيلي على القانون الأردني، وتم تطبيقها لأغراض جباية ضريبة القيمة المضافة على كل من الجانب الفلسطيني والجانب الإسرائيلي.

المكلف: هو كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو إقتطاعها أو توريدها وفقاً لأحكام القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، وهو كل مشغل أو مؤسسة مالية وفقاً للنظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963.

مأمور التقدير: أي موظف أو لجنة من الموظفين مفوض أو مفوضه خطياً من المدير بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بموجب القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011م.

إتفاقية باريس الإقتصادية: هي عبارة عن إتفاقية وقعت ما بين الجانب الفلسطيني والجانب الإسرائيلي بتاريخ: 1994/04/29م، ومن خلال هذه الإتفاقية تم تحديد أسس التعامل مع الجانب الإسرائيلي من النواحي الإقتصادية والتجارية والمالية.

فاتورة المقاصة: هي عبارة عن فاتورة تستخدم لتنظيم عمليات البيع والشراء بين الجانب الإسرائيلي والجانب الفلسطيني، بحيث أنه عند الشراء من الجانب الإسرائيلي يحصل التاجر الفلسطيني على فاتورة مقاصة تحمل (I)، وعندما يقوم ببيع البضائع إلى الجانب الإسرائيلي فيكون ذلك من خلال فاتورة مقاصة تحمل الرمز (p)، وهذه الفواتير تعكس حركة التبادل التجاري بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي، ويجب أن تتضمن فاتورة المقاصة إسم المشتري ورقمه، وإسم البائع ورقم مشتغله، تاريخ الفاتورة، رقم الفاتورة، السلعة أو الخدمة المتبادلة، وقيمة الضريبة الإضافية.

برنامج (RMS): هو برنامج كمبيوتر لتسهيل عمل الدوائر الضريبية، حيث يعمل على توحيد الإيرادات الضريبية لكل من ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، ويحتوي هذا البرنامج على قاعدة بيانات تشمل أسماء المكلفين وأرقامهم، بالإضافة إلى تصريحاتهم الضريبية، وكافة البيانات المتعلقة بهم.

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

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

الحسابات الختامية: حسابات منشأة الأعمال الختامية التي تقيس قيمة نتيجة الأعمال والمركز المالي بما في ذلك حساب توزيع الأرباح، وتقرير مدقق الحسابات القانوني.

الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات المحلية والعربية

دراسة الدبك، أحمد، رسالة ماجستير بعنوان: "تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (25) لعام 1964 (دراسة تحليلية مقارنة)"، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003م.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أحكام قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، والمتعلقة في تحصيل الضريبة، حيث تطرقت هذه الدراسة الى مفهوم الدخل والأنظمة الضريبية على الدخل وخصائصها، ونشأة الإلتزام بالدين الضريبي وإنقضائه، ونظم تحصيل الدين الضريبي، وضمانات الادارة الضريبية لتحصيل الدين الضريبي، وحقوق المكلفين عند تحصيل الدين الضريبي المتمثلة في حق الاعتراض والتصحيح والرديات، وقد توصل الباحث إلى

توصيات مهمة منها: أنه يجب أن يكون هناك إستقلالية للقضاء الضريبي في النظر في ربط وتحصيل الضريبة، والأخذ بالمبادئ الثلاثة المحددة لنطاق فرض الضريبة: وهي مبدأ الإقليمية، والجنسية، والإقامة، بالإضافة إلى مراعاة مبدأ الأساس النقدي للقطاعات المهنية المتمثلة بالأطباء والمحامين، والمهنيين، ومدققي الحسابات.. وغيرهم، وجعل كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً عن الآخر، وكذلك ضرورة أن يأخذ المشرع بالتقدير الذاتي وجعله الأصل في التقدير واللجوء للتقدير الإداري كإستثناء، وضرورة أخذ المشرع بتقادم الدين الضريبي في الحالات التي يتعذر معها التحصيل ووضع مدة محددة للتقادم، ومراعاة المشرع لوجود أحكام خاصة ومفصلة للتحصيل الجبري والتحفزي والتفذي بما يحفظ حق الخزينة في تحصيل الدين الضريبي.

دراسة شرعب، مجدي، رسالة ماجستير بعنوان "إمميزات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني"، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2005.

تناولت هذه الدراسة إمميزات الإدارة الضريبية التي تتمثل بالوسائل والطرق التي تمنح الإدارة الضريبية تطبيق القانون الضريبي على الوجه الصحيح، ووفقاً لما رسمه القانون، وذلك من خلال إمتياز الإدارة الضريبية في تحديد الدين الضريبي بعدة طرق من أهمها الإقرار الضريبي، وإلزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته، إضافة إلى حق الإدارة الضريبية بالإطلاع على الأدوات والدفاتر والسجلات وحق مخاطبة الجهات الرسمية والخاصة، كما تناولت هذه الدراسة طبيعه الخاصة لدين الضريبه، وإمميزات تحصيل الدين الضريبي المتمثله بالحجز التنفيذي والتحفزي والحجز في المنبع، وتناولت هذه الدراسة إمميزات الإدارة الضريبية أمام القضاء في الدعاوى الضريبية، وقد توصل الباحث إلى أنه يجب على المشرع الضريبي الفلسطيني الأخذ بالتقدير الذاتي، وجعله الأصل في التحصيل، وفيما يتعلق بتحصيل دين الضريبه، أوصى الباحث بأن يقوم المشرع الضريبي الفلسطيني بوضع أحكام خاصة بخصوص الحجز الجبري والحجز التنفيذي والتحفزي، وفيما يتعلق بدين الضريبه فقد أوصى الباحث بأنه يجب على المشرع وضع نصوص واضحة تمنع وقوع المقاصة بين الدين الضريبي وغيره من

الديون وتحديد مدة للتقادم الضريبي، أما فيما يتعلق بإجراءات التقاضي، فقد أوصى الباحث بأنه يجب على المشرع الضريبي الفلسطيني وضع نظام خاص يتلاءم مع المبادئ الضريبية، وذلك من أجل ضمان تسهيل معالجة المنازعات الضريبية التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية.

دراسة فايز، حسام، رسالة ماجستير بعنوان " العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية "، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2008.

تناولت هذه الدراسة طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك للتعرف على حقوق وواجبات كل منهم وأثر ذلك على تحصيل الدين الضريبي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج من أهمها: حق المكلف بالإعتراض والإستئناف، ومنح المكلف حق المحافظة على سرية المعلومات، وعدم توافر الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، الأمر الذي سيؤثر سلباً على العلاقة بينهما، وكذلك هناك غموض في بعض نصوص قانون ضريبة الدخل تؤثر سلباً على العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، كما وخرج الباحث في هذه الدراسة بعدة توصيات من أهمها: ضرورة قيام المشرع الضريبي الفلسطيني بالعمل على توضيح حقوق والتزامات كل من المكلفين والإدارة الضريبية، وضرورة تعديل الشرائح الضريبية المنصوص عليها بما يتناسب مع المقدرة التكاليفية للمكلفين، بالإضافة إلى ضرورة تركيز وزارة المالية على الوعي الضريبي لدى المكلفين، والعمل على زيادة الحوافز التشجيعية لهم.

دراسة محمد، داودي، رسالة ماجستير بعنوان " الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر "، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية والتسيير معهد العلوم الإقتصادية، الجزائر، 2005م.

تناولت هذه الدراسة التحصيل الضريبي ومدى فعاليته في الجزائر، وقد تم تقسيم هذه الرسالة إلى ثلاثة فصول، ففي الفصل الأول تم التطرق إلى التحصيل الضريبي الذي يشمل كل مايتعلق بهذا الإجراء على مستوى النظام الضريبي، أما الفصل الثاني فتطرق الباحث إلى الإدارة الجبائية الجزائرية، و في الفصل الثالث تم التطرق إلى سيكولوجية الضريبة وكيف تؤثر على التحصيل الضريبي، بالإضافة إلى سلوك المكلف بالضريبة و مدى تأثيره على درجة

التحصيل الضريبي ومردودية الجباية العادية، كما تطرقت هذه الدراسة إلى ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وآلية معالجتها، وخرجت الدراسة بنتائج عدة من أهمها: أنه على نظام الضرائب الجزائري أن يأخذ بعين الاعتبار تأمين حصيلة مناسبة لتغطية التزامات ميزانية الدولة دون إرهاق للقطاعات الإنتاجية، بالإضافة إلى ضرورة إيجاد تنظيم جبائي مناسب للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث لا بد من توفير الوعي الجبائي لدى المكلفين، ولا بد أن تكون هناك دراسة معمقة للعوامل المؤثرة على سلوك المكلفين، ودراسة نفسية المكلف بدفع الضريبة ووضعيته الإجتماعية، كما أوصى الباحث بأن تعمل الإدارة الجبائية بشفافية ووضوح، إضافة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية، حتى تستطيع الإدارة الضريبية التعامل مع المكلفين بطريقة سليمة وراذعه، وكذلك ضرورة التقليل من النفقات العمومية الزائدة والتي هي بدون فائدة.

دراسة محمد، أحمد سامح، بحث غير منشور بعنوان " إنعكاسات الأزمة المالية على الحصيلة والمتأخرات الضريبية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، مصر، للفترة من 1-2 إبريل 2009م.

تناول هذا البحث مدى قدرة النظام الضريبي المصري على مواجهة التحديات التي تؤدي إلى إنخفاض الإيرادات الضريبية في مصر، والتي تمثلت بإنعكاسات الأزمة المالية العالمية على الحصيلة والمتأخرات الضريبية في مصر، بالإضافة إلى وضع حلول للتقليل من سلبات الأزمة المالية العالمية، حيث تناول الباحث بالفصل الأول من البحث تداعيات الأزمة المالية على الحصيلة الضريبية والمتأخرات، وفي الفصل الثاني تطرق الباحث إلى آليات علاج مشكلة نقص الحصيلة وتفاقم المتأخرات، وقد توصل الباحث إلى نتائج وتوصيات من أهمها: ضرورة إعادة النظر في منظومة الإقرارات الضريبية، وذلك من أجل القضاء على ظاهرة إمتناع المكلفين عن تقديم الإقرارات الضريبية، بالإضافة إلى ضرورة تقنين المواد الإجرائية في قانون إجرائي واحد له ذاتية خاصة، يمكن تطبيقه بمعرفة الإدارة الضريبية بحيث يشمل كافة إجراءات الربط والتحصيل، وعدم المغالاة في تقدير أرباح المكلفين، لأن ذلك هو بداية للمنازعة الضريبية في مرحلتها الإدارية والقضائية، والتوسع في إنهاء المنازعات بالصلح الضريبي هو أفضل من إحالتها للقضاء، بالإضافة إلى ضرورة التوسع في الضريبة الرضائية من خلال زيادة عدد الإتفاقيات المبرمة مع النقابات والإتحادات.

دراسة شبيلي، يثرب جودة الله، بحث غير منشور بعنوان: "أثر التهرب الضريبي على إيرادات ضريبة القيمة المضافة"، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2009م.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير التهرب الضريبي على مقومات الضريبة على القيمة المضافة والتعرف على أساليبه وطرق مكافحته، وكيفية زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين، والتقليل من فرص التهرب الضريبي، واستخدم الباحث الأسلوب الاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي والتاريخي في جمع وتحليل البيانات من واقع مصادرها الأولية والثانوية، وفي النهاية خرج الباحث بالعديد من النتائج والتوصيات أبرزها ما يلي:

أولاً: أهم النتائج

- 1- حصول المكلف على ضريبة القيمة المضافة من المستهلك وعدم توريدها إلى الإدارة الضريبية، وعليه تتحول الضريبة من التزام ضريبي إلى مصدر من مصادر تمويل المكلف.
- 2- ضعف الإجراءات العقابية من قبل إدارة مكافحة التهرب الضريبي بحق المتهربين والاكتفاء بالغرامات والجزاءات المالية يجعل التهرب مغرياً.
- 3- إن إدارة مكافحة التهرب الضريبي تحتاج لدعم مادي وبشرى بالإضافة إلى التدريب الداخلي والخارجي لرفع كفاءة وزيادة الخبرة.

ثانياً: أهم التوصيات

- 1- رفع مستوى الثقافة الضريبية للمكلفين ونشر الوعي بينهم إعلامياً وعملياً بتوفير الكتب والمنشورات الضريبية.
- 2- زرع الثقة بين الديوان والمكلفين وضرورة إقناعهم بأن طرق الفحص الضريبي التي يستخدمها الفاحص الضريبي يتوخى فيها مبدأ العدالة الضريبية والثقة والصدق والأمانة.
- 3- وجود مندوب من ضرائب القيمة المضافة في المطار، فكل البضائع التي تدخل عبر المطار لا تكون معروفة لدى ضرائب القيمة المضافة.

قبلان، خالد علي، بحث غير منشور بعنوان: "أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي"، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2014م.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي، ومن أجل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث قام الباحث بتوزيع إستبانه على عينة من مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في مديريات متوسطي دافعي الضرائب، وبعد أن قام الباحث بتحليل إجابات عينة الدراسة وتوصل إلى عدد من التوصيات ومن أهمها:

1- توعية المكلفين بأن الضرائب واجب وطني تهدف إلى تنمية مورد مالي يرفد الموازنة العامة ويساهم في قيام الدولة بواجباتها.

2- تأهيل وتدريب موظفي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وزيادة كفاءاتهم من خلال البرامج التدريبية اللازمة.

3- ضرورة تفعيل وتطبيق الإجراءات المتعلقة بالإستيراد على إسم الغير والتنسيق مع دائرة الجمارك الأردنية بمتابعة حاملي بطاقة الإستيراد، وتوعية حاملي هذه البطاقات بما يترتب عليهم من إلتزامات نتيجة الإستيراد لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

دراسة (John Brondolo,2009) بعنوان: "Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Option".

تناولت هذه الدراسة تحصيل وجمع الضرائب خلال الأزمات الإقتصادية، حيث أن الأزمة المالية والإقتصادية العالمية تشكل تحدي كبير للإدارة الضريبية في ظل الإنكماش الإقتصادي، كما أشارت الدراسة إلى أن الإنكماش الإقتصادي يؤدي سلباً إلى تقليل الإمتثال

الطوعي لدافعي الضرائب، وكذلك فإن تراجع الإمتثال الطوعي من قبل المكلفين قد يكون له آثار معاكسة على الإقتصاد، إضافة إلى إعاقة بناء القواعد الضريبية على المدى المتوسط، وقد خرجت هذه الدراسة بتوصيات من أهمها: مساعدة دافعي الضرائب على مواجهة الأزمة الإقتصادية، وذلك من أجل زيادة نسبة الإمتثال الطوعي لديهم، ولتحقيق هذا الهدف هناك تدابير من المهم مراعاتها وهي: توسيع نطاق المساعدة لدافعي الضرائب، وإدخال الإصلاحات التشريعية على القوانين الضريبية بما يسهل عملية الامتثال الطوعي، إضافة إلى نشر التوعية من خلال برامج التوعية للمكلفين بدفع الضرائب، كما ركزت الدراسة على ضرورة الدعم الحكومي للإدارة الضريبية خلال الأزمة الإقتصادية ومساندتها من أجل وضع الإستراتيجيات التي تكفل الإمتثال الطوعي من قبل دافعي الضرائب.

دراسة (Loes and Vitek,2001) بعنوان: Evaluation Of The Effectiveness Of The Tax Collection–The Case OF The Czech Central And Local Governments

تناولت هذه الدراسة تقييم فعالية وكفاءة التحصيل الضريبي في جمهورية التشيك الوسطى، وقد تركزت الدراسة على قياس التكاليف الإدارية في تحصيل الضرائب في جمهورية التشيك، وتحليل هذه التكاليف من أجل قياس فعالية التحصيل الضريبي، ومن أهم المعوقات التي واجهها الباحثان في هذه الدراسة هي: قلة البيانات المتوفرة حول التكاليف الإدارية للضرائب، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي: أن التكاليف الإدارية للضرائب في جمهورية التشيك تتوافق مع نتائج البحث للتكاليف الإدارية للضرائب التي توصلت إليها البحوث في الدول المتطورة، والتكاليف الإدارية العالية كانت على كل من ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة والإملاك، والنتيجة الأولية بينت أن معدلات نسبية من التكاليف الإدارية تتأثر بالحجم الإجمالي للرسوم الضريبية المحصلة.

دراسة (Moser and Evans, 1995) بعنوان: The Effect Of Horizontal and Exchange Inequity on Tax Reporting Decisions"

إرتكزت هذه الدراسة على فرضية بأنه في ظل عدم العدالة الأفقية فإن دافع الضرائب سيقدم في إقراره الضريبي دخل أقل أو أكثر عندما يتم زيادة أو تخفيض معدل الضريبة مع بقاء الخدمات العامة المقدمة للمواطنين ثابتة، بحيث أن النظرية الإقتصادية تقوم على أن دافعي الضرائب سوف يعلنون عن دخل أكبر بينما نسبة الضريبة تزداد، وذلك بسبب أن المواطنين يقيسون مدى العقوبة التي سوف يتحملونها مع المكاسب التي يتم تحقيقها في حالة عدم إفصاحهم عن دخلهم بالكامل، ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- 1- أن دافعي الضريبة يعلنون عن دخل أكثر عند شعورهم بالعدالة الأفقية.
- 2- أنه لا يوجد تأثير لعدم وجود عدالة تبادلية على إفصاح المكلف عن دخله في الإقرار الضريبي لشعور المكلف بأن هذا الأمر عام على جميع المواطنين.
- 3- إن إفصاح المكلف عن دخله في الإقرار الضريبي يزيد وينخفض حسب زيادة وإنخفاض المخاطر المترتبة على التهرب الضريبي في حالة إرتفاع نسبة الضريبة.

دراسة (Jacop,2007) بعنوان: Effect of Corruption on Tax in the Middel "East"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الفساد على التحصيلات الضريبية في الشرق الأوسط، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة أن السبب في إنخفاض التحصيلات الضريبية هو وجود الفساد الإداري داخل الدولة، وأن هذا الأمر جعل المكلفين لا يتقنون بهذه الحكومات، مما دفعها إلى عدم الإلتزام الضريبي، وخرجت هذه الدراسة أيضاً بأن هناك بعض أنواع الضرائب تأثرت بهذا العامل أكثر من غيرها، وهذه الضرائب التي يتطلب التفاعل والتواصل المتكرر بين سلطات الضرائب والأفراد(ضريبة الدخل)، وخلصت هذه الدراسة بتوصية أنه إذا أرادت الحكومات أن ترفع معدل الإيرادات الضريبية فإن ذلك يتم من خلال معالجة الفساد، وزيادة

الرفاه الإجتماعي للمواطنين عن طريق تحقيق العدالة الخاصة بالمكلفين من خلال نصوص التشريعات والقوانين الضريبية المطبقة والسارية المفعول داخل الدولة نفسها.

التعليق على الدراسات السابقة

بعد أن تم إستعراض أهداف ونتائج وتوصيات كل دراسة من الدراسات السابقة على حدة من خلال تقسيمها إلى دراسات محلية وأخرى أجنبية، فمن الملاحظ أن كلاً منها قد ركز على إتجاه محدد وعلى عناصر محددة، فأما الدراسات المحلية نجد أن منها ما ركز على تحصيل دين ضريبة الدخل، ومنها ما ركز على ما للإدارة الضريبية من إمتيازات وصلاحيات تضمن لها حقها في إستيفاء الدين الضريبي المترتب في ذمة المكلفين، وأخرى عالجت التحصيل الضريبي من خلال تحديد العلاقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية ومعرفة حقوق وإلتزامات كل منهما، وبعض الدراسات ألفت الضوء على موضوع إدارة الجباية من قبل الإدارة الضريبية ودراسة أثر إنعكاسات الأزمة المالية والتهرب الضريبي على الحصيلة الضريبية، إضافة إلى دراسة أثر الإجراءات المحاسبية والإجراءات المتبعة في الدوائر الضريبية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

وأما الدراسات الأجنبية، فمنها ما تناول كيفية التحصيل خلال الأزمة المالية والإقتصادية العالمية، ومنها ما ركز على فعالية وكفاءة التحصيل لدى الإدارة الضريبية، وأخرى عالجت أثر العدالة الأفقية على التحصيل الضريبي بين المكلفين، ومنها ما ركز على أثر الفساد على التحصيل الضريبي.

ومن خلال الدراسات السابقة نجد أنها قد إنسجمت مع دراسة الباحث في بعض النقاط التي يمكن إيجازها بما يلي:

1- معالجة تحصيل الدين الضريبي لضريبة الدخل من حيث التعرف على مفهوم الدخل والوصول إلى توصيات مهمة بهذا الخصوص وهي:

أ- ضرورة وجود قضاء ضريبي مستقل.

ب- ضرورة أن يأخذ المشرع بالتقدير الذاتي وجعله الأساس في التقدير.

2- يجب على المشرع الضريبي أن يأخذ بعين الإعتبار الأحكام الخاصة بالتحصيل والمتعلقة بالحجز التحفظي والحجز التنفيذي من أجل ضمان حق الإدارة الضريبية بالتحصيل.

3- دراسة إمتياز الدين الضريبي من حيث الخصائص التي تميزه عن باقي الديون، والتي تضمن للإدارة الضريبية حقوقها في إستيفاء الدين الضريبي.

4- ضرورة التركيز على الوعي الضريبي للمكلفين، والعمل على زيادة الحوافز التشجيعية لهم.

5- أثر التهرب الضريبي على الإيرادات الضريبية، وضرورة محاربتة بشتى الطرق والوسائل.

أهم ما يميز هذه الدراسة

وقد تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في بعض النقاط التي يمكن إيجازها بما

يلي:

1- لقد جاءت هذه الدراسة لتختص في البحث في المعوقات والمشاكل التي تواجه الإدارة الضريبية في فلسطين في تحصيل الدين الضريبي لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، وذلك من أجل الوقوف عليها ومعالجتها، وهو ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات المذكورة أعلاه، حيث إهتمت هذه الدراسات بالدين الضريبي لضريبة الدخل، دون التطرق إلى حجم المديونية الضريبية لأنواع الضرائب الأخرى المطبقة في فلسطين.

2- تطرقت هذه الدراسة إلى حجم المديونية الضريبية لأنواع الضرائب الأخرى المطبقة في فلسطين، مع العلم أن ضريبة القيمة المضافة في فلسطين تشكل ما يقارب 85% من إيرادات السلطة، حيث كان لا بد من التركيز على هذا النوع من الضرائب بالإضافة لضريبة الدخل في فلسطين، ودراسة الدين الضريبي الناتج عنها، وكيفية تحصيله، والمشاكل والمعوقات التي تواجه الإدارة الضريبية عند التحصيل، وهذا ما لم تعالجه الدراسات السابقة.

3- تناولت هذه الدراسة مبالغ التقديرات الضريبية لضريبة الدخل المحصلة وغير المحصلة، والتي أعطت مؤشر قوي على وجود معوقات للتحويل، يجب على الإدارة الضريبية مراعاته، ووضع إستراتيجيات للحد من هذه المعوقات.

4- تطرقت هذه الدراسة إلى إجراءات التحصيل المتبعة ضمن فواتير المقاصة، وهو النظام الفريد الذي يمثل العلاقة التجارية والإقتصادية مع الجانب الإسرائيلي (لا يوجد بيانات جمركية مع الجانب الإسرائيلي لعدم وجود حدود متفق عليها)، وتم التركيز على أهم المعوقات التي تواجهها دولة فلسطين من خلال هذا النظام المميز.

5- تناولت هذه الدراسة دور المحاكم في عملية التحصيل الضريبي، والمعوقات التي تواجهها دولة فلسطين من خلال قلة القضايا التي يبت بها في المحاكم الضريبية، وهذا ما لم تتطرق له الدراسات السابقة.

6- تناولت هذه الدراسة دور قسم الجباية وقسم التدقيق في عملية التحصيل الضريبي، الأمر الذي لم تعالجه الدراسات السابقة لزيادة عملية التحصيل الضريبي.

الفصل الأول

مدخل إلى الضريبة

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

المبحث الثاني: تصنيف الضرائب

المبحث الثالث: مضمون الدين الضريبي

الفصل الأول

مدخل إلى الضريبة

مقدمة

كانت الضرائب ولا زالت من أهم العلاقات التي تربط ما بين المواطن والحكومة، لما لها من أثر كبير على الحياة العامة، فهي المصدر الرئيس لتمويل الأنشطة العامة التي تمس المواطن، وليست فقط مصادر دخل للحكومة ومصاريفها المتعددة، وإنما تعتبر أيضاً تمويلاً متوفراً لتحقيق خدمات عامة للمواطنين، حيث تقوم الدولة بتسيير ذلك من خلال أجهزتها المختلفة.¹

لقد عرفت الضريبة لأول مرة في التاريخ في بريطانيا، وذلك أثناء حروبها مع نابليون عام 1799م، حيث تم فرضها بصورة إستثنائية لتغطية نفقات الحرب، أما في الوطن العربي فقد كان الأردن من أوائل الدول التي سنت القوانين الضريبية سنة 1939م في عهد الانتداب البريطاني، وتلتها مصر والعراق سنة 1939م، وفلسطين في عهد الانتداب البريطاني سنة 1941م، وفي سنة 1951م تم توحيد القوانين في الضفة الشرقية (الأردن) والضفة الغربية (فلسطين)، حيث صدر القانون الموحد رقم 50 لسنة 1951م، وظل العمل به سارياً حتى صدر القانون رقم 12 لسنة 1954م وألغى السابق، وفي عام 1964م صدر قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964م وألغى القانون السابق²، كما يوجد قوانين ضريبية أخرى تنظم العمل الضريبي في فلسطين حتى الآن، وهي قانون الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963م والمتعلق بضريبة القيمة المضافة، والقرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011.

ونظراً لما تشكله الضرائب من أهمية للموازنة العامة لدولة فلسطين، قام الباحث بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، ففي المبحث الأول سيتناول الباحث عموميات حول الضريبة تتمثل بمفهومها وخصائصها وأهدافها وقواعد فرضها وتصنيفاتها، أما في المبحث الثاني فسيتناول الباحث مضمون الدين الضريبي و مفهومه وخصائصه، ووسائل ربط الدين الضريبي للمكلفين.

¹ قباجه، أحمد: النظام الضريبي الفلسطيني. مركز بيسان للبحوث والإنماء. رام الله. فلسطين. 2011م. ص4.

² عرفاوي، مصطفى: الضريبة على الدخل. نابلس. فلسطين. 1983م، ص10.

المبحث الأول

عموميات حول الضريبة

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

إن مسألة الضريبة هي مهمة للعديد من قطاعات المجتمع، فهي مهمة في مجال الإستثمار وجذب الإستثمارات الأجنبية، وهي مهمة أيضاً للقطاع الحكومي لما تمثله من إيرادات لتغطيه نفقاته العامة، وهي أيضاً مهمة للأفراد نظراً لما لها من تأثير على مستوى معيشتهم و حجم إداراتهم، وقد كان ينظر لهذه الضريبة بأنها المال المستقطع عن طريق السلطة من الفرد، حيث تعتبر الضريبة الصلة والرابط الذي يربط الدولة بأفراد المجتمع، كما أن الضريبة لم تقتصر على هذه الأدوار فقط، بل أصبحت أداة مهمة بيد الدولة لتحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، وبالتالي أصبحت تحتل موقع مهم من أدوات السياسة المالية العامة للدولة¹، ومن هنا كان لا بد للباحث من التطرق إلى تعريف الضريبة الذي تم تناوله في الفرع الأول، إضافة إلى خصائص الضريبة التي تم تناولها في الفرع الثاني، أما في الفرع الثالث فقد تناول الباحث أهم قواعد فرض الضريبة.

الفرع الأول: تعريف الضريبة

تعد الضريبة من الإختصاصات التي تنفرد بها الدولة، وينتج عن هذا من ناحية أن الضريبة تفرض بإرادة الدولة، ومن ناحية ثانية أن الدولة تستعمل سلطاتها القاهرة لتحصيلها، ويتم دفع الضريبة دون أن تضطر الدولة إلى إستعمال هذه السلطة.²

حيث استقر مبدأ دستوري في كافة الدول الحديثة بأن فرض الضرائب وحده لا يتم إلا بناء على قانون يوافق عليه ممثلوا الشعب (المجلس التشريعي)، بمعنى آخر أصبح للمشرع وحده الحق في فرض ضريبة، أو تعديل ضريبة قائمة أو إلغائها.³

¹ حمدالله، مؤيد ساطي: رسالة ماجستير غير منشورة بعنوان: "دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الإقتصادية في فلسطين"، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005م، ص7.

² موقع إلكتروني: <http://elkanoon.blogspot.com/2013/05/blog-post.html>. بتاريخ 2014/10/24. الساعة أظهرأ.

³ سعد، محيى محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية. 1998. ص23.

وهناك عدة مفاهيم للضريبة يمكن إجمالها بما يلي:

أولاً: الضريبة هي: "عبارة عن إقتطاع جبري تفرضها الدولة على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين بدون مقابل، بغرض تغطية أعبائها العامة وبما يحقق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية والسياسية".¹

ثانياً: الضريبة هي: "مبلغ من المال يدفع للدولة بصورة إلزامية مساهمة من الدافع في نفقات الخدمات العامة للدولة دون أن يتلقى الدافع أية منافع خاصة مقابل ذلك".²

ثالثاً: الضريبة هي: "عبارة عن مبلغ نقدي يدفعه الشخص جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها دون مقابل ووفق قانون محدد، ويكون الهدف من فرضها المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة، وتحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها".³

رابعاً: الضريبة هي: "مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزانة الدولة إسهاماً منهم بالنفقات العامة التي تحتاجها الدولة بإعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية تستهدف الخدمات العامة".⁴

وقد إعتد الباحث لأغراض هذه الدراسة التعريف الأول للضريبة، حيث أنه تعريف شامل ومفصل للضريبة، ويحتوي على كافة مكونات وخصائص الضريبة.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

1- الضريبة إقتطاع جبري أو فريضة إلزامية

فرض الضريبة هو حق من حقوق الدولة، ومظهر من مظاهر سيادتها، حيث تقوم الدولة بفرض الضريبة بوصفها صاحبة سلطة وسيادة، وتستعمل سلطتها القاهرة في تحصيلها،

¹ البحبي، حسين: **المالية العامة**. جامعة القدس المفتوحة. عمان. الأردن. الطبعة الأولى. 2000م. ص 46.

² عرقاوي، مصطفى: **مرجع سابق**. ص 11.

³ المحاميد، موفق: **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل**. الدارالعلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع.

الطبعة الأولى. عمان. الأردن. 2001م. ص 12.

⁴ الحاج موسى، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً**. مطبعة التوفيق. عمان.

الأردن. ص 5.

وعادةً ما يتم تحصيل الضريبة دون أن تضطر الدولة إلى إستعمال هذه السلطة، إلا إذا إمتنع المكلف عن دفع الضريبة، فهنا يكون للدولة الحق في إستعمال سلطتها لتحصيل الضريبة قهراً¹.

2- الضريبة فريضة نقدية

هذا يعني أن الضريبة هي عبارة عن مبلغ مالي يتم جبايته بواسطة السلطات العامة إذ إن الضريبة كانت سابقاً تجبى عيناً مثل الضرائب على المحصولات الزراعية²، كما هو الحال في الشريعة الإسلامية التي كانت تقسم الضرائب إلى نوعين عشورية وخراجية³.

ويمكن إرجاع عدم ملائمة الضرائب العينية للاقتصاد المالي الحديث للأسباب الآتية:⁴

- 1- تطلب الضريبة العينية تكاليف مرتفعة لجبايتها عن تلك التي تطلبها الضريبة النقدية.
- 2- الأسلوب العيني لا يسمح بتطبيق مبدأ العدالة الضريبية.
- 3- النظام المالي الجديد يستوجب أن تكون النفقات في شكل نقدي وعليه فالإيرادات النقدية تكون أكثر ملائمة من الإيرادات العينية.

3- الضريبة فريضة بدون مقابل

إن المكلف في دفعه للضريبة لا ينتظر أن يحصل على مقابل محدد من الدولة حين دفعها، وذلك لأن الأصل في فرض الضرائب هو تمويل حاجات المجتمع المتمثلة بالحاجات العامة، أو الحاجات الإجتماعية، لعدم قدرة الأفراد على إشباعها بمفردهم⁵.

¹ اليحيى، حسين: مرجع سابق. ص47.

² الجعفري، هاشم: مبادئ المالية العامة والتشريع المالي. مطبعة سلمان الاعظمي. بغداد. العراق. 1968م. ص77.

³ العشور: وهي ما يؤخذ من أموال التجارة سواء كان المأخوذ عشراً لغوياً أو نصفه أو ربعه أو ما تأخذه الدولة ممن يجتاز بلده إلى غيره من التجار.

الخراج: فهو ضريبة مالية تُفرض على رقعة الأرض إذا بقيت في أيديهم، ويرجع تقديره إلى الإمام أيضاً، فله أن يقاسمهم بنسبة معينة مما يخرج من الأرض كالثلث والربع مثلاً، وله أن يفرض عليهم مقداراً محدداً، مكيلاً أو موزوناً، بحسب ما تُطيقه الأرض، كما صنع عمر في سواد العراق، وقد يقوم ذلك بالنقود.

⁴ جمال الدين، العاقر: التجانس الضريبي كألية لتفعيل التكامل الإقتصادي. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة منتوري قسنطينة. الجزائر. 2008، ص3-4.

⁵ اليحيى، حسين: مرجع سابق. ص 48.

4- الضريبة تهدف لتحقيق النفع العام

الضريبة تدفع من قبل المكلف إلى الدولة لسد إحتياجاتها من النفقات العامة، والحصول على الأموال اللازمة لسد الحاجات العامة¹.

ويرى الباحث إلى ضرورة مراعاة المشرع الضريبي لهذه الخواص، وذلك من أجل أن تتناسق المواد الضريبية والهدف الذي فرضت من أجله.

الفرع الثالث: قواعد فرض الضريبة

يعتبر آدم سميث أول من حاول عام 1776م وضع القواعد الأساسية التي ينبغي أن يقوم عليها النظام الضريبي وذلك في مؤلفه المشهور " ثروة الأمم"، وتتمثل هذه القواعد فيما يلي:

1- قاعدة العدالة

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم مراعاة العدالة عند تشريع القوانين الضريبية، بحيث يتم فرض الضريبة مع مراعاة المقدرة النسبية للمكلفين، فالعدالة لا بد أن تتحقق في كل تشريع ضريبي، وإلا كان ذلك مخالفاً للدستور وعرضةً للإلغاء²، وهذه القاعدة تؤثر في الزيادة أو التقليل لظاهرة التهرب الضريبي، كونها تمس المراكز القانونية للمكلفين، ومن أبرز مظاهر قاعدة العدالة الضريبية ما يلي:³

أ- **عمومية الضريبة:** ويقصد بها خضوع جميع الأشخاص والأموال للضريبة، حيث تتفرع العمومية إلى العمومية الشخصية والعمومية المادية، والعمومية الشخصية تعني فرض الدولة الضريبة على الأشخاص الخاضعين لسيادتها سواء أكانوا مواطنين أو أجانب، وفرض الضريبة على المواطن دون الأجنبي يجعل الأخير في مركز قانوني متميز، أما العمومية

¹ العمري، هشام: مرجع سابق. ص 83.

² المحاميد، موفق: مرجع سابق. ص 15.

³ الهلالي، علي: الإتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة). كلية القانون. جامعة ذي قار. الجزائر. 2012م. ص 11.

المادية فيقصد بها خضوع الأموال أو الدخول الموجودة أو المتحققة في إقليم الدولة كافة للضرائب.

ب- **مراعاة المقدرة المالية لكل مكلف:** أي أن الضرائب يجب أن لا تفرض على الأشخاص جميعهم بنفس المقدار، وذلك بسبب إختلاف دخول الأشخاص، وعلى كل شخص أن يدفع المبلغ الذي يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه، مع الأخذ بعين الإعتبار ظروفه الشخصية والعائلية.

2- قاعدة اليقين

ويقصد بها وضوح التشريعات الضريبية دون وجود أي غموض أو تعارض أو نقص بها يؤثر على فهم المكلف لها، بالإضافة إلى بساطة إجراءات إحتساب الضريبة المستحقة، وإجراءات دفعها وتحصيلها.¹

3- قاعدة الملائمة

وتعني تحصيل الضريبة في الوقت المناسب للمكلفين، وذلك حتى تكون مناسبة لظروفهم وأحوالهم، مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة، ومثال ذلك عند حصول المكلف على المرتب أو عند إنتهاء السنة المالية بالنسبة للشركات.²

4- قاعدة الإقتصاد في النفقات

وتقتضي هذه القاعدة تحقيق وفرة الحصيلة من خلال مراعاة أن يكون تنظيم جباية الضرائب تنظيماً يكفل الإقتصاد في النفقات التحصيلية، وسهولة تطبيق القواعد الضريبية، ومرونتها، وذلك وفقاً لذاتية القانون الضريبي التي جعلت الدين الضريبي دين محمول لا مطلوب، وأنه ملزم بالوفاء به رغم المنازعة في مقداره.³

¹ الهلالي، علي: مرجع سابق. ص 14.

² موقع إلكتروني: <http://www.wattpad.com/456218>. بتاريخ 2014/10/26. الساعة 4 مساءً.

³ المحاميد، موفق: مرجع سابق. ص 23.

ويرى الباحث بأنه من الضروري مراعاة المشرع الضريبي لهذه القواعد عن تشريعه للقانون الضريبي، حيث أنه من الضرورة تحقيق العدالة في فرض الضريبة ومراعاة المقدرة التكبليه للمكلفين من أجل زيادة ثقتهم بالضريبة، وكذلك من الضرورة وضوح المواد القانونية في فرض الضريبة من أجل الحد من المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، ويجب مراعاة الميعاد الملائم لتحصيل هذه الضريبة، ومراعاة فرضها بأقل التكاليف الممكنة، وكل هذه القواعد تساعد على سهولة تحصيل الدين الضريبي من المكلفين، وإستيفاء الإدارة الضريبية لحقوقها.

المطلب الثاني: أهداف الضريبة وآثارها

الفرع الأول: أهداف الضريبة

لقد تطور دور الضريبة، فلم يعد الهدف من جباية الضرائب يقتصر على تغطية النفقات العامة فقط، وإنما أصبح للضريبة أهداف متعددة أخرى، وتسعى الدول إلى تحقيق هذه الأهداف من خلال السياسات الضريبية التي تتبعها عند فرضها للضرائب، ومن أهم هذه الأهداف ما يلي:

أولاً: الأهداف المالية للضرائب

حيث تسعى أغلب الدول في العالم إلى جباية الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها العامة من خلال الضرائب، وتشكل هذه الأموال العنصر الأهم في موازنة الدول النامية، حيث أنه من خلالها تستطيع الدولة القيام بالإنتفاق العام، وتحسين مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين.¹

ثانياً: الأهداف الإجتماعية للضرائب

هناك أهداف إجتماعية متعددة تسعى الدول إلى تحقيقها من خلال فرض الضرائب، ومن أهم هذه الأهداف ما يلي:

¹ الدحلة، سمر عبد الرحمن: النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2004م. ص 18.

1- محاولة تقليل الفوارق بين أفراد المجتمع، ومنع تركيز الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع، ومن الأمثلة على ذلك: فرض ضرائب مرتفعة على السلع الكمالية التي يقبل على شراءها الأغنياء، وفرض معدلات ضريبية منخفضة على السلع الأساسية التي يقبل على شراءها الفقراء، وفرض الضرائب التصاعديّة حسب شرائح الدخل.

2- معالجة أزمة السكن: ويكون ذلك عن طريق إعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة.

3- معالجة الظواهر الاجتماعيّة السيئة، وذلك من خلال فرض ضريبة مرتفعة على بعض الآفات المضرة مثل التدخين، والكحول.

4- التحكم بعملية النسل، من خلال تطبيق السياسة السكانية، فالدول التي يكون فيها عدد السكان قليل وتسعى لزيادة عدد السكان، يمكن لها أن تتخذ إجراءً بتخفيض نسب الضرائب على دخول الأفراد، أما الدول التي تعاني من الزيادة في أعداد سكانها، فيمكنها أن تتخذ إجراءً بزيادة معدل الضرائب المفروضة على دخول الأفراد مثل الصين.¹

ثالثاً: الأهداف السياسية للضرائب

يمكن استخدام هذا النوع من الأهداف داخل الدولة، من خلال تفرقة المعاملة الضريبية كوسيلة سياسية لتعزيز مركز السلطة الحاكمة، ومن أجل تسهيل التجارة الخارجية مع الدول الأخرى، أو للحد منها، ففي حالة العلاقات الجيدة مع دولة معينة تعمل الدولة على خفض أو إعفاء الضرائب الجمركية، أما في حالة العكس تعمل على رفع الضرائب.

رابعاً: الأهداف الإقتصادية للضرائب

لقد أصبحت الضريبة عاملاً مهماً في مختلف إقتصاديات الدول النامية والدول المتقدمة على حد سواء، ولذلك تقوم الدول باستخدام السياسات الضريبية التي تهدف إلى التأثير بشكل إيجابي على الإقتصاد فيها، ومن أهم هذه السياسات ما يلي:

¹ ملحم، سامر نعيم: أثر ضريبة الدخل على القرار الإستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين 1994-2005. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2006م. ص20.

1- تشجيع بعض النشاطات الإنتاجية: وذلك من خلال إعفاء تلك النشاطات من الضرائب أو جزء من هذه الضرائب، وقد لجأ لهذا الأسلوب الكثير من الدول النامية، وذلك من أجل تشجيع الإستثمار السياحي والصناعي، وكذلك فإن بعض البلدان المتطورة مثل سنغافورة لجأت إلى إعفاء الإستثمار الأجنبي من الضرائب لجذب رأس المال الأجنبي لديها، إضافة إلى حماية المنتج الوطني، عن طريق فرض الضرائب الجمركية على السلع المستوردة التي تنافس المنتجات المحلية.¹

2- ضبط سياسة الإستهلاك للسلع والخدمات، وتلجأ إليها الدولة في حالتين:²

أ- تقليل التضخم المالي أو إمتصاص أكبر قدر ممكن من الأموال المتداولة لتقليل الطلب على السلع وبالأخص السلع الكمالية، ويكون ذلك بفرض ضرائب جديدة، أو برفع معدلات سعر الضريبة، وهذا يؤدي إلى تقليص التضخم النقدي.

ب- معالجة الركود الإقتصادي: حيث يمكن اللجوء للضرائب لمعالجة حالة الركود والإنكماش الإقتصادي، حيث أنه خلال هذه الفترة تقل القوة الشرائية للمنتجات، وتقوم الدول بزيادة القوة الشرائية لدى المواطنين من ذوي الدخل المتدنية، عن طريق تخفيض معدلات الضريبة ورفع الإعفاء الضريبي، وزيادة الإعفاءات العائلية، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة على السلع الأساسية التي يحتاجها الجميع مثل: الخبز، الحليب،... إلخ.³

3- تحفيز الإستثمار وتشجيع إنتقال رؤوس الأموال من منطقة إلى أخرى عن طريق تخفيض أسعار الضرائب وإعفاء بعض المشاريع الجديدة لعدة سنوات.⁴

¹ منذر، رنا أديب: مفهوم الضريبة- تعريفها- أشكالها. (بحث غير منشور). جامعة دمشق. سوريا. 2005م. ص9.

² عرقاوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل. نابلس. فلسطين. 1983م. ص12.

³ موقع إلكتروني: <http://alaresh.yoo7.com/t1756-topic>. الساعة: 6.15 مساءً. بتاريخ: 2014/11/1م.

⁴ اليحيى، حسين و د.خريوش، حسن: المالية العامة. جامعة القدس المفتوحة. عمان. الأردن. الطبعة الأولى. 1996م. ص49.

4- إستخدام الضريبة لمنع التمركز في المشاريع الإقتصادية: ويكون ذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة على إندماج الشركات التي تتجه نحو التمركز، وفرض ضرائب خاصة على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل، وهذا يزيد من تكلفة السلع المنتجة، وبالتالي يؤدي ذلك للحد من التمركز والتكتل في النشاط الإقتصادي.¹

الفرع الثاني: الآثار الإقتصادية للضرائب

يمكن حصر الآثار الإقتصادية للضريبة في المجالات الآتية:

- 1- أثر الضريبة على الإنفاق الإستهلاكي: حيث أنه إذا فرضت الضريبة على المكلفين ذوي الدخل المحدود، فذلك سوف يؤدي إلى تقليل الاستهلاك من السلع التي يكون الطلب فيها عالي المرونة مثل السلع الكمالية، وسوف يتوجهون للسلع التي يكون الطلب فيها عديم المرونة، مع الأخذ بعين الإعتبار الأمور الأخرى التي تؤثر في الإستهلاك مثل الفائدة، ودرجة توفر السلعة، وعدد السكان.²
- 2- أثر الضريبة على المستوى العام للأسعار: تؤثر الضرائب بشكل فعال على المستوى العام للأسعار، ويختلف هذا التأثير حسب طبيعة الضريبة، فإذا كانت الضرائب مباشرة، فإن ذلك يؤدي إلى إنخفاض المستوى العام للأسعار، بحيث تفرض الضريبة على الدخل.
- 3- أثر الضريبة على الإدخار³: وتعتبر الضرائب المفروضة على الدخل ذات تأثير سلبي على الإدخار، حيث أنها تقلل حجم الإدخار، وبنسبة تفوق نسبة الاستهلاك، حيث يستمر الأفراد في الاستهلاك على حساب الإدخار.⁴

¹ منذر، رنا أديب: مرجع سابق. ص9.

² العمور، سالم عميرة: التهرب من ضريبة الدخل- دراسة تحليلية في قطاع غزة. (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين. 2007م. ص46.

³ الإدخار: هو ذلك الجزء الذي لم يستهلك من الدخل، والذي يسعى الفرد للمحافظة عليه لوقت الحاجة، من أجل تجنب العواقب الغير مرغوب فيها.

⁴ غازي، عناية: المالية العامة والتشريع الضريبي. دار البيارق. عمان. الأردن. الطبعة الأولى. 1992م. ص165.

وبالتالي فإن الضرائب على الدخل العالية التي كان يدخر أصحابها جزءاً كبيراً منها تقلل من قدرة هؤلاء على الإدخار، أما الضرائب على الدخل الصغيرة التي لا يملك أصحابها فائضاً لا تؤثر على مقدرة هؤلاء الأفراد على الإدخار، لأنهم لا يدخرون أصلاً، وتؤدي الضرائب على المدخرات إلى خفض الميل للإدخار.

4- أثر الضريبة على عنصر العمل: حيث أنه يمكن أن يكون للضريبة أثر إيجابي على قدرة العمل، وذلك عندما يتم تخفيض الضريبة على أجر العاملين، بحيث تعطي حافزاً للعمال لزيادة ساعات عملهم، وذلك للمحافظة على مستوى دخولهم، وبالتالي هذا يؤدي إلى زيادة حجم الإنتاج، أو قد تؤثر الضريبة بشكل سلبي عندما يتم فرض ضريبة عالية على الأجر، وهذا يؤدي إلى التقليل من قدرة الأفراد على العمل، ويتجهون نحو تخفيض ساعات العمل وزيادة ساعات الراحة، وبالتالي تقليل حجم الإنتاج والتأثير بشكل سلبي على الإقتصاد الوطني ككل.¹

5- أثر الضريبة على توزيع الدخل: حيث يتخذ إعادة توزيع الدخل الوطني شكلين رأسي أو أفقي، الشكل الرأسي يعني التغير في حجم الدخل الوطني الذي يحصل عليه الأفراد في فئات الدخل المختلفة، وتختلف آثار الضريبة حسب طبيعتها ومجال تطبيقها، فالضرائب النسبية لا تراعي أعباء المكلف بها، وبالتالي يزيد عبؤها على أصحاب الدخل المنخفض، وينخفض عبؤها على أصحاب الدخل المرتفع، أما الشكل الأفقي فيعني التمييز بين عناصر الدخل حسب المصدر والنوع، كالتفرقة بين دخل العمل ودخل الملكية وفي هذا المجال تلجأ الدولة إلى تخفيف عبء الضريبة على دخول العمل.²

¹ حمدالله، مؤيد ساطي: دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح. نابلس. فلسطين. 2005م. ص 76-77.

² مصطفى، حسين سليمان: المالية العامة. دار المستقبل للنشر والتوزيع. عمان. الأردن. الطبعة الأولى. 1990. ص 104.

المبحث الثاني

تصنيف الضرائب

المطلب الأول: تصنيف الضرائب من حيث الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي: بأنه المادة الخاضعة للضريبة، حيث أنه يجب تحديد المادة الخاضعة للضريبة من أجل تصنيف الضرائب حسب وعائها، ويمكن تصنيف الضرائب حسب الوعاء الضريبي كالآتي:

الفرع الأول: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

أولاً: الضرائب على الأشخاص

هي تلك الضريبة التي تراعي عند فرضها حالة المكلف وظروفه الخاصة وإلتزاماته العائلية ووضعه الإجتماعي، ومن الأمثلة عليها: ضريبة الدخل.¹

ومن أهم مزايا الضرائب الشخصية ما يلي:

1- تحقق العدالة، لأنها تراعي المقدرة التكاليفية للمكلفين، وتراعي ظروفهم الشخصية والإجتماعية.

2- المرونة، لملائمتها ما بين ما يتحمله المكلف من أعباء وبين ما يدفعه المكلف كضريبة.

ومن عيوب الضرائب الشخصية ما يلي: التعقيد، وخاصة بالنسبة للإجراءات، والحاجة إلى جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة العلمية والمهنية، وقدرتهم على تحديد قدرات المكلفين وأوضاعهم الإجتماعية والإقتصادية.

¹ حماد، أيمن راشد: الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2004. ص73.

ثانياً: الضرائب على رأس المال¹

وهي الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاءاً لها، ومن الملاحظ هنا بأن رأس المال لا يفترض فيه الدورية والثبات كما هو الحال في الدخل².

وتقسم الضرائب على رأس المال إلى نوعين رئيسيين وهما:³

أ- الضرائب العادية على رأس المال

وفي هذا النوع من الضرائب تفرض الضريبة على رأس المال كوعاء لها، ولكن التحصيل يكون من الدخل الناتج عن رأس المال، وفي العادة تكون أسعار الضريبة منخفضة لهذا النوع.

ومن أهم مزايا هذا النوع من الضرائب ما يلي:⁴

1- يحقق فرض ضريبة معتدلة على الأموال غير المنتجة فائدة للإقتصاد القومي، لأن ذلك يعمل على تشجيع أصحابها على الإستثمار لتعود بدخل يمكن أن تفرض عليه ضريبة، مثل: المجوهرات، والتحف...الخ.

2- حصر رؤوس الأموال للمكلفين، وبالتالي يساعد ذلك الإدارة في الرقابة على قرارات المكلفين.

ب- الضرائب الإستثنائية على رأس المال

وفي هذا النوع من الضرائب يتم إقتطاع جزء من رأس المال، بحيث تفرض على رأس المال وتحصل من رأس المال نفسه مثل ضريبة الأملاك، وغالباً ما تكون أسعارها مرتفعه،

¹ رأس المال: بأنه الأموال المنقولة وغير المنقولة وكل ما يمكن تقدير ثمنه في لحظة معينة، سواء كانت هذه الأموال منتجة أو غير منتجة.

² الخطيب، كمال أحمد: دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين(1996-2003). (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2006م. ص16.

³ الدحلة، سمر عبدالرحمن: مرجع سابق، ص 32-35.

⁴ اليحيى، حسين: مرجع سابق، ص70-71.

حيث يهدف هذا النوع من الضرائب إلى الحصول على موارد غير عادية للدولة، وإعادة توزيع الثروة بين أفراد المجتمع، وتقسّم الضرائب الإستثنائية على رأس المال إلى ثلاثة أنواع وهي:

1- الضريبة على ملكية رأس المال

تعتبر الضريبة على ملكية رأس المال، ضريبة إستثنائية تفرض أثناء الحروب والأزمات الإقتصادية.

2- الضريبة على زيادة رأس المال

وهي ضريبة تفرض على زيادة رأس المال لأسباب ليس لصاحب رأس المال جهد فيها، ومثال ذلك قيام البلدية ببعض الإصلاحات والتحسينات بالمنطقة الواقع بها رأس المال، مما يؤدي إلى إرتفاع أسعار العقارات، وعليه تفرض ضريبة على هذه الزيادة.

3- الضريبة على التركات

وهي الضريبة التي تفرض بإنتقال المال من المورث إلى ورثته، وما يميز هذه الضريبة أنها تفرض قبل توزيع التركة، وبالتالي تحد من التفاوت بين الطبقات.

ثالثاً: الضرائب العينية

وهي تلك الضرائب التي تفرض على مال المكلف، دون الإهتمام بشخص المكلف وظروفه الشخصية والإجتماعية والإقتصادية¹، ومن الأمثلة على هذا النوع من الضرائب: الضريبة الجمركية التي تفرض على السلع بغض النظر عن المستفيد منها.

ومن أهم مزايا الضرائب العينية هو السهولة والبساطة، لأن وعائها المال فقط، وقلّة التكاليف، لبساطة نظامها وأجهزتها التحصيلية.

¹ الدحلة، سمر عبد الرحمن: النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي- دراسة تحليلية مقارنة. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2004م. ص28.

أما عيوب هذا النوع من الضرائب فتتمثل في إفتقارها للعدالة، لأنها لا تأخذ بعين الإعتبار المقدرة التكليفية للمكلف، وعدم مرونتها، لعدم إمكانية تغيير سعرها النسبي بالزيادة¹، ونقلها من التاجر إلى المستهلك.

الفرع الثاني: نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة المتعددة

أولاً: الضريبة الموحدة

وهي الضريبة التي تسري على جميع الدخل، حيث يجري جمعها دفعة واحدة، وتطرح الضريبة على مجموع الدخل وبسعر يتدرج في التصاعد، وفي هذا الشكل يجري منح المكلف الإعفاءات العائلية².

ومن أهم مميزات الضريبة الموحدة ما يلي:³

- 1- أنها تتمتع بالبساطة، وتمكن المكلف من معرفة ما هو ملزم به من ضرائب بسهولة.
- 2- أنها أكثر تحقيقاً للعدالة، إذ تسمح بتدرج الضريبة تبعاً لإمكانات المكلف.
- 3- أنها تستبعد ما يمكن أن تؤدي إليه الضرائب المتعددة من أضرار للنشاط الإقتصادي.
- 4- إن جباية ضريبة واحدة أقل نفقة من جباية ضرائب متعددة.

ومن أهم عيوب الضريبة الموحدة ما يلي:

- 1- أنها تؤدي إلى إرهاق المكلفين، مما يحملهم على نقل ثرواتهم إلى بلاد أخرى تقل فيها الضرائب.
- 2- أنها بعيدة عن الملائمة، حيث أن رفع معدلاتها ينفر منه المكلفين، وتعود على الدولة بأضرار.

¹ الدحلة، سمر عبد الرحمن: مرجع سابق. ص29.

² عراقوي، مصطفى: مرجع سابق. ص15.

³ أبو العلا، يسري: المالية العامة والتشريع الضريبي. كلية الحقوق. جامعة بنها. مصر. 2010م. ص36.

3- إذا وصل التصاعد إلى نسب عالية، فإن المكلف يتوقف عند حد معين من النشاط، لا يرى بعده فائدة تعود عليه بشكل يعادل نشاطه وعمله.¹

ثانياً: الضرائب النوعية أو المتعددة

ويقوم هذا النوع من الضرائب على أساس فرض الدولة لعدد من الضرائب الأساسية، والتي يكمل بعضها بعضاً، كفرض ضرائب على الدخل أو على تملك الاموال أو على تداولها وإستهلاكها، والحقيقة أن أغلب دول العالم اليوم تأخذ بنظام تعدد الضرائب.

ويتميز هذا النوع من الضرائب بأنها تتناول جميع أنواع الدخل، وتسهل على المكلفين دفع الضرائب لكل دخل على حده، وليس دفعه واحده، وكذلك فهي بعيدة عن التصاعد، وتؤدي إلى معاملة بعض أنواع الدخل معاملة خاصة، مثل دخول العمل والأجور، كما أنها تقلل من التهرب الضريبي.

أما عيوب هذا النوع من الضرائب فيتمثل بالمغالاة في التعدد الذي قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها والإدارات المالية على السواء، وكذلك فهي تزيد من مصاريف الجباية، وتؤدي إلى قلة الوفرة المالية لخزانة الدولة.

المطلب الثاني: تصنيف الضرائب من حيث موضوع الضريبة

الفرع الأول: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يقصد بالضرائب المباشرة: بأنها تلك الضرائب التي تفرض بشكل مباشر على الثروة (الدخل ورأس المال)، الموجود في حوزة الملكف ومن الأمثلة عليها ضريبة الدخل على رواتب الموظفين (الإقتطاعات)، أما الضرائب غير المباشرة: فهي الضرائب التي تفرض على المظاهر الخارجية وليس على وجود الثروة ذاتها ومن الأمثلة عليها ضريبة القيمة المضافة، ويمكن تقسيم

¹ عرفاوي، مصطفى: مرجع سابق. ص 15.

الضرائب إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وفقاً لعدة معايير، ويمكن تلخيص هذه المعايير بما يلي:¹

أ- **المعيار الخاص بطريقة التحصيل:** فإذا تم تحصيل الضريبة بناءً على كشوفات أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين والتزاماتهم الضريبية، تكون الضريبة مباشرة، وتعتبر من الضرائب غير المباشرة إذا لم يكن من الممكن إتباع هذا الأسلوب في تحصيلها، بحيث يتم تحصيلها وفقاً لوقائع أو تصرفات معينة يترتب عليها إستحقاق الضريبة.

ب- **المعيار الخاص بالمادة الخاضعة للضريبة:** فإذا كانت المادة الخاضعة للضريبة تتميز بالثبات والإستمرارية (كالضريبة العقارية)، تعتبر الضرائب مباشرة، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان موضوعها تصرفات عرضية منقطعة كالإنفاق والتداول.

ج- **معيار نقل عبء الضريبة:** ووفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة، إذا تحمل عبئها من قام بدفعها للدولة، وتكون الضريبة غير مباشرة إذا تمكن دافع الضريبة من نقل عبئها إلى شخص آخر.

أولاً: مزايا وعيوب الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وأنواعها

أ- مزايا وعيوب الضرائب المباشرة

1- مزايا الضرائب المباشرة

يمكن تلخيص مزايا الضرائب المباشرة بما يلي:²

1- الثبات النسبي للحصيلة وإنتظامها، بالتالي فهي الأكثر ملائمة للإعتماد عليها كمصدر أساسي للإيرادات العامة للدولة، إضافة لتمتعها بطابع الدورية.

¹ الجيحي، حسين و د.خريوش، حسن: مرجع سابق. ص 62.

² موقع إلكتروني: http://www.e-campus.ufc.dz/cours/administrateur/finance_publicque/4/9-7.html.

الساعة 2:05 مساءً. بتاريخ 2014/10/28.

2- تمتاز بالعدالة الضريبية، حيث أنه عند فرض الضرائب المباشرة يتم مراعاة والمقدرة التكاليفية للمكلف.

3- تتميز بالإنخفاض النسبي لنفقات تحصيلها وجبايتها، وذلك لأنها تفرض على عناصر ظاهرة يسهل حصرها وتقدير وعائها دون عناء كبير.

4- تسهم في شعور المواطنين بحقهم وواجبهم الوطني والقومي، وهذا يدفعهم لدفع الضريبة عن قناعة وبدون إكراه.

2- عيوب الضرائب المباشرة

يمكن تلخيص أهم عيوب الضرائب المباشرة بما يلي:¹

1- البطء في تحصيلها، ومرور فترة ما بين إستحقاقها وتقديرها، وتوريدها للخزانه العامة.

2- ضخامة عبئها، كونها تتدرج بشدتها بإرتفاع الدخل الخاضع للضريبة، مما يدفع المكلف للتهرب الضريبي.

3- نقلها من المستورد إلى المستهلك.

ب- مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة

1- مزايا الضرائب غير المباشرة

يمكن تلخيص أهم الميزات للضرائب غير المباشرة بما يلي:²

1- سهولة الدفع من قبل المكلف، وذلك لأنه لا يشعر بها وعادةً ما تكون من ضمن الأسعار.

2- تتميز بأنها مورد مستمر طوال السنة، وليست موسمية.

¹ الهلالي، علي: مرجع سابق. ص8.

² موقع إلكتروني: <http://centpourcentdziri.ahlamontada.net/t868-topic>. الساعة 3:15 مساءً. بتاريخ

2014/10/28.

3- تتميز بدرجة مرونتها العالية نسبياً، مما له أثر على الإنعاش الإقتصادي.

2- عيوب الضرائب غير المباشرة

يمكن تلخيص أهم العيوب للضرائب غير المباشرة بما يلي:

1- عدم العدالة، وعدم مراعاة الظروف المالية لدافعيها.

2- إرتفاع تكاليف جبايتها، حيث يتطلب تحصيل هذا النوع من الضرائب العديد من الإجراءات من كتابة تقارير ومراقبة نفقات تحصيل... إلخ.¹

الفرع الثاني: الضرائب النسبية والتصاعدية

أ- **الضرائب النسبية:** هي تلك الضرائب التي يكون سعرها نسبة ثابتة من وعاء الضريبة، مهما كانت قيمة هذا الوعاء، كأن يكون سعر الضريبة 15% لجميع الدخول الصغيرة والكبيرة، والثابتة، والمتغيرة.²

ومن أهم مميزات الضرائب النسبية ما يلي:³

1- أنها ضريبة عادلة، حيث أنها تفرض على الدخل بغض النظر عن شخص المكلف وأوضاعه الخاصة.

2- أنها ضريبة بسيطة، سهلة التحقق والجباية، وبعيدة عن التلاعب والعبث، وتخضع جميع الدخول إلى نسبة واحدة.

أما عيوب هذا النوع من الضرائب فتتمثل بما يلي: أن عدالتها شكلية، حيث أنها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الشخصية للمكلف.

¹ الليحي، حسين و د.خريوش، حسن: مرجع سابق. ص 65.

² صبري، أسامة مصطفى: مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). دراسة مقارنة. جامعة النجاح الوطنية، نابلس. فلسطين. 2003م. ص 21.

³ عرفاوي، مصطفى محمد: مرجع سابق. ص 17.

ب- الضرائب التصاعدية: وهي الضرائب التي يتغير سعرها بتغير الوعاء الضريبي، إذ يتزايد سعر الضريبة كلما زاد الوعاء الضريبي.¹

وأساليب تطبيق الضرائب التصاعدية كثيرة ومتعددة ومن أهمها:

1- أسلوب التصاعد بالطبقات: من أمثلة أسلوب التصاعد بالطبقات تقسيم المكلفين إلى عدة طبقات حسب مقدار الدخل والثروات.

2- أسلوب التصاعد بالشرائح: في هذا الأسلوب يتم تقسيم دخل كل مكلف على حدة إلى عدة شرائح، ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى شريحة أخرى.

¹ عرقاوي، مصطفى محمد: مرجع سابق. ص 16.

المبحث الثالث

مضمون الدين الضريبي

من خلال هذا المبحث سوف يتم التعرف على مفهوم الدين الضريبي، وأهم خصائصه، وطرق ربط الدين الضريبي، نظراً لما يتمتع به دين الضريبة من خصائص تميزه عن الديون الأخرى، حيث يتميز الدين الضريبي بمزايا وخصائص تميزه عن غيره من الديون الأخرى، الأمر الذي يميز عملية تحصيل الدين الضريبي عن غيرها من الديون، حيث أن الدين الضريبي يتكون بظهور الواقعة المنشئة له¹، وتختلف هذه الواقعة باختلاف أنواع الضرائب المطبقة في الدولة، فعلى سبيل المثال فإن الضريبة على المرتبات والأجور تتحقق عندما يحصل الموظف أو الأجير على مرتبه ويصبح تحت تصرفه بشكل مباشر، ومن هنا كان لا بد من التعرف على مفهوم الدين الضريبي وأهم الخصائص التي تميز هذا الدين عن غيره من الديون، والتي منحته ذاتية خاصة في التحصيل عن غيره من الديون، وعليه سوف يتم تناول مفهوم الدين الضريبي وخصائصه في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني فسيتم التطرق إلى طرق ربط الدين الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الدين الضريبي

الفرع الأول: تعريف الدين الضريبي

يوجد العديد من المفاهيم التي تحدثت عن الدين الضريبي، ويمكن إجمال أهم التعريفات التي تناولت موضوع الدين الضريبي بالتالي:

يقصد بالدين الضريبي بأنه: المبلغ المترتب في ذمة المكلف لصالح الخزينة العامة، والدين الضريبي لا ينشأ إلا بقانون، وهو الأمر الذي يتطلب دراسة تحصيل الدين الضريبي من خلال كيفية نشوء الدين الضريبي.²

¹ الواقعة المنشئة للدين الضريبي: "عبارة عن الفعل أو التصرف لحصول الخزينة العامة للدولة على الضريبة من المكلف بدفعها".

² لباد، أمجد: مرجع سابق، ص 135.

والمقصود بتحديد الدين الضريبي هو: حساب قيمة الضريبة بواسطة المعدلات الضريبية الواردة في النظم والقوانين الضريبية على الوعاء الضريبي.¹

الفرع الثاني: خصائص الدين الضريبي

يتمتع الدين الضريبي بخصائص متعددة تميزه عن غيره من الديون، ومن أهم هذه الخصائص ما يلي:

أولاً: دين الضريبة مفروض بحكم القانون

حيث أن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة أو الوقائع التي يتطلبها قانون الضريبة²، ولا دخل لإرادة الممول أو الإدارة الضريبية في تحديد الدين الضريبي، بحيث أن قرار ربط الضريبة كاشف لهذا الدين وليس منشئ له، فالإدارة الضريبية ليست إلا جهة إدارية قائمة على تحصيل هذا الدين، ولا تملك تحديد الدين الضريبي في قرار الربط إلا بموجب مانص عليه القانون، إذ إن قرار ربط الضريبة ما هو إلا إجراء تقوم به دائرة الضريبة لإعلام المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه، وهذا القرار لا ينشئ دين الضريبة بل يكشف هذا الدين، حيث يعتبر دين الضريبة مستحق الأداء بمجرد حصول المكلف على إيراد صافي يتجاوز حد الإعفاء الضريبي المقرر، حيث يعتبر القانون الضريبي مصدراً للإلتزام بالدين الضريبي، ويتضمن ربط الضريبة حساب قيمتها المستحقة للخرانة وذلك بعد تحديد وتقدير عناصر الوعاء الضريبي، وبعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة في ربط الضريبة وإعلامه بها.³

ثانياً: دين الضريبة هو دين ممتاز

والهدف من جعل دين الضريبة ديناً ممتازاً، إنما يعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية لسداد الضريبة المستحقة ضماناً لتحويله تحصيلاً كاملاً، وحماية لحقوق الخزينة العامة، كما

¹ اليحيى، حسين و د.خريوش، حسن: مرجع سابق. ص 85.

² نقولا، عطية: مرجع سابق. ص 99.

³ شرعب، مجدي: إمتيازات الإدارة الضريبية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس.

فلسطين. 2006م. ص 57.

يعكس رغبة المشرع في جعل دين الضريبة يفلت من قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة، وبالتالي الحفاظ على المصلحة العامة.¹

ثالثاً: دين الضريبة محمول لا مطلوب

يتميز الدين الضريبي من حيث أداءه عن سائر الديون الأخرى من ناحيتين، الأولى من ناحية مكان الأداء والثانية من ناحية زمان الأداء، فمن حيث مكان الأداء، فالأصل أن الدين الضريبي واجب الأداء في مقر الإدارة الضريبية، وهي هنا (الدائن) وليس مقر المكلف وهو (المدين)، وهنا يخالف الأصل المقرر بالنسبة للديون العادية الأخرى، ويعبر عن ذلك بأن دين الضريبة محمول لا مطلوب، وهذا الأصل أكدت عليه العديد من التشريعات الضريبية، أما من حيث وقت الأداء، فنجد أن الأصل أنه يتعين الوفاء بدين الضريبة في الميعاد المحدد لوجوب الأداء، ولا يجوز تأجيل الوفاء بهذا الدين أو منح المكلف أجلاً للوفاء، ولكن هذا لا يحول دون جواز الوفاء بدين الضريبة على أقساط على نحو ما يقرره القانون.²

رابعاً: دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته أو في مقداره

حيث أنه وفقاً لهذه الميزة، فإنه يجب على المكلف دفع الضريبة المستحقة عليه حسب القانون، بالرغم من إعتراضه على صحة ومقدار هذه الضريبة، وهذا وفقاً للقاعدة القانونية القائلة "الدفع ثم المعارضة"، وتعتبر هذه الميزة ضماناً لتحصيل الضريبة، وتوريدها للخزينة العامة للدولة، دون أن يشكل تظلم أو إعتراض المكلف حجة يبرر من خلالها تخلفه عن أداء الضريبة.³

والباحث يؤيد ما سبق، حيث يرى أنه يجب على المكلف دفع الضريبة المستحقة عليه، سواء إعتراض على صحتها كاملةً، أو جزءاً منها، ثم المعارضة فيها وفقاً للإجراءات القانونية،

¹ لبادة، أمجد: مرجع سابق، ص 163.

² لبادة، أمجد: مرجع سابق، ص 164-165.

³ قدرى، نقولا: مرجع سابق، ص 169-170.

لما في ذلك من أهمية للتقليل من التهرب الضريبي، أو المماطلة والتأخر في دفع الضريبة المستحقة عليه.

خامساً: دين الضريبة لا يقاس مع دين آخر

أ- تعريف المقاصة

يمكن تعريف المقاصة بأنها: إسقاط الدين حقا له في مقابل دين عليه عند مطالبته بالدين، ومن التعريف يتضح أن المقاصة من طرق انقضاء الديون، حيث يفترض فيها وجود شخصين يدين كل منهما بدين، وبدلاً من أن يقوم كل طرف منهما بأداء دينه للآخر، ينقضي دين كل منهما بقدر الأقل منهما.¹

ب- شروط المقاصة

وللمقاصة شروط معينة لا تتحقق إلا بتوافرها، وتتمثل أهم شروطها بالتالي:

1- أن يكون الدينين بين نفس الشخصين (تقابل الدينين): ومعنى ذلك أن يكون هناك شخصان، كل منهما دائناً ومديناً للآخر، في نفس الوقت ونفس الصفة، أي يكون كل منهما دائناً و مديناً للآخر بصفته الشخصية.

2- أن يكون الدينان من نوع واحد، فمثلاً إذا كان محل كل دين مختلف عن الآخر، لا يجوز إجراء المقاصة، حيث إشتراط القانون تماثل الدينان في الجنس والوصف والاستحقاق والقوة والضعف.

3- أن يكون الدينين خاليان من النزاع، فلا يجوز أن يقاس حق متنازع فيه مع حق خالي من النزاع.

¹ الحرازي، محمد علي: المنازعة الضريبية ووسائل انتهائها. دار النهضة العربية. القاهرة. مصر. الطبعة الأولى. 2012م. ص262.

4- أن يكون الدينان مستحقي الأداء: يشترط لوقوع المقاصة أن يكون كلا الدينين مستحقي الأداء، وعلى ذلك تمنع المقاصة إذا كان أحد الدينين معلق على شرط واقف لم يتحقق بعد.

5- أن لا يضر إجراء المقاصة بحقوق الغير، وذلك تبعاً لما تقتضيه المادة (245) من القانون المدني الأردني بشرطها الأخير، أن لا يضير إجراءها بحقوق الغير، ويظهر ذلك عندما يوقع حجراً على أحد الدينين مثل إستحقاق الدين الآخر وأصبحت المقاصة هنا غير ممكنة عند استحقاق الدين، لا الدين المحجوز تعلق به حق الغير، ومن ثم لا يجوز المقاصة فيه منعاً للإضرار بالآخرين.

ج- رأي الفقه في جواز المقاصة في الدين الضريبي

يمكن إجمال أهم الآراء الفقهية في جواز المقاصة بالتالي:

1- الفقه والقضاء الضريبي الفرنسي، حيث إستقر على عدم جواز المقاصة إلا بوجود نص في القانون، لمبررات عديدة تتعلق بطبيعة دين الضريبة الممتاز، والغير قابل للحجز، بينما دين الأفراد ذو مرتبة أدنى في الضمان وقابل للحجز عليه، فيقتضي قانونية دين الضريبة، أن لا ينقضي إلا بقوة القانون الضريبي، وليس لحكم القضاء أو الإتفاق.¹

2- المشرع المصري رقم 187 سنة 1993، على ما نصت عليه المادة(168)، بأن المقاصة لا تكون إلا بقوة القانون(حيث تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في الضريبة يفرضها القانون أو قانون رقم 142 لسنة 1994، بفرض رسم مآله على التركات و158 لسنة 1952 بفرض ضريبة على التركات وتعديل بعض احكام القانون رقم 12 لسنة 1944، وبين ما يكون مستحقاً عليه منها واجب الاداء).²

3- المشرع الاردني سلك مسلكاً آخر، حيث نصت المادة(19/ب) من قانون ضريبة الدخل الاردني، على أنها أجازت للمقدر أن يعتبر المبالغ المقطعه المشار إليها في الفقرة (أ)

¹ الدبك، أحمد زياد: تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 25 لسنة 1964. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2003م. ص 55.

² الدبك، أحمد: مرجع سابق. ص 55.

ضرائب نهائية، وله أن يجري تقاصها من الضريبة المستحقة على السنة التي جرى فيها الخصم أو عند سنة أخرى سابقة أو لاحقة، كذلك فإن المادة (20) من نفس القانون، أجازت تقاص كل مبلغ يخصم بموجب المادتين (18-19) من الضريبة المفروضة على الدخل الخاضع للضريبة للشخص الذي دفع له ذلك الدخل عن السنة التي جرى فيها الخصم عن سنة أخرى سابقة أو لاحقة، على أنه أجاز المشرع الاردني المقاصة في ضرائب الأبنية والمقاصات في عدة نصوص لا مجال للتطرق اليها.

4- أما المشرع الفلسطيني، فقد أجاز إجراء المقاصة على بعض الجوانب، حيث تنص المادة (12) من قانون ضريبة الدخل على ما يلي: "يتم تقاص ضريبة المستحقات المدفوعة من قبل أي شخص في أي سنة عن الأبنية والأراضي المؤجرة التي تحقق له منها دخل من ضريبة الدخل المستحقة عليه بموجب أحكام هذا القانون، شريطة أن لا يتجاوز التقاص للضريبة المستحقة عن تلك السنة للإيجار"، وهذه الحالة التي أوردها المشرع الفلسطيني وهي تنطبق على العقارات.¹

إلا أن الرأي الغالب من الفقهاء، والذي يتبناه الباحث يستند إلى عدم جواز المقاصة بين الدين الضريبي وغيره من الديون، فمن خلال الدراسة والتحليل لإجراءات صرف النفقات في دولة فلسطين، وجد أن الدوائر المالية تتبع إجراءات معينه وفق النظام المالي الفلسطيني وقانون اللوازم العامة، بحيث تتطلب كل نفقة مستندات، ووثائق معززة لا يتم الصرف إلا بتوافرها، ومن خلال التجارب السابقة التي قامت بها دولة فلسطين بتقاص دين الضريبة مع بعض الديون المستحقة للموردين ومقدمي الخدمة حدثت إشكاليات وضياع مبالغ طائلة على خزينة الدولة نتيجة لعدم إستيفاء الإجراءات المطلوبة لصرف مستحقات المدينين، وهذا ما حدث مؤخراً مع إحدى شركات الاتصالات الفلسطينية.

¹ لبادة، أمجد: مرجع سابق، ص 167.

سادساً: عدم خضوع الدين الضريبي لأحكام التقادم المدني

في المجال الضريبي الأصل عدم خضوع دين الضريبة لأحكام التقادم المدنية، لإختلاف طبيعة هذا الدين عن الديون العادية، فالديون العادية المدنية تسقط بمضي 15 سنة، إذا كان مصدرها الإلتزام التعاقدى، أما الديون المستحقة للدولة من أموال الضرائب، فهي لا تخضع لأحكام التقادم المدنية، وعادةً ما يتم وضع نصوص قانونية تحدد المدة الزمنية التي يحق للدولة خلالها مطالبة المكلفين بأموال الضرائب.¹

ويرى الباحث أن تمتع الدين الضريبي بهذه المزايا والخصائص، وجعله ديناً ممتازاً عن الديون الأخرى من حيث طريقة التحصيل، وفرضه بموجب قانون، ومنع وقوع المقاصة مع الديون الأخرى العادية، وعدم تحديد فترة زمنية لتقادمه، هو من أهم العوامل التي تضمن تحصيل الدين الضريبي والتي يجب على المشرع الضريبي والإدارة الضريبية مراعاتها والحفاظ على تطبيقها من أجل زيادة الإيرادات الضريبية وتغطية نفقات الدولة العامة.

المطلب الثاني: وسائل ربط الدين الضريبي

حيث أن الإدارة الضريبية تقوم بتطبيق القانون الضريبي عبر سلسلة من الإجراءات، بهدف الوصول إلى المبالغ المستحقة على المكلفين، ويقصد بربط الدين الضريبي: "تحديد مبلغ الضريبة التي يلتزم المكلف بسدادها وذلك بعد تحديد وعاء الضريبة ثم تطبيق سعرها الساري بالنسبة للسنة موضوع الربط"².

ونظراً لأهمية الربط الضريبي في الوصول إلى المبالغ الضريبية المستحقة على المكلفين، سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم طرق وأساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة وهذا ما سيتم معالجته في الفرع الأول، بالإضافة إلى التعرف على أهم طرق وأساليب تحديد الدين الضريبي وهذا ما سيتم التطرق له في الفرع الثاني.

¹ شرعب، مجدي: مرجع سابق. ص 61.

² المحاميد، موفق سمور: الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل. الطبعة الأولى. دار الثقافة للنشر. عمان. الأردن. 2001م. ص 50.

الفرع الاول: أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة

يوجد العديد من الأساليب المستخدمة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة، ويمكن بيان

أهم الأساليب المستخدمة كالآتي:¹

1- طريقة المظاهر الخارجية: حيث تستند هذه الطريقة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة على بعض المظاهر الخارجية للمكلف مثل: المنزل الذي يقيم به، السيارة الذي يملكها...الخ.

2- طريقة التقدير الجرافي: وهذا يتم عن طريق المناقشات بين المكلف والإدارة الضريبية للوصول إلى تقدير متقارب من الوعاء الضريبي²، وغالباً ما يتم التقدير وفقاً لهذه الطريقة بناء على قرائن مرتبطة بالمادة الخاضعة للضريبة، مثل: تقدير الربح التجاري بواسطة رقم المبيعات.

3- طريقة الإقرارات المقدمة من المكلف (التقدير الذاتي): ويكون الدور فيها للمكلف، إذ يقوم بتقديم إقرار ضريبي عن إيراداته وتقديمها لمصلحة الضرائب، علماً بأن هذه الطريقة أكثر الطرق شيوعاً في الدول المتقدمة، كونها تخفف كثيراً من أعباء الإدارة الضريبية وتخفف من نفقات الجباية.³

4- طريقة الإقرارات المقدمة من غير المكلف: تعتمد هذه الطريقة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة على إقرارات مقدمة من أشخاص آخرين غير المكلف عن بعض إيرادات المكلف، مثل: تكليف المستأجر بتقديم إقراراً لمصلحة الضريبة عن قيمة الإيجار.

5- طريقة التقدير الإداري المباشر: حيث تقوم الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة مباشرةً بواسطة القيام بالتحري عن نشاط المكلف، ومن خلال تفتيش دفتاره.

¹ اليحيى، حسين و د.خريوش، حسن: مرجع سابق.ص79-82.

² الحاج، طارق: المنازعات الضريبية. جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. ص168.

³ لبادة، أمجد: مرجع سابق. ص141.

يرى الباحث أن طريقة التقدير الذاتي هي من أهم الطرق التي يجب التوسع في استخدامها مع المكلفين، نظراً لما تعطيه هذه الطريقة من زيادة الثقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية، والسرعة في تحصيل الدين الضريبي مع المكلف، ووالثقل من المنازعات الضريبية التي تنشئ بين المكلف والإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: أساليب تحديد الدين الضريبي

يمكن تحديد الدين الضريبي وفقاً لأسلوبين رئيسيين، يمكن اجمالهما بالتالي:

1- الضرائب التوزيعية: ويقصد بها الضرائب التي تتحدد قيمتها الإجمالية مقدماً، أو بعبارة أخرى المبالغ الإجمالية الواجب تحصيلها مقدماً من الضرائب، وبعد ذلك يتم توزيع هذه المبالغ بين الأقاليم المختلفة، وعادةً يتم ذلك عن طريق لجان متخصصة لهذا الغرض.¹

2- الضرائب القياسية: يقصد بها تحديد سعر الضريبة إما على شكل نسبة معينة من المادة الخاضعة للضريبة، أو على شكل مبلغ مطلق على كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة، دون القيام بتحديد إجمالي للمبالغ التي سيتم تحصيلها.²

ويرى الباحث أن الضرائب القياسية تتمتع بعدة مزايا ومنها: تحقيقها للعدالة الاجتماعية وكذلك مرونتها، ويمكن القول أن دول العالم حالياً تطبق طريقة الضرائب القياسية في فرضها للضريبة ومنها دولة فلسطين، وحسب رأي الباحث فهي الطريقة الأفضل في تحصيل دين الضريبة.

¹ لباد، أمجد: مرجع سابق. ص 137.

² لباد، أمجد: مرجع سابق. ص 138.

* وفقاً للمادة (40) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011، تعتبر جميع الضرائب المستحقة بموجب أحكام هذا القرار بقانون ديناً ممتازاً على أموال المدينين أو ورثتهم، والملتزمين بتوريدها إلى الدائرة.

الفصل الثاني

التحصيل الضريبي وأهم معوقاته

المبحث الأول: معوقات التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

المبحث الثاني: معوقات التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.

المبحث الثالث: أثر التهرب الضريبي على التحصيل والجزاءات التي تكفل إستيفاء الدين الضريبي.

الفصل الثاني

التحصيل الضريبي وأهم معوقاته

مقدمة

يعتبر التحصيل الضريبي أحد أهم العمليات الرئيسية في إدارة الإيرادات الضريبية، والتحصيل الضريبي هو: إستيفاء الخزانة العامة للضريبة حين إستحقاقها¹، حيث أن الإيرادات الضريبية تشكل الركيزة الأساسية في الإيرادات التي تصب في الخزانة العامة لدولة فلسطين، ومن أهم أنواع الضرائب التي يتم جبايتها في دولة فلسطين هي ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة.

وقد تسلمت السلطة الفلسطينية إدارة الضرائب وتحصيلها بعد إتفاقية باريس والموقعة بتاريخ 1994/04/29، وكانت الإيرادات الضريبية تشكل نسبة (48%) من الإيرادات العامة لدولة فلسطين في عام (1995م)، وأخذت هذه النسبة بالإرتفاع حيث شكلت (62%) من الإيرادات العامة في عام (2000)، إلا أن هذه النسبة إنخفضت بشكل ملحوظ جداً في العام (2001) حيث وصلت إلى (19%)²، ويعزى سبب هذا الإنخفاض إلى الإنتفاضة الثانية حيث تعرض النظام المالي للسلطة الفلسطينية لصدمة عنيفة مما ترتب عليه إنخفاض خطير في إمكانيات تحصيل الإيرادات الضريبية بثتى مكوناتها، ومنها إحتجاز إسرائيل للعائدات الضريبية الفلسطينية³، وبعد ذلك أخذت نسبة الإيرادات الضريبية بالإرتفاع، وبالرغم من هذه الزيادة فإن الإيرادات العامة لدولة فلسطين لا تكفي في الوقت الحاضر لتغطية نفقاتها الجارية والنفقات الرأسمالية.

¹ بلبح، أحمد بديع: التشريع الضريبي والضريبة على الدخل. جامعة المنصورة. كلية الحقوق. العراق. 1985م. ص47.
² البساطي، مؤيد عبدالرؤوف: ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن (دراسة مقارنة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2006م. ص84-85.
³ أبو كرش، شريف: إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب. دار المناهج للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. عمان. الأردن. 2004م. ص211.

من هنا برزت الحاجة لوجود وظيفة تحصيل فعالة لعدة أسباب منها: أن بعض الشركات لا تدفع ضرائبها بشكل طوعي بالرغم من تقييم إلتزاماتها الضريبية، وكذلك فإنه إن لم يدفع المكلفون ما هو مستحق عليهم من ضرائب سيدفع المكلفون الآخرون أكثر بنسب أعلى، كما أن عدم دفع الضرائب يؤدي إلى خفض التكاليف التشغيلية للشركات غير الممتثلة لدفع الضرائب، مما ينجم عنه منافسة غير عادلة بين الشركات الممتثلة وغير الممتثلة، وعدم الإنصاف في النظام الضريبي يؤدي إلى تقويض الإمتثال الطوعي للمكلفين، وظاهرة التهرب الضريبي التي تعاني منها معظم الدول هي نتيجة لعدم وجود وظيفة تحصيل فعالة، وقلة الوعي الضريبي لدى المواطن، وعدم سيادة القانون، وعدم القدرة على تطبيق جميع نصوص التشريع الضريبي الفلسطيني... إلخ.

ونظراً لأهمية التحصيل الضريبي وما يشكله من أهمية وبشكل خاص في الدول النامية ومنها دولة فلسطين، فإن الباحث سيتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية، ففي المبحث الأول سيتناول الباحث معوقات التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، أما في المبحث الثاني فسيتم تناول معوقات التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وفي المبحث الثالث سيتم التطرق إلى أثر ظاهرة التهرب الضريبي على التحصيل والجزاءات التي تكفل تحصيل الدين الضريبي.

المبحث الأول

معوقات التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية

تشكل ضريبة الدخل معظم الإيرادات الضريبية في الدول المتقدمة، وتصل إلى ما بين (50%-70%)، بينما لا تتعدى نسبتها (10%) من مجمل إيرادات الضريبة في الوطن العربي، ومنها دولة فلسطين¹، وكذلك فإن حصيلة ضريبة الدخل في فلسطين هي حصيلة بسيطة، ولا تساهم إلا بجزء بسيط من الإيرادات العامة لدولة فلسطين، وقد يعزى ذلك إلى الأسباب التي تم ذكرها سابقاً.

وبالنسبة لطرق تحصيل ضريبة الدخل وتوريدها للخزانة العامة لدولة فلسطين، فإنه يستخدم أسلوبين لتحصيل هذه الضريبة، وهي إما أن يتم الدفع بشكل فوري ونقداً عن طريق إيصالات يأخذها المكلف من دائرة ضريبة الدخل، ثم يقوم المكلف بدفع هذه الإيصالات بالبنك أو بالبريد، وإما أن تقوم دائرة ضريبة الدخل بتسهيل الدفع على المكلف إذا شعرت بأنه بحاجة لذلك، وذلك من خلال قبول الشيكات المؤجلة إلى آجال قد تكون بعيدة بشكل نسبي، وذلك في حال إقتناع الدائرة بأن الوضع المالي لهؤلاء المكلفين لا يسمح لهم بدفع الضرائب بشكل فوري².

ونظراً إلى أهمية هذا النوع من الضرائب، والذي يتصف بعدالته قياساً بالضرائب غير المباشرة، سيتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم ضريبة الدخل في المطلب الأول والتركيز على معوقات التحصيل وفقاً لأساليب التقدير، وفي المطلب الثاني سيتم تناول معوقات التحصيل وفقاً لطرق تحصيل ضريبة الدخل في فلسطين.

المطلب الأول: مفهوم ضريبة الدخل

تعد ضريبة الدخل من الضرائب المباشرة المطبقة في فلسطين، والقول بأن الضريبة تفرض على الدخل قد يكون واضحاً وبسيطاً، ولكن المعنى الحقيقي لضريبة الدخل يخفي العديد

¹ صبري، نضال رشيد: محاسبة ضريبة الدخل. جامعة القدس المفتوحة. عمان. الطبعة الأولى. 1998م. ص24.

² خليل، ثائر زهير: ماهية ضريبة الدخل والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين. (بحث غير منشور)، رام الله. فلسطين. 2007م. ص2.

من التساؤلات حول هذه الضريبة، فهناك تصنيفات متعددة للدخل، وطرق تقدير خاصة بتقدير الضريبة على هذا الدخل وتحصيله، ونظراً لأهمية هذا النوع من الضرائب، وما يشكله من أهمية في إيرادات الخزينة العامة للسلطة الفلسطينية، فقد تم تناول مفهوم الدخل والنظريات التي حددت مفهومه في الفرع الأول، وأساليب فرض ضريبة الدخل في الفرع الثاني، أما في الفرع الثالث فقد تم تناول معوقات التحصيل وفقاً لأساليب تقدير ضريبة الدخل.

الفرع الأول: تعريف ضريبة الدخل

تعرف ضريبة الدخل بأنها هي الضريبة التي تفرض على الأشخاص (سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين كالشركات)، والذين يمارسون المهن والنشاطات (التجارة، الخدمات... الخ) في دولة معينة، والذين يزيد دخلهم عن مقدار معين من المال في السنة، حيث تقوم الدولة بإقتطاع جزء من أرباح الأشخاص إذا زاد عن حد معين، وتكون في غالب الأحيان تصاعديّة.

وقد واجه علماء المالية العامة الكثير من الصعوبات في تحديد تعريف الدخل الخاضع للضريبة، ومن أهم هذه الصعوبات عدم وجود ملامح خارجية للدخل تميزه عن رأس المال، وبرزت الحاجة لتحديد مفهوم الدخل لكي لا تشمل الضريبة بعض الأموال التي لا تعد من قبيل الدخل، ولمواجهة تهرب بعض العناصر التي تعد من قبيل الدخل¹، ويتنازع في تحديد تعريف الدخل نظريتان رئيسيتان وهما:

أ- نظرية المصدر

يمكن تعريف الدخل وفقاً لهذه النظرية بأنه: كل ثروة قابلة للتقويم النقدي، ويتم الحصول عليها بصفة دورية وثابته.

¹ الجحيشي، عبد الباسط علي: الإعفاءات من ضريبة الدخل (دراسة مقارنة). دار الحامد للنشر. عمان. الأردن. 2007م. ص 27-28.

ومن التعريف السابق يمكن تلخيص أهم خصائص الدخل وفقاً لنظرية المصدر وهي

كالآتي:¹

- 1- وفقاً لهذه النظرية فيجب أن يكون الدخل نقدياً، أو قابلاً للتقويم النقدي، وعليه يتم إستبعاد المنافع الشخصية التي يتعذر تقديرها نقداً، مثل المنفعة المستمدة من حيازة لوحة فنية.
- 2- يتسم الدخل بالدورية، أي يتجدد أو لديه قابلية للتجدد في فترات متعاقبة، كالأجر الذي يحصل عليه العامل كل شهر.
- 3- بقاء المصدر: بما أن الدخل دوري، فهو ناجم عن مصدر، لذلك يجب أن لا ينفذ المصدر بعد إنتاجه للدخل، وقد يكون المصدر مادياً كالأرض والعقارات والعمل، أو غير مادي كالمهنة والموهبة.²

ب- نظرية زيادة القيمة الإيجابية

لقد توسعت هذه النظرية في تعريف الدخل، حيث إعتبرت الدخل هو كل زيادة إيجابية لذمة المكلف خلال مدة محددة، وهي في العادة تكون سنة، وسواء أكانت الزيادة من دخل دوري منتظم أو غير منتظم³، أو تحققت من إستغلال رأس المال أو العمل أو من كليهما معاً، أو بأي صورة أخرى غير ذلك، ومن هنا نجد أن هذه النظرية لا تشترط الدورية والإنتظام، بل تنظر إلى تحقق الزيادة في القيمة، وقد أخذت بها بعض الدول مثل سوريا، حيث ألزمت الربح الرأسمالي للضريبة بشرط تحقق الزيادة في القبض⁴.

الفرع الثاني: أساليب فرض الضريبة على الدخل

هناك أسلوبين رئيسيين في فرض الضرائب على الدخل وهما:

¹ اليحيى، حسين و د.خريوش، حسن: مرجع سابق. ص 66.

² منذر، رنا أديب: مفهوم الضريبة. (بحث غير منشور). جامعة دمشق. كلية الهندسة المدنية. سوريا. 2005م. ص 15.

³ الجحيشي، عبدالباسط علي: مرجع سابق. ص 32.

⁴ عرفاوي، مصطفى محمد: مرجع سابق. ص 24.

أولاً: أسلوب الضرائب النوعية على الدخل

حيث يتنوع نظام الضرائب النوعية بتنوع المصدر، بحيث يتم التفرقة بين الدخل المختلفة تبعاً لمصدرها، وتفرض على كل مصدر دخل أسعار ضريبية خاصة به، مع الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة للمكلف.

وقد وجّه أنصار هذا الأسلوب مجموعة من المحاسن لهذه الضريبة وهي:¹

- 1- تساعد على التمييز في فرض الضريبة بين مصادر الدخل المختلفة.
- 2- إن الضرائب حسب مصادر الدخل تمكن الإدارة من إختيار طريقة مناسبة لفرض الضريبة، وتحققها وجبايتها وذلك حسب المصدر.
- 3- تساعد على توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع على أساس توزيع الدخل بين عوامل الإنتاج المختلفة.

وبالمقابل فقد وجهت لهذا الأسلوب عدة إنتقادات منها:

- 1- كثرة الإجراءات.
- 2- عدم العدالة في التمييز: فمثلاً دخول رأس المال خاضعة لسعر نسبي ثابت، أما إيرادات الأرباح وكذلك إيراد كسب العمل تخضع لمعدلات تصاعدية عالية.
- 3- إختلاف معدلات الضرائب.
- 4- عدم خضوع بعض الإيرادات للضريبة.
- 5- إحتمالية ظهور الإزدواج الضريبي، نظراً لتعدد الضرائب وفقاً لتعدد مصادر الدخل، فقد يتم الحصول على الدخل من مصدرين مختلفين، وفي هذه الحالة تفرض الضريبة عليه مرتين.²

¹ منذر، رنا أديب: مرجع سابق. ص 16.

² منذر، رنا أديب: مرجع سابق. ص 17.

ثانياً: أسلوب الضريبة الموحدة على الدخل

يفرض هذا الأسلوب الضريبة على مجمل الدخل المستمدة من المصادر المختلفة، حيث أن هذا الأسلوب يقوم على توحيد الأسعار الضريبية، وتوحيد أحكام الوعاء الضريبي، وإجراءات الربط والتحصيل، ومطالبة المكلف بالتقدم بإقرار واحد عن جميع إيراداته لإدارة الضرائب.

ومن أهم مزايا هذا الأسلوب ما يلي:¹

1- أنه أقرب إلى تحقيق العدالة الضريبية، بحيث أنه يراعي المقدرة التكليفية للمكلفين، وظروفهم الاقتصادية والاجتماعية، بحيث أنه يأخذ بالإعفاءات والتخفيضات لكل مكلف على حدة.

2- يعتبر هذا الأسلوب أكثر ملائمة للمكلف، بحيث يقدم إقراراً واحداً بدلاً من عدة إقرارات.

ومن عيوب هذا الأسلوب ما يلي:

1- أنه يتطلب وعياً ضريبياً متزايداً، وذلك يتطلب من المكلفين إدارة ومسك حسابات رسمية ومنتظمة، لكي تساعدهم على حصر جميع إيراداتهم بطريقة دقيقة.

2- هذا الأسلوب يتطلب أن تكون الإدارة الضريبية على درجة من الكفاءة لتطبيقه، والعمل على منع التهرب من دفع الضريبة.

الفرع الثالث: معوقات التحصيل المتعلقة بوسائل تقدير ضريبة الدخل

يوجد عدة وسائل لإجراء عملية تقدير ضريبة الدخل وصولاً للدخل الخاضع للضريبة، وتحديد المبلغ الخاضع للضريبة المستحق على المكلف، حيث يمكن تعريف إجراءات تقدير ضريبة الدخل بأنها: أساليب لتقدير الضريبة المستحقة على المكلف للفترة الضريبية، والتي يتم تقديرها إما من خلال المكلف نفسه، أو من خلال الإدارة الضريبية بحسب الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف، ونتائج الفحص التي يقوم بها مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل

¹ اليحيى، حسين و د.خريوش، حسن: مرجع سابق. ص 69.

إستناداً للقانون، وقد نص القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لعام 2011 في المادة رقم (3)¹، على إعتبار كافة الدخول التي يحققها أي شخص خاضعة لضريبة دخل إلا إذا كان هناك نص صريح بالقانون يحكم بإعفائها، وكذلك المادة رقم (6) التي حددت طرق فرض ضريبة الدخل، بحيث تفرض ضريبة الدخل بصورة موحدة على مجموع مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، وبعد تحديد الدخول الخاضعة للضريبة من كافة مصادرها فإنه يتم تطبيق التنزيلات والإعفاءات على مصادر الدخل المختلفة للوصول إلى الدخل الصافي الذي تحسب عليه الضريبة²، وهنا يتبين لنا أهمية التقدير الذي يستند لقانون ضريبة الدخل للمساعدة في تحصيل ضريبة المستحقة على الأشخاص المعنوية والإعتبارية في فلسطين، ومن هنا كان لا بد لنا من دراسة طرق التقدير ومعوقات التحصيل في كل منها لما لها من دور مهم في عملية التحصيل الضريبي وهذه الطرق هي كالاتي:

أولاً: التقدير الذاتي للمكلف

وتعتبر هذه الطريقة من أفضل الطرق، بحيث يقوم المكلف بتقدير دخله الخاضع للضريبة، وحساب قيمة ضريبة الدخل المستحقة عليه بنفسه، وبعد ذلك يتقدم بها إلى دائرة ضريبة الدخل³، ومن ثم يأتي دور مأمور التقدير الذي يتحقق بالفحص والمتابعة من صحة التقدير المقدم من قبل المكلف، وإذا كانت البيانات المالية المقدمة من قبل المكلف صحيحة، يقوم مأمور التقدير بإعتمادها مع إمكانية تعديل هذه البيانات قبل قبولها من دائرة ضريبة الدخل، وإجراء تسوية ودفع المستحقات بناءً عليها، أو رفضها كلياً والطلب من المكلف تقديم إقرار ضريبي جديد، حيث أخذ قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 بهذا النوع من التقدير، رغبةً منه في منح المكلف الثقة، في أن يكون ربط وتحصيل الضريبة من خلال الإقرارات الضريبة المقدمة من قبل المكلفين، دون اللجوء إلى التقديرات الأخرى إلا في حالة عدم صحة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي أو عدم تقديم الإقرار الضريبي بالموعد المحدد له.

¹ المادة (3): " مالم يرد نص بالإعفاء تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة".

² السلامين ياسر، والدقه، عبدالرحمن: المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين. الخليل. فلسطين. 2012م. ص 136.

³ خليل، ثائر زهير: مرجع سابق. ص 5.

وقد نصت المادة (17-1) من القرار بقانون ضريبة الدخل لعام 2011، على أن التقدير الذاتي من قبل المكلف يكون بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته¹، ويقصد بالإقرار الضريبي بأنه: "العمل الأولي الذي بواسطته يقر المكلف ويسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية، ويتعهد بأن يجري مع الإدارة حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه"²، وكذلك حددت المادة (20) من القرار بقانون ضريبة الدخل لعام 2011 ضرورة إرفاق الإقرار الضريبي بنسخة من الحسابات الختامية وشهادة المدقق القانوني بالنسبة للشركات المساهمة العامة والخصوصية، بالإضافة إلى كشف تعديلي لأغراض ضريبة الدخل³.

وبعد تقديم المكلف الإقرار الضريبي لدائرة ضريبة الدخل، يقوم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه بناءً على هذا الإقرار المقدم من قبله، ويعطى تقدير مؤقت (00)، أي تقدير غير نهائي خاضع للمراجع والفحص من قبل مأمور التقدير، وهذا القرار يعتبر مقبول بشكل مبدئي عند إستلامه، وقد أعطت المادة (21-2) من قانون ضريبة الدخل الصلاحية للمقدر بعد فحص الإقرار ومرفقاته قبوله بشكل كلي أو جزئي إذا توفرت لديه أسباب حول صحة أو عدم صحة البيانات الواردة فيه، وإبلاغ المكلف بمذكرة لحضور المناقشة خلال سنة من تاريخ تسليم الإقرار الضريبي⁴، إلا أنه إذا مضى سنة على تقديم الإقرار الضريبي، ولم يتم تبليغ المكلف بالحضور لمناقشة الإقرار الضريبي، يعتبر هذا الإقرار مقبولاً بشكل نهائي.

أ- الفئات الملزمة بتقديم الإقرار الضريبي

لقد حددت المادة رقم (18) من القرار بقانون ضريبة الدخل لعام 2011، الفئات الملزمة بتقديم الإقرار الضريبي، والفئات المعفاة من تقديم الإقرار الضريبي وهي كالاتي:⁵

¹ القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل: المادة رقم (17-1). ص18.

² المحاميد، موفق سموري: الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل. عمان. الأردن. الطبعة الأولى. 2011م. ص44.

³ القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل: المادة رقم (20). ص18.

⁴ القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل: المادة رقم (21-2). ص18.

⁵ القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل: المادة رقم (18). ص17.

1- يلزم كل مكلف بتقديم الإقرار الضريبي معزراً بالمستندات والمعلومات اللازمة وفق المادة (20) و المادة (19-1) من القانون، والتي حددت موعد تقديم الإقرار الضريبي بحيث يلزم كل مكلف بتقديم الإقرار الضريبي وفقاً للنموذج المعتمد من قبل الدائرة، والمرفقات وتسليمه باليد مقابل إيصال بالإستلام، أو من خلال البريد المسجل بعلم الوصول، أو بأية وسيلة أخرى يوافق عليها الوزير بالتنسيق من المدير، ويرسل الإقرار ومرفقاته إلى الدائرة خلال الأربعة أشهر التالية لإنهاء الفترة الضريبية¹، ومن أجل تشجيع تسليم الإقرار الضريبي في مواعده المحدد وضمان وصول إيرادات ضريبة الدخل إلى خزانة الدولة في الموعد المحدد، فقد منحت المادة (19-2) المكلف الذي يسلم الإقرار الضريبي ومرفقاته خلال المدة المحددة خصماً تشجيعياً عن رصيد الضريبة المستحق الدفع².

2- يجب على الأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الإستثمارية السارية تقديم الإقرار الضريبي³.

¹ القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل: المادة رقم (19-1). ص 17.

² المادة رقم (19-2) من القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 تنص: "أ- خصم (4%) من رصيد الضريبة المستحق، بعد حسم السلفيات المدفوعة التي منح عليها خصم سابق من الدائرة، إذا تم تسليم الإقرار الضريبي من الشهر الأول من الفترة الضريبية التالية ودفع الضريبة خلال هذا الشهر أو خلال الفترات الضريبية المشمولة في الإقرار. ب- خصم (2%) من رصيد الضريبة المستحق بعد حسم السلفيات المدفوعة التي منح عليها خصم سابق من الدائرة، إذا تم تسليم الإقرار في الشهر الثاني أو الثالث من الفترة الضريبية التالية، ودفع الضريبة حتى نهاية الشهر الثالث من الفترة الضريبية أو خلال الفترات الضريبية المشمولة في الإقرار".

³ التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، حددت الفئات المعفاة من تقديم الإقرار الضريبي كالاتي:

أ- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على نشاط الأعمال، ولم تتجاوز مبيعاته وإيراداته مبلغ (36000) شيكل، خلال الفترة الضريبية، قبل تنزيل أي تكلفة أو نفقة، ويستثنى من ذلك الشخص الطبيعي الذي يقوم بممارسة نشاط مهني أو خدمي أو حرفي.

ب- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على الراتب.

ج- الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على النشاط الزراعي ولم تتجاوز مبيعاته أو مشترياته مبلغ (300000) شيكل، خلال الفترة الضريبية قبل تنزيل أي تكلفة أو نفقة.

د- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله الإجمالي من الإيجارات فقط ولا يتجاوز مبلغ (30000) شيكل خلال الفترة الضريبية.

- وإعفاء هذه الفئات من تقديم الإقرارات الضريبية لا يعني إعفائهم من الضريبة، ولا يمنع من تقديمها إذا رغب الشخص الطبيعي، ويجوز للمدير إلغاء الإعفاء من تقديم الإقرار الضريبي لأي شخص في حال توافر أسباب تستدعي ذلك.

3- يجب على الورثة أو من يمثلهم تقديم الإقرار الضريبي عن موروثهم خلال (6 أشهر) من تاريخ الوفاة ودفع الضريبة المترتبة قبل توزيع التركة.

4- يجب على كل مصفٍ لأي شركة أن يبلغ الدائرة خطياً بإجراءات التصفية، لبيان وتثبيت المبالغ الضريبية المستحقة على الشركة، ويقدم إقراراً ضريبياً عن الشركة المكلف بتصفيته، ويلزم بدفع الضريبة حال إستحقاقها وفق أحكام القرار بقانون ضريبة الدخل لعام 2011م.

ب- حالة عدم تقديم المكلف الإقرار الضريبي في الموعد المحدد

في حالة عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي في الموعد المحدد له، وهو حتى نهاية شهر (4) من السنة الضريبية المنتهية، فإنه تفرض عليه غرامة تأخير تعادل (3%) من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير، وبحد أقصى لا يتجاوز (20%) من الضريبة المستحقة، وفي جميع الأحوال يجب أن لا تقل غرامة التأخير عن (300 شيقل) للشخص الطبيعي، و(3000 شيقل) للشخص المعنوي.¹

ويرى الباحث أن إعفاء بعض المكلفين من تقديم الإقرار الضريبي له ميزات متعددة للمكلفين، بحيث لا يضيف عليهم التزامات مالية إضافية، مثل: تعيين مدقق حسابات لإدارة حساباتهم في الدوائر الضريبية، وهذا يؤدي أيضاً إلى توجيه الإدارة الضريبية نحو الشركات الكبرى ومتابعتها ضريبياً، وبالتالي التركيز على زيادة الحصيلة الضريبية التي تسعى إليها الدول من أجل مواجهتها نفقاتها الفعلية المتمثلة بالنفقات الجارية والنفقات الرأسمالية، كما أن غرامة التأخير المفروضة هي غرامة عادلة، بحيث تؤدي إلى تقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد، وهو دافع للمكلفين لتقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد للحصول على الخصومات وعدم دفع الغرامات المترتبة على التأخير، وهذا يضمن تحصيل ضريبة الدخل بأسرع وقت، بالإضافة إلى تحقيقه العديد من المزايا مثل: تخفيض التكاليف الإدارية لعملية الفحص والربط والتحصيل التي تتحملها الإدارة الضريبية، وزيادة الثقة بين المكلفين بدفع الضرائب والإدارة

¹ القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل: المادة رقم (36-3). ص 29.

الضريبية، وتخفيف العبء عن المكلفين في تعاملهم مع الإدارة الضريبية، وتجنب الغرامات المالية والعقوبات الجزائية المفروضة على عدم تقديم الإقرار الضريبي، وحصول المكلف على الخدمات المطلوبة من دائرة ضريبة الدخل ببسر وسهولة.

ج- المعوقات التي تواجه التحصيل الضريبي عن طريق الإقرار الضريبي

بالرغم من المزايا التي قد تحصل عليها الإدارة الضريبية بإستخدام وسيلة الإقرار الضريبي للتحصيل، إلا أن هناك العديد من المساوئ لهذا النوع من التقدير، ويمكن إيجازها بالتالي¹:

1- عدم إلتزام المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي أو تاخرهم بتقديمه(خاصة المكلفين الذين لا يحتاجون إلى خدمات ضريبية).

2- كثرة التعديلات التي تشهدها التشريعات الضريبية.

3- تجاهل بقصد بعض البيانات في الإقرار الضريبي والتي تؤدي إلى خفض الضريبة ونقص الجباية.

4- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين.

5- أزمة الثقة بين المكلف والدائرة الضريبية.

6- نقص المعلومات المتعلقة بدخل المكلف، وعدم شمولها².

7- عدم إدارة الحسابات من قبل المكلفين، وهذا يؤدي إلى عدم صحة الإقرار الضريبي المقدم.

8- عدم إخضاع بعض البنود في الإقرار الضريبي لوجود إشكال قانوني فيها، ومثال ذلك نفقات الدخل المعفي لبعض المكلفين(حسب القانون يجب إخضاعها للضريبة).

¹ مقابلة شخصية: مأمور تقدير. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية الفلسطينية. بتاريخ: 2015/01/05م. الساعة: 11:42ص.

² المحاميد، موفق سموري: مرجع سابق. ص83.

9- عدم التقيد بالنسب الموجودة في القانون، مثل: نسب الإستلاك، نسبة الضيافة، التدريب،... إلخ.

10- عدم وضوح إجراءات الإقرار الضريبي لبعض المكلفين.

11- تنزيل خسارة النشاط المعفي في الإقرار الضريبي من النشاط المعفي جزئياً، وهذا يؤدي إلى تخفيض التحصيل الضريبي، حيث أن هذه الخسارة بحسب القانون لو كانت ربح لما خضعت¹.

12- غياب الدور الفعال الذي تمارسه الإدارة الضريبية لضريبة الدخل، من خلال المتابعه الدورية والمستمرة للإقرارات الضريبية، وهذا يؤدي إلى تخلف المكلفين عن الإلتزام بتقديمها، وبالتالي إنخفاض حصيله الضرائب.

ثانياً: التقدير النهائي (الإتفاقي)

وهو التقدير الذي يحدده مأمور التقدير بناءً على الصلاحيه الممنوحه له حسب المادة (21) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011²، وذلك برفض أو قبول الإقرار الضريبي من أي مكلف بعد عملية الفحص والمراجعته، وإذا تم الإتفاق على المبلغ المحدد من قبل كل من المكلف ومأمور التقدير يكون ملزم للجهتين، ويكون هذا النوع من التقدير على الحالات الآتية:

1- قبول الإقرار (01)

ويكون هذا التقدير في الحالات التي يقدم فيها المكلف الإقرار الضريبي، ويقبل مأمور التقدير هذا الإقرار دون مناقشة، ودون أي تدقيق أو فحص، ويطلب من المكلف دفع الضريبة

¹ القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: المادة (10). ص 12.

² مادة (3-2-1-21): " 1- يعتبر الإقرار الضريبي المقدم من المكلف مقبولاً بشكل مبدئي عند إستلامه (00)، 2- للمقدر بعد فحص الإقرار ومرفقاته قبوله أو رفضه كلياً أو جزئياً إذا توفرت لديه أسباب حول صحة أو عدم صحة البيانات الواردة فيه و إبلاغ المكلف بمذكرة حضور للمناقشة خلال سنة من تاريخ تسليم الإقرار الضريبي، 3- إذا وافق المكلف على تعديل =الإقرار الضريبي يحدد مقدار الضريبة و يبلغ المكلف ذلك بإشعار خطي، ويكون القرار غير قابل للإعتراض أو الطعن، وتكون الضريبة واجبة الأداء ".

المرتتبة عليه بموجب هذا التقدير¹، وهنا يتم عمل إشعار تقدير (01)، حيث يكون هذا الإشعار إتفاق نهائي وملزم للطرفين، وتكتسب الضريبة الصفة القطعية، وتكون مستحقة الأداء والدفع من قبل المكلف، والجدول التالي يبين أرصدة إشعار التقدير (01) في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية خلال عدة سنوات (2008-2013) كالتالي:

جدول (1): أرصدة إشعار التقدير (01) قبول بإتفاق بالشئقل الإسرائيلي².

السنة	مبلغ الإتفاقيات	الخصم	التركيبات	الدفعات ³	غير المحصل	النسبة
2008	172,761	227	-3,508	155,870	20,172	11.68%
2009	9,746,096	0	-27,417	9,719,437	54,076	0.55%
2010	849,251	3,435	21,214	767,575	57,027	6.71%
2011	3,298,578	102,055	352,095	2,842,779	1,649	0.05%
2012	5,463,277	326,542	324,395	4,807,089	5,251	0.10%
2013	670,127	14,594	151,829	489,455	14,249	2.13%

ومن الملاحظ في الجدول أعلاه أن التقدير بناءً على هذا الإشعار بلغ ذروته في الأعوام (2009،2011،2012)، وكون هذه الضريبة نهائية وقطعية فهي ملزمة للمكلف لدفعها، وهذا ما هو واضح في جميع السنوات، حيث يوجد مبالغ بسيطة غير محصلة مقارنة بالتقديرات، وعليه فإنه يجب متابعتها وتحصيلها من خلال فرض أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية، وتفعيل الإجراءات القانونية للتحويل.

ومن أهم المعوقات التي يواجهها التحصيل بناءً على هذا التقدير هو عدم التوسع في قبول الإقرار الضريبي(01)، وهذا يؤدي إلى بطء عملية التحصيل وبالتالي يبقى هناك مبالغ عالقة لصالح الضريبة لم يتم البت بها، وعدم التوسع في هذا التقدير هو ناتج عن عدم الثقة بين الدائرة

¹ عرقاوي، محمد مصطفى: الضريبة على الدخل، جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 1983م، ص 161.

² تم الحصول على هذه الأرقام كما هي في برنامج(Rms) المعد من قبل شركة بيسان للبرمجة للفترة من(01/2013 وحتى تاريخه)، وتم تحليل بإجتهد من الباحث.

³ علماً بأن السنوات (2008،2009،2010)، يوجد بها فروقات سعر صرف دولار حيث أنها خضعت لقانون ضريبة الدخل رقم(17) لسنة 2004 المعدل، وحسب نص المادة(4-4) فإنه تحتسب الضريبة بالدولار الأمريكي، وفي حالة إدارة الحسابات بعملات متداولة أخرى يكون سعر صرفها مقابل الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف عند الإستحقاق وبموجب تعليمات تصدر لهذا الغرض من الوزير بالتنسيق من المدير.

الضريبية والمكلف، وذلك لأن جزء كبير من المكلفين كان يتم تعديلات جوهرية على إقراراتهم الضريبية ومرفقاتها لعدم إلزامهم بإدارة حسابات أصولية، وعند مراجعة مخالصاتهم الضريبية لعدة سنوات سابقة، فإنه يلاحظ وجود تعديلات جوهرية في البيانات المالية، وبالتالي فإنهم لم يلتزموا بإدارة حسابات أصولية، وتقديم إقرار ضريبي يعكس واقع وطبيعة حجم نشاط المكلف¹.

ويرى الباحث أن هذا التقدير هو من التقديرات التي تسهل على الدائرة جباية وتحصيل الضرائب المستحقة على المكلفين، حيث أن المكلف على إتفاق مع مأمور التقدير على المبلغ المحدد عليه، ويتبقى بعد ذلك تفعيل دور قسم الجباية من أجل تحصيل هذه المبالغ، سواء تم دفعها بشكل نقدي، أو بالنقسيط عن طريق الشيكات، كما ويرى الباحث ضرورة تطبيق العقوبات الواردة في قانون تحصيل الأموال الأميرية في حال التخلف عن دفع الضريبة المستحقة على المكلف، وبالأخص أن هذه الضريبة مسلم بها من قبل مأمور التقدير والمكلف.

2- تقدير بإتفاق (02)

فعندما يقوم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته، ويتم إستلامه من قبل مأمور التقدير، فإنه يعطى إشعار (00) يفيد بالقبول المبدئي، بعد ذلك يتم تحديد جلسة لمناقشة الإقرار الضريبي مع المكلف إذا قام مأمور التقدير ببعض التعديلات على الإقرار الضريبي نتيجة الفحص والمراجعته، مثل: (تعديل نسبة الربح، رد بعض المصاريف، عدم الإعتراف ببعض الإيرادات... إلخ)، وإذا وافق المكلف على هذه التعديلات، وعلى المبلغ الخاضع للضريبة والضريبة المقدرة عليه خلال الجلسة، يقوم مأمور التقدير بإصدار إشعار تقدير (02)²، ويكون هذا التقدير بشكل نهائي وملزم للطرفين، ويستحق دفع مبلغ الضريبة من قبل المكلف³، والجدول التالي يمثل أرصدة إشعار التقدير (02)، والمبالغ المحددة للدفع، وما هو مدفوع، وما هو غير

¹ مقابلة شخصية: نائب مدير. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية الفلسطينية. بتاريخ: 2015/01/07م. الساعة: 2:10م.

² إبراهيم، أحمد فالح أحمد: موضوعية قرار مأمور التقدير الجزافي في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2003م. ص30.

³ السلامين ياسر، والدقه عبدالرحمن: مرجع سابق. ص147.

محصل بالرغم من إستحقاقه على المكلف، وهذا الجدول يخص عدة سنوات في ضريبة الدخل وهي (2008-2013)، كالتالي:

جدول (2): أرصدة إشعار التقدير (02) تقدير باتفاق بعد إجراء تعديلات بالشئقل الإسرائيلي¹.

السنة	مبلغ الإتفاقيات	الصم	التزكيات	الدفعات ²	غير المحصل	النسبة
2008	114,611,570	1,702,028	1,944,534	105,534,682	5,430,326	4.74%
2009	183,762,702	3,924,845	5,230,735	166,509,546	8,097,576	4.41%
2010	226,083,338	6,697,929	3,658,965	212,150,503	3,575,941	1.58%
2011	281,402,102	8,408,063	1,308,085	261,033,744	10,652,210	3.79%
2012	349,751,149	13,898,782	1,362,235	325,564,285	8,925,847	2.55%
2013	170,072,632	4,467,093	3,628,465	157,822,487	4,154,587	2.44%

من خلال الجدول المرفق أعلاه، نلاحظ أن معظم الملفات الضريبية لضريبة الدخل يتم تخليصها من خلال إشعار التقدير (02)، ولكن من الواضح وجود إشكالية في تحصيل المبالغ المستحقة على المكلفين، بالرغم من أنها مبالغ مقدرة باتفاق مع المكلف.

ويمكن تلخيص أهم معوقات التحصيل وفقاً لهذا التقدير بما يلي³:

1- عدم وجود متابعة بشكل كافي لتحصيل الدين الضريبي وفقاً للتقدير (02).

2- عدم فعالية الجهاز التنفيذي في تحصيل الأموال الأميرية.

3- الخلافات القانونية مع بعض المكلفين، والتي تعيق التوصل إلى إتفاق وتساويات ضريبية.

4- عدم وجود عقوبات رادعه، وخاصة غرامات التأخير في دفع الضريبة في المواعيد المحددة، فهي موجودة بالقانون ولكن يجب إعطاؤها إهتمام أكبر من حيث التطبيق من أجل تحصيل هذه الديون القطعية.

¹ تم الحصول على هذه الأرقام كما هي في برنامج (Rms) المعد من قبل شركة بيسان للبرمجة للفترة من (2013/01) وحتى تاريخه، وتم تحليل بإجتهد من الباحث.

² علماً بأن السنوات (2008،2009،2010)، يوجد بها فروقات سعر صرف دولار حيث أنها خضعت لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 المعدل، وحسب نص المادة (4-4) فإنه تحتسب الضريبة بالدولار الأمريكي، وفي حالة إدارة الحسابات بعملة متداولة أخرى يكون سعر صرفها مقابل الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف عند الإستحقاق وبموجب تعليمات تصدر لهذا الغرض من الوزير بتنسيب من المدير.

³ مقابلة شخصية: مأمور تقدير. دائرة ضريبة دخل رام الله. وزارة المالية الفلسطينية. بتاريخ: 2015/01/08م. الساعة: 10:12ص.

ويرى الباحث إلى ضرورة تفعيل قانون تحصيل الأموال الأميرية، وبنود العقوبات في قانون ضريبة الدخل، ووجود متابعة قانونية لهذا الموضوع، إضافة إلى ضرورة منح مأمور التقدير المزيد من الصلاحيات، من أجل ضمان تحصيل هذه الأموال إلى خزينة الدولة.

3- التقديرات الإدارية

نتيجة استخدام هذه الأساليب في التقدير، فإن مأمور التقدير يقوم بتقدير الملف غيابياً، إما لعدم الإتفاق مع المكلف (03)، أو عدم حضور المكلف وعدم تقديم حساباته (04)، وفيما يلي تلخيص موجز لهذه التقدير ومعيقات التحصيل المتعلقة بها:

أ- **تقدير (03):** بعد قبول الإقرار بشكل مبدئي، وتحديد جلسة لمناقشة الإقرار الضريبي، وإذا لم يحضر المكلف لمناقشة وضعه الضريبي في الموعد المحدد له، أو أن المكلف خلال الجلسة لم يوافق على التعديلات أو التغييرات التي سيجريها مأمور التقدير على حساباته لعدم صحتها، أو عدم قناعته بها بأدلة قطعية، فهنا يجوز لمأمور التقدير إصدار قرار تقدير لدخل المكلف الخاضع للضريبة، ومبلغ الضريبة المستحقة عليه بإشعار تقدير (03)، يسلم باليد أو يرسل بالبريد المسجل¹، ويحق للمكلف الاعتراض عليه خلال (30) يوم من تسلمه²، والجدول التالي يبين أرصدة التقدير (03) خلال السنوات (2008-2013) كالاتي:

¹ طرق تبليغ الإشعارات والمراسلات في دوائر ضريبة الدخل كالاتي:

أ- التبليغ باليد للمكلف أو المفوض عنه قانوناً، وتحتسب فترة التبليغ إعتباراً من بداية اليوم التالي للتسليم، وفي حال الإمتناع عن الإستلام أو رفض التوقيع على إشعار الإستلام، يقوم الشخص المبلغ (بكسر اللام) بإثبات ذلك على الأصل المراد تسليمه ويعتبر التسليم على هذا النحو صحيحاً.

ب- التبليغ عن طريق إرسال المستندات المراد تبليغها بالبريد المسجل مع علم الوصول على آخر عنوان معروف لدى الدائرة، ويعتبر المكلف مبلغاً بعد مرور مدة لا تزيد على عشرة أيام من اليوم التالي ليوم إرساله بالبريد، ويعتبر مبلغاً إذا رفض الإستلام.

ج- في حالة تعذر التبليغ وفقاً لما ورد أعلاه، يتم التبليغ من خلال النشر في صحيفتين محليتين يوميتين، ويعتبر هذا النشر تبليغاً قانونياً.

د- في حالة قيام المكلف بتغيير عنوانه المعتمد للمراسلة عليه إبلاغ الدائرة بذلك خطياً، وإذا لم يتم إبلاغ الدائرة، يعتبر التبليغ على العنوان المثبت لدى الدائرة صحيحاً.

² السلامين ياسر، والدقه عبد الرحمن: مرجع سابق. ص 92.

جدول (3): أرصدة إشعار التقدير (03) تقدير غياي بالشيقل الإسرائيلي¹.

السنة	مبلغ الإتاقيات	الخصم	التزكيات	الدفعات ²	غير المحصل	النسبة
2008	15,241,835	903,026	-19,736	637,265	13,721,280	90.02%
2009	32,598,624	114,674	35,986	1,774,963	30,673,001	94.09%
2010	21,793,283	0	18,082	3,246,812	18,528,389	85.02%
2011	11,905,186	1,200	-433,438	1,184,913	11,152,511	93.68%
2012	14,582,641	0	-54,343	2,677,837	11,959,147	82.01%
2013	11,810,506	0	-61,417	2,101,614	9,770,309	82.73%

من خلال الجدول أعلاه، يلاحظ أن مبالغ التقديرات بناءً على هذا الإشعار هي مبالغ عالية جداً، وهناك إشكالية في تحصيلها، حيث يحق للمكلف الاعتراض عليها³، وإذا لم يقدم المكلف اعتراضاً تعتبر هذه المبالغ نهائية كما هي في الإشعار ومستحقة الدفع، وعادةً ما يتم تحويل الملف بعد تقديره إلى لجنة للنظر في الاعتراض، وإذا لم يتم الإتفاق فإنه يتم رفع الملف إلى محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل للنظر فيه⁴.

¹ تم الحصول على هذه الأرقام كما هي في برنامج (Rms) المعد من قبل شركة بيسان للبرمجة للفترة من (2013/01 وحتى تاريخه)، وتم تحليل بإجتهاد من الباحث.

² علماً بأن السنوات (2008، 2009، 2010)، يوجد بها فروقات سعر صرف دولار حيث أنها خضعت لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 المعدل، وحسب نص المادة (4-4) فإنه تحتسب الضريبة بالدولار الأمريكي، وفي حالة إدارة الحسابات بعملة متداولة أخرى يكون سعر صرفها مقابل الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف عند الإستحقاق وبموجب تعليمات تصدر لهذا الغرض من الوزير بتنسيق من المدير.

³ خطوات الاعتراض على إشعار التقدير بعد عدم الموافقة عليه من قبل المكلف كالاتي:

أ- القيام بمراجعة المكتب المعني وتعبئة لائحة الاعتراض التي تتضمن: (اسم المكلف، الرقم الضريبي، الفترة الضريبية أو الفترات الضريبية المعترض عليها، أسباب الاعتراض واضحة ومحددة، مقدار الضريبة المسلم بها ودفع المبلغ للدائرة وإيراز ما يثبت ذلك، التوقيع على لائحة الاعتراض وتسليمها للموظف المختص في الدائرة الضريبية).

ب- بعد دراسة الاعتراض من قبل المقدر يتم الطلب من المكلف أو المفوض الحضور إلى الدائرة في موعد محدد لمناقشته لأسباب الاعتراض، وللمقدر الحق في طلب أية مستندات أو معلومات أو القيام بإعادة تدقيق حسابات المكلف، ويعتبر الاعتراض مقبولاً من الناحية الشكلية في حال توفر ما يلي: (تسديد مبلغ الضريبة المسلم بها، الاعتراض خلال 30 يوماً من تبليغ إشعار التقدير وفي حال توفر أسباب مقنعة يجوز للمقدر تمديد فترة الاعتراض).

ج- إذا لم يحضر المكلف أو المفوض في الموعد المحدد لجلسة الاعتراض أو لم يتم التوصل إلى إتفاق بخصوص القرار المعترض عليه، يصدر المقدر القرار بعد الموافقة ويكون في هذه الحالة قابلاً للطعن بالإستئناف أمام محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل خلال (30 يوماً) من تاريخ تبليغ الإشعار، وإذا تم التوصل لإتفاق بين المقدر والمعترض يصدر قرار بالاتفاق ويعتبر قراراً نهائياً غير قابل للطعن.

⁴ مقابلة شخصية: مدير دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية. الإدارة العامة لضريبة الدخل. بتاريخ: 2015/01/12. الساعة: 20:1م.

ب- تقدير غيابي(04) لعدم تقديم المكلف إقرار ضريبي: ويكون هذا التقدير إذا لم يقدم المكلف حساباته لدائرة ضريبة الدخل في الموعد المحدد حسب القانون، وهنا يحق لمأمور التقدير إجراء تقدير لهذا المكلف(تقدير إداري)، من خلال المعلومات المتوفرة لديه وإصدار إشعار تقدير(04)، يتضمن قيمة الدخل الخاضع للضريبة، وقيمة الضريبة المستحقة عليه، ومدة الطعن، ويجوز للمكلف الاعتراض على هذا التقدير خلال(30) يوم من تاريخ إستلامه للإشعار، وإذا لم يقدم المكلف اعتراضاً يعتبر هذا التقدير نهائياً وملزم للمكلف بدفع المبلغ المحدد بالإشعار كما هو¹، وفي حال اعتراض المكلف ولم يتم الإتفاق مع مأمور التقدير فإنه يرسل الملف إلى محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل للبت به، والجدول التالي يمثل أرصدة إشعارات التقدير(04) المقدرة في دوائر ضريبة الدخل خلال السنوات (2008-2013) كالاتي:

جدول (4): أرصدة إشعار التقدير (04) تقدير غيابي بالشيفل الإسرائيلي².

السنة	مبلغ الإتفاقيات	الخصم	التركيبات	الدفعات ³	غير المحصل	النسبة
2008	70,513,925	1,182	-507,662	10,831,936	60,188,469	85.36%
2009	98,280,392	0	-733,956	12,943,520	86,070,828	87.58%
2010	102,314,980	0	-3,106,128	14,758,645	90,662,463	88.61%
2011	62,023,698	80	-3,686,558	18,473,816	47,236,360	76.16%
2012	29,506,667	0	-744,136	1,073,454	29,177,349	98.88%
2013	14,802,273	2,525	-420,119	1,090,824	14,129,043	95.45%

ومن خلال الجدول أعلاه، يلاحظ أن هناك مبالغ عالية جداً في هذا التقدير، ومن الواضح وجود إشكالية في تحصيلها حيث أن هذه المبالغ مختلف عليها مع المكلف، ويلاحظ أن مبالغ هذا التقدير إنخفضت في السنوات الأخيرة، وهذا يعكس توجه المكلفين في الفترة الأخيرة للإلتزام بتقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد له.

¹ السلامين ياسر، والدقة عبد الرحمن: مرجع سابق، ص92-93.

² تم الحصول على هذه الأرقام كما هي في برنامج(Rms) المعد من قبل شركة بيسان للبرمجة للفترة من(2013/01 وحتى تاريخه)، وتم تحليل بإجتهد من الباحث.

³ علماً بأن السنوات (2008،2009،2010)، يوجد بها فروقات سعر صرف دولار حيث أنها خضعت لقانون ضريبة الدخل رقم(17) لسنة 2004 المعدل، وحسب نص المادة(4-4) فإنه تحتسب الضريبة بالدولار الأمريكي، وفي حالة إدارة الحسابات بعملات متداولة أخرى يكون سعر صرفها مقابل الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف عند الإستحقاق وبموجب تعليمات تصدر لهذا الغرض من الوزير بالتنسيق من المدير.

ومن أهم معيقات التحصيل وفقاً للتقدير الغيابي(04،03) ما يلي¹:

- 1- المغالاة في قيمة التقديرات من قبل مأموري التقدير، وهذا يؤدي إلى صعوبة جباية المبالغ الضريبية، والبطء في التحصيل.
 - 2- إذا لم يتم الاعتراض على هذه التقدير في الموعد المحدد، فإنه يأخذ الصفة القطعية، وبالتالي يؤدي ذلك إلى مشكلة في التحصيل، وبطء توريد المبالغ المستحقة إلى الخزنة العامة.
 - 3- يوجد بطء وتقصير في متابعة التقديرات الإدارية(04،03) من تبليغ ودعوات حضور... إلخ.
 - 4- طول فترة البت في الاعتراضات المقدمة من المكلف، وهذا يؤدي إلى ضعف التحصيل الضريبي، وضعف توريد الضريبة المستحقة إلى الخزنة العامة.
 - 5- يوجد نسبة كبيرة من الإشعارات المبلّغ بالبريد المسجل لا تصل إلى المكلفين.
 - 6- عدم إدارة الحسابات، أو خلاف قانوني مع المكلف، يؤدي للتوسع في استخدام هذه التقديرات وبالتالي ضعف الحصيلة الضريبية.
 - 7- عدم وجود ثقة بين المكلف والدائرة الضريبية، وقلة الوعي الضريبي لدى المكلفين.
 - 8- عدم الإلتزام بتقديم الإقرار الضريبي في مواعيده المحددة، تؤدي للتوسع في التقدير(04)، وبالتالي نقص الحصيلة الضريبية.
- ويرى الباحث إلى ضرورة حل هذه الإشعارات بأسرع وقت ممكن مع المكلف، والإسراع في البت بها، وذلك من أجل ضمان تحصيل الضريبة وتوريدها للخزانة بالموعد المحدد لها، وكما يجب تيسير إجراءات الاعتراض أمام المكلفين وعدم تعقيد الإجراءات، وتحويل الملف إلى لجنة للبت في الاعتراض، مما يسهل عملية البت في الملف وسرعة تحصيل الضريبة المستحقة على المكلف وبصورة أكثر دقة.

¹ مقابلة شخصية: نائب مدير. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية. بتاريخ: 2015/01/07م. الساعة: 10:2م.

4- إعادة التقدير من قبل الوزير أو من يفوضه- الموظف المناب (05)

وهي إعادة التقدير الصادر عن مأمور التقدير والمنفق عليه مع المكلف بشأن نهائي (01، 02، 07، 11)، ويكون ذلك من قبل الوزير أو الموظف المناب المفوض من الوزير، عندما يكون هناك أسباب تستدعي إعادة التقدير، وقد نصت المادة (26) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011¹، حول الحق لكل من الوزير ومن يفوضه خطياً في إعادة النظر بالإقرار الضريبي أو بأي من الإجراءات التي إتخذها المقدر، على أن يتاح للمكلف فرصة لسماع أقواله وتقديم دفوعه، خلال أربع سنوات من الفترة الضريبية التالية للسنة التي جرى فيها التقدير على المكلف، وبشرط عدم إصدار الوزير أو من يفوضه خطياً قرار بتخفيض الضريبة إلا في حالتين: أ- تصحيح الأخطاء الحسابية. ب- تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في القرار بقانون، وأي تقاص أو خصم ورد في القرار بقانون.

وكذلك يحق للوزير أو الموظف المناب وفقاً لهذه المادة إعادة النظر في التقدير الذي تم على المكلف، وذلك للمحاسبة على دخله من أي مصدر لم يكن من الوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع عندما نظرت في الطعن المقدم بشأن ذلك التقدير، كما أن القرار الصادر وفقاً لأحكام هذه المادة قابلاً للطعن لدى المحكمة خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التقدير (05)، والجدول التالي يبين أرصدة المبالغ المقدرة خلال السنوات (2008-2011) كالآتي:

¹ القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: المادة (26). ص 21.

جدول (5): أرصدة إشعار إعادة تقدير (05) من قبل الوزير أو من يفوضه (الموظف المناب) بالشيفل الإسرائيلي¹.

السنة	مبلغ الإتاقيات	الخصم	التزكيات	الدفعات ²	غير المحصل	النسبة
2008	5,432,562	0	-352,784	5,090,785	694,561	12.79%
2009	6,663,446	48,872	-81,902	3,339,606	3,356,870	50.38%
2010	2,916,234	3,388	-197,994	2,657,085	453,755	15.56%
2011	3,134,312	12,137	-289,317	1,545,170	1,866,322	59.54%
2012	5,306,395	0	251,160	1,844,498	3,210,737	60.51%
2013	601,262	0	10,254	478,345	112,663	18.74%

من خلال الجدول يلاحظ وجود مبالغ غير محصلة على هذا الإشعار، ومعظمها في عام (2009، 2012)، بالرغم من أن هذه المبالغ مستحقة الدفع، ويرى الباحث ضرورة تفعيل قانون تحصيل الأموال الأميرية، وتفعيل العقوبات والغرامات لتحصيل هذه المبالغ، كما أن منح الموظف هذه الصلاحيات يسهل على الإدارة الضريبية تحصيل الدين الضريبي المستحق على المكلفين نتيجة الإغفال، أو أي خطأ يرتكب في عملية التقدير، وهذا يعطي عملية التحصيل مرونة أكثر مما يساعد في زيادة عملية الجباية.

ومن أهم معيقات التحصيل وفقاً لهذا النوع من التقدير ما يلي³:

1- المغالاة في التقدير.

2- الخلافات القانونية.

3- عدم تطبيق عقوبات رادعه عند ظهور دخل آخر غير مصرح عنه.

¹ تم الحصول على هذه الأرقام كما هي في برنامج (Rms) المعد من قبل شركة بيسان للبرمجة للفترة من (2013/01 وحتى تاريخه)، وتم تحليل بإجتهد من الباحث.

² علماً بأن السنوات (2008، 2009، 2010)، يوجد بها فروقات سعر صرف دولار حيث أنها خضعت لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 المعدل، وحسب نص المادة (4-4) فإنه تحتسب الضريبة بالدولار الأمريكي، وفي حالة إدارة الحسابات بعملة متداولة أخرى يكون سعر صرفها مقابل الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف عند الإستحقاق وبموجب تعليمات تصدر لهذا الغرض من الوزير بالتنسيق من المدير.

³ مقابلة شخصية: مأمور تقدير. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية الفلسطينية. بتاريخ: 2015/01/15م. الساعة: 9:30ص.

4- عدم متابعة مأمور التقدير للإقرارات المقدمة خلال مدة(سنة)، والتي حددها القانون، والتي تجيز له إستدعاء المكلف والنظر في هذه الإقرارات، وهذا يؤدي إلى بطء وتأخير عملية التحصيل.

6- تقدير بإتفاق (07)

فإذا لم يوافق المكلف على التعديلات من قبل مأمور التقدير، أو لم يقيم بحضور الجلسة المحددة له، وتم تقديره بشكل غيابي من قبل مأمور التقدير، وفقاً لإشعار تقدير (03) أو (04)، فإنه يحق للمكلف الاعتراض على هذا التقدير الغيابي خلال(30) يوم من تاريخ تبلغه إشعار التقدير¹، وعند تحديد جلسة للبت في هذا الاعتراض وبعد مناقشة المكلف من قبل المقدر أو لجنة الاعتراضات في حساباته المالية وإجراء بعض التعديلات عليها، وموافقة المكلف على ذلك، وتحديد المبلغ الخاضع للضريبة، وقيمة الضريبة بموافقة المكلف وحضوره، يتم إصدار إشعار تقدير بإتفاق (07)، ويكون هذا التقدير نهائي وملزم للطرفين، وتكتسب الضريبة الصفة القطعية، حيث لا يجوز الطعن بهذا الاعتراض أمام محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل، والجدول التالي يمثل أرصدة إشعار التقدير (07) للسنوات (2008-2013):

¹ مادة (21-4): " إذا لم يوافق المكلف على تعديل الإقرار الضريبي، أو لم يلتزم بحضور جلسة المناقشة، يجوز للمقدر أن يقدر دخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه، ويكون قرار المقدر قابل للاعتراض خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التقدير".

جدول (6): أرصدة إشعار التقدير (07) تقدير بإتفاق بعد الإعتراض، بالشئقل الإسرائيلي¹.

السنة	مبلغ الإتاقيات	الخصم	التزكيات	الدفعات ²	غير المحصل	النسبة
2008	34,046,601	24,173,998	-193,690	9,449,666	616,627	1.81%
2009	47,744,309	28,384,055	-563,652	17,897,486	2,026,420	4.24%
2010	27,771,892	622,604	-1,063,215	26,992,184	1,220,319	4.39%
2011	10,636,664	129,236	-885,247	10,518,429	874,246	8.22%
2012	12,140,426	367,983	-213,588	11,581,564	404,467	3.33%
2013	3,664,213	39,397	3,703	3,155,478	465,635	12.71%

من خلال الجدول المرفق أعلاه يتبين أن هنالك مبالغ غير محصلة ومعظمها في الأعوام (2009،2010)، وهذه المبالغ مستحقة الدفع على المكلفين، وهنا من الضروري تفعيل بنود العقوبات وقانون تحصيل الأموال الأميرية من أجل تحصيل هذه المبالغ وتحويلها لإستحقاق الخزانة العامة، حيث أن هذه المبالغ قطعية ونهائية ويجب دفعها وعدم المماطلة بها.

ومن أهم معيقات التحصيل وفقاً لهذا الأسلوب من التقدير ما يلي³:

1- عدم متابعة الإعتراضات المقدمة من قبل المكلفين.

2- عدم البت في الإعتراضات المقدمة من قبل المكلفين، وتحويلها إلى المحكمة.

يرى الباحث أن هذا التقدير يعطي المكلف فرصة للإعتراض على التقدير إذا كان جزافياً بحقة، ويعطي الفرصة لسماع أقواله ووجهة نظره، مما يمنح المكلف الشعور بالعدالة الضريبية، وهذا يخفف أيضاً من إجراءات المحاكم، والتي قد تطول للبت في النزاعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، مما يزيد من سرعة تحصيل الضريبة وتوريدها للخزانة العامة،

¹ تم الحصول على هذه الأرقام كما هي في برنامج (Rms) المعد من قبل شركة بيسان للبرمجة للفترة من (2013/01 وحتى تاريخه)، وتم تحليل بإجتهد من الباحث.

² علماً بأن السنوات (2008،2009،2010)، يوجد بها فروقات سعر صرف دولار حيث أنها خضعت لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 المعدل، وحسب نص المادة (4-4) فإنه تحتسب الضريبة بالدولار الأمريكي، وفي حالة إدارة الحسابات بعملات متداولة أخرى يكون سعر صرفها مقابل الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف عند الإستحقاق وبموجب تعليمات تصدر لهذا الغرض من الوزير بتنسيب من المدير.

³ مقابلة شخصية: نائب مدير. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية الفلسطينية. بتاريخ: 2015/01/15. الساعة:

وبالتالي يجب العمل على السرعة في البت في الإعتراضات ومتابعتها، وتسهيل إجراءات المحكمة من أجل البت في مثل هذا النوع من التقديرات.

7- التقدير المقطوع (08)

يوجد بعض الحالات التي تتحقق فيها مصادر دخل خاضعة للضريبة، ولكن حسب الأنظمة والتعليمات، تكون غير ملزمة بتقديم حسابات¹، وقد أعطت المادة (34) من القانون للمدير الحق في فرض ضرائب مقطوعه في الحالات الآتية:²

1- يكون للمدير أو من يفوضه بشكل خطي، إصدار قرار بفرض ضريبة مقطوعه على أي شخص، وذلك بإستثناء الشركات المساهمة العامة، وذلك في حال عدم تجاوز الضريبة المستحقة عن أي سنة من السنوات الخمس الأخيرة عن (10000) شيكل ولمدة لا تزيد عن (5) سنوات، على أن يبلغ المكلف إشعاراً خطياً بذلك.

2- للمدير أو من يفوضه خطياً إصدار قرار بفرض ضرائب مقطوعه على فئة أو فئات معينه من الأشخاص، بإستثناء الشركات المساهمة العامة.

كما أعطت هذه المادة للمدير الحق في إلغاء أي من القرارات الصادرة في البندين (1،2) من المادة، ويسرى قرار الإلغاء على الفترات الضريبية اللاحقة لصدوره، دون المس بالمادة (26) المتعلقة بصلاحيه الوزير والموظف المناب في إعادة التقدير.

ويجب على كل شخص فرضت عليه الضريبة المقطوعه بموجب هذه المادة، دفع مبلغ الضريبة المقطوعه خلال (30 يوم) من إنقضاء كل سنة من السنوات التي تسري عليها تلك الضريبة، وكما يحق لأي شخص فرضت عليه الضريبة المقطوعه الإعتراض عليها خطياً، ويقدمه للدائرة خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار (08)، وبعد النظر في هذا الإعتراض،

¹ السلامين، ياسر والدقه، عبدالرحمن: مرجع سابق. ص228.

² القرار بقانون رقم (8) بشأن الضريبة على الدخل: المادة(34). ص28.

يكون القرار الصادر قابلاً للطعن في المحكمة، والجدول التالي يوضح مبالغ التقديرات المقطوعه للسنوات (2008-2013) كالاتي:

جدول (7): أرصدة إشعار التقدير (08) تقدير مقطوع بالشئقل الإسرائيلي¹

السنة	مبلغ الإتاقيات	الخصم	التزكيات	الدفعات ²	غير المحصل	النسبة
2008	88,792	0	-8,023	90,872	5,943	6.69%
2009	377,863	1,678	-35,035	378,433	32,787	8.68%
2010	1,318,699	10,528	-76,120	1,310,193	74,098	5.62%
2011	1,407,410	10,661	-155,329	1,391,374	160,704	11.42%
2012	1,695,496	12,080	-434,797	1,688,798	429,415	25.33%
2013	1,600,430	2,305	-470,785	1,643,239	425,671	26.60%

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ وجود مبالغ غير محصلة، وعليه يجب تفعيل قانون تحصيل الأموال الأميرية والعقوبات من أجل تحصيل هذه الأموال وتوريدها للخزانة العامة.

ويرى الباحث بأن هذه المادة أعطت صلاحيات واسعة للمدير في فرض الضريبة المقطوعه، وأنه من الممكن أن يؤثر ذلك بشكل سلبي على الخزانة العامة للدولة وحجم التحصيل الضريبي، بسبب أن ذلك قد يؤدي إلى التهرب من دفع الضرائب المستحقة على المكلفين إذا لم يتم فرض هذا النوع من الضرائب بمبالغ كبيرة.

8- إشعار تقدير بأمر (09)

إذا لم يتوصل مأمور التقدير والمكلف لإتفاق على تحديد الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة في جلسة الاعتراض المحددة مسبقاً، أو إذا لم يحضر المكلف جلسة الاعتراض المحددة له، هنا يحق لمأمور التقدير بقرار معلل أن يقر التقدير المعارض عليه، أو

¹ تم الحصول على هذه الأرقام كما هي في برنامج (Rms) المعد من قبل شركة بيسان للبرمجة للفترة من (2013/01 وحتى تاريخه)، وتم تحليل بإجتهاد من الباحث.

² علماً بأن السنوات (2008،2009،2010)، يوجد بها فروقات سعر صرف دولار حيث أنها خضعت لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 المعدل، وحسب نص المادة (4-4) فإنه تحتسب الضريبة بالدولار الأمريكي، وفي حالة إدارة الحسابات بعملات متداولة أخرى يكون سعر صرفها مقابل الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف عند الإستحقاق وبموجب تعليمات تصدر لهذا الغرض من الوزير بتنسيق من المدير.

بخفضه، أو بزيادته، أو يلغيه، وذلك إستناداً إلى بيانات ومعلومات محددة ومطلوبة لذلك، ويتم عمل إشعار تقدير (09) وإرساله للمكلف، ويحق للمكلف الاعتراض والطعن على هذا القرار لدى محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل خلال (30) يوم من تاريخ تبليغه القرار، وفي حالة عدم إعتراض المكلف ضمن المدة القانونية يعتبر هذا التقدير نهائياً¹، والجدول التالي يبين مبالغ إشعار التقدير (09) خلال السنوات (2008-2013) كالاتي:

جدول (8): أرصدة إشعار تقدير بأمر (09) بالثيقل الإسرائيلي².

السنة	مبلغ الإتاقيات	الخصم	التزكيات	الدفعات ³	غير المحصل	النسبة
2008	13,121,041	1,778	-15,838	1,946,047	11,189,054	85.28%
2009	2,097,236	0	-27,942	146,533	1,978,645	94.35%
2010	1,055,027	0	0	104,654	950,373	90.08%
2011	2,621,550	0	-1,262	463,818	2,158,994	82.36%
2012	1,607,524	0	-11,090	401,368	1,217,246	75.72%
2013	1,528,774	254,761	-1,214	254,761	1,020,466	66.75%

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن هذا الإشعار بلغ ذروته في عام 2008، وكذلك يوجد

مبالغ غير محصلة قد تكون ناتجة عن إعتراض المكلف عليه وعدم البت بها.

تتمثل أهم معيقات هذا الأسلوب من التقدير بأنه إذا لم يتم الإعتراض على هذا التقدير ضمن المدة القانونية يصبح قطعي، وبالتالي يكون هناك صعوبة في تحصيل مبلغ الضريبة، لأن أصل مبلغ الضريبة المحدد على المكلف جاء نتيجة خلاف أو نتيجة عدم حضور المكلف وإعطائه الفرصة لسماع أقواله، أو نتيجة لعدم تقديم المكلف لحساباته أصلاً⁴.

¹ السلامين ياسر، والدقة عبدالرحمن: مرجع سابق. ص 93.

² تم الحصول على هذه الأرقام كما هي في برنامج (Rms) المعد من قبل شركة بيسان للبرمجة للفترة من (2013/01) وحتى تاريخه)، وتم تحليل بإجتهاد من الباحث.

³ علماً بأن السنوات (2008، 2009، 2010)، يوجد بها فروقات سعر صرف دولار حيث أنها خضعت لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 المعدل، وحسب نص المادة (4-4) فإنه تحتسب الضريبة بالدولار الأمريكي، وفي حالة إدارة الحسابات بعملات متداولة أخرى يكون سعر صرفها مقابل الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف عند الإستحقاق وبموجب تعليمات تصدر لهذا الغرض من الوزير بتنسيب من المدير.

⁴ مقابلة شخصية: نائب مدير. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية. بتاريخ: 2015/01/15. الساعة: 1:40م.

وعليه يرى الباحث بضرورة تفعيل الإجراءات القانونية للتحصيل، من أجل ضمان توريد هذه المبالغ للخزانة العامة للدولة.

المطلب الثاني: معوقات تتعلق بطرق تحصيل ضريبة الدخل في فلسطين

يعد موضوع التحصيل في ضريبة الدخل من أكثر المواضيع أهمية وحساسية، فالتحصيل: " هو تلك العملية التي تقضي بإبراء ذمة الأفراد تجاه الخزينة العمومية"¹، وتتوقف عليه طبيعة العلاقة التي تنشأ بين المكلفين دافعي الضرائب، فهم ممولوا نفقات الدولة ودوائر ضريبة الدخل، وليس المهم فرض الضرائب، وإنما المهم هو تحصيلها، ولا تعتمد كفاءة أي نظام ضريبي على قيمة ما يتم فرضه من ضرائب، وإنما المهم هو كم يتم تحصيله من هذه الضرائب المفروضة، حيث أنه من الملاحظ أن الموازنة المعدة من قبل دولة فلسطين تعتمد على الأساس النقدي، والذي يقيس ما تم تحصيله فعلاً من الموازنة، وليس ما تم تقديره على المكلفين، ومن هنا تتبع أهمية التحصيل في ضريبة الدخل، ونظراً لأهمية التحصيل الضريبي يجب التعرف على طرق التحصيل المتبعة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية للوقوف عليها ومعرفة مشاكلها، وعليه سيتناول الباحث في هذا المطلب طرق التحصيل المتبعة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في فرعين رئيسيين سيتناول الباحث في الفرع الأول المعوقات المتعلقة بأساليب التحصيل المتبعة في دوائر ضريبة الدخل، أما في الفرع الثاني فسيتناول الباحث المعوقات التي تواجه قسم الجباية في التحصيل الضريبي، وفي الفرع الثالث سيتم تناول معوقات التحصيل وفق المحكمة المختصة بالنظر في قضايا ضريبة الدخل.

الفرع الأول: معوقات التحصيل وفقاً لأساليب التحصيل المتبعة في دوائر ضريبة الدخل

هنالك العديد من الأساليب المتبعة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية للتحصيل ومن أهمها: (طريقة الدفع النقدي المباشر، طريقة الخصم بالمصدر، طريقة السلفيات، دفع الضريبة المستحقة بالتقسيط).

¹ عبدالسلام، واكوك: فعالية النظام الضريبي في الجزائر. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة ورقلة. الجزائر. 2011م. ص66.

أولاً: طريقة الدفع النقدي المباشر

ومن خلال هذه الطريقة، يقوم المكلف بدفع ضريبة الدخل المستحقة عليه والمصرح عنها أو المنفق عليها من خلال إيصال للدفع يتم ختمه من البنك، وفي حالة إرسال إشعار للمكلف، يحق له دفع الضريبة في البنك خلال مدة تحدد له على الإشعار¹، حيث يقوم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه عند تقديمه للإقرار الضريبي، وفي الحالات التي يعمل مأمور التقدير على تعديل الإقرار الضريبي يوجد للمكلف احتمالان:²

أ- دفع فرق الضريبة المستحق، كما تم تعديله من قبل مأمور التقدير بعد القبول بالتعديل، وتصبح هذه الضريبة نهائية.

ب- الطعن الإداري، ومن ثم الطعن القانوني لتعديل قيمة الضريبة التي قام مأمور التقدير بتعديلها، وعندما تصل مراحل الطعن لنهايتها، وبحسب قرار المحكمة، يجب على المكلف أن يدفع فرق الضريبة خلال مدة محددة.

ثانياً: طريقة خصم المصدر

ويقصد بهذه الطريقة أن يتم تحصيل مبالغ ضريبية معينة من المكلف، وذلك قبل إستلامه للمبالغ المستحقة له كأجر أو أرباح أو بدل أتعاب أو غيرها، حيث تمتاز هذه الطريقة بأن الإدارة الضريبية تقوم بالتحصيل بمجرد تحقق الدخل إستناداً إلى مبدأ (pay as you go)³.

وكما تقوم هذه الطريقة على تحصيل الضريبة المستحقة على المكلف فور إستحقاقها مباشرة من قبل المصدر، والذي يتولى دفعها للمكلف مقابل الخدمة أو السلعة التي قدمها، وهذه الضريبة تعتبر ضريبة نهائية لأغلب المكلفين الذين ليس لهم دخل إضافي، كما وتعتبر بمثابة دفعة تحت الحساب بالنسبة للمكلفين الذين يكون لديهم دخول أخرى خاضعة للضريبة، ويتوجب

¹ السلامين، ياسر غازي و الدقة، عبدالرحمن قاسم: مرجع سابق. ص 154.

² صبري، نضال رشيد: مرجع سابق، ص326.

³ المحاميد، موفق سمور: مرجع سابق. ص56.

على هؤلاء المكلفين الحصول على شهادة خصم بالمصدر تفيد بقيمة المبلغ المستقطع من المكلف، وذلك لعمل مقاصة من مجموع الضريبة المستحقة عليهم.

ويشمل خصم المصدر جميع الأجرور والمكافآت وما في حكمها، وذلك بغض النظر عن طريقة حسابها، فعلى سبيل المثال قد تكون هذه الأجرور إسبوعية أو شهرية أو نسبة من المبيعات... الخ، حيث يتم خصم المصدر من إجمالي الدخل، وليس من صافي الدخل مع الأخذ بعين الاعتبار جميع الإعفاءات العائلية والاجتماعية التي أقرها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، أما إذا كان هناك إعفاءات خاصة بالمكلف، فيمكن له أن يستردها عن طريق تقديمه لإقرار ضريبي في نهاية السنة، وإذا تم دفع الأجرور أو أي جزء من قيمتها بشكل عيني، فهنا يترتب على صاحب العمل بأن يقوم بخصم مبلغاً نقدياً يعادل القيمة السوقية لهذه المزايا العينية التي تلقاها المستخدم.

ويجب أن تتوافر في التشريعات الضريبية لضريبة الدخل العناصر الرئيسية لطريقة تحصيل ضريبة الدخل بواسطة الخصم من المصدر وهذه العناصر تشمل ما يلي:¹

1- تحديد الجهات الملزمة بخصم المصدر

بشكل عام فإن جميع الجهات التي لديها مستخدمون يتقاضون أجراً أو رواتب أو مكافآت أو ما في حكمها هم ملزمين بتنفيذ خصم المصدر، ولكن نجد في بعض الأحيان أن المشرع الضريبي يعطي إستثناء معين لبعض أصحاب العمل، أو المستخدمين مثل: إعفاء بعض التشريعات لبعض القطاعات من خصم المصدر كما في القطاع الزراعي، وكذلك قد نجد بعض التشريعات الضريبية التي تعفي أصحاب العمل الذين لا يزيد عدد العاملين فيها عن حد معين من خصم المصدر، مع ضرورة دفع الضريبة من قبل هؤلاء العاملين من خلال عمل الإقرار الضريبي في نهاية السنة.

¹ صبري، نضال رشيد: محاسبة ضريبة الدخل. عمان. الأردن. الطبعة الأولى. 1998م. ص 321-322.

2- طريقة حساب الضريبة المستحقة واستقطاعها

حيث يوجد العديد من الطرق لحساب قيمة الضريبة المستحقة على المستخدمين، ومنها النسب المئوية أو باستخدام نماذج لحساب ضريبة الدخل للمكلفين حسب الوضع الاجتماعي لهم وبحسب فئات الشرائح الضريبية.¹

3- فترة تحويل الضريبة المحصلة

حيث تلزم معظم التشريعات الضريبية بتحويل المبالغ المستقطعة من المصدر بشكل دوري، وقد تكون شهرية أو ربع سنوية وفي الحد الأقصى نصف سنوية.

4- المستندات المطلوبة لعمل الخصم بالمصدر:

يوجد العديد من النماذج التي يتطلب إعدادها من أجل استخدامها في عمل الخصم بالمصدر، ومن الأمثلة عليها نماذج قوائم المكلفين، وكشوف معدلات الضريبة، نموذج شهادة الخصم بالمصدر، ونماذج إشعار توريد المبالغ لدائرة ضريبة الدخل.

وقد نصت المادة (31) من القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على

إجراءات خصم الضريبة من المصدر كالاتي:²

¹ ومن أجل توضيح كيفية إحتساب الضريبة الواجب إقتطاعها من الرواتب الشهرية، لنأخذ المثال الآتي:
- يعمل السيد عمر مستخدماً في شركة خاصة، ومجموع رواتبه ومكافئاته خلال شهر أيار لسنة 2012 بلغت (15000) شيقل، ومجموع إعفاءاته السنوية بلغت (42000 شيقل).

في هذا المثال لإحتساب مقدار ضريبة الدخل الواجب إقتطاعها من راتب السيد عمر تكون كالاتي:
مقدار الإعفاء الشهري (12/42000) = 3500 شيقل.

الدخل الشهري الخاضع للضريبة = 3500 - 15000 = 11500 شيقل.

ضريبة الدخل الشهرية المستحقة

$3333 * 0.05 = 166.65$ شيقل.

$3334 * 0.10 = 333.4$ شيقل.

$3750 * 0.15 = 562.5$ شيقل.

$1083 * 0.20 = 216.6$ شيقل.

- مجموع ضريبة الدخل الشهرية المستحقة على السيد عمر والتي يتم إقتطاعها يساوي 1279 شيقل.

² القرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011. المادة (31). ص 25-27.

1- يعتبر المقيم¹، الذي يكون وكيلاً قانونياً أو تجارياً أو فرعاً أو شريكاً لشخص غير مقيم، أو له علاقة تجارية معه مسؤولاً عن خصم الضريبة المستحقة وتوريدها لحساب الدائرة.

2- في حالة قيام الشخص المقيم بدفع أي مبلغ خاضع للضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل لشخص غير مقيم، فإنه يتوجب عليه خصم نسبة (10%) من المبلغ كضريبة مقطوعة ونهائية، وتوريدها لحساب الدائرة خلال 30 يوماً، حتى لو كان دخل ذلك الشخص الدافع معفياً من الضريبة²، وذلك باستثناء أقساط إعادة التأمين التي تدفع لشركات التأمين في الخارج، وفي حال عدم قيامه بذلك تحصل هذه النسبة باعتباره مكلف بدفعها.

3- يتوجب على صاحب العمل أو المسؤول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافأة أو ما في حكمها أن يخصم عند دفعها الضريبة المستحقة، وتوريدها للدائرة بموجب كشف تفصيلي وذلك خلال 15 يوم من تاريخ الدفع، وقد أعطت هذه المادة للمقدر إعتبار هذه المبالغ المقطوعة كضرائب نهائية في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي، وعدم وجود مصادر دخل أخرى لهذا المكلف، وكذلك له الحق في إعادة النظر فيها خلال السنتين التاليتين لتاريخ الدفع إذا توفرت لديه أدلة وبيانات خلافاً لما قدم في الكشف، ويتم الإقتطاع وفقاً لنسب الضريبة والشرائح والإعفاءات المقررة في القانون، وقد حددت التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل هذه النسب والشرائح كالاتي³:

¹ المقيم: حسب المادة رقم (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، فإن المقيم هو:
أ. الفلسطيني الذي أقام في فلسطين، مدة لا تقل عن 120 يوماً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل، سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة.
ب. الفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية داخل فلسطين أو خارجها.
ج. الشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي أقام في فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (183 يوماً) سواء أكانت إقامته متصلة أو متقطعة.
د. الشخص المعنوي إذا كان مسجلاً في فلسطين وكان لديه فيها مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على العمل فيها.
² التعليمات رقم (8) الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 والمتعلقة بشأن الخصم بالمصدر. ص 21.
³ التعليمات رقم (8) الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011: المادة (3). ص 22.

أ- يجب على المستخدم عند دفعه راتب أو أجر شهري أو ما في حكمه خاضع للضريبة يزيد على (12/1) من مجموع الإعفاءات المستحقة للمستخدم أن يقطع الضريبة من تلك الزيادة.¹

ب- على المستخدم عند دفعه راتب أو أجر غير شهري أو بدل حضور جلسات بما في ذلك مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، أن يقطع ما نسبته (10%) من إجمالي المبلغ المدفوع.

ويتم دفع هذه الضريبة المقتطعة ضمن نموذج مخصص يسمى نموذج (517)، بحيث يشمل هذا الكشف رقم ملف الإقتطاعات والفترة وبيانات الرواتب ومجموعها والضريبة المستحقة عليها، ويتم دفعها مباشرة في البنك أو بواسطة شيك مرفق.²

في حالة عدم التزام أي مستخدم بتسديد المبالغ التي قام بخصمها أو التي يتوجب عليه خصمها فإنه يترتب عليه الآتي:³

أ- تحصل منه كما لو أنها ضريبة مستحقة عليه.

ب- غرامة تأخير بنسبة (2%) عن كل شهر تأخير.

ج- إيقاع العقوبات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل.

د- عدم قبول الرواتب والأجور ضمن التنزيلات.

¹ الشرائح الضريبية حسب القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 كالاتي:

- (1-3333 شيكل) (5%) عن كل شيكل.

- (6667-3334 شيكل) (10%) عن كل شيكل.

- (10417-6668 شيكل) (15%) عن كل شيكل.

- ما زاد عن (10418 شيكل) (20%) عن كل شيكل.

² أنظر ملحق رقم (1): قسيمة دفع (كشف) - إقتطاعات ضريبة دخل من الرواتب والدفعات، وزارة المالية، دائرة ضريبة الدخل.

³ التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: المادة رقم (5). ص 23.

4- ألزمت هذه المادة كل صاحب عمل بالإحتفاظ بسجل خاص يتضمن أسماء المستخدمين لديه ورواتبهم وأجورهم وأية علاوات أخرى والإعفاءات المستحقة لهم والتعديلات التي تطرأ عليها وكذلك أعطت للمقدر الحق في الاطلاع على هذا السجل للتأكد من الإلتزام بالقانون.

كما ويجب على كافة المؤسسات والمؤسسات العامة والهيئات والهيئات المحلية والجامعات والغرف التجارية والنقابات والجمعيات التعاونية والخيرية والشركات والأفراد الملزمين بمسك حسابات أصولية طلب شهادة الخصم من المصدر من المستفيد، وذلك عند قيامها بدفع أي دفعة لا تقل قيمتها عن (2500) شيقل، وتوريد المبلغ للدائرة في الموعد المحدد سواء أكان الدفع بصورة مباشرة أو غير مباشرة أو دفعة واحدة أو عدة دفعات، ولا يجوز تجزئة الفواتير بهذا الخصوص، وفي حالة عدم إبراز شهادة الخصم من المصدر فإنه على الدافع خصم ما نسبته (10%) من قيمة تلك الدفعة وتوريدها للدائرة.¹

5- كما أعطت هذه المادة المقدر الحق بأن يطلب من صاحب العمل تخفيض أو زيادة الضريبة الواجب إقتطاعها من الرواتب والأجور وما في حكمها، لتصويب أي اقتطاع ضريبي، ويجب على صاحب العمل أن يستجيب لطلبه تحت طائلة المسؤولية.

6- يلزم كل من يدفع مبلغاً لشخص كجائزة أو كأرباح يانصيب عينية أو نقدية، خصم بنسبة (10%) من قيمة هذه المبالغ، وتعتبر المبالغ المقتطعة ضريبة مقطوعة ونهائية، وتحسب قيمة الجوائز العينية على أساس سعر التكلفة²، باستثناء الشركات حيث تضاف إلى أرباحها.

7- يخضع للضريبة بنسبة (5%) الدخل المتحقق من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في إستثمار البنوك والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة والمدفوع لأي شخص من قبل البنوك والشركات المالية في السلطة الوطنية، على أن تعتبر هذه المبالغ المقتطعة ضريبة قطعية بالنسبة للشخص الإعتباري غير المقيم والشخص الطبيعي، ويستثنى من هذه

¹ التعليمات الخاصة بقرار بقانون رقم 8 لسنة 2011: المادة(6+5). ص23.

² التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011: المادة(1-19). ص24.

الفقرة فوائد وأرباح الودائع والعمولات المترتبة للبنوك لدى البنوك الأخرى في السلطة الوطنية.

8- يترتب على كل شخص عند دفعه أي مبالغ كالتزام أو مساهمة أو أتعاب أو أجور أو ما يشابهها للمقيمين من أصحاب المهن الحرة بما في ذلك المبالغ المدفوعة مقابل بيع أو تأجير أو منح حق استعمال وإستغلال أي علامة تجارية من هذه الدخول إقتطاع نسبة (5%) منها كدفعة على حساب الضريبة على أي منهم، مع ضرورة إعداد بيان يوضح فيه مقدار الدخل والمبلغ المخصوم وتزويد دائرة ضريبة الدخل بنسخة عنه ودفع المبلغ الذي تم خصمه إلى الدائرة.

حيث يتم دفع الضريبة المقتطعة على المهن الحرة ضمن نموذج خاص يسمى (نموذج 524)، بحيث يحدد به رقم الملف وسنة الضريبة ومبلغ الضريبة المستحق للدفع على المكلف.¹

9- كل شخص قام بحجز مبالغ لحساب دائرة ضريبة الدخل أو توريدها إليها، هو ملزم بإعطاء المكلف الذي حجزت أو اقتطعت منه هذه المبالغ شهادة بها معفاة من جميع الرسوم، ويوضح في هذه الشهادة المبالغ التي قام بحجزها وتاريخ الحجز وتاريخ توريدها لحساب الدائرة، وتعتبر هذه الشهادة سنداً للوفاء بهذه الضريبة في حدود المبالغ المدفوعة والموردة لحساب الضريبة.

10- يمكن عمل تقاص عن أي مبلغ خصم من المصدر من الضريبة المفروضة على الدخل عن الفترة الضريبية التي جرى فيها الخصم أو عن أي فترة ضريبية لاحقة.

11- يجب على كل جهة قامت بخصم مبالغ على المكلفين، تزويد المكلف المخصوم عنه تلك المبالغ بالنموذج المعتمد (666)²، والذي يتكون من ثلاثة نسخ تكون الأصل للمكلف، والنسخة الثانية للجهة الخاصة، والنسخة الثالثة لدائرة الجباية في الإدارة العامة لضريبة

¹ أنظر ملحق رقم (2): قسيمة دفع - ضريبة دخل (مهنة). وزارة المالية. دائرة ضريبة الدخل.

² أنظر ملحق رقم (3): إقرار خصم الضريبة من المنيع. وزارة المالية. دائرة ضريبة الدخل.

الدخل للمتابعة، ومن خلال هذا النموذج يتحدد قيمة المبلغ المدفوع، والمبلغ المخصوم، ونسبة الخصم، وهنالك عدة شروط لإصدار هذا النموذج وهي:

أ- أن يكون الدافع قام بتسديد المبالغ التي خصمها لحساب ضريبة الدخل.

ب- في حالة عدم قيام الشخص المقيم بخصم الضريبة عند دفعه لأي مبلغ لشخص غير مقيم، فإنه تفرض عليه غرامة إضافية مقدارها (2%) عن كل شهر تأخير.¹

ج- إستناداً للمادة (37-1-ل)، فإنه يعاقب بالحبس لمدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (1000 شيقل)، ولا تزيد عن (10000 شيقل)، أو بكليتي العقوبتين معاً في حالة عدم الإلتزام بخصم الضريبة أو خصمها وعدم توريدها للدائرة.²

وبعد تسليم هذا النموذج للمكلف الذي تم خصم الضريبة منه، فإن هناك شروط لتقييم المبلغ المخصوم لحسابه لدى دائرة الضريبة الدخل وهي: أن تكون فترة الإقرار لسنة ضريبية وليست جزءاً منها، ويجب عليه تقديم النسخة الأصلية لهذا الإقرار موقعه ومختومة من قسم الإقتطاعات لدى المكتب المحولة الضريبة إليه.

12- تحدد نسبة الخصم من المصدر من قبل دائرة ضريبة الدخل وفقاً للجدول التالي:³

¹ القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: المادة (36-4). ص30.

² القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: المادة (37-1-ل). ص31.

³ التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011: المادة رقم (10). ص 25.

جدول (9): نسب الخصم المصدر عن الدفعات، وفقاً للتعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011.

نسبة الخصم	طبيعة الدفعة
1%	عقود المقاولات والعقود من الباطن لمن تبلغ صفقاته خلال الفترة الضريبية مليون شيكل فأكثر
2%	عقود المقاولات والعقود من الباطن لمن تقل صفقاته خلال الفترة الضريبية عن مليون شيكل
5%	عمولات التأمين
10%	إيراد الرياضيين وألعاب الفنانين
5%	أجور النقل
5%	أجور الأدباء والنقاد
5%	أجور المحاضرين والمشرفين والمستشارين
10%	الإيجارات
10%	أي دفعات أخرى لم تحدد بالجدول وتتعلق بنشاط خاضع للضريبة

وكذلك تعطى الشركات شهادة خصم بالمصدر بنسبة (0%) بشرط أن تكون مسجلة في ضريبة الدخل، وملتزمة بتقديم كامل حساباتها الأصولية في الموعد المحدد نهاية السنة، وإلتزامها بتقديم الإقرار الضريبي، ودفع السلفيات المحددة لها، والهدف من هذه الشهادة مساعدة الشركة في تعاملاتها مع المكلفين والشركات، بحيث يتم إستلام كامل دفعاتها بدون خصم.

معيقات التحصيل إستناداً لطريقة الخصم بالمصدر

هناك الكثير من المعوقات التي تواجهها دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية بإستخدام طريقة الخصم بالمصدر للتحصيل ومن أهم هذه المعوقات ما يلي:

1- قيام بعض المكلفين بالتلاعب بشهادة الخصم بالمصدر من خلال ما يلي:(الجهة التي ستوجه إليها الشهادة، المبلغ، رقم الفاتورة الضريبية، تاريخ منح الشهادة، تاريخ إنتهاء شهادة الخصم

بالمصدر)، حيث أن هذه الشهادة هي بمثابة نموذج يحصل من خلاله المكلف على دفعات مستحقة له من جهات معينة يقدم لها خدمات أو أعمال أخرى¹.

2- تأخير توريد دفعات الخصم بالمصدر، مما يؤدي إلى بطء عملية التحصيل.

3- قيام الكثير من المكلفين بتخفيض حجم أعمالهم، وبالأخص المكلفين الذين لا يتعاملون مع دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية².

4- التهرب من ضريبة الدخل على الرواتب والأجور والمكافآت، حيث أن الكثير من أرباب العمل لا يقومون بفتح ملفات للعاملين لديهم لدى قسم الإقتطاعات في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، وكذلك عدم التسديد للإلتزامات الضريبية المترتبة عليهم، وذلك للحصول على عمالة بتكلفة أقل.

5- عدم وجود تنسيق بين مأموري التقدير وقسم الإقتطاعات في دوائر ضريبة الدخل، حيث يعتمد المكلفين المتهربين من الضريبة إلى زيادة حجم مصروفاتهم وإفقاتهم، وتقليل الإيرادات والأرباح، وهو ما يتم تقديمه لمأموري التقدير من أجل تقليل ضريبة الدخل المستحقة عليهم، وفي نفس الوقت يتم التصريح عن رواتب وأجور منخفضة لدى قسم الإقتطاعات بهدف التهرب من الضريبة أو التقليل منها.

6- عدم إلتزام دافعي ثمن البضائع والسلع والخدمات بطلب شهادة الخصم بالمصدر من المورد، دون وجود متابعة من قبل مأموري التقدير بفحص المصاريف التي يقع عليها الخصم بالمصدر، مما يؤدي إلى نقص الحصيلة الضريبية.

7- عدم تفعيل الغرامات والعقوبات على المتخلفين من إقتطاع ضريبة الخصم بالمصدر.

¹ عامر، عايشة مصطفى: ضريبة الرواتب والأجور وأثرها على خزينة السلطة الوطنية الفلسطينية (2004-2007). (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2009م.

² قاسم، صلاح محمد توفيق: مرجع سابق. ص 80.

8- عدم إستغلال شهادة الخصم بالمصدر بشكل جيد، حيث أن أغلب الشهادات تصدر بنسبة (0%)، وخصوصاً للأفراد، وبالتالي عدم معرفة الصفقات الحقيقية لهم من قبل الدائرة الضريبية¹.

9- عدم الإلتزام بالتعليمات لإصدار شهادة الخصم بالمصدر من قبل موظفي قسم الإقتطاعات في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

ويرى الباحث أن طريقة الخصم من المصدر لها أهمية كبيرة، فهي تساعد على الإلتزام الضريبي للمكلفين، وكذلك فإنها تجبر بعض المكلفين غير المسجلين للتسجيل في دوائر ضريبة الدخل في بعض الحالات، كما أن لها أثر كبير في زيادة التحصيل الضريبي، وتنظيم نشاطات المكلفين كلاً حسب نشاطه كما هو الحال في المهن الحرة، وتساعد هذه الطريقة الدولة على جباية إيرادات ضريبة الدخل المترتبة على المكلفين بتكلفة أقل إضافة للمساعدة في تحصيل كامل مبلغ الضريبة المستحق عليهم، وطريقة الخصم بالمصدر توفر للدولة إيراداً منتظماً ودورياً للخزانة العامة، ولكن يجب الأخذ بعين الإعتبار بضرورة تشديد الرقابة في تطبيق مثل هذا الأسلوب، خاصة في حالة قيام بعض الشركات بتعويم الدفعات التي تخضع لخصم المصدر ضمن مصاريف مقبولة ضريبياً بدون الخصم من المصدر، وكذلك فإن عدم توفر الوعي الضريبي لدى بعض المكلفين بقانون ضريبة الدخل قد يتسبب بضياع مبالغ ضريبية على الخزانة العامة، أو أن يتم دفع الضريبة من غير المكلف بدفعها في بعض الأحيان.

ثالثاً: طريقة دفع السلفيات

وتتمثل هذه الطريقة بأن يقوم المكلف وبموافقة دائرة ضريبة الدخل بدفع الضريبة المستحقة عليه على أقساط مقدمة تكون على حساب ضريبة الدخل النهائية²، حيث نصت

¹ مقابلة شخصية: مأمور تقدير. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية الفلسطينية. بتاريخ: 2015/04/03م. الساعة: 1:25م.

² السلامين، ياسر غازي و الدقة، عبد الرحمن قاسم: المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين. الخليل. فلسطين. الطبعة الأولى. 2007م. ص 154.

المادة(30) في الفقرة (2) أنه على المكلف أن يقوم بدفع الضرائب من خلال دفع سلفة على حساب الضريبة المستحقة عن كل فترة ضريبية.

وتكمن أهمية هذه الطريقة في أنها تخفف من العبء الضريبي المترتب على المكلفين، وتسهل عليهم عملية تقسيط الضريبة ودفعها قبل إستحقاقها، حيث قد تكون السلفية على شكل دفعات شهرية أو ربع سنوية وهذا ما يخالف القاعدة الضريبية التي تتعلق بضرورة التحقق من حصول الدخل قبل تحصيل القيمة المستحقة عليه، ولكن المشرع الضريبي وجد في هذه الطريقة ما يضمن تحصيل الضريبة بطريقة مناسبة، وإستخدام الدفعات يضمن تدفق الإيرادات لخزانة الدولة خلال السنة المالية.¹

وقد حددت التعليمات آلية دفع السلفية ومواعيدها وحوافزها، حيث تحدد السلفية التي يتوجب دفعها على حساب ضريبة الدخل المستحقة على المكلف بما يعادل ضريبة آخر فترة ضريبية اكتسبت الصفة القطعية، وفي حالة كون ضريبة السلفيات تفرض لأول مرة يمكن إختيار أساس آخر قائم على تقدير الضريبة بالإعتماد على طرق التقدير ومنها حجم المبيعات الشهري للمكلف، أو الوضع الإقتصادي العام... الخ، وبالنسبة لآلية دفع السلفية المحددة من قبل المقدر، فحسب المادة (5) من التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم(8) لسنة 2011، فإنه إما أن يتم دفع السلفية دفعة واحدة، أو أن يكون ذلك على أقساط متساوية.²

ويحق للمكلف الإعتراض خطياً على مبلغ السلفية المحدد حتى نهاية الشهر الثالث من بداية الفترة الضريبية، أو خلال شهرين من تاريخ تبليغه مبلغ السلفية في حال بدأ النشاط خلال الفترة الضريبية نفسها، كما يحق له الإعتراض خطياً على مبلغ السلفية في حال وجود أسباب

¹ صبري، نضال رشيد: مرجع سابق. ص323.

² التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: المادة رقم(5). توزع الأقساط المتساوية كالاتي: أ- القسط الأول حتى نهاية الشهر الثالث من الفترة الضريبية.

ب- القسط الثاني حتى نهاية الشهر السادس من الفترة الضريبية.

ج- القسط الثالث حتى نهاية الشهر التاسع من الفترة الضريبية.

د- القسط الرابع حتى نهاية الشهر الثاني عشر من الفترة الضريبية.

تستدعي التخفيض لأكثر من 30% من مبلغ السلفية، وينظر في هذا الاعتراض خلال شهر من تاريخ تقديم الاعتراض ويكون القرار الصادر بهذا الخصوص قابل للطعن أمام المحكمة¹، وللدائرة تعديل مبلغ السلفية من تلقاء نفسها خلال الفترة الضريبية متى توفر لديها أسباب تستدعي ذلك، ويكون للمكلف الحق في الاعتراض على قرار الدائرة خلال 30 يوم من قرار تبليغه بالتعديل.²

ومن أجل ضمان دفع السلفيات في مواعيدها وتوريدها للخزانة العامة للدولة، فقد وضع المشرع الضريبي الفلسطيني غرامة تأخير بنسبة (2%) عن كل شهر تأخير في تسديد السلفية حسب الموعد المحدد لها، وتحسب الغرامة حتى نهاية الشهر الرابع من الفترة الضريبية اللاحقة أو حتى تسليم الإقرار الضريبي أيهما أقرب³، كما تقوم الإدارة الضريبية في منح خصم تشجيعي بمعدل (8%) من قيمة السلفية، وذلك في حال تم سداد السلفية في موعدها حتى نهاية الشهر الثاني من السنة المالية الجديدة، ولكن في نهاية السنة وبعد التوصل لمبلغ ضريبة الدخل المستحقه على المكلف، وإذا كانت أقل من مبلغ السلفية المحددة له، فإنه تحسب نسبة الخصم التشجيعي على مبلغ الضريبة المستحقة، ولا يدور الفرق في رصيد الخصم للسنة اللاحقة⁴.

ويمكن تلخيص أهم معوقات التحصيل وفقاً لهذه الطريقة بما يلي:

1- عدم تفعيل الغرامات والعقوبات على دفع السلفية في موعدها.

¹ التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: المادة رقم(2). ص 38.

² التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم(8) لسنة 2011: المادة رقم(4). ص 39.

³ القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: المادة(36-1). ص 29.

⁴ ومن أجل توضيح ذلك تم التطرق للمثال الآتي: إذا كانت مقدار السلفية المحددة على مكلف في بداية السنة (100000 شيقل)، وقام المكلف بسداد مبلغ السلفية كاملاً قبل تاريخ 2/28 من السنة، وفي نهاية السنة المالية كانت الضريبة المستحقة على المكلف 50000 شيقل.

في هذا المثال عندما يقوم المكلف بدفع كامل قيمة السلفية 100000 شيقل، فإنه يحصل على خصم تشجيعي (8%) من قيمة السلفية ويساوي $(100000 * 8\%) = 8000$ شيقل.

وعليه يكون المبلغ المدفوع للسلفية 92000 شيقل

وفي نهاية السنة المالية نلاحظ أن قيمة الضريبة المستحقة 50000 شيقل

يحسب الخصم التشجيعي على الضريبة المستحقة 8% 4000 شيقل

وعليه يكون المبلغ المنور = $(50000 - 96000) = 46000$ شيقل).

2- عدم إلتزام جزء من المكلفين بدفع السلفيات، وذلك لأنهم لا يحتاجون لخدمات ضريبية، ويتم دفع الضريبة عند تسليم الإقرار الضريبي.

3- جزء المكلفين يوجد لهم مستحقات على وزارة المالية، فيتم عمل تقاص من هذه المستحقات (التي تخص سنوات سابقة)، وبالتالي فإن ذلك يؤثر على الجباية لسنوات لاحقة.

4- مجازفة مأمور التقدير في تحديد مبلغ السلفية، وبخاصة في ظل عدم وجود حسابات رسمية.

ويرى الباحث أن طريقة السلفيات في تحصيل ضريبة الدخل، هي من الطرق المهمة التي تساعد على تحصيل ضريبة الدخل في موعدها، مع ضمان تدفق الإيرادات الضريبية الى الخزينة العامة للدولة، بالإضافة إلى أن هذه الطريقة تساعد المكلف على دفع الضريبة المستحقة في نهاية السنة المالية، وذلك عند عمل التقاص مع السلفيات، وتحد هذه الطريقة أيضاً من التهرب من دفع الضريبة المستحقة على المكلفين، ويجب تطبيق الغرامات والعقوبات على المكلفين المتخلفين عن الإلتزام بدفعها، إضافة إلى ضرورة تحديد مبلغ هذه السلفيات بأسلوب منطقي وعلمي من قبل مأموري التقدير.

رابعاً: دفع الضريبة المستحقة بطريقة التقسيط

حيث يمكن دفع الضريبة المستحقة على المكلف على أقساط شهرية، وقد أعطت المادة (32) من قانون ضريبة الدخل الحق للمدير أو من يفوضه خطياً تقسيط الضريبة، وذلك بناءً على طلب خطي من المكلف إذا وجد أسباباً تستوجب ذلك¹، حيث يتم دفع الضريبة على أقساط شهرية بعد إضافة فائدة سنوية (6%) من المبلغ المستحق لدائرة ضريبة الدخل عن كل قسط شهري، وتكون آلية التقسيط كالآتي:²

1- يقوم المكلف بمراجعة الدائرة وتعبئة طلب التقسيط موضحاً فيه الأسباب التي تستدعي التقسيط.

¹ القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: المادة رقم(32). ص 27.

² دليل المكلف لضريبة الدخل: إجراءات تقسيط الضريبة. وزارة المالية. دائرة ضريبة الدخل. ص 68.

- 2- يتم دراسة طلب المكاف بالتقسيط، وفي حال الموافقة من قبل الدائرة، فإنه يجب على المكلف دفع (20%) من المبلغ المستحق على المكلف.
- 3- يتم تقسيط المبلغ والفائدة المستحقة على المكلف على عدد الأقساط التي تم الموافقة عليها، مقابل الحصول على شيكات بالمبلغ المقسط¹.
- 4- في حال تخلف المكلف عن سداد أي قسط في الموعد المقرر، فإنه يترتب عليه غرامة بنسبة (2%) عن كل شهر تأخير من تاريخ إستحقاق القسط ولغاية سداده أو إعادة جدولته.
- 5- في حالة تخلف المكلف عن سداد قسطين متتالين، فإنه يلغى التقسيط، ويستحق على المكلف جميع الأقساط غير المدفوعه، ويحق لمدير عام الدائرة أو من يفوضه خطياً إعادة جدولة الأقساط غير المسددة وغرامتها، على أن يتم إحتساب الفائدة بنسبة (10%) سنوياً من المبلغ المستحق للدائرة.

ومن أهم معوقات التحصيل وفقاً لطريقة التقسيط ما يلي²:

- 1- تعثر المكلف بالإلتزام بعملية التقسيط، مما يؤدي أحياناً إلى إعادة جدولة هذه المبالغ بأقساط أخرى، وهذا يؤدي إلى بطء عملية التحصيل.
- 2- عدم تطبيق الفائدة السنوية (6%) على التقسيط، وهذا يؤثر على الجباية، مما يسمح لجزء كبير من المكلفين بتقسيط الضريبة وهم ليسوا بحاجة لذلك، وبالتالي هذا يؤدي إلى بطء عملية التحصيل.

¹ تكون صلاحية التقسيط على النحو التالي:

أ- قرار من مدير المكتب حتى 12 قسط شهري متساوي.

ب- قرار من مدير عام الدائرة حتى 24 قسط شهري متساوي، أو إذا كانت الأقساط غير متساوية.

ج- قرار من وزير المالية بناءً على تنسيب من مدير عام الدائرة إذا تجاوزت مدة التقسيط 24 شهراً.

² دورة تدريبية: التدقيق لأغراض ضريبة الدخل. بواقع 25 ساعة تدريبية. وزارة المالية. رام الله. فلسطين. 22-

2014/06/26م.

3- لا يوجد قسم خاص لدراسة طلبات التقييط، ولا يوجد إلتزام من قبل المكلفين بدفع (20%) من المبلغ المقسط، مما يؤدي لضعف عملية التحصيل الضريبي وسرعة توريد الضريبة المستحقة للخزانة العامة للدولة.

4- عدم تطبيق الغرامات والفوائد على الأقساط غير المسددة أو المتعثرة.

ويرى الباحث أن هذه الطريقة تقلل العبء الضريبي المتمثل على المكلفين، وتخفف عليهم في حالة عدم مقدرتهم على سداد المبالغ الضريبية المستحقة عليهم خلال فترة ضريبية مرة واحدة، مع ضرورة التقيد في أحكام القانون بهذا الخصوص، وعدم التوسع بهذا الأسلوب لضمان تحصيل ضريبة الدخل في المواعيد المحددة لها.

الفرع الثاني: مشاكل التحصيل التي تواجه قسم الجباية في تحصيل ضريبة الدخل المستحقة على المكلفين

إن قيام الدائرة بفرض الضريبة على المكلفين دون وجود إجراء لتحصيل المبالغ المستحقة للدائرة لا يحقق الهدف الرئيسي للدائرة، ألا وهو توفير مصدر تمويل لخزينة الدولة، وبناءً على ذلك فلا بد من وجود إجراء فعال لهذه الغاية من قبل أقسام التحصيل في المديرية لتنفيذ هذا الإجراء على النحو التالي:

1- الطلب من المكلف أو المفوض عنه شخصياً دفع الرصيد المستحق عند إصدار الإشعار، وتسليمه للمكلف أو المفوض عنه.

2- إستخراج كشوف المكلفين الذين تم تبليغهم إشعارات التقدير وانتهت المدة المحددة للدفع قانوناً والاتصال بهم لتذكيرهم بوجوب دفع الأرصدة المستحقة عليهم تلافياً لغرض الغرامات المنصوص عليها في القانون.

3- في حالة عدم إستجابة المكلف يتم إرسال إنذار له من قبل قسم التحصيل في المديرية لدفع المبلغ المستحق خلال المدة المحددة تلافياً لعملية اللجوء إلى التنفيذ الجبري.

- 4- في حالة قيام المكلف بالحضور إلى المديرية خلال المدة المحددة في الإشعار أو الإنذار، يقوم بمراجعة قسم التحصيل لإستخراج بيان ضرائب برصيد الضريبة والغرامات المستحقة عليه، بحيث يمكن إحتساب مقدار الغرامة من قبل المقدر المختص في قسم التحصيل، أو إحتسابها عن طريق الحاسب الآلي.¹
- 5- قيام الموظف المختص في قسم التحصيل بتحرير قسيمة دفع إذا رغب المكلف بدفع المبلغ المستحق عليه نقداً أو شيك.
- 6- قيام المكلف بدفع المبلغ المستحق إلى جابي المديرية.
- 7- بعد إستلام الجابي المبلغ المستحق على المكلف، يقوم الجابي بإصدار إيصال بذلك، وتسليم نسخة منه إلى المكلف.
- 8- يقوم الجابي بإثبات المبلغ المحصل من المكلف إلكترونياً.
- 9- إذا رغب المكلف بدفع الرصيد المستحق عليه بموجب أقساط شهرية يكون ذلك من خلال قسم التحصيل و بموجب نموذج معد لهذا الغرض بعد موافقة رئيس القسم و المدير وفي حالة أن طلب الأقساط أعلى من صلاحيات المدير يتم التنسيب إلى المدير العام للدائرة و أحياناً إلى وزير المالية بالموافقة على طلب التسيط أو عدم الموافقة.
- 10- في نهاية كل يوم عمل يقوم الجابي بإعداد إرسالية بالمبالغ المقبوضة من قبله.
- 11- إيداع المبالغ النقدية والشيكات لدى البنك المحدد لهذه الغاية.
- 12- متابعة الشيكات المرتجعة والعمل على تحصيلها.

¹ مقابلة شخصية: مأمور تقدير. وزارة المالية. الإدارة العامة لضريبة الدخل. دائرة كبار مكلفي الضرائب. بتاريخ: 2015/03/05م. الساعة: 2:20م.

13- في حال تعذر تحصيل الشيكات المرتجعة، يتم تحويلها إلى المدعي العام لإتخاذ الإجراءات القانونية بحق المكلف.¹

ومن أهم معيقات التحصيل التي تواجه قسم الجباية ما يلي²:

- 1- عدم وجود فحص للشيكات المستلمة من قبل المكلفين.
- 2- تعبئة الوصل المرفق بالشيك بطريقة خاطئة.
- 3- طول فترة إجراءات تحويل الشيكات المرتجعة إلى القضاء.
- 4- طول فترة تنفيذ الحكم القضائي المتعلق بتحصيل الشيكات.
- 5- صعوبة ضبط الشيكات لمكلف يحمل الهوية الإسرائيلية، حيث أنه لا يخضع لمحاكم السلطة الوطنية الفلسطينية.
- 6- عدم وجود أقسام متخصصة بالجباية في دوائر ضريبة الدخل الفرعية، من أجل متابعة الجباية وتحصيلها، وقيام مأموري التقدير بعملية الجباية يؤثر بشكل سلبي على عملهم.
- 7- عدم وجود متابعة مع المكلفين (سواء مع المكلف أو مع الشيكات المودعة برسم التحصيل)، وعدم وجود تطبيق فعلي لقانون تحصيل الأموال الأميرية.

الفرع الثالث: معوقات التحصيل إستناداً للمحكمة المختصة للنظر في قضايا ضريبة الدخل في فلسطين

لقد أشار المشرع الضريبي إلى أن محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل والمنصوص عليها في المادة (28) من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، هي صاحبة الاختصاص

¹ مقابلة شخصية: مدير قسم الجباية. وزارة المالية. الإدارة العامة لضريبة الدخل. بتاريخ: 2015/03/08م. الساعة: 11:35ص.

² مقابلة شخصية: مأمور تقدير. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية الفلسطينية. بتاريخ: 2015/03/20م. الساعة: 12:20م.

والصلاحية للنظر في الاستئنافات المقدمة من المكلفين في إقرارات أو أوامر التقدير أو قرارات إعادة النظر في التقدير¹، والتي يجوز إستئنافها إستناداً إلى أحكام القانون المذكور.

وهذه المحكمة موقعها في مدينة رام الله، ويخضع قضاتها إلى التشكيلات القضائية الخاصة بالقضاة النظاميين، وتتعدّد هذه المحكمة من ثلاثة قضاة كما هو منصوص عليه في المادة (57) من القانون، وللمكلف الحق بالتوجه إلى المحكمة المختصة والاعتراض على قرار مأمور التقدير أو الموظف المفوض عن وزير المالية إذا كان القرار الإداري الصادر عنهما غير عادل بنظره، وذلك بعد الاعتراض لدى مصدر القرار الإداري².

وتتعدّد هذه المحكمة الخاصة والتابعة للسلطة القضائية برئاسة قاض لا يقل عن قاضي محكمة عدل عليا، وعضوية قاضيين محكمة إستئناف، حيث أن القضاة هم من القضاة النظاميين، والمحكمة محكمة خاصة، حيث أن الدعاوى ترفع مباشرة بدون مرورها بأي محكمة أخرى، وقد حددت المادة (29) من القرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011 القرارات التي يتم النظر فيها لدى محكمة الإستئناف بالتالي³:

1- قرارات التقدير أو إعادة النظر في التقدير التي يجوز إستئنافها بمقتضى أحكام هذا القانون.

2- المطالبات المتعلقة بأية مبالغ يتوجب خصمها أو دفعها أو إقتطاعها كضريبة نهائية، أو دفعها على حساب الضريبة.

وتكون إجراءات النظر في الدعوى أمام المحكمة كالتالي:

¹ قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 17 لعام 2004: المادة (28). ص 29.

² حددت مدة الإستئناف التي يحق للمكلف الطعن بالاستئناف إستنادا إلى قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011، بثلاثين يوما من تاريخ تبليغه قرار التقدير من قبل مأمور الضريبة، بتقدير الضريبة في حال رفض مأمور التقدير تعديل التقدير طبقا لما يراه المكلف، أو من تاريخ استلامه، والأمر الصادر عن وزير المالية أو الموظف المناب من قبله القاضي بزيادة الضريبة عما كانت عليه قبل إعادة التقدير، وقد عمل قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على علاج موضوع التبليغ ودعوات الحضور من خلال المادة (24) من القرار بقانون لعام 2011.

³ القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: المادة (29). ص 23.

عندما يقوم المكلف بتقديم لائحة إستئنافه من خلال محاميه لدى محكمة استئناف قضايا

ضريبة الدخل خلال المدة القانونية المحددة يجب عليه القيام بالامور التالية:¹

1- على المستأنف أن يبيّن في لائحة إستئنافه المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة عليه، وأن يقدم إلى المحكمة مع لائحة إستئنافه إيصالاً يدفعه إلى المستأنف عليه، ويرد الاستئناف إذا لم يدفع المبلغ المسلم به.

2- على المستأنف أن يدفع عند تقديم لائحة الإستئناف رسماً مستقلاً عن كل سنة مستأنفة بنسبة (1%) من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة عليه والمقدار الذي يسلم به من تلك الضريبة²، على أن لا يقل عن مبلغ 300 شيكل ولا يزيد عن مبلغ 600 شيكل عن كل فترة ضريبية بصورة مستقلة، ويدفع نصف الرسم عند تجديد الإستئناف.

3- إثبات أن التقدير الذي قام به مأمور التقدير أو الموظف المختص باهظ، ولا يجوز للمستأنف إثبات أية وقائع لم يدع بها في البداية أمام مصدر القرار المستأنف.

وتعطى قضايا ضريبة الدخل المستأنفة إلى المحكمة صفة الاستعجال، وتجري المحاكمة بصورة علنية، إلا إذا أمرت المحكمة بخلاف ذلك، ويعتبر الشخص الذي صدر عنه قرار التقدير أو قرار إعادة التقدير حسب مقتضى الحال مستأنفاً عليه.³

¹ مقابلة شخصية: مدير دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية. الإدارة العامة لضريبة الدخل. بتاريخ: 2015/03/17م. الساعة: 10:15ص.

² تتضمن لائحة الاستئناف حسب قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة 2005م بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل طبقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م ما يلي: (إسم المستأنف وصفته ووكيله وعنوانه وشهرته(المكلف)، المستأنف عليه بصفته الوظيفية وعنوانه (مأمور التقدير أو الموظف المناب من قبل وزير المالية)، السنة الضريبية التي يقدم الاستئناف بشأنها، تاريخ تبليغه إشعار التقدير أو إشعار إعادة النظر في التقدير، ضريبة الدخل المقدرة عليه بموجب القرار المستأنف، والمبلغ الذي يسلم به، على أن يرفق باللائحة ما يثبت دفعه للمبلغ، أسباب الاستئناف بإيجاز في فقرات مستقلة ومرفقة، ما يطلبه المستأنف في إستئنافه(سواء كانت الإعفاء من الضريبة أو تخفيض الضريبة إلى الحد المقر به المكلف ويجب على المحكمة أن لا تحكم بأقل من هذا المبلغ)، توقيع محامي المستأنف، إسم المستأنف، وشهرته، ومهنته، وعنوان التبليغ)، ولا يجوز للمستأنف توقيع لائحة الاستئناف أو المنول أمام المحكمة إلا بواسطة محام يوكل لهذه الغاية.

³ القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: المادة رقم(29). ص23.

فإذا استوفت الدعوى الشروط الشكلية، فإن المحكمة تقرر قبولها شكلاً، أما إذا وجدت خلل أو نقص في هذه الشكليات، تقوم المحكمة برد الدعوى وتحميل المكلف المستأنف كل النفقات.¹

وبعد قبول الدعوى من الناحية الشكلية، تعرض المحكمة على الطرفين (المكلف ودائرة ضريبة الدخل)، إنهاء القضية مصالحة بالاتفاق، فإذا تم الاتفاق على ذلك فإن التسوية التي توصل إليها الطرفين تسجل في سجل قرارات المحكمة، ويوقع عليها، ثم يصدر قرار بها من المحكمة ويرمز له بالكود (11).

أما إذا لم يتم التوصل إلى مصالحة، فإن المحكمة تطلب ملف المستأنف، وكذلك تطلب من المستأنف تقديم بياناته، وإحضار شهود، وكافة الوثائق الأخرى اللازمة، حيث تجمع المحكمة كل البيانات من الشهود وتقارير الخبرة، مستعينة بذلك بالمدققين الخارجيين، وذوي الخبرة في مجال عمل المكلف، وكافة الوثائق الأخرى اللازمة.²

وبعد عدة جلسات يتم فيها تقديم البيانات والإدعاءات من كلا الطرفين (المكلف، مأمور التقدير)، تجتمع المحكمة وترفع الجلسة للقرار، والتي لها حسب القانون أن تثبت المبلغ أو تخفضه أو تلغيه أو تزيده أو أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير وفق التعليمات التي تراها مناسبة، ولها في جميع الأحوال التي تقرر بها رد الإستئناف، أو رد أي جزء منه، وأن تحكم في نفس الوقت بإضافة (10%) من المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف من الضريبة المحكوم بها عن كل سنة بقيت فيها القضية لدى المحكمة.

والجدول التالي يبين إشعارات التقدير (11)، والتي تم البت بها من قبل محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل للسنوات (2008-2013):

¹ اشنتية، عدوان: مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لعام 2004. (رسالة ماجستير غير منشورة).

جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2008م. ص41.

² التايه، هشام راضي: النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق. (رسالة ماجستير غير منشورة).

جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2004م. ص169.

جدول (10): أرصدة إشعار تقدير (11) الصادر عن محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل بالشيقل الإسرائيلي¹.

السنة	مبلغ الإتاقيات	الخصم	التزكيات	الدفعات ²	غير المحصل	النسبة
2008	46,722,844	37,889,357	-978,684	7,572,032	2,240,139	4.79%
2009	103,979	0	0	14,847	89,132	85.72%
2010	735,619	0	266,317	461,435	7,867	1.07%
2011	21,952	23,296	-290,069	286,761	1,964	8.95%
2012	20,495	0	0	16,130	4,365	21.30%
2013	0	0	0	0	0	0%

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن مبالغ التقدير التي صدرت عن محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل كانت في ذروتها في العام (2008)، وهو ما يعطي مؤشراً عن حجم الملفات الضريبية المرفوعة للمحكمة في هذا العام مقارنة بالأعوام الأخرى، كما ويلاحظ أن التقديرات الناتجة عن هذه المحكمة قد إنخفضت في السنوات اللاحقة، وكذلك يوجد مبالغ غير محصلة، وقد يعزى السبب إلى حل الملف لدى محكمة النقض أو التمييز، ومن الملاحظ جداً أنه في السنوات (2012-2013)، لم تبت المحكمة في أي من الملفات المرفوعة لديها.

وكذلك فإنه يحق للمكلف الطعن في قرار محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل لدى محكمة النقض، ويعتبر القرار الصادر عن محكمة النقض قرار بات وقطعي نهائي، وملزم للمكلف لسداد المبالغ التي تقرها المحكمة، حيث تصدر المحكمة إشعار تقدير (13) يبين المبالغ المقدرة على المكلف من قبل هذه المحكمة، والجدول التالي يبين إشعار التقدير (13) الصادر عن محكمة النقض للأعوام (2008-2013) كالاتي:

¹ تم الحصول على هذه الأرقام كما هي في برنامج (Rms) المعد من قبل شركة بيسان للبرمجة للفترة من (2013/01 وحتى تاريخه)، وتم تحليل بإجتهاد من الباحث.

² علماً بأن السنوات (2008،2009،2010)، يوجد بها فروقات سعر صرف دولار حيث أنها خضعت لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 المعدل، وحسب نص المادة (4-4) فإنه تحتسب الضريبة بالدولار الأمريكي، وفي حالة إدارة الحسابات بعملة متداولة أخرى يكون سعر صرفها مقابل الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف عند الإستحقاق وبموجب تعليمات تصدر لهذا الغرض من الوزير بتنسيب من المدير.

جدول (11): أرصدة إشعار التقدير (13) الصادر عن محكمة النقض الفلسطينية بالشيفل الإسرائيلي¹.

السنة	مبلغ الإتاقيات	الخصم	التزكيات	الدفعات ²	غير المحصل	النسبة
2008	0	0	0	0	0	0%
2009	4,168,268	2,148,095	-36,446	2,019,016	37,603	0.90%
2010	0	0	0	0	0	0%
2011	0	0	0	0	0	0%
2012	0	0	0	0	0	0%
2013	0	0	0	0	0	0%

يلاحظ من الجدول المرفق أعلاه، أن القضايا المرفوعة أمام محكمة النقض والتي تم البت بها هي مقتصرة على الأعوام (2008-2009) فقط، ولا يوجد أي قضايا قد تم البت بها في السنوات اللاحقة.

ومن أهم معيقات التحصيل وفقاً للمحاكم المختصة بالنظر في قضايا ضريبة الدخل ما

يلي³:

1- التأخر في البت في القضايا المرفوعة لدى المحكمة.

2- عدم وجود خبراء فنيون مختصون لدى المحكمة للنظر في موضوع الضريبة والحسابات الضريبية.

3- عدم تعميم القرارات الصادرة عن المحكمة على جميع مكاتب ضريبة الدخل، حتى تكون سوابق قانونية.

¹ تم الحصول على هذه الأرقام كما هي في برنامج (Rms) المعد من قبل شركة بيسان للبرمجة للفترة من 2013/01 وحتى تاريخه)، وتم تحليل بإجتهاد من الباحث.

² علماً بأن السنوات (2008، 2009، 2010)، يوجد بها فروقات سعر صرف دولار حيث أنها خضعت لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 المعدل، وحسب نص المادة (4-4) فإنه تحتسب الضريبة بالدولار الأمريكي، وفي حالة إدارة الحسابات بعملة متداولة أخرى يكون سعر صرفها مقابل الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف عند الإستحقاق وبموجب تعليمات تصدر لهذا الغرض من الوزير بتنسيب من المدير.

³ مقابلة شخصية: نائب مدير. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية. بتاريخ: 2015/04/01م. الساعة: 1:20م.

4- معظم القضايا التي يتم البت بها هي تكون ناتجة عن لجنة المصالحة والمشكلة من قبل ضريبة الدخل، وليس عن طريق إجتهاد قضائي صادر من قاضي المحكمة.

ويرى الباحث إلى ضرورة تفعيل دورة محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل في حل الملفات الضريبية، حيث أن كثرة المنازعات الضريبية المرفوعة أمام المحكمة يعطي إنطباعاً عن مدى قوة القانون الضريبي بتلك الدولة، وأيضاً يعبر عن مدى ثقة المكلف بالقضاء الضريبي الفلسطيني، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل دورة محكمة النقض أو التمييز للنظر في قضايا ضريبة الدخل، ووجود قضاء ضريبي مختص، نظراً لما تساعده المحاكم الضريبية في سرعة حل المنازعات الضريبية وتحصيل المبالغ الضريبية المستحقة على المكلفين، وتوريدها للخزانة العامة، كونها الجهة الوحيدة التي يمكنها الفصل في المنازعات الناشئة بين المكلفين والإدارة الضريبية في فلسطين.

المبحث الثاني

معوقات التحصيل الضريبي لدى دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية

المطلب الأول: مضمون ضريبة القيمة المضافة

الفرع الأول: مفهوم ضريبة القيمة المضافة

أ- تعريف ضريبة القيمة المضافة

ضريبة القيمة المضافة (V.A.T Value Added Tax): هي ضريبة تفرض على بيع السلعة والخدمة في كافة المراحل سواء تصنيع، أو إنتاج، بحيث تفرض على مدخلات الإنتاج، وكذلك على مخرجات الإنتاج، والقيمة المضافة هي الفرق بين عائدات البيع لتلك السلع أو الخدمات.¹

وتمثل ضريبة القيمة المضافة الفرق بين ثمن بيع السلعة أو الخدمة و ثمن شراء المواد والخدمات الداخلية التي إستثمرت في إنتاجها حتى التسويق، ويتم إضافتها في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية حتى وصولها إلى المستهلك النهائي الذي يتحمل عبء هذه الضريبة، وينتمي هذا النوع من الضرائب إلى فئة الضرائب الغير مباشرة، وهي تعتبر ضريبة حديثة العهد أنشأت على يد العالم الاقتصادي الفرنسي موريس لوريه عام 1953 وتم تطبيقها عام 1954، حيث كان معدل الضريبة العادي الفرنسي آنذاك يساوي 20% مع زيادات وصلت أقصاها إلى 25% وأدناها إلى 6%، وسرعان ما تبنت بلدان عديدة في العالم هذه التقنية الضريبية ليقف عددها 125 دولة، ويختلف معدل هذه الضريبة من دولة لأخرى حسب أنواع الضرائب الموجودة والسلم الضريبي الموجود والمستوى الإقتصادي للدولة.²

ب- مزايا ومساوئ ضريبة القيمة المضافة

تمتاز ضريبة القيمة المضافة في فلسطين بعدة ميزات منها:

¹ علاونة، عاطف: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة. رام الله. فلسطين. 1992م. ص 20.

² موقع انترنت: <http://www.kul-alarab.com/Article/148587>. ساعة الدخول 8:06 م. بتاريخ 2014/11/06.

1- وفرة الحصيلة وسهولة الجباية، حيث أنه تبين أن الإيرادات الضريبية من ضريبة القيمة المضافة تشكل أكبر إيراد في موازنة الدول التي طبقت هذا النظام، إضافة إلى أن سهولة تحصيلها تكمن في أن جبايتها تكون بشكل شهري فقط.

2- تطبيق مبدأ السجلات الدفترية والمحاسبية، وهذا الأمر هو الأكثر ملائمة والأكثر فعالية من أجل ضبط كافة الإيرادات والمشتريات المتحققة.

3- وجود عقوبات قاسية ينص عليها نظام الرسوم على المنتجات المحلية المطبق في فلسطين، مثل وجود بعض الغرامات والمخالفات مثل: غرامة على التأخر في تقديم الكشوف الدورية، أو عدم دفع الضريبة في موعدها، حيث أنه يتم أيضاً فرض عقوبات رادعة للمزورين مثل الحجز أو الحبس لحين الدفع.....الخ.

4- بساطة الإجراءات، من خلال ترك المجال مفتوحاً للمشتغل لتقديم ما يشاء من خلال إيراداته وصفقاته الشهرية، والقيام بدراستها بعد فترة، وإذا كانت مقاربة لما هو مصرح عنه، فيتم مطابقة ذلك وعدم استدعاء المكلف، وإذا ثبت العكس، يتم طلب المكلف من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لعدم المطابقة.

5- عدالة التوزيع، فالضريبة على القيمة المضافة تقع على الجميع، الغني والفقير وليس فقط على الفقير، ولكن من يستهلك أكثر يدفع أكثر وهكذا.¹

ومن مساوئها:

1- لا تتماشى مع أهم مبادئ فرض الضريبة وهو العدالة، حيث أنها تنصب على أشياء كثيرة تعتبر من ضروريات الحياة، وبالتالي يكون عبؤها ثقيلاً على ذوي الدخل الضئيلة.

2- يستدعي استخدام هذه الضريبة جيش جرار من الموظفين لمراقبة عمليات الإنتاج والإستهلاك في جميع مراحلها لفرض الضريبة على كل مرحلة منه.²

¹ البسطامي، مؤيد: الفرق بين ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية وضريبة المبيعات في الأردن. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2006م. ص34-35.

² صالح، محمد عبد الفتاح: العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الوطنية الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة. (رسالة ماجستير غير منشور). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. ص61.

الفرع الثاني: نسبة ضريبة القيمة المضافة وآلية احتسابها

أولاً: نسبة ضريبة القيمة المضافة

تفرض ضريبة القيمة المضافة بالنسبة للمشتغل على كل صفقة في المنطقة بنسبة (16%) من ثمن تلك الصفقة، وإرتبط تحديد هذه النسبة باتفاقية باريس الموقعة بين الجانب الفلسطيني والجانب الإسرائيلي في سنة 1994م، وقد تم تقييد السلطة الفلسطينية في تحديد هذه النسبة، بحيث يجب أن لا يتجاوز الفرق بين النسبة المحددة في إسرائيل والسلطة عند تخفيضها عن (2%)، والجدول التالي يمثل التغير في نسبة الضريبة القيمة حسب الفترة:

جدول (12): "نسب ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وإسرائيل"،

نسبة الضريبة في إسرائيل	نسبة الضريبة في مناطق السلطة الفلسطينية	الفترة الضريبية
%18	%16	من 2006/1 - 2006/09/30
%16	%14.5	من 2006/10/1 - 2012/08/31
%17	%15.5	من 2012/09/1 - 2012/09/30
%17	%15	من 2012/10/1 - 2013/05/31
%18	%16	من 2013/06/1 - حتى الآن

وزارة المالية الفلسطينية، دائرة كبار مكلفي الضرائب، 2014م.

أما بالنسبة للمؤسسات المالية (مثل البنوك، شركات التأمين... إلخ)، فإنه تفرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة (16%) على الأجر التي تدفعها والأرباح التي تحققها، وفي حالة لحقتها خسارة في سنة ضريبية، يمكن تقاصها من الأجر التي دفعتها في تلك السنة¹، وكذلك فإنه يتم فرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة (16%) على الفرق بين سعر الشراء وسعر البيع في الحالات الآتية:²

أ- بيع الأثاث والأمتعة المنزلية المستعملة من قبل المشتغل الذي يمارس بيعها.

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(4). ص 420.

² نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(5). ص 420.

ب- بيع العملات أو المداليات إذا إشتراها البائع من غير مشتغل مرخص.

ج- بيع المركبات الخصوصية المستعملة من قبل مشتغل يمارس شراء وبيع المركبات المستعملة، وذلك بإستثناء المركبات التي يجوز للمشتغل أن يخصم ضريبة المدخلات المدفوعة عند شرائها أو إستيرادها.

وكذلك حدد النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية، الحالات التي تفرض فيها ضريبة القيمة المضافة بنسبة (0%) وهي كالاتي:¹

1- بيع البضائع، إذا أجزت بشأنها قائمة تصدير (بيان تصدير)، أو مستند آخر إعتده المسؤول.
2- بيع ممتلكات غير ملموسة لشخص من غير سكان المنطقة أو إسرائيل (لشخص مقيم في الخارج).

3- تقديم خدمة لمقيم في الخارج، ولكن لا تعتبر هذه الخدمة مقدمه لمقيم في الخارج في الحالات التالية، وعندها تسري عليه ضريبة القيمة المضافة بنسبة (16%) وهي:

أ- تفرض ضريبة بنسبة (16%)، إذا تم تقديم الخدمة عن ممتلكات موجودة في المنطقة أو في إسرائيل، وتفرض الضريبة بنسبة (0%) إذا أثبت مؤدي الخدمة بما يقنع المسؤول بأن الخدمة تشكل جزءاً من الثمن المألوف للبضاعة طبقاً للمادة (31) من قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لعام 1962، أو إذا أثبت لقناعة المسؤول أن الغاية من الخدمة هي تصدير البضاعة إلى خارج المنطقة أو خارج إسرائيل، وأن البضاعة قد صدرت حقاً.

ب- تفرض الضريبة بنسبة (16%) إذا كان موضوع الإتفاق يتناول تأدية خدمة فعلاً لمقيم في المنطقة أو في إسرائيل، وتؤدي فعلاً في المنطقة أو في إسرائيل، أو لشركة عادية تعود أغلبية الحقوق فيها لمقيمين، أو لشركة تعتبر لأغراض قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 مقيمة في المنطقة أو في إسرائيل، وتفرض هذه الضريبة بنسبة (0%)،

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة (31). ص 430.

إذا كان العوض المدفوع عن الخدمة يشكل جزءاً من الثمن المؤلف بموجب المادة (31) من قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

4- إذا تم تقديم الخدمة خارج المنطقة أو خارج إسرائيل من قبل مشتغل يقع محل أشغاله الرئيسي في المنطقة أو في إسرائيل.

5- أ- مبيت سائح في فندق.¹

6- عقد صفقة والتي هي عبارة عن بيع حق في السفر إلى الخارج.²

7- بيع بضاعة لمن يستحق إعفاء من ضريبة المشتريات بسبب دخوله المنطقة أو إسرائيل.³

8- بيع الخضروات المبينة في الذيل الأول والفواكهة المبينة في الذيل الثاني، والتي لم تمر بأية عملية إعداد، ولهذا الغرض لا يعتبر من قبيل الإعدادات التنظيف والإنتقاء والتعبئة والإنضاج والتخزين والتبريد⁴، وهنا فإنه يترتب للمكلف حق إسترجاع ضريبة المدخلات التي دفعها عند شراؤها لأغراض القيام بهذه الصفقات، وذلك إستناداً للمادة (35-أ) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية.⁵

وقد حدد النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية والتي هي معفاة من ضريبة القيمة

المضافة وهي كالاتي:⁶

¹ السائح: أستناداً للمادة (31-5-و) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية يعرف بأنه هو السائح من غير سكان المنطقة أو إسرائيل.

² حق السفر: هو حق السفر بواسطة الطيران أو واسطة ملاحه من إسرائيل أو من المنطقة إلى مكان يقع خارج المنطقة، أو من سكان خارج البلاد إلى مكان خارج البلاد، أو من مكان خارج البلاد إلى إسرائيل أو إلى المنطقة.

³ ضريبة المشتريات: هي ضريبة المشتريات المفروضة في إسرائيل أو ذلك الجزء من الضريبة الجمركية المفروضة على البضائع المستوردة أو إلى المنطقة.

⁴ ملحق(4+5): الذيل الأول والذيل الثاني، والتي تشمل على أسماء الخضروات والفواكهة والتي تخضع بنسبة صفر عند بيعها.

⁵ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(35-أ). ص436.

⁶ صالح، محمد عبد الفتاح: العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة. (رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين. 2007م. ص70.

- 1- التاجير للسكن لمدة لا تتجاوز (10) سنوات، ما عدا التاجير لغرض الضيافة في الفنادق.
 - 2- تأجير عقارات السكن إجارة محمية بموجب قانون المالكين والمستأجرين رقم 62 لعام 1953.
 - 3- الصفقات التي يعقدها المشتغل الصغير.¹
 - 4- إيداع المشتغل نقوداً في البنك، أو إعطائه قرضاً إلى مؤسسة مالية.
 - 5- الصفقات التي تتناول الماس والأحجار الكريمة الطبيعية غير المرصّعة.
- وفي حالة الصفقات المعفية من ضريبة القيمة المضافة، فإنه لا يحق للمكلف الذي تكون صفقاته معفية من الضريبة الإضافية إسترجاع ضريبة المدخلات التي قام بشراؤها للقيام بتلك الصفقة، وذلك إستناداً للمادة (38) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية.²

ثانياً: آلية احتساب ضريبة القيمة المضافة

ولتوضيح كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة نورد المثال التالي:

لنفترض أن مصنع ينتج صابون، وأن تكلفة كرتونة الصابون عليه (100 شيكل)، عندما يبيعه المصنع إلى تاجر الجملة بنسبة ربح (20%)، وبعد إضافة ضريبة القيمة المضافة بنسبة (15%)، فإن قيمة الضريبة تكون على النحو التالي:

¹ المشتغل الصغير: يعرف إستناداً للمادة (1) من نظام الرسوم على المنتجات المحلية بأنه هو المشتغل الذي ليس في محلات عمله أكثر من مستخدمين إثنين، والدورة المالية للصفقات في محلات عمله لا تزيد عن مبلغ (12000) دولار في السنة وهناك إستثناءات على المشتغل الصغير، حيث أن كل من تنطبق عليه الشروط السابقة يعد مشتغل صغير ما عدا هؤلاء، بحسب نظام الرسوم على المنتجات المحلية والمطبق في فلسطين: أصحاب المهن الحرة: مهندس زراعي، مهندس عمران، مستشار إداري، مستشار ضرائب،.....، طبيب، مجبر، طبيب بيطري، طبيب أسنان..، صاحب مدرسة لتعليم السوافة، صاحب مدرسة يدرس ويتعلم فيها تلاميذ بصفة منتظمة، تاجر أراضي أو سمسار أراضي، تاجر أو سمسار مركبات، الشركة المسجلة قانوناً لدى مراقب الشركات، الجمعية التعاونية المسجلة قانوناً.

² المادة (38) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية: " لا يجوز تنزيل الضريبة عن المدخلات إلا إذا كانت تستعمل في صفقة خاضعة لضريبة القيمة المضافة ".

$$120 = 1.2 * 100 \text{ شيكل شاملة قيمة الربح.}$$

$$18 = 15\% * 120 \text{ شيكل قيمة ضريبة القيمة المضافة.}$$

$$138 = 18 + 120 \text{ شيكل تكلفة السلعة على تاجر الجملة شاملة الضريبة.}$$

ولنفترض أن تاجر الجملة يحقق نسبة ربح 10% من التكلفة قبل الضريبة المضافة فإن:

$$132 = 1.1 * 120 \text{ شيكل}$$

$$19.8 = 15\% * 132 \text{ شيكل قيمة الضريبة التي يحصلها تاجر الجملة من تاجر التجزئة.}$$

$$151.8 = 19.8 + 132 \text{ تكلفة السلعة على تاجر التجزئة مع الضريبة.}$$

ولنفترض أن تاجر التجزئة يحقق نسبة ربح 10% من التكلفة قبل الضريبة فإن:

$$145.2 = 1.1 * 132 \text{ شيكل.}$$

$$21.78 = 15\% * 145.2 \text{ شيكل ضريبة القيمة المضافة.}$$

$$166.98 = 21.78 + 145.2 \text{ شيكل شاملة ضريبة القيمة المضافة.}$$

وهذا يعني أن المستهلك هو الذي يقوم بدفع ضريبة القيمة المضافة، وأن التاجر يفترض

أن يكون الوسيط والمكلف الأمين أو ناقل لهذه الضريبة من المستهلك النهائي لصالح الدولة.

المطلب الثاني: معوقات تحصيل ضريبة القيمة المضافة

وسيتناول الباحث في هذا الفرع طرق تحصيل ضريبة القيمة المضافة في أربعة فروع

رئيسية، ففي الفرع الأول سيتناول الباحث معوقات التحصيل المتعلقة بأساليب تحصيل ضريبة

القيمة المضافة، وفي الفرع الثاني سيتناول الباحث معوقات التحصيل وفقاً لنظام فواتير المقاصة،

وفي الفرع الثالث سيتناول الباحث معوقات التحصيل التي تواجه قسم التدقيق لأغراض ضريبة

القيمة المضافة، أما في الفرع الرابع سيتطرق الباحث إلى معوقات التحصيل وفقاً لمحكمة

الجمارك البدائية.

الفرع الأول: معيقات التحصيل المتعلقة بأساليب تحصيل ضريبة القيمة المضافة

من خلال هذا الفرع سيتناول الباحث أهم أساليب التحصيل المتبعة في دوائر ضريبة القيمة المضافة ومعوقات التحصيل المتعلقة بها، وهي كالاتي: التقرير الدوري، التقدير حسب الدراية والفتنة، نظام السلفيات في المؤسسات المالية.

أولاً: التقرير الدوري

حيث يلزم كل مكلف عدا المشتغل الصغير والمشتغل المعفي بتقديم التقرير الدوري عن نشاط أعماله، والذي يحدد نتيجة ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المكلف، ويكون ذلك من خلال نموذج محدد من دائرة ضريبة القيمة المضافة، وعلى المكلف تقديمه في الفترة المحددة له بشكل طوعي، ولهذا التقرير عدة أشكال فقد يكون (دفع أو خصم من إرجاع، أو إرجاع، أو مكمل، أو كشف مؤقت، أو بديل)، وفيما يلي تلخيص لهذه الكشوف:

1- الكشف الدوري (6341) باللون الأخضر¹

يستخدم هذا الكشف بشكل دوري لدفع المبالغ المستحقة على المكلف أو الخصم من المبالغ المستحقة للمكلف (الإعادة)، سواء أكان مشتغل أو مؤسسة مالية²، وإستناداً إلى المادة

¹ أنظر الملحق رقم (6): نموذج 6341، كشف دوري أخضر اللون.

² المكلف إما أن يكون مؤسسة مالية مثل البنوك وشركات التأمين، أو مشتغل وهناك عدة أنواع من المشتغلات حسب قانون الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963 م كالاتي:

أ- المشتغل المعفي: هو المشتغل الغير مكلف بدفع ضريبة القيمة المضافة، ومثال على ذلك: الجمعيات الخيرية. حسب المادة (2) المتعلقة بمسك الدفاتر في نظام الرسوم على المنتجات المحلية، المشتغل المعفي هو معفى من إدارة الحسابات، وبالتالي فإن تعليمات مسك الدفاتر لا تسري عليه.

ب- المشتغل المرخص: هو المشتغل الذي يزيد عدد المستخدمين في محلات عملة عن (2) والدورة المالية للصفقات (الإيرادات السنوية) تزيد عن (12000) دولار.

ج- المشتغل الأجنبي: حسب المادة 59-أ فهو المكلف بدفع رسوم ضريبة القيمة المضافة، والذي تكون غالبية أعماله أو نشاطاته خارج فلسطين، وله أعمال في فلسطين أيضاً و مثال ذلك: شخص من داخل الخط الأخضر يريد فتح ملف في فلسطين فيعد مشتغلاً أجنبياً، ومن أجل فتح ملف لمشتغل أجنبي يجب عليه أن يقوم بتعيين مندوب مقيم بصفة دائمة في فلسطين خلال (30) يوم من بداية عمله أو ممارسة نشاطه في فلسطين وهذا المندوب هو المسؤول عن دفع ضريبة القيمة المضافة عن المشتغل الأجنبي.

(76) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية، فقد تم تحديد موعد تقديم هذا الكشف لدائرة ضريبة القيمة المضافة لغاية (15 الشهر التالي للشهر المراد دفع ضريبته)¹، ويتكون الكشف الدوري من نسختين، ويجب على المكلف تعبئة كافة التفاصيل الواردة بالكشف الدوري والقيام بالتوقيع في المكان المخصص لذلك، وإن تعذر عليه التوقيع شخصياً، فإنه يتم التوقيع على التقرير بواسطة مندوب عنه ويتم ذكر إسمه ووظيفته²، وإذا تم تقديم الكشف الدوري بعد التاريخ المحدد لتقديمه فإنه يتم فرض غرامات وفوائد تأخير، ويتم تقديم هذا الكشف بالنسبة للمشتغل عن الفرق بين ضريبة المبيعات وضريبة المشتريات، أما بالنسبة للمؤسسات المالية فإنها تقدم الكشف الدوري عن الأجرور التي تدفعها في كل شهر، وكذلك يجب على المؤسسة المالية أن تقدم كشافاً عما تحققه من أرباح في نهاية السنة الضريبية، وفي حالة عدم تقديم هذا الكشف يتم فرض تحديد وهمي قيمته (2000) شيقل عن كل كشف غير مقدم حيث يتم إشعار المكلف بهذه التحديدات ضمن نموذج إشعار تحديد حسب المادة (186) من نظام الرسوم على المنتجات المحلية³، وبعد تقديم هذا الكشف تخفي هذه التحديدات تلقائياً ويتم فرض غرامات التأخير تلقائياً⁴.

وبالإستناد إلى المادة (79-ب) من نظام الرسوم على المنتجات المحلية فإنه يتم تقديم الكشف الدوري مرفقاً بالمبلغ المترتب دفعه⁵، أو يتم دفع قيمة الضريبة المستحقة بموجب هذا الكشف لدى البنك، ويتم توقيع أمين الصندوق وختم البنك على الكشف وعلى نسخته ويكون توقيع النسخة وختمها من البنك بمثابة بيّنة على قبول الكشف، وإذا ترتب على الكشف دفع مبلغاً معين فيكون ذلك بيّنة على دفعه أيضاً، وأي دفع غير نقدي لمبلغ الضريبة المستحق على المكلف (مثل دفع بشيكات) يقبل بموافقة الإدارة مع تحفظ حتى التسديد، وكما يمكن خصم المبلغ

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(76). ص 451.

² نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(79). ص 452.

³ المادة (86-أ): " لم يقدّم المكلف بتقرير دوري، يتم تقرير الرسوم الواجب عليه دفعها، بعد الأخذ في الإعتبار حجم صفقاته أو نشاطه أو صفقاته ".
⁴ أنظر الملحق رقم (7): إشعار تحديدات.

⁵ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة (79-ب). ص 452.

الصافي للدفع من الإعادة النقدية للمكلف إذا كان لديه أية إعادات نقدية على النظام، حيث أنه ولكي تتحقق العدالة في فرض هذه الضريبة على صعيد المنافسة ومهما كان نوع الوسائل المستخدمة والمدد المعتمدة، فإن المنطق يقضي بأن تكون هذه الضريبة قابله للخصم¹، ويعتبر مبدأ الخصم في ضريبة القيمة المضافة حقاً للمكلف في إسترداد مبلغ الضريبة التي سبق ودفعها (أصلاً وبموجب فاتورة) عند شرائه للسلع والخدمات التي قام فيما بعد ببيعها، ومن ثم فإن عبء الضريبة في نهاية مراحل الدورة الإقتصادية لا يقع على أصحاب الفعاليات الإقتصادية، بل على كاهل المستهلك النهائي، وقد حددت المادة (33) من نظام الرسوم على المنتجات المحلية بأن للمكلف الحق في خصم ضريبة المدخلات التي قام بدفعها سابقاً لأغراض إنتاج السلعة المباعة²، وكذلك فقد وضحت المادة (34) طبيعة المدخلات التي يمكن خصمها من الصفقات لأغراض تحديد ضريبة القيمة المضافة مستحقة الدفع على المكلف وهي كالآتي:³

1- ضريبة المدخلات الواردة في فاتورة الضريبة التي صدرت له قانوناً (على إسم المشتغل).

2- ضريبة المدخلات الواردة في فاتورة الضريبة التي أصدرت بغير إسمه، إذا أثبت المشتغل لقناعة المسؤول أن المدخلات إستعملت لأغراض أشغاله، وأن ضريبة المدخلات هي عبارة عن: تلفون أو ماء أو غاز أو كهرباء أو مصروفات مماثلة.

3- ضريبة المدخلات إستناداً لفاتورة مشتريات إسرائيلية بموجب مقاصة (I)، ويشترط تسجيلها لدى قسم المقاصة في الضريبة وختمها قبل خصم ضريبتها.

4- ضريبة المدخلات بموجب بيان جمركي إسرائيلي، بعد تسليمه لقسم الجمارك، وتقييمه و إصدار بيان جمركي فلسطيني به.

¹ أوغريه، جورج: الضريبة على القيمة المضافة. بيروت. لبنان. الطبعة الأولى. 2002م. ص112.

² فضيلة، د.عابد: آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها، ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية. كلية الإقتصاد. جامعة دمشق. سوريا. 2010م. ص169.

³ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(34). ص435.

وإستناداً إلى المادة (40) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية على تقييد خصم ضريبة المدخلات كالاتي:¹

أ- إذا كانت ضريبة المدخلات في فترة كشف دوري معين للمشتغل المرخص تزيد عن ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليه في نفس الفترة، وكانت هذه الزيادة بمبلغ يقل عن (249000 شيكل)، فلا تعاد الزيادة ويجوز للمشتغل المرخص خصمها من الضريبة المستحقة عليه في فترة الكشف التالية مباشرة.

ب- إذا كانت ضريبة المدخلات في فترة الكشف الدوري التالية مباشرة مع فائض ضريبة المدخلات عن فترة الكشف الدوري السابقة تزيد عن ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المشتغل المرخص تسري القواعد التالية:

1. إذا قلت الزيادة عن (46400 شيكل)، فلا تعاد الزيادة ويجوز للمشتغل المرخص خصمها من ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليه في فترة الكشف الدوري المتوالية الثالثة.

2. إذا كانت الزيادة بمبلغ (46400 شيكل) فأكثر، وجب إعادتها.

ج- إذا كانت ضريبة المدخلات في فترة الكشف المتوالية الثالثة عن فائض ضريبة المدخلات عن فترتي الكشف السابقتين تزيد على ضريبة القيمة المضافة المستحقة الملزم بها المشتغل، وجب إعادتها.

د- لا تسري البنود السابقة، إذا ثبت بقناعة المسؤول توفر أحد الأمور الآتية:

1. إن الشغل في مراحل الإنشاء وصاحبه سجل مشغلاً بموجب المادة (57-ب).²

2. أن المشتغل المرخص يوصي أعماله.

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(40). ص438.

² المادة (57-ب) من النظام نصت على: " على من يطلب تسجيله مشغلاً قبل أن يشرع في بيع الممتلكات أو تأدية الخدمات، أن يقدم طلباً على النموذج الذي قرره المسؤول يذكر فيه نوع تنظيم الدفاتر التي ينظمها، والتاريخ التقريبي لشروعه ببيع الممتلكات أو تأدية الخدمات ".

3. أن الأشغال الأساسية للمشتغل المرخص تقتصر على صفقات يسري عليها مقدار الصفر.

كما ويجوز للمسؤول في هذه الحالات أن يشترط إعادة زيادة ضريبة المدخلات لمشتغل معين بالشروط التي يقررها.

هـ- تدخل الزيادة في ضريبة المدخلات الواجب إعادتها في حساب المشتغل في البنك الذي ذكره.

وقد حدد نظام الرسوم على المنتجات المحلية بأن ضريبة هذه المدخلات صالحة للخصم خلال ستة شهور من تاريخ إصدارها، وبعد هذه المدة يتم رفضها، وهناك أنواع من المدخلات لا يجوز خصمها إستناداً إلى نظام الرسوم على المنتجات المحلية وهي كالاتي:

1- لا يجوز تنزيل ضريبة المدخلات الواردة في فواتير الضريبة والبيانات الجمركية والمقاصات، والتي أصدرت للمشتغل قبل تسجيله بموجب المادة(56) من نظام الرسوم على المنتجات المحلية، إلا إذا أثبت المكلف لقناعة المسؤول أن المدخلات قد إشتريت في مراحل إنشاء الشغل وإستعملت لإنشائه، وذلك حتى وإن كانت فاتورة الضريبة أو قائمة الإستيراد أو المستند الآخر الذي إعتده المسؤول لم يظهر بإسم المشتغل.¹

2- ضريبة المدخلات عن المساكن: حيث لا يجوز للمشتغل خصم ضريبة المدخلات التي دفعها عن شراء مسكنه أو عن بنائه، كلاً أو جزءاً، أو عما تلقاه من خدمات لغرض شراءه أو بناءه إذا كان المسكن مستعملاً أو يستعمل محلاً لعمله أيضاً.

¹ المادة (56) من النظام نصت علي: " أ- يسجل المكلف بضريبة القيمة المضافة بتعبئة جميع البيانات في نموذج التسجيل الذي قرره المسؤول، وتقديمه إليه في موعد لا يتأخر عن اليوم الذي شرع فيه المكلف بضريبة القيمة المضافة بممارسة أشغاله أو نشاطاته.

ب- يتضمن نموذج التسجيل المذكور في الفقرة (أ) البيانات التي يراها المسؤول ضرورية لتنفيذ النظام، كما يتضمن بالنسبة لتسجيل المشتغل البيانات التالية: نوع المشتغل وحصيلة صفقات المحل السنوية، وعدد المستخدمين في المحل، ورقم ملف الخصميات لدى ضريبة الدخل.

ج- إذا تلقى شخص نموذج تسجيل و إعتقد بأنه غير ملزم بضريبة القيمة المضافة، فعليه أن يعيد النموذج في الموعد المذكور في الفقرة (أ) مع بيان الأسباب.

3- ضريبة المدخلات عن الضيافة: حيث لا يجوز تنزيل ضريبة المدخلات عن نفقات الضيافة، ما عدا ضريبة المدخلات عن نفقات ضيافة شخص من خارج البلاد.

4- ضريبة المدخلات على المركبات الخصوصية: ولكن لا يسري ذلك بالنسبة لمشتغل أساس عمله ببيع المركبات، بما فيها المركبات الخصوصية المستعملة، أو إذا كانت تستعمل في تعليم السوافة في مدرسة سوافة، أو تأجير مركبة من قبل يعمل في تأجير المركبات.

5- في حالة وجود مدخلات لمحل العمل ولأغراض أخرى، فإنه لا يسمح بخصم ضريبة المدخلات عن الصفقات التي تستخدم لغير أغراض محل العمل (إذا كانت محددة)، ويكون ذلك بمقدار نسبي حسب نسبة الإستعمال لأغراض المحل إلى الإستعمال كله، أما إذا كان الإستعمال لغير أغراض المحل إستعمالاً غير معين فيتم إتباع القواعد الآتية:

أ- إذا حدد المسؤول جزءاً نسبياً للإستعمال لغير أغراض المحل، إعتبر ما حدده بمثابة تقدير ويجري العمل بموجبه.

ب- إذا لم يحدد المسؤول جزءاً نسبياً وكانت المدخلات تستعمل أساساً لأغراض المحل، يجوز للمشتغل أن يخصم ثلثي ضريبة المدخلات.

ج- إذا لم يحدد المسؤول جزءاً نسبياً، وكانت المدخلات تستعمل أساساً لغير أغراض المحل، يجوز للمشتغل أن يخصم ربع ضريبة المدخلات.

6- لا يجوز خصم ضريبة المدخلات التي إلزم بها المشتغل عن مدخلات تتعلق بالمستخدم لديه، إلا إذا أثبت لقناعة المسؤول أن المدخلات قد بيعت للمستخدم أو أديت له كخدمة، أو تأدية الخدمة قد وردت بالكشف الدوري للمشتغل بإعتبارها صفقات خاضعة لضريبة القيمة المضافة، وتقرر ثمنها إستناداً للمادة (9) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية.¹

¹ المادة (9) من النظام تنص على: " كل صفقة يتأثر ثمنها بسبب قيام علاقات خاصة بين الفرقاء، أو لم يكن عوضها كلاً أو جزءاً مقدماً بنقد، يكون ثمنها الثمن الذي كان يدفع عنها في الظروف العادية، فإذا تعذر تعيين الثمن بهذه الطريقة، عين ثمنها بكلفة المال أو الخدمة بإضافة الربح المألوف في ذلك الفرع ".
115

2- الكشف الدوري 6341 باللون الزهري (للإرجاع)¹

ويكون استخدام هذا الكشف بنفس آلية استخدام الكشف السابق، ولكن يستخدم هذا الكشف للإرجاع وليس للدفع، ويقدم بنفس الفترة المحددة للكشف الدوري، ويتم تقديمه عندما تكون ضريبة المشتريات الخاضعة أكبر من ضريبة الصفقات الخاضعة، وغالباً ما يستخدمه المزارعون الذين تكون جميع صفقاتهم صفرية بحسب القانون، وكذلك المقاولون الذين يحصلون على إعفاءات صفرية للمشاريع الصفرية التي يقومون بها، أو شركات التصدير التي تكون جميع صفقاتها صفرية، وكذلك عند فتح مشغل لدية أصول ضريبتها أكبر من ضريبة المبيعات في حالة التأسيس، ويترتب على تقديم كشوف الإرجاع إعادته نقديه للمكلف تجري دراستها من قبل فاحص الحسابات في ضريبة القيمة المضافة من أجل إعادتها للمكلف، حيث أنه واستناداً للمادة (35) فإنها تعطي الحق في إعادة الزيادة المدفوعة من المكلف، حيث نصت هذه المادة على انه إذا زادت ضريبة المشتريات في فترة كشف معينة عن ضريبة المبيعات في تلك الفترة فتعاد له الزيادة خلال (45) يوماً بعد استلام الكشف².

3- الكشف الدوري التكميلي 6343

هذا الكشف هو نفسه الكشف الدوري ويتم تبديل رقم النموذج من 6341 الى 6343 بتغيير الرقم الأخير، حيث أنه واستناداً إلى المادة (83) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية فإنه إذا أغفل المكلف إدراج معطيات في الكشف الدوري، وكان من اللازم إرجاعها، فعلى المكلف أن يقدم كشفاً تكميلياً عن نفس الفترة ولا يجوز إرجاعها في كشف آخر³.

4- الكشف المؤقت

حيث أنه واستناداً إلى المادة (80) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية، فإنه يجوز للمكلف بدفع ضريبة القيمة المضافة، والذي يجهل المعطيات الواجب تسجيلها في الكشف

¹ أنظر الملحق رقم(8): نموذج للإرجاع 6341.

² نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(35). ص436.

³³ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(83). ص453.

الدوري، أن يقدم بدلاً منه كشافاً مؤقتاً يسجل فيه على وجه التقدير المعطيات غير المعروفة لديه، ولا يجوز تقديم كشاف مؤقت إذا سبق أن قدم المكلف خلال السنة السابقة كشافان مؤقتان على الأقل، وإذا قدم الكشاف المؤقت، وجب تقديم الكشاف الدوري خلال (30) يوماً بعد ذلك.¹

5- الكشف البديل (6342)²

ويستخدم هذا الكشف كبديل لكشف دوري تم التصريح عنه سابقاً، إذا وجد أن هناك خطأ في مبلغ ضريبة الصفقات أو ضريبة المشتريات التي تم التصريح عنها أو الصفقات المعفاة، فيدخل هذا الكشف كبديل عن الكشف الدوري السابق، حيث يتم وضع الدورة المراد عمل بديل لها، ووضع كافة البيانات الصحيحة لهذه الدورة، مع تعهد المكلف بذلك، ويتم وضع ملاحظة من قبل الموظف عن سبب عمل الكشف البديل.

ومن أهم معايير التحصيل وفقاً لأسلوب التقرير الدوري ما يلي³:

1- تقوم بعض الشركات بدفع الكشف الدوري بالبنك بحيث يكون هذا الكشف غير متوازن، وبالتالي يستحق على المكلف مبالغ ضريبية يصعب جبايتها لعدم متابعة هذه الملفات في الدوائر الضريبية لضريبة القيمة المضافة لضخامة عدد الملفات الضريبية، وعدم مراجعة المكلف للدوائر الضريبية.

2- عدم الإلتزام بتقديم الكشوفات الدورية ودفع الضريبة المطلوبة من قبل المكلفين، مع العلم أن هؤلاء المكلفون يقومون بإصدار فواتير رسمية، ويقوم من يصدر له هذه الفواتير بإسترداد ضريبة القيمة المضافة عليها من خزينة السلطة.

3- لا يوجد رقابة على ضريبة المدخلات والصفقات التي يقوم المكلف بإدخالها في التقرير الدوري من حيث قانونيتها، ومن حيث أنها حقيقية أو غير حقيقية، وذلك يؤدي إلى تخفيض

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة (80). ص 452.

² أنظر الملحق رقم (9): نموذج 6342، كشف بديل.

³ دورة تدريبية: دورة متقدمة في أنظمة ضريبة القيمة المضافة. بواقع 30 ساعة تدريبية. نابلس. وزارة المالية الفلسطينية. 1-2012/07/5م.

الضريبة المستحقة على هؤلاء المكلفين، وحرمان خزينة الدولة من هذه المستحقات الضريبية.

4- عدم وجود آلية للربط الإلكتروني لتصريحات المكلف عن صفقاته ومدخلاته من خلال برنامج المحاسبي مع البرنامج الضريبي المستخدم في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وذلك للتأكد من الفواتير الصادرة من مكلف إلى مكلف آخر ومعرفة مبالغ الفواتير وأرقامها وضريبة المدخلات والموردين، للتأكد من إلتزامهم بدفع الضريبة.

5- تقديم بيانات كاذبة ومضللة في الكشوف الدورية من أجل تقليل الدفع.

6- عدم تطبيق آلية لتحصيل الغرامات والفوائد المستحقة نتيجة الإنقطاع عن تقديم الكشوف الدورية أو التأخر في تقديمها.

ثانياً: تقدير ضريبة القيمة المضافة حسب الدراية والفتنة

عندما يقدم المكلف بضريبة القيمة المضافة كشفاً دورياً، وفي حالة تبين لفاحص الحسابات أن الكشف ليس كاملاً أو صحيحاً، أو أنه لا يستند إلى مستندات أو دفاتر حسابية حسب المقرر، فإنه وإستناداً للمادة (87) من نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية يجوز للمسؤول أن يقدر حسب فطنته ودرايته الضريبة المستحقة على المكلف¹، وهنا يجري التقدير خلال خمسة سنوات من تقديم الكشف الدوري، وإذا أدين المكلف بالضريبة أو دفع تكفيراً عن جرمته بسبب تقديم معلومات كاذبة في الكشف المذكور، أو بسبب أي فعل بقصد التهرب من دفع ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليه عن مدة الكشف المذكور فيكون خلال عشرة سنوات من تقديم الكشف، ويذكر في إشعار التقدير الأسباب التي إستند إليها، كما ويجوز للمسؤول تحديد ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المكلف أو تقديرها لمدد كشوف دورية متعددة، وحتى لو لم تكن متوالية، حيث يحق للمكلف الاعتراض على هذا التقدير، وهنا وبحسب المادة (89) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية، فقد أعطت الحق للمسؤول بتعديل تقدير ضريبة

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(87). ص455.

القيمة المضافة المستحقة على المكلف في حال تبين له أن تحديد أو تقدير ضريبة القيمة المضافة لم يكن صحيحاً، حيث يجوز له تعديله بمبادرته أو بناءً على طلب المكلف بذلك، وذلك خلال خمس سنوات من تاريخ إجرائه، ولا يجوز تعديل تحديد أو تقدير ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المكلف إذا مضت سبع سنوات على تقديم الكشف الدوري، إلا إذا أدين المكلف أو دفع تكفيراً عن جريمته بسبب فعل قصد به التهرب من دفع ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليه، ويعتبر تعديل التقدير من حيث المعارضة والإعتراض في حكم التقدير¹، وإذا تم الإتفاق، فإنه وبالإستناد إلى المادة (98) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية فإنه يجب دفع ضريبة القيمة المضافة التي تم تحديدها أو تقديرها خلال شهر من تاريخ تبليغ المكلف بها إشعاراً عنها، أما إذا لم يتم الإتفاق فإنه يتم رفع الملف كإعلام وتقدير، وتشكل لجنة للبت به²، وإذا لم يتم الإتفاق فإنه يتم الإعتراض على قرار اللجنة أمام محكمة الجمارك البدائية، وبهذا الصدد فقد نصت المادة (99) بأنه إذا قدمت معارضة أو إعتراض فيجوز لمن قدم المعارضة أو الإعتراض عدم دفع ضريبة القيمة المضافة المختلف عليها³.

معيقات التحصيل إستناداً إلى طريقة الفطنة والدراية

ويمكن إيجاز أهم هذه هذه المعوقات بالنقاط الآتية⁴:

1- طول فترة المعارضة على الإعلام والتقدير التي يقوم بها الفاحص، ومن ثم تحول الملف إلى لجنة المعارضة، حيث أن الفترة القانونية للبت في الإعلام والتقدير من قبل اللجنة هي سنة، وفي حال شعر المكلف بأن القرار الصادر عن اللجنة هو قرار غير منطقي أو غير صحيح، فإنه يحق له الطعن لدى المحكمة المختصة بقرار اللجنة.

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(89). ص456.

² نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(98). ص458.

³ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(99). ص459.

⁴ مقابلة شخصية: فاحص حسابات. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية الفلسطينية. رام الله. بتاريخ:

2015/04/12م الساعة:50:1م.

2- عدم تطبيق بنود العقوبات في النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية، وقانون تحصيل الأموال الأميرية، وذلك لردع المتهربين والذين يقومون بتقديم بيانات كاذبة وخاطئة من أجل التهرب الضريبي.

ثالثاً: نظام سلف ضريبة القيمة المضافة للمؤسسات المالية

لقد حددت المادة (100) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية، نظام السلف لضريبة القيمة المضافة، وهو شبيه بنظام السلفيات في ضريبة الدخل، حيث تدفع المؤسسة المالية كل سنة ضريبية سلفاً على حساب ضريبة القيمة المضافة المترتبة عليها عن الأرباح، وذلك في المواعيد التي تلزم خلالها بدفع سلف ضريبة الدخل بموجب قانون ضريبة الدخل رقم 25 لعام 1964، وكذلك فقد تم تحديد مقدار كل سلفة بنسبة (22%) من مبلغ السلفة التي ألزمت بها المؤسسة المالية بموجب قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964.¹

الفرع الثاني: معوقات التحصيل وفقاً لنظام فواتير المقاصة

حددت إتفاقية باريس الموقعة بتاريخ 1994/04/29م أسس العلاقة بين الجانب الفلسطيني والجانب الإسرائيلي فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة ضمن نظام المقاصة، والذي يعتبر نظام فريد من نوعه، حيث ينظم تنقل البضائع بين الجانب الفلسطيني والجانب الإسرائيلي، حيث أن المكلف الفلسطيني في دائرة ضريبة القيمة المضافة عندما يقوم بالشراء من إسرائيل فإنه يحصل على فاتورة مقاصة إسرائيلية بالمشتريات ويرمز لها بالرمز (I)، وعندما يقوم المكلف الفلسطيني بالبيع للجانب الإسرائيلي فإنه يتوجب عليه إصدار فاتورة مقاصة فلسطينية يرمز لها بالرمز (P)²، وقد نظمت هذه الإتفاقية في البند (35-ت) منها معدل ضريبة القيمة المضافة بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي وقيدت السلطة الفلسطينية في مجال تحديد نسبة

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة (100). ص 459.

² أبو كرش، شريف مصباح: إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب. عمان. الأردن. الطبعة الأولى. 2004م. ص 29.

ضريبة القيمة المضافة بحيث يجب أن لا يقل عن (2%) من النسبة المحددة في إسرائيل¹، فعلى سبيل المثال فإن نسبة ضريبة القيمة المضافة خلال عام 2014 كانت في إسرائيل (18%) وفي فلسطين هي (16%)، وبما أن نسبة المشتريات الفلسطينية من الجانب الإسرائيلي هي كبيرة جداً بالمقارنة مع المبيعات، فإن هذا يؤدي إلى أن ضريبة مشتريات المكلفين من الجانب الإسرائيلي في فلسطين أكبر من ضريبة مبيعاتهم للجانب الإسرائيلي، ومن هنا تستحق الإدارة الضريبية لضريبة القيمة المضافة قيمة هذا الفارق وذلك من خلال التقاص مع الجانب الإسرائيلي، حيث يجتمع ممثلون عن الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي مرة كل شهر، وذلك في اليوم العشرين من كل شهر، ويقدم كل جانب للآخر قائمة بالفواتير المقدمة إليه لحسم الضريبة، ويجب أن تشمل هذه القوائم على التفاصيل الآتية²: (رقم المشتغل المرخص الذي أصدرها، إسم المشتغل الذي أصدرها، رقم الفاتورة، تاريخ الإصدار، مبلغ الفاتورة، إسم مستلم الفاتورة)، ولغرض تقاص الضريبة فإن هذه الفواتير تكون صالحة لمدة ستة شهور من تاريخ إصدارها، وكل جانب يتخذ إجراءات التدقيق الخاصة به للتأكد من سلامة فواتير المقاصة المقدمة له، وإذا تبين وجود طلبات مقاصة ضريبة قيمة مضافة غير صالحة فإنه يتم خصمها في جلسة المقاصة القادمة.

ومن الأمور المهمة التي يجب مراعاتها في فواتير المقاصة ما يلي³:

1- المحتويات التي يجب أن تكون في فاتورة المقاصة حتى تعتبر فاتورة ضريبية وهي:

أ- وصف البضاعة تمكن من تشخيص نوعها أو وصف الخدمة.

ب- وحدة قياس الكمية.

ج- الكمية.

د- سعر الوحدة بدون رسوم مضافة، ولكن إذا كان يشمل الرسوم المضافة فيجب ذكر ذلك.

¹ إتفاقية باريس الاقتصادية بين الجانب الفلسطيني والجانب الإسرائيلي: البند (35-ت). الموقعه بتاريخ 1994/04/29م.

² إتفاقية باريس الاقتصادية: البند (35-ز). 1994م.

³ وزارة المالية الفلسطينية: تعليمات بخصوص فواتير المقاصة. دائرة المقاصة المركزية. 1999م.

2- تكون فواتير المقاصة مكتوبة إما بالعبرية أو بالعربية أو الإنجليزية، وتعبأ بأي من اللغات الثلاثة، على أن تكتب الأرقام بالأعداد العربية وليس الهندية.

3- فاتورة المقاصة هي الوسيلة أو الضريبة لتسوية الإيرادات من ضريبة القيمة المضافة بين إدارتي ضريبة القيمة المضافة الإسرائيلية والفلسطينية.

4- أنها تستعمل فقط عند تبادل صفقات تجارية أو خدمات بين مشغليين مرخصين في إسرائيل ومشغليين مرخصين في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية وهذا يعني:

أ- ضرورة وجود صفقات أو خدمات فعلية.

ب- ضرورة وجود رقم للمشتغل سواء للبايع أو المشتري في دائرة ضريبة القيمة المضافة، ذلك يعني أن عدم وجود رقم المشتغل الفلسطيني عند الشراء من إسرائيل أو تدوين رقم خطأ يؤدي إلى عدم إقرار الجانب الإسرائيلي بضريبة القيمة المضافة المسجلة بفاتورة المقاصة، وهذا يؤدي إلى عدم إقرار الجانب الإسرائيلي بمبالغ تصل إلى الملايين.

4- فاتورة المقاصة هي من المستندات أو السندات الحكومية بسبب:¹

أ- أنها ذات شكل خاص وتطبع على نفقة الحكومة وتحت إشرافها (وزارة المالية).

ب- أنها كما ذكرت وسيلة أو طريقة للحاجة عليها وفق إتفاقيات بين الدول.

ج- أنها من السندات ذات الأرقام المتسلسلة التي يجب أن تسجل عند إستلامها، ويسجل كل رقم عند إستعماله مثل: (وصولات القبض، سندات تسجيل الأراضي، الرخص مثل رخص الحرف والصناعات، رخص المهن، رخص الأبنية في البلديات، مستندات الإخراج ومستندات الإدخال في المستودعات والمخازن)، وبذلك فإن طباعة أية فاتورة مقاصة يعتبر جرماً جنائياً.

¹ مقابلة شخصية: رئيس قسم المقاصة. دائرة الجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة. نابلس. بتاريخ 2015/02/15. الساعة 1:30م.

وتشكل فواتير المقاصة أهمية كبيرة لما لها من أثر على التحصيل الضريبي، ويمكن تلخيص أهمية فواتير المقاصة بما يلي:

1- فواتير المقاصة تشكل أكبر إيراد للسلطة (للخزينة) في الوقت الحاضر، ذلك بسبب أن معظم مشتريات الضفة الغربية وقطاع غزة هي من إسرائيل، فهي لا تقل عن 780 مليون شيقل سنوياً.

2- تعتبر فواتير المقاصة كوسيلة لمعرفة صحة مطالبات الجانب الإسرائيلي لنا، فهي من الناحية التطبيقية لها دور كبير في إكتشاف إنحراف المشتغل قبل إكتشاف ذلك من دائرة المشتغل أحياناً.

مثال ذلك: كشف تفاصيل المشتغل عن مبيعاته ومشترياته بفواتير مقاصة يظهر أحياناً بأن مبيعات المشتغل بفواتير مقاصة فقط عن فترة محددة تزيد عن إجمالي المبيعات التي صرح عنها في الكشوفات الدورية لنفس الفترة.

ومثال آخر: تصريح المشتغل عن صفقات (مشتريات أو مبيعات) بفواتير مقاصة مزورة أو بصفقات وهمية.

3- الإستعانة بالمعلومات المتوفرة في دائرة المقاصة المركزية من قبل الوزارات والدوائر الأخرى في السلطة الوطنية الفلسطينية وذلك من أجل:

أ- عمل الإحصاءات المختلفة اللازمة لهم لمعرفة التبادل التجاري من وإلى إسرائيل مثلاً.

ب- وضع الخطط والأهداف للمستقبل على ضوء هذه المعلومات.

معوقات التحصيل وفقاً لنظام فواتير المقاصة

هنالك العديد من المشاكل وأنواع التزوير التي تعاني منها المقاصة المركزية، عند إجراء التقاص مع الجانب الإسرائيلي، ومعظم المشاكل التي تواجهها دائرة المقاصة المركزية

آتية من الكشوفات التجميعية، وما هو مسجل في الكشوفات التجميعية¹، حيث يقوم موظفوا قسم إدخال البيانات في دائرة المقاصة المركزية بإدخالها على الحاسوب وهو ما يسمى "المطالبة من الجانب الآخر"، فالكشف التجميعي هو المرآة، فإذا كان به خطأ ستعكس سلباً على مطالبتنا من الجانب الإسرائيلي، ومن أهم أنواع التزوير والتلاعب في فواتير المقاصة ما يلي:²

1- التزوير عن طريق طباعة فواتير مقاصة (وهو من أخطر أنواع التزوير).

2- التزوير عن طريق سرقة فواتير المقاصة من أصحابها، ومن ثم تعبئتها لإستعمالها في مبيعات أو مشتريات وهمية، أي لا يوجد صفقة حقيقية.

3- التزوير بين الأصل والنسخ الأخرى بحيث يتم تعبئة الأصل بمبلغ والنسخ الأخرى المراد التصريح عنها بمبلغ آخر (بحيث يتمكن المكلف من دفع مبلغ أقل من الكشف الدوري)³.

4- التزوير في التاريخ بسبب مرور المدة القانونية لفاتورة المقاصة، دون التصريح عنها لفواتير (I)، أو التلاعب بالتاريخ لفواتير مقاصة المبيعات (P)، بهدف تأجيل الدفع بالكشف الدوري.

5- بيع الفواتير بنسبة مئوية ربحية معينة دون وجود صفقة حقيقية، وهذا النوع هو الأكثر شيوعاً في فواتير المقاصة (P)، وذلك بالإعتماد على نسبة ربح ضئيلة جداً، مع التفريط بنسبة (16%) الموجود في الفاتورة أصلاً، وهنا يقوم التاجر الإسرائيلي بدفع المبلغ المتفق عليه للتاجر الفلسطيني، وبالمقابل يخفّض من نسبة ربحه كونه حصل على فاتورة مشتريات قانونية، وهنا يكون الجانب الفلسطيني قد قام بدفع مبلغ (16%)⁴.

¹ أنظر الملاحق رقم (11+10): نموذج 878 ونموذج 879.

² مقابلة شخصية: رئيس قسم المقاصة. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية. بتاريخ 2015/02/24. الساعة 12:25م.

³ وزارة المالية الفلسطينية: تعليمات إدارية حول فواتير المقاصة. 1995م.

⁴ البسطامي، مؤيد عبد الرؤوف: ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن (دراسة مقارنة). (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2006م. ص69.

6- مشاكل تتعلق بإدخال فواتير المقاصات (I): حيث يوجد الكثير من المشاكل المتعلقة بإدخال

مقاصات المشتريات الإسرائيلية ويمكن إجمالها بما يلي:¹

أ- إدخال رقم المقاصة بشكل خاطئ، وهذا يؤدي إلى ضياع مبالغ كبيرة على السلطة الوطنية، حيث أنه عند عمل تقاص مع الجانب الإسرائيلي يتم ذلك حسب رقم الفاتورة، ولا يعترف الجانب الإسرائيلي بالفواتير المدخلة برقم خاطئ.

ب- إدخال فواتير مقاصة على اسم مشغل فلسطيني آخر، وهذا يؤثر على عملية التدقيق لأغراض ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، وبالأخص عند عمل مطابقة لمشتريات المكلف، بحيث قد يؤثر ذلك على سلامة البيانات المتوفرة أمام الفاحص.

ج- إغفال إدخال بعض فواتير المقاصة بعد ختمها من الدائرة (وهو من أخطر مشاكل الإدخال)، وخصوصاً إذا مرّ على هذه الفواتير فترة أكثر من ستة شهور، هنا تفقد السلطة ضعف ضريبة المقاصة، فمن جهة أولى لا يعترف الجانب الإسرائيلي بضريبة هذه الفاتورة كونه مرّ عليها أكثر من ستة شهور وهي المدة القانونية للفاتورة، ومن جهة أخرى فالجانب الفلسطيني ملزم بالإعتراف بضريبة مدخلات هذه الفاتورة، كونه تمّ ختمها بالدائرة، وهنا من الضروري التدقيق على مثل هذه المشاكل ومتابعتها ومحاسبة الإهمال.

د- مشكلة تتمثل في إدخال ضريبة المقاصة بأقل من المبلغ الحقيقي لها، والجانب الإسرائيلي هنا يحول فقط المبلغ المطالب به، وهذا يؤدي إلى ضياع مبالغ كبيرة على الجانب الفلسطيني.

هـ- قيام بعض التجار بتمزيق فواتير المقاصة، وهذا يمكنهم من التهرب من المشتريات والمبيعات، وعدم إمكانية متابعة ذلك من قسم الإدخال لمعرفة أرقام الفواتير المفقودة ومتابعتها، بسبب رفض الجانب الإسرائيلي التعاون في مثل هذا الموضوع.

¹ مقابلة شخصية: مدير دائرة كبار مكلفي الضرائب. رام الله. بتاريخ 20/03/2015. الساعه: 1:20م.

7- عدم إقرار المشتري الفلسطيني عن صحة تدوين رقمه في فاتورة المقاصة لمشترياته، أو قد يسجل رقمه الشخصي هويته بدلاً من رقم الشركة أو الشراكة.

والجدول التالي يمثل مشتريات الجانب الفلسطيني من الجانب الإسرائيلي ومبيعاته له خلال الفترة (2010-2013) كالتالي:

جدول (13): مبالغ ضريبة القيمة المضافة على فواتير مقاصة المشتريات والمبيعات مع الجانب الإسرائيلي بالشيفل الإسرائيلي¹، إعداد الباحث.

السنة	ضريبة مضافة على فواتير (I)	ضريبة مضافة على فواتير (P)	ضريبة مضافة لصالح دولة فلسطين
2010	2,637,802,303	383991450	2,253,810,853
2011	2,789,503,104	430598548	2,358,904,556
2012	3,074,776,949	441621697	2,633,155,252
2013	3,135,332,465	498292377	2,637,040,088

ويلاحظ من الجدول المرفق أعلاه أن المشتريات الفلسطينية من الجانب الإسرائيلي هي أعلى بكثير من مبيعاته للجانب الإسرائيلي وهذا ما يسبب العائدات لصالح دولة فلسطين، وكذلك يوضح الجدول حجم العائدات الضريبية لصالح دولة فلسطين من فواتير المقاصة، وبتتبع حجم المشتريات والمبيعات الإسرائيلية يلاحظ تزايدها بشكل تصاعدي خلال السنوات (2010-2013)، ومن هنا لا بد من وجود رقابة فعالة على فواتير المقاصة لما تشكله من أهمية كبيرة في إيرادات دولة فلسطين.

ويرى الباحث أنه من الضروري وجود تدقيق دوري وفعال في الدوائر الضريبية لضريبة القيمة المضافة، وذلك من حيث تدقيق بيانات فواتير مشتريات المقاصة، وبخاصة فيما يتعلق بمشاكل الإدخال في قسم المقاصة لدوائر ضريبة القيمة المضافة، حيث يمكن ذلك من خلال عدة أساليب منها: منح الشركات الصلاحية لإدخال فواتير المقاصة في مقر عملها ضمن حقول خاصة لها في برنامج ال(RMS) ليتم بعد ذلك عمل مطابقة مع ما هو مدخل على النظام

¹ تم الحصول على هذه الأرقام كما هي في برنامج (Rms) المعد من قبل شركة بيسان للبرمجة للفترة من (2013/01 وحتى تاريخه)، وتم تحليل بإجتهاد من الباحث.

وإكتشاف أخطاء الإدخال، وكذلك ضرورة أن يتم إدخال رقم مجموع الضريبة الموجود على الكشف التجميعي للمقاصة وإدخال مبالغ الفواتير من واقع المقاصات، وبالنهاية يجب أن تطابق مبالغ هذه الفواتير مع المجموع، وهذا يؤدي إلى كشف العديد من مشاكل الإدخال، إضافة إلى إمكانية التعاون مع دائرة الحاسوب الضريبي من أجل إدخال الفواتير بشكل إلكتروني لكل مكلف ومن ثم القيام بعملية الإدخال، وهذا يحد من أخطاء الإدخال، كما يمكن التنسيق مع الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني الذي يقوم بتفريغ هذه المقاصات لأغراض الإحصاء بحيث يتم عمل مطابقه مع ما يتم إدخاله من قسم الإحصاء، أما بالنسبة للفواتير التي لا يصرح عنها بعض المكلفين والتجار فإنه وبحسب رأي الباحث لا بد من وجود آلية للتواصل مع الجانب الإسرائيلي بهذا الخصوص من أجل تبادل المعلومات وتعديل بنود إتفاقية باريس الإقتصادية بهذا الخصوص بحيث يمكن فرز المقاصات حسب المورد الإسرائيلي بشكل تسلسلي ومعرفة المقاصات المفقودة وغير المسلمة وتدقيقها وتحصيلها من الجانب الإسرائيلي ومحاسبة المكلف الفلسطيني المتهرب من دفعها، كما يجب التركيز على مسألة أختام المقاصة بشكل يمنع تزويرها، إضافة إلى ضرورة وجود رقم توريد مميز عند ختم فواتير المقاصة، بالإضافة إلى ضرورة ربط ضريبة الشراء المفروضة على بعض السلع مثل: (الدخان، المشروبات الكحولية) مع نظام المقاصة المطبق في دولة فلسطين لضمان ضبط هذه الفواتير والمحاسبة عنها، ويؤكد الباحث على ضرورة التدقيق على المقاصات، وذلك نظراً لما تشكله فواتير المقاصة من أثر كبير على حصيلة الضريبة في الموازنة.

الفرع الثالث: معيقات التحصيل التي تواجه قسم التدقيق لأغراض ضريبة القيمة المضافة

أولاً: تعريف التدقيق لأغراض ضريبة القيمة المضافة

تم تقسيم التعريف إلى قسمين كالآتي:

أ- الأغراض: وهي كشف إخفاء مدخولات، وإكتشاف عرض الحقائق بصورة غير صحيحة لتخفيض الضريبة المضافة.

ب- التدقيق لغرض الضريبية: وهي طريقة تأكيد حقائق وليست طريقة شكوكية والتي تفترض من البداية سرقة وإخفاء الضريبية، والنتيجة النهائية للتدقيق هي تحديد الدخل وتعيين الضريبة، حيث أنه على المدقق أن يعزز نتائجه لكي تصمد تجاه إنتقاد المحكمة.

ثانياً: أساليب التدقيق المتبعة لدى دوائر ضريبة القيمة المضافة في فلسطين

هنالك العديد من طرق التدقيق التي يتم إستخدامها لأغراض ضريبة القيمة المضافة، من خلال دراسة الملفات الضريبية للمكلفين، ومن أهم هذه الطرق ما يلي:

أ- الفحص العيني: حيث يتم أخذ عينة عشوائية من مدخلات وصفقات المكلف، ومقارنتها مع الدفعات المصرح عنها من قبل المكلف، كما أن الموظف عند إختياره لهذه العينات يجب أن يأخذ بعين الإعتبار توزيع العينات على فترات الدراسة (مثلاً أخذ بعين الإعتبار فصل الصيف وفصل الشتاء، الدورات التي يكون التصريح فيها عن الدفعات أقل من المعتاد)، وفي حال تطابق هذه العينات مع المبالغ المصرح عنها يكون مقبول، أما في حال عدم تطابقها فيتم إستخدام النوع الثاني من الفحص وهو الفحص المستندي الشامل¹.

ب- الفحص المستندي الشامل: وهو عبارة عن فحص جميع الفواتير عن الفترة المراد تدقيقها، ويستغرق هذا النوع من الفحص فترة طويلة بالنسبة للملفات الكبرى، ويستخدم في حال عدم قناعة الموظف أو الإدارة بما يصرح عنه المكلف، أو نتيجة لفشل طريقة الفحص العيني الذي قام بإجرائه الموظف²، ومثال ذلك "يتم إستخدام الفحص الشامل في حالة الهبوط المفاجئ لنسبة الربح المصرح عنها من قبل المكلف، للتأكد من هذا الهبوط، فقد يكون نتيجة لمدخلات أصول ثابتة".

¹ وزارة المالية الفلسطينية: دورة متقدمة في أنظمة ضريبة القيمة المضافة. بواقع 30 ساعة تدريبية. نابلس. الضفة الغربية. بتاريخ 1-05/07/2012.

² مقابلة شخصية: فاحص حسابات. دائرة ضريبة القيمة المضافة- نابلس. وزارة المالية الفلسطينية. الساعة: 12:30، بتاريخ: 25/03/2015م.

ج- الفحص المتصالب: يكون هذا الفحص من خلال الإتصال بالجهة المورده للمشتغل المراد تدقيق حساباته، وذلك من خلال كتاب رسمي من دائرة ضريبة القيمة المضافة يطلب فيه كتاب توضيحي عن مبيعاته للمكلف للفترة المراد فحصها ويتم مطابقتها، وإذا وجد فرق بين المصرح عنه على برنامج ال(RMS) والكشف المرفق من المورد، يتم إضافة نسبة ربح معقولة على هذا الفرق، ودفع ضريبة القيمة المضافة المترتبة على المكلف¹.

ثالثاً: أنواع الملفات التي يتم تدقيقها في دوائر ضريبة القيمة المضافة

يمكن تقسيم الملفات التي يتم فحصها في قسم التدقيق إلى نوعين:

أ- ملفات الإعادة النقدية

وهي الملفات التي يترتب للمكلف نتيجتها إعادة نقدية، وذلك بالإستناد إلى المادة (35أ) من نظام الرسوم على المنتجات المحلية²، حيث تكون ضريبة المشتريات أعلى من ضريبة المبيعات، وذلك لعدة أسباب، منها أن تكون معظم مبيعاته خاضعة لضريبة القيمة المضافة بنسبة (0%) إستناداً للمادة (31) من النظام، أو أن تكون ضريبة المشتريات أعلى من ضريبة المبيعات، وخاصه عند تأسيس المشروع، ومن الأمثلة على ملفات الإعادة النقدية في دوائر ضريبة القيمة المضافة ما يلي:

¹ وزارة المالية: دورة في إدارة مسك الدفاتر. بواقع 24 ساعة تدريبية. نابلس. الضفة الغربية. بتاريخ: 24-2012/09/27.

² المادة (35أ) من نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية تنص علي: "في حالة ما إذا كانت رسوم الإنفاقات في فترة تقرير معين تزيد عن رسوم القيمة المضافة التي كلف المشتغل بها عن صفقاته في نفس الفترة، يتم إرجاع الفرق إليه خلال ثلاثين يوماً من إستلام التقرير، إلا أنه إذا:

أ- أصدر المسؤول تعليماته بفحص سجلات المشتغل بغرض تحديد ما إذا كان يحق له الفرق، يتم إرجاع الفرق خلال (90) يوماً من إستلام التقرير. =

ب- قام من خوله المسؤول بذلك أو الشرطة بالبدء بالتحقيق بالنسبة لشكوك بتنفيذ مخالفة لتعليمات هذا النظام بواسطة المشتغل، يتم إرجاع الفرق خلال (180) يوماً من إستلام التقرير.

ج- إذا تم خلال الفترة المذكورة في الفقرة (ب) تقديم لائحة إتهام ضد المشتغل بالنسبة لمخالفة كما ذكر في المادة (126) من النظام، يحق للمسؤول التخفيض من قيمة الفرق، بما في ذلك فرق قيمة العملة والفوائج المستحقة عنه طبقاً للمادة (115) من النظام، كل مبلغ يكلف المشتغل به، وما يتبقى يرجع للمشتغل خلال 30 يوماً من اليوم الذي تم فيه إصدار حكم نهائي أو من اليوم الذي تم فيه تحصيل المقابل النقدي، والكل حسب ما يقتضيه الأمر".

1- الملفات الزراعية (الثروة النباتية)

لقد أخضع نظام الرسوم على المنتجات المحلية مبيعات هذا القطاع للضريبة الإضافية بنسبة (0) %، وذلك إستناداً إلى المادة (8/31) من النظام¹، وبالتالي يستحق لمزارعي الثروة النباتية إعادة نقدية عن ضريبة المدخلات التي قاموا بشراؤها والتي تخص نشاطهم، حيث يقوم المزارع بتقديم ملفه لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة لأغراض الحصول على هذه الإعادة، ويشتمل الملف على ما يلي: (طلب إعادة نقدية، تفويض للمحاسب الوكيل عنه، كشف حساب بنكي، كتاب من وزارة الزراعة يفيد بطبيعة المزروعات، وعدد الدونمات، ونوع الزراعة، سواء أكانت زراعة مروية أو زراعة بعلية، شهادة إدارة حسابات، خصم بالمصدر من ضريبة الدخل، صورة هوية المزارع، صورة عن فاتورة المبيعات بنسبة صفر).

وعندما يقوم الموظف في قسم التدقيق بدراسة الملف، يقوم بطلب جميع فواتير مدخلات ومبيعات المكلف، ويقوم بفحصها فحص مستندي شامل للتأكد من قانونيتها، وملائمتها مع طبيعة وحجم نشاطه، والتأكد أنها تتعلق بالنشاط الذي يمارسه.

كما أن الموظف في قسم التدقيق في حال وجد أي مدخلات لا تتعلق بنشاط المكلف فيما يتعلق بالبنود التي لا يجوز خصمها إستناداً للنظام، فإنه يتم رفض ضريبتها وخصمها من الإعادة وتسجيل دين بقيمة ضريبتها.

أما بالنسبة للثروة الحيوانية فقد تم إخضاعها حسب القانون الوزاري من تاريخ 2012/01/1 لضريبة القيمة المضافة.

2- ملفات المقاولات

لكي يحصل المقاول على إعادة نقدية، يجب أن يكون لديه إعفاء صفري من الوزارة (دائرة الإعفاءات) للمشروع الذي يقوم به، وبالتالي فإن جميع الصفقات التي من المقاول لهذا

¹ المادة (31-أ/8) من نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية تنص على أنه يخضع لضريبة القيمة المضافة بنسبة (0) % ما يلي: "مبيع خضروات الموضحة في الملحق الأول وفواكهة الموضحة في الملحق الثاني التي لم تجر معالجتها، ولهذا الغرض لا يعتبر كمعالجة: تنظيف، فرز، تغليف، تسميع، تخزين وتبريد".

المشروع تكون خاضعة بنسبة ضريبة (0) %، وعليه يستحق المقاول إعادة نقدية عن ضريبة المدخلات التي إشتراها لهذا المشروع، ولكي يحصل المقاول على إعادة نقدية يجب أن يقدم المستندات الآتية: (كتاب من مراقب الشركات يفيد بتسجيل الشركة، كتب الإعفاءات الصفرية للمشاريع الصفرية من دائرة الإعفاءات، جدول كميات موحد ونسب إنجاز بنود المشروع).

3- ملفات التصدير

حسب نظام الرسوم على المنتجات المحلية، فإن أي مبيعات صادرة تكون خاضعة للضريبة بنسبة (0) %، وذلك إستناداً للمادة (31-أ-1) من النظام¹، 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، وإضافة للمستندات التي تم ذكرها سابقاً، يقوم بإحضار بيانات التصدير التي تثبت تصدير البضاعة للخارج.

ب- الملفات التي تحتاج إلى تسوية (في القطاعات المختلفة)

أولاً: مفهوم التسوية

هي عبارة عن مبلغ من المال يتم إحتسابه من قبل فاحص الحسابات في قسم التدقيق، نتيجة إنقطاع المكلف عن تقديم الكشوف الدورية الشهرية، أو كنتيجة لعدم تصريحه عن المبيعات والمشتريات الحقيقية، أو قد تكون نتيجة لقضية جمركية محوّل من الضابطة الجمركية، أو نتيجة لقيام المكلف بأي عملية من عمليات التزوير والتهرب الضريبي بعد ضبطه²، وقد يكون من أسباب التسويات ما يلي:

1- طلب المكلف لشهادة براءة ذمة، ومن خلال فحص الملف تبين أن هناك مشاكل على الملف بحاجة إلى تسوية.

¹ نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية: المادة (31-أ-1)، حيث تكون هذه الصفقة بنسبة صفر وتتص على ما يلي: "مبيع بضائع، إذا تم المصادقة بالنسبة إليها على قائمة تصدير أو مستند آخر صادق المسؤول عليه لهذا الغرض".

² مقابلة شخصية: رئيس قسم التدقيق. دائرة ضريبة القيمة المضافة- نابلس. وزارة المالية. بتاريخ: 2015/03/25. الساعة: 10:05ص.

2- طلب المكلف لأذونات طباعة فواتير ضريبية وإرساليات، أو مقاصات فلسطينية للبيع في إسرائيل.

3- طلب المكلف لفتح الملف، وثبت أنه كان قد مارس النشاط سابقاً.

4- عند تقديم المكلف لختم الكشوفات الدورية الشهرية، ومن خلال الفحص لملفه تبين عدم ملائمة دفعاته مع طبيعة عمله أو إنقطاعه عن تقديم الكشوفات الدورية.

5- تحويل من الضابطه الجمركية لدائرة ضريبة القيمة المضافة نتيجة ضبطه ببضاعة بدون ارساليات أو فواتير ضريبية أو أي قضية جمركية أخرى.

6- أي تهرب ضريبي أو تزوير أو تهرب جمركي قام به المكلف وتم ضبطه.

رابعاً: التسويات في قسم التدقيق لدوائر ضريبة القيمة المضافة

تم تلخيص آلية عمل التسويات الضريبية في قسم التدقيق بالخطوات الآتية:

1- عمل فحص لملف المكلف على برنامج (RMS)، ومعرفة الديون المترتبة والمترصدة على البرنامج والخاصة بالمكلف غير التحديدات الناتجة عن الإنقطاع في تقديم الكشوف الدورية "أي ديون سابقة وأساسية".

2- يقوم فاحص الحسابات بطلب دفاتر الفواتير والإرساليات التي يديرها المكلف في حساباته، حيث أنه في حالة صدور أي فاتورة أو إرسالية يجب المحاسبة عنها، وحسب القانون فإن أي إخفاء لأي فاتورة ولم يتم التصريح عنها، فإن عقوبتها دفع "4" أضعاف الرسوم المضافة، لكن في الواقع نادراً ما تستخدم هذه العقوبة عند التطبيق لأنها قاسية جداً¹.

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

¹ وزارة المالية: دورة في إدارة مسك الدفاتر. بواقع 24 ساعة تدريبية. نابلس. الضفة الغربية. بتاريخ: 24-2012/09/27.

4- يتم فحص جميع البضائع المشتراة من الجانب الإسرائيلي من خلال مقاصات إسرائيلية "I" وأي بضاعة مباعة للجانب الإسرائيلي بموجب مقاصات فلسطينية "p" من خلال قسم المقاصة.

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

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

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

8- حسب قناعة المسؤول يمكن فرض غرامات مثل "غرامة التأخير وغرامة الدين والفائدة".

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

10- في حال وجود مقاصات أو بيانات جمركية غير مصرح عنها يجب إحتساب نسبة ربح عنها، بحيث يتم إحتساب هذه النسبة بحسب نوع البضاعة، ففي حالة البيانات الجمركية غير المسلمة، هذا يعني أنه غير محتسب في حسابات المشتغل لأنه لا يحتسب في حساباته إلا البيان الجمركي الفلسطيني، ولذلك يجب تسليمه للدائرة وإعطائه نسبة ربح وعمل تسوية له، وبالنسبة للبيانات الجمركية المسلمة، وفي حال كانت ضريبتها حسب كشف الجمارك أكبر من الضريبة المصرحة على برنامج ال (RMS)، فهذا يعني أن المشتغل لا يصرح عن جميع مشترياته (أي يوجد إخفاء بالمشتريات)، فيتم طلب بياناته والمحاسبة عن الفرق والمحاسبة عن

المشتريات المخفاة، أما إذا كان لدى المشتغل فواتير محلية فلا نستطيع تحديد الإخفاء إلا بمعرفة حجم العمل المحلي¹.

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 إخفاء لمشتريات من أجل إخفاء مبيعات مقابلة لها، وللإستدلال على ذلك يكون من خلال مشترياته، حيث يتم معرفة مصادر شراء البضاعة، ويتم ارسال 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 المخفاة والمحاسبة عليها.

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

المعوقات التي تواجه قسم التدقيق في عملية تحصيل الضريبة

هنالك العديد من المعوقات التي تواجه فاحصي الحسابات في عملية تحصيل ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المكلفين، ومن أهم هذه المعوقات ما يلي:

1- عدم وضوح النظام المطبق في تحصيل ضريبة القيمة المضافة، وهذا النظام عبارة عن نظام إسرائيلي (أوامر عسكرية)، مطبق في الأراضي الفلسطينية منذ عام 1963م.

¹ مقابلة شخصية: فاحص حسابات. دائرة ضريبة القيمة المضافة- نابلس. وزارة المالية. بتاريخ 2015/03/26. الساعه 11:20ص.

- 2- عدم وجود كادر كافي من فاحصي الحسابات من أجل تدقيق الملفات الضريبية لأغراض ضريبية القيمة المضافة، مما يحد من عملية التحصيل الضريبي.
- 3- عدم وجود الخبرة الكافية والكفاءة لدى فاحصي الحسابات من أجل القيام بفحص الملفات الضريبية وتحصيل الضريبة.
- 4- عدم وجود مستشاري ضرائب مختصون بضريبة القيمة المضافة في جميع فروع دوائر الضريبة الإضافية، وهذا يولد الخلاف القانوني بين فاحص الحسابات والمكلف، مما يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية¹.
- 5- الإحتلال الإسرائيلي، وعدم وجود سيطرة على المعابر والحدود والبضاعة التي تدخل إلى المستوطنات.
- 6- عدم وجود موظفون مختصون بترجمة اللغات فيما يتعلق بالبيانات الجمركية والمقاصات والفواتير المحلية، والاتفاقيات المبرمة مع الشركات الخارجية، والبرامج المحاسبية للمكلفين.
- 7- عدم وجود برنامج ضريبي شامل يربط ضريبة القيمة المضافة مع البيانات الجمركية، ويربط ضريبة فواتير المقاصة وضريبة الشراء.
- 8- المبالغة في استخدام التسويات الضريبية لحل الملفات.
- 9- عدم وجود حسابات رسمية وأصولية للمكلفين، وعدم التقيد بمسك الدفاتر حسب النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية.
- 10- عدم وجود منهجية علمية للفحص العيني للملفات الضريبية.
- 11- عدم معرفة فاحصي الحسابات ببرامج المحاسبة المستخدمة لدى المكلفين، وعدم وجود تراخيص لهذه البرامج المحاسبية والرقابة عليها.

¹ مقابلة شخصية: رئيس قسم القضايا. دائرة ضريبة القيمة المضافة- رام الله. وزارة المالية. بتاريخ 2015/04/25. الساعة 10:25ص.

12- عدم التنسيق بين الدوائر الضريبية نفسها، وبين الدوائر الضريبية ومؤسسات السلطة الفلسطينية المختلفة، وعدم التنسيق بين دوائر ضريبة القيمة المضافة ودوائر ضريبة الدخل في حل الملفات كما هو مطبّق في دائرة كبار مكلفي الضرائب¹.

13- عدم وجود أي تعديل حصل على نظام ضريبة القيمة المضافة من بداية العمل به وحتى الآن.

14- عدم وجود موظفي جباية في دوائر ضريبة القيمة المضافة، وذلك لمتابعة تحصيل الضرائب المستحقة على المكلفين، والتي تم فحصها، وهذا يؤدي إلى بطء عملية التحصيل.

15- عدم وجود تعاون من قبل مدققي الحسابات لإصدار بيانات مالية حقيقية تعكس الوضع الفعلي للشركات والمكلفين.

16- عدم ممارسة فاحصي الحسابات لصلاحياتهم حسب النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية.

17- عدم وجود رقابة داخلية على قسم التدقيق وعلى آلية عمل قسم التدقيق.

18- عدم وجود طاقم مختص للزيارات الميدانية للمكلفين، وعدم وجود دائرة إستخبارية لجمع المعلومات عن المكلفين وتزويدها لقسم التدقيق.

19- عدم وجود الخبرة الكافية لدى جهاز الضابطة الجمركية، وهو الجهاز التنفيذي لدوائر ضريبة القيمة المضافة حول آلية التدقيق والفحص والتعامل مع الملفات والمتهربين ضريبياً².

¹ ورشة عمل بعنوان: "لمحة عامة عن وظيفة التحصيل"، وزارة المالية الفلسطينية، للفترة من 1-05/04/2015، بواقع 30 ساعة تدريبية.

² مقابلة شخصية: رئيس قسم التدقيق. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية. بتاريخ 10/04/2015. الساعه 9:30ص.

الفرع الرابع: معيقات التحصيل وفقاً لمحكمة الجمارك البدائية

صدر المرسوم الرئاسي رقم 45 لسنة 2004 من قبل رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية لينص على تشكيل المحكمة الجمركية الفلسطينية في مدينة رام الله للنظر في المخالفات الجمركية، حيث ورد هذا المرسوم تنفيذاً لنص قانون الجمارك والمكوس رقم 1 لسنة 1962، وتحديداً في المادة (167) منه وكذلك المادة (168)¹، وفي تاريخ 2011/4/4 تم افتتاح محكمة الجمارك البدائية الخاصة بالنظر في قضايا الجمارك وقضايا ضريبة القيمة المضافة، بعد توقف عملها بأمر عسكري إسرائيلي في العام 1969م، وتخضع محكمة الجمارك البدائية لإشراف وزارة العدل، وتتشكل من رئيس محكمة يعين من قبل الرئيس بناء على تنسيبه من قبل المجلس الأعلى للقضاء، إضافة لعضوين يتم تنسيبهما من قبل وزير المالية ويصادق على تعيينهما مجلس الوزراء، ويشترط فيهما أن يكونا من كبار موظفي الجمارك ويملكان شهادات حقوقية، كما يتم تعيين موظف من الجمارك إحتياطاً بنفس طريقة تعيين موظفي الجمارك والمكوس.²

معيقات التحصيل وفقاً لمحكمة الجمارك البدائية

يمكن إيجاز أهم المعوقات التي تواجه تحصيل ضريبة القيمة المضافة إستناداً لمحكمة الجمارك البدائية بالنقاط الآتية:

- 1- لا يوجد قضايا لضريبة القيمة المضافة تم البت بها من قبل هذه المحكمة، وعدم وجود سوابق قضائية للبت في القضايا المرفوعة لها.
- 2- طول فترة التقاضي في هذه المحكمة.
- 3- عدم وجود خبراء فنيون للبت في قضايا ضريبة القيمة المضافة لدى المحكمة.
- 4- عدم ثقة المكلف بالمحاكم الضريبية، وهذا ما يفسر قلة عدد الملفات المرفوعة لهذه المحكمة.

¹ الائتلاف من اجل النزاهة والمساءلة أمان: التهرب الضريبي. حالة دراسية. 2011م. ص10.

² موقع إلكتروني: <http://www.wafa.ps/arabic/index.php?action=detail&id=102131>، وكالة الانباء والمعلومات الفلسطينية وفا. بتاريخ: 2015/04/14. الساعة: 6:30م.

المبحث الثالث

أثر التهرب الضريبي على التحصيل والجزاءات التي تكفل إستيفاء الدين الضريبي

تهدف التشريعات الضريبية إلى وضع القيود والإلتزامات من أجل ضمان تحصيل الدين الضريبي في الموعد المحدد له، وذلك كون الضريبة تعد من أهم إيرادات الدولة التي تساعد على تطبيق سياساتها الإقتصادية والسياسية والإجتماعية، وتقديم أفضل خدمات للمواطن والمجتمع، وبالتالي فإن دفع الضريبة هو بشكل أساسي لتحقيق عنصر السيادة للدولة، ولكن هناك معوقات كثيرة تحول دون فعالية التحصيل التي يسعى لها المشرع الضريبي، ومن أهم هذه المعوقات هو ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تنتشر هذه الظاهرة بشكل كبير وبالأخص في الدول النامية والتي تعتمد بنسبة كبيرة جداً على الإيرادات الضريبية، وقد أصبحت هذه الظاهرة بمثابة ثقافة لدى المكلفين بدفع الضريبة، ونظراً لما تشكله هذه الظاهرة من معيق أساسي أمام وظيفة التحصيل الضريبي التي تسعى إليها معظم الدول، فقد لجأ المشرع الضريبي إلى العديد من الطرق لمكافحتها ومن أهمها هو فرض عقوبات وجزاءات تضمن تحصيل الدولة لحقها من الضرائب في الموعد المحدد لها، ولذلك كان لا بد من تناول هذه الظاهرة وأثرها على التحصيل والجزاءات التي فرضها المشرع الضريبي من أجل ضمان تحصيل الضريبة في الموعد المحدد لها وهذا ما تم معالجته في هذا المبحث، ففي المطلب الأول تم تناول ماهية التهرب الضريبي وطرق مكافحته، أما في المطلب الثاني فتم تناول العقوبات والجزاءات التي تكفل للإدارة الضريبية تحصيل الدين الضريبي في مواعده.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

تعتبر ظاهر التهرب الضريبي من أهم الظواهر التي تعاني منها معظم الدول، نظراً لما تشكله من عائق أمام وظيفة التحصيل التي تسعى لنجاحها معظم الدول، وذلك من أجل تطبيق الهدف الأسمى وهو السيادة، وبناء الإقتصاد وتحقيق الإستقرار، ومن هنا كان لا بد لنا من التعرف على هذه الظاهرة عن كثب، وعليه تم تناول مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله في الفرع الأول، والتعرف على أسباب التهرب الضريبي وأهم آثاره في الفرع الثاني، وبالنهاية كان لا بد لنا من التعرف على طرق مكافحة التهرب الضريبي في الفرع الثالث.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

تعتبر عملية التهرب الضريبي من أخطر الآفات التي يؤدي إنتشارها إلى ضياع نسبة كبيرة من الإيرادات الضريبية لدولة فلسطين، حيث يلجأ المكلفين بدفع الضريبة إلى العديد من الوسائل لإخفاء حقيقة صفقاتهم والمادة الخاضعة للضريبة مثل: الغش، والتحايل....إلخ.

ويقصد بالتهرب الضريبي بأنه: إفلات المكلف من الضريبة إفلاتاً كاملاً بشكل غير قانوني، وخسارة الإيراد من قبل الحكومة.¹

وفي هذا الإطار يجب التمييز بين التهرب الضريبي ونقل عبء الضريبة، ففي حالة التهرب فإن المكلف لا يؤدي الضريبة بشكل نهائي إلى خزينة الدولة وبالتالي يؤدي ذلك لفقدان الدولة حقها من الضريبة ونقل حصيلتها، أما في حالة نقل عبء الضريبة فإنه يتحول عبء الضريبة من دافعها إلى مكلف آخر حتى يستقر عبء الضريبة على عاتق من يتحملها فعلاً، وبالتالي فإن خزانة الدولة تحصل على حقها بشكل كامل من الضريبة.²

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي

هناك شكلان من صور التهرب الضريبي وهما: التهرب المشروع الذي يعرف بالتجنب أو التملص الضريبي وهذا النوع لم يجرمه القانون ولم يضع عليه عقوبات، والتهرب غير المشروع وهو ما يسمى بالغش المالي والذي جرمه القانون ووضع عقوبات على من يرتكبه.

1- التهرب المشروع

حيث حاول بعض الفقهاء إدخال معيار خلقي للتمييز بين أنواع التهرب، حيث أن الإفلات من الضرائب بواسطة الإستفادة من وجود ثغرات قانونية في قانون الضريبة تعتبر

¹ عرفات، غالب عمرو: إقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل فب الأردن. دائرة ضريبة الدخل. عمان.الأردن. 1965م. ص4.

² جمعه، محمد عبدالله: التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين(أسبابه وطرق معالجته). (رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2005م. ص82.

ضمن التهرب القانوني والمشروع، وهذه الطريقة تعتبر بمثابة تلمص من دفع الضريبة، ويتم إعتبارها بالغالب من ناحية خلقية، وعليه يقصد بالتهرب المشروع بأنه: "إستغلال المكلف للثغرات القانونية في القانون بهدف عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة، وعدم الإلتزام بدفعها"¹.

2- التهرب غير المشروع

ويعرّف هذا النوع من التهرب بالغش المالي أو الضريبي، حيث يقوم المكلف بدفع الضريبة بإخفاء مصادر دخله وصفقاته الخاضعة للضريبة بشكل كامل أو جزئي، ومثال ذلك عدم تقديم إقرار ضريبي، أو تقديم إقرار ضريبي فيه غش وتلاعب، وكذلك بيع المكلف لممتلكاته بيعاً صورياً لإبنه أو زوجته، أو إنشاء عقود وهمية غير حقيقية²، وهناك العديد من الأمثلة على أشكال التهرب الضريبي المشروع ومنها: زيادة النفقات وتقليل الإيرادات، حيث يتم تضخيم التكاليف بشكل وهمي، من خلال زيادة تكاليف السلع و العمل وزيادة نفقات أجور العمال حتى تصبح الأرباح الظاهرة قليلة و بالتالي تقل الضرائب المفروضة عليها، وعدم سداد ضريبة الرواتب وأجور العاملين في المصانع و الشركات، وذلك بهدف تقليل التكلفة على أصحاب العمل، وعدم تسجيل العمال في التأمينات الاجتماعية، وبالتالي يصبح التهرب ضريبي وتأميني بأن واحد، وتأخر المكلفون بدفع الضريبة لعدة سنوات، من أجل إستخدام مبلغ الضريبة في فترة التأخير كربح، وإنتظارهم صدور قرارات عفو، كما هو الحال في ضريبة القيمة المضافة على المقطوع للمركبات المستعملة³.

ويمكن تقسيم التهرب غير المشروع إلى عدة أقسام منها:

¹ قاسم، صلاح محمد: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2003م. ص78.

² السلامين ياسر، والدقة عبدالرحمن: مرجع سابق. ص 159.

³ مقابلة شخصية: رئيس قسم السيارات. دائرة ضريبة القيمة المضافة- نابلس. وزارة المالية. بتاريخ: 2015/03/22. الساعة: 12:25م.

- 1- الإخفاء المادي: وهو ما يتعلق بإخفاء الشيء المادي الخاضع للضريبة، ومثال ذلك إخفاء فواتير مشتريات من أجل إخفاء مبيعات مقابلها والتهرب من ضريبة القيمة المضافة.
- 2- التكيف الخاطيء: وهذا النوع من التهرب الضريبي يهدف إلى تمويه واقعة فعلية بدلاً من وضعية قانونية ظاهرة¹، مثل مستثمر لا يمكنه فتح مكتب محاماة، لأنه لا يحمل شهادة مزاولة المحاماة، فيقوم بعمل عقد باطني مع محامي مزاوّل لفتح مكتب محاماة.
- 3- الغش: وتتمثل هذه الحالة بإخفاء المكلف المصدر الخاضع للضريبة سواء أكان ذلك بحسن نية أو بسوء نية، حيث يتم معاقبة المكلف على ذلك وتطبيق بنود العقوبات عليه، ومن الأمثلة على هذه الحالة: عدم تقديم الإقرار الضريبي عن جميع مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، أو التلاعب في نسب الإرباح للتهرب من ضريبة القيمة المضافة.
- 4- الإغفال في تسجيل وتدوين بعض الصفقات التي يقوم بها المكلفين: ومن الأمثلة على ذلك إغفال التجار بعض الصفقات الكبيرة والتي تدر عليهم بالأرباح العالية، حيث تبقى هذه الصفقات خارج النطاق الضريبي بسبب التهرب الضريبي وعدم التصريح عنها.²
- 5- التلاعب في حسابات المكلف، حيث أن تقدير الضريبة المستحقة على المكلف يستند إلى طبيعة الحسابات المقدمة من قبله، ومن هنا يلجأ المكلف للتهرب من دفع الضريبة بالتلاعب بالقوائم المالية والحسابات المقدمة للدائرة الضريبية، ومن الأمثلة على ذلك نجد إخفاء بعض المصروفات الخاضعة لضريبة الخصم بالمصدر ضمن بند مصاريف أخرى، وذلك دون الإفصاح عن طبيعة هذه المصاريف.

الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي وآثاره

هنالك العديد من الأسباب التي تؤدي الى التهرب الضريبي في فلسطين، ومن أهم هذه

الأسباب ما يلي:

¹ سلوم، حسين: القانون المالي والضريبي. بيروت. دار الفكر اللبناني. 1995م. ص 152.

² سلوم، حسين: مرجع سابق. ص 152.

- 1- السيطرة الكاملة لسلطات الإحتلال على المعابر، وعدم وجود السيادة للسلطة الفلسطينية على هذه المعابر، الأمر الذي أدى بدوره إلى زيادة التهرب الضريبي وبالأخص فيما يتعلق بفواتير المقاصة التي تمزق من قبل بعض التجار من أجل إخفاء المبيعات والتهرب من ضريبتها.
- 2- ضعف كفاءة الكوادر الضريبية، وحاجتها إلى التأهيل والخبرة والتدريب، وعدم كفاية أعداد موظفي الضابطة الجمركية وموظفي الضرائب، وكذلك عدم وجود الإمكانيات المتاحة لعمل الزيارات الميدانية باستمرار من أجل الحد من التهرب الضريبي.
- 3- غياب الدور الفعال لمهنة المحاسبة والمراجعة في بناء الإقتصاد الفلسطيني، فهي لا تعطي أي أهمية للإنتماء الوطني والحفاظ على المصلحة العامة.¹
- 4- عدم وجود نظام أرشفة إلكترونية للملفات الضريبية وخاصة فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة، مما يؤدي إلى فقدان مبالغ ضريبية كبيرة جداً تؤثر على الإيرادات الضريبية للدولة.
- 5- غياب النزاهة القانونية، وذلك في ظل إنتشار الفساد في أرجاء الدولة، وكثرة تبديل القانون الضريبي وتعديله ليخدم مصالح فئة معينة على حساب فئات أخرى من المجتمع، ومن هنا فإن الكثير من المكلفين لا يعترفون بدور الدولة وحقها المشروع لجباية الضرائب.²
- 6- إنخفاض الوعي الضريبي لدى المكلفين، وعدم قناعتهم بأن ما يتم دفعه للدولة من ضرائب، سوف يعود عليهم بالنفع العام، وعدم إحساسهم بالمسؤولية تجاه الدولة، وعدم دفع الضريبة عن قناعه، بل بسبب الخوف من العقاب، إضافة لتساهل الرأي العام بهذا الخصوص.
- 7- إرتفاع نسب الضرائب والرسوم الجمركية المفروضه على السلع المتداولة في فلسطين.

¹ موسى، أسد كامل: التهريب الجمركي وأثره في الإيرادات الجمركية الفلسطينية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2005م. ص 35.

² جمعه، محمد عبدالله: مرجع سابق. ص 87.

8- الأزمات الإقتصادية وأثرها في تخفيض دخل المكلفين، مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي من أجل تلافي أعباء الضريبة الواقعة عليهم، حيث أنه في حالة الأوضاع الإقتصادية الصعبة للمواطنين فإنه يلاحظ زيادة التهرب الضريبي.

9- عدم وجود عقوبات رادعة للمتهربين من دفع الضرائب، مما يزيد من إنتشار ظاهر التهرب الضريبي التي تساعدهم على تخفيف العبء الضريبي الواقع عليهم.¹

10- الإزدواج الضريبي: ويكون ذلك بفرض الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف، مما يجعل المكلف بدفع الضريبة يتهرب من دفعها، لإعتقاده بعدم أحقية الدولة بهذه الضريبة.

11- عدم وجود رقابة على البرامج المحاسبية المستخدمة من قبل المكلفين بدفع الضرائب، وذلك من خلال التشديد في منح الرخص لإستخدام هذه البرامج، ومن الأمثلة على ذلك وجود بعض البرامج التي يمكن من خلالها طباعة فاتورة ضريبة أصلية أكثر من مرة، وهذا يساعد المكلف على التهرب من ضريبة القيمة المضافة على المبيعات من خلال بيع السلعه لأكثر من مرة على نفس الفاتورة.

12- عدم وجود ربط ما بين الإدارة العامة للضريبة والدوائر والوزارات الأخرى بما يكفل ضبط التهرب الضريبي، ومن أمثلة ذلك وزارة النقل والمواصلات، ضريبة الأملاك،.. إلخ.

13- تعدد الضرائب المفروضة على المكلف من الأسباب التي تدفع المكلفين للتهرب من دفع الضريبة، وذلك لتخفيف عبء الضريبة الواقع عليهم.

14- الإجراءات الضريبية المعقدة، حيث كلما زاد تعقيد الإجراءات لتحصيل الضرائب كلما أدى ذلك لزيادة التهرب الضريبي.

15- عدم وجود قضاء ضريبي مستقل وفعال، إضافة إلى عدم وجود قانون للإجراءات الضريبية، حيث أن القضاء الضريبي هو الفاصل بين المنازعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية.

¹ قاسم، صلاح محمد: مرجع سابق. ص 83.

ومن أهم آثار التهرب الضريبي ما يلي:

1- تؤدي إلى التقليل من الحصيلة الضريبية للخرينة العامة للدولة، وهو من أهم الآثار السلبية للتهرب الضريبي، حيث أن الضرائب في فلسطين تشكل الجزء الأكبر من إيرادات الدولة، وهذه الظاهرة تؤدي لتخفيض إيرادات الدولة وبالتالي عدم قدرتها على مواجهة نفقاتها العامة، وبالتالي يؤدي ذلك إلى إنتشار الغش الضريبي وإضعاف روح التعاون بين أفراد المجتمع.

2- عدم تحقيق العدالة، بحيث يدفع الضريبة قسم من المكلفين، ولا يدفعها آخرون.

3- لجوء الحكومة إلى القروض الداخلية والخارجية لسد العجز الناتج عن التهرب الضريبي، وبالتالي فإن ذلك يجعلها في مأزق يتمثل في عملية سداد القروض والفوائد المترتبة عليها.¹

4- الفساد، وإنعدام الأمانة في العمل، مما ينشئ أجيالاً يمتنون الإحتيال والنصب والتلاعب على القوانين.

5- رفع أسعار الضرائب، أو فرض ضرائب جديدة، وذلك بسبب التهرب الضريبي، وما ينتج عنه من خلل في تحقيق العدالة الضريبية.²

6- التأثير على القدرة التنافسية بين المشروعات في الدولة، فالمشروع الذي لا يدفع الضريبة ويتهرب منها تقل تكاليف إنتاجه مقارنة مع المشاريع الأخرى المنافسة له، وهذا يشكل إيراد له لتشجيعه على المنافسة.

الفرع الرابع: أساليب معالجة التهرب الضريبي

هنالك العديد من الوسائل والطرق التي يمكن للإدارة الضريبية إعتمادها من أجل مكافحة هذه الظاهرة السيئة، ويمكن تلخيص أهم هذه الطرق والوسائل بالنقاط الآتية:

¹ وهبة، محمد سليم: واقع التهرب الضريبي. صنعاء. الجمهورية اليمنية. تموز 2010م. ص19.

² قاسم، صلاح توفيق: المرجع السابق. ص 88.

1- زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين عن طريق تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، وتنظيم الحملات الإعلامية المكثفة لزيادة توعية المكلفين بمفهوم أهداف الضريبة، وكيفية إحتسابها.

2- إعادة النظر بالعقوبات في القوانين السارية على المتهربين من دفع الضرائب، مع التأكيد على أن التهرب من دفع الضرائب هو إعتداء على جميع حقوق أفراد المجتمع.

3- إشراك خبراء ومحاسبي الضرائب في مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية وتطوير مفهوم مهنتهم، بحيث تكون مهنة تراعي الصالح العام بجانب الصالح الخاص للمكلفين على السواء، وهذا يحتاج إلى تعديل بعض الأحكام القائمة على تنظيم المهنة، ومدى مسؤولية المدقق أو الخبير الضريبي.¹

4- ضرورة تشديد الرقابة على البرامج المحاسبية المستخدمة من قبل المكلفين، ووجود طاقم متخصص وفعال لفحص البرامج والأنظمة المحاسبية المستخدمة لدى المكلفين، والتأكد من ملائمتها للنظام الضريبي المطبق في فلسطين.

5- ضرورة التأكيد على مبدأ العدالة الضريبية، وملائمة أسعار الضريبة للمكلفين، حيث يتم مراعاة طبقات المجتمع عند فرض نسب الضريبة، إضافة إلى مراعاة السلع الأساسية للطبقات الفقيرة.

7- منح الإدارة الضريبية الحق في الإطلاع على الأوراق والمستندات من أي جهة كانت، والإعتماد على تبليغات الغير ومنح مكافأة مالية لمن يقوم بالتبليغ، كذلك ضرورة التعاون مع الوزارات والمؤسسات الأخرى بما فيها القطاع الخاص من أجل ضبط عملية التهرب الضريبي.

يرى الباحث أن ظاهرة التهرب الضريبي هي من الظواهر السلبية التي تؤثر بشكل كبير على الحصيلة الضريبية، والتي يمكن أن تساهم في زيادة نفقات الدولة، حيث تشكل هذه الظاهر

¹ السامرائي يسري، والعبيدي زهرة: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية. المجلد (4) العدد(9). العراق. 2012م. ص143.

أهم معوق أمام الحصيلة الضريبية للدولة، وعليه لا بد من العمل على تأهيل جهاز ضريبي بشكل مميز وتدريبه، ومنحه المزيد من الحوافز، وتفعيل عمل الرقابة بشكل فعال ودوري، إضافة إلى ضرورة نشر الوعي والثقافة الضريبية بين أفراد المجتمع بثتى الأساليب والوسائل، كما أنه لا بد من تشابك الإدارة الضريبية مع العديد من المؤسسات الرسمية والقطاع الخاص، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل دور القضاء الضريبي، وضرورة سد الثغرات القانونية ومتابعتها لمنع هذه الظاهرة.

المطلب الثاني: العقوبات الممنوحة للإدارة الضريبية لضمان تحصيل الدين الضريبي

من أجل تحصيل الديون الضريبية المستحقة على المكلفين للإدارة الضريبية وتوريدها للخزانة العامة في المواعيد المحددة لها قانوناً، فقد حدد المشرع الضريبي العديد من العقوبات والجزاءات، ويعرف الجزاء بأنه: "الأثر الذي يمكن أن يصيب كل من خالف نصاً قانونياً معيناً، والغرض منه هو ردع الشخص عن العودة إلى الجريمة مرة أخرى، ويوقع من قبل السلطة المختصة، بعد إصدار حكم بذلك"¹، وهذا ما هو ملاحظ في المواد القانونية في كل من ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، ومن أهمها إعطاء الصلاحية لتطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية وأحكامه في تحصيل الدين الضريبي، ومن هنا كان لا بد لنا من التطرق إلى أهم الجزاءات والعقوبات التي أقرها المشرع الضريبي في كل من قانون ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، والتي تضمن تحصيل الإيرادات الضريبية بأقصى سرعة ممكنة، وتوريدها للخزانة العامة للدولة، ومن هنا كان لا بد لنا من التركيز على هذا الموضوع، لما له من أهمية في التحصيل، وذلك من خلال التطرق إلى ثلاثة فروع رئيسية، ففي الفرع الأول تم تناول الجزاءات الجنائية التي أقرها المشرع الضريبي، أما في الفرع الثاني تم تناول الجزاءات غير الجنائية، وفي الفرع الثالث فقد تناول التدبير الإحتياطية.

¹ حسين، محمد حسين قاسم: الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2004م. ص86.

الفرع الأول: الجزاءات الجنائية

حيث أن المشرع الضريبي ولضمان حق الدولة في إقتضاء الضريبة فقد فرض العديد من الإلتزامات الضريبية وأوجب المكلفين بالإلتزام والتقييد بها، وتأكيداً لهذا الضمان فقد فرض المشرع الضريبي الفلسطيني لمن ينتهك أو يخل بهذه الإلتزامات بمجموعة من الجزاءات الجنائية ومن أهمها (عقوبة الحبس، والغرامة الضريبية)، نظراً لأهمية هذه الجزاءات في التحصيل وردع المخالفين وزيادة الإمتثال الطوعي للمكلفين.

أولاً: عقوبة الحبس

وهي من أهم العقوبات في التشريع الضريبي، حيث يعرف الحبس بأنه (قضاء المحكوم عليه به المدة المحكوم بها في إحدى المنشآت العقابية)، حيث يعتبر الحبس من العقوبات السالبة للحرية مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن خمسة سنوات إن كان الحبس شديداً وهو مقرر للجنح، ومدة لا تقل عن أربعة وعشرون ساعة ولا تزيد عن سنة إن كان الحبس بسيطاً وهو مقرر للجنح والمخالفات، وبالتالي نكون أمام جنحة إذا كانت مدة الحبس شديداً أم بسيطاً، وقد أخذت العديد من التشريعات بهذه العقوبة ومنها التشريع الضريبي العراقي الذي يلجأ لهذه العقوبة في حالة مواجهة مصالح ضريبية لمساس خطير بها¹، وكذلك فقد نص القانون العام للضرائب في فرنسا على عقوبة الحبس (من سنة إلى خمس سنوات)، وهو أيضاً ما تم إتباعه في الولايات المتحدة الأمريكية، وإنجلترا وإيطاليا، وفي جميع الأحوال التي يجوز فيها توقيع عقوبة السجن ويخضع تطبيقها وتنفيذها للقواعد العامة المقررة في قانون العقوبات، كما أنه يجوز في الجرائم الضريبية الحبس الاحتياطي وفقاً لما نص عليه قانون الإجراءات الجنائية²، وكذلك فإن المشرع الضريبي الأردني فرض عقوبة الحبس على المحاسب القانوني عند إرتكابه أية مخالفة منصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، وذلك ما نصت عليه المادة (40) من قانون ضريبة

¹ الشرع، طالب نور: مرجع سابق. ص 215.

² سرور، احمد فتحي: مرجع سابق. ص 195.

الدخل الأردني رقم(25) لسنة 1964¹، حيث نصت على: "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يتضمنها أي قانون آخر، يعاقب كل محاسب ومدقق حسابات مرخص عند إدانته بالحبس لمدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنتين، أو بغرامة لا تقل عن 1000 دولار أمريكي ولا تزيد عن 5000 دولار أمريكي، أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً، أو بكلتا العقوبتين معاً، وتوقيفه عن مراجعة الدوائر الضريبية وذلك في المخالفات التالية:²

1- إذا قام بإعطاء شهادة على صحة الحسابات الختامية لمنشأة أعمال دون قيامه بالمراجعة المطلوبة والمتعارف عليها، أو أعطى شهادة دون تحفظ مع علمه بوجود ما يستوجب الإعلان عن ذلك التحفظ.

2- إذا ما قام بمساعدة المكلف بالتهرب من الضريبة عن قصد.

أما المشرع الضريبي الفلسطيني فقد أخذ بعقوبة الحبس أيضاً، ونجد ذلك في نص المادة (37) من القرار بقانون ضريبة الدخل رقم(8) لسنة 2011، التي تنص على أنه: (مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة، أو بغرامة لا تقل عن (1000) ألف شيكل ولا تزيد عن (10000) عشرة آلاف شيكل، أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً أو بكلتا العقوبتين معاً، كل من أرتكب أو حاول أو حرض أو إتفق أو ساعد غيره بقصد التهرب من الضريبة أي فعل من الأفعال التالية)، وذلك شريطة أن لا يكون هناك عقوبة أشد في أحكام القوانين الأخرى على الفعل المجرم.³

ويرى الباحث بأن عقوبة الحبس هي من أهم العقوبات في الجزاءات الجنائية، وذلك نظراً لما تشكله من ردع للمتخلفين عن دفع الضرائب، وهو ما يمس بحقوق الخزينة العامة للدولة في إستيفاء حقها من الإيرادات الضريبية التي يكون مسارها الأخير لبناء وسيادة الدولة، حيث أن هذه الأموال هي موجهة لجميع أفراد المجتمع، والمس بها يعني إلحاق الضرر بحقوق

¹ قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(25) لسنة 1964: المادة(40). ص53.

² السلامين، ياسر غازي و الدقة، عبد الرحمن قاسم: مرجع سابق. ص 166.

³ القرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011: المادة (37). ص30.

جميع أفراد المجتمع، وعليه لا بد من التشديد في تطبيق هذه العقوبة الرادعه وبالأخص في المخالفات التي تمس بأمن الدولة مثل بيع فواتير المقاصة من قبل التجار الفلسطينيين لتجار إسرائيليين، كما يرى الباحث على أنه من المهم ربط هذه العقوبة بغرامة مالية تشكل ضعف الضريبة المتهرب منها، حيث أنه قد تكون الغرامة المالية أكثر إيلاًماً للمكلفين من عقوبة السجن، والهدف من هذه المبالغ هو تعويض الخزينة العامة للدولة عن أي ضرر لحقها نتيجة هذا الجرائم الضريبية.

ثانياً: الغرامة الضريبية

وتحدد هذه الغرامة عادةً بنسبة معينة مما لم يؤد من الضريبة، وقد يقدر القانون مبلغ الغرامة إذا تعذر معرفة مقدار الضريبة، وتتميز هذه الغرامة بأنها لا توقع إلا في الجرائم التي تتطوي على إعتداء على المصلحة الضريبية للدولة وهي الجرائم الضريبية، وقد كان تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية من أهم الموضوعات التي دار حولها جدل، وقد اعتبرها البعض تعويضاً وتأثر بها المشرع المصري، بينما إعتبرها البعض عقوبة مالية وهو ما تأثر به الفقه الإيطالي¹، وذهب رأي آخر إلى أن الغرامة الضريبية ليست إلا ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية وقد جاء في قرار محكمة التمييز الأردنية رقم (414) المحامين لسنة 1989 ما يلي: "إن المبلغ المضاف بمقتضى المادة (27) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1982 يعد ضريبة إضافية، بصريح القانون ولا تعد غرامة وتحصل نقداً، ولا يجوز إستبدالها بالحبس، لأنها ليست عقوبة جزائية²، وذهب رأي إلى أن الغرامة الضريبية هي من قبيل الجزاءات الإدارية³، قولاً منه بأنها تهدف إلى ضمان حسن سير الإدارة العامة، وقد ذهب الرأي الغالب في الفقه والقضاء إلى اعتبار هذه الغرامة ذات طبيعة مختلطة أي تجمع بين صفات العقوبة والتعويض، وهو ما استقرت عليه قرارات المحكمة العليا المصرية.

1 سرور، أحمد فتحي: مرجع سابق. ص 198.

2 أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي اجراءات التقاضي والمبادئ القانونية لمحكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل منذ بداية 1986. ص 141.

3 رباح، غسان: قانون العقوبات الاقتصادي. منشورات بحسون. بيروت. ط1. للعام 1990م. ص 210.

أما المشرع الفلسطيني فقد استعمل الغرامة كعقوبة على المكلف، حيث نصت المادة(36) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(8) لسنة 2011 على:¹

- أن " يضاف على كل مكلف بتقديم إقرار ضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد نسبة 2% من الضريبة المستحقة أو التي سيجري تقديرها" .

- كما وفرض هذا القانون ما نسبته 3% من الضريبة المستحقة غرامة على كل من تأخر في تقديم الإقرار الضريبي شهرياً.

- كما تفرض ما نسبته 2% من قيمة الضريبة الواجب اقتطاعها عن كل شهر تأخير على اي مكلف باقتطاع هذه الضريبة.

كما أن المادة 37 في البند الأول منها جعلت عقوبة الغرامة عقوبة إضافية لعقوبة الحبس وأعطت صلاحية للمحكمة لفرضها، حيث نصت هذه المادة على " مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر، ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن الف شيكل، ولا تزيد عن عشرة الاف شيكل، أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً أو بكتلتا العقوبتين معاً".²

وكذلك فإن المشرع الضريبي في نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية ومن أجل ضمان تحصيل ضريبة القيمة المضافة في مواعيدها المستحقة، فقد فرض النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية عدة أنواع من الغرامات والفوائد إضافة لنفقات الجباية والتي يمكن إجمالها كالاتي:

1- غرامة التأخر عن تقديم الكشف الدوري في مواعده

نصت المادة (102) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية، على أن كل مكلف بضرريبة القيمة المضافة تخلف عن تقديم الكشف الدوري في الموعد المحدد له، وتخلف كذلك

1 القرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011: المادة (36). ص30.

2 القرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011: المادة (37). ص 30.

عن تقديم كشف مؤقت حيث جاز له ذلك، يلزم بدفع غرامة متأخرات مقدارها (5610 شيكل) عن كل أسبوعين أو عن كل جزء منهما.¹

2- غرامة التخلف عن تنظيم الدفاتر

نصت المادة (103) على أنه إذا تخلف المكلف بدفع ضريبة القيمة المضافة عن تنظيم دفاتر حسابية أو قيود حسب المقرر بشأن مسك وإدارة الحسابات المقررة في النظام، أو قام بتنظيمها بصورة تتحرف إنحرافاً جوهرياً عن أحكام النظام ونظام تنظيم الدفاتر، يجوز للمسؤول أن يفرض عليه غرامة مقدارها (1%) من مجموع إجمالي مبيعاته أو من مجموع الأجرور والأرباح، عن كل المدة التي تخلف فيها عن تنظيم الدفاتر أو القيود حسب المقرر، على أن لا تقل الغرامة عن (8420 شيكل) شهرياً.²

3- غرامة التخلف عن الدفع في الموعد المحدد

فعند عدم دفع ضريبة القيمة المضافة في الموعد المحدد، فإنه تضاف لها غرامة متأخرات مقدارها (1.5%) من مبلغ الدين المتأخر عن كل أسبوع، أو عن كل جزء من أسبوع، وذلك علاوة على فروق الارتباط والفوائد بموجب المادة (105) من النظام.³

ويري الباحث بأن الغرامة الضريبية من العقوبات الأكثر إيلاًماً في نفوس المكلفين، حيث أنها تدفع المكلفين إلى الإلتزام بدفع الضريبة وتقديم الكشوفات والإقرارات الضريبية في الموعد المحدد لها، مما يؤدي إلى إستيفاء الخزينة العامة للدولة لحقوقها بالوقت المناسب، ولكن من المهم مراعاة مستويات المكلفين في تحديد هذه الغرامة، فلا يعقل أن يكون مبلغ الغرامة الضريبية للكشف الدوري لمكلف صغير هي نفس الغرامة التي تفرض على الشركات الكبرى، حيث أن أثر ذلك على الخزينة العامة يختلف بحسب حجم نشاط المكلف، لذلك لا بد وأن تتناسب الغرامة الضريبية مع حجم إيرادات المكلف التي لم يتم تقديم تقرير أو إقرار ضريبي بها.

¹ نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة (102). ص 460.

² نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة (103). ص 460.

³ نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة (105). ص 461.

الفرع الثاني: الجزاءات غير الجنائية

أولاً: فوائد التأخير

حيث فرض المشرع الضريبي نسبة من مقدار الضريبة في حال لم تدفع الضريبة في موعدها المحدد، وتعرف هذه النسبة بفوائد التأخير، وهذا ما أخذ به المشرع الضريبي العراقي، حيث نص على أنه إذا لم تدفع الضريبة خلال 21 يوم من تاريخ التبليغ، يضاف إليها فائدة 9% من مقدار الضريبة، ويضاعف هذا المبلغ خلال 21 يوم بعد انقضاء المدة الأولى، حيث أن الهدف من فرض فائدة تأخير هو بقصد تحفيز الملتزم بالضريبة على الوفاء بها في موعدها المحدد¹.

وكذلك نجد أن المشرع الضريبي في النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963 والمطبق على ضريبة القيمة المضافة في فلسطين، قد أخذ بهذا النوع من الجزاءات وهو واضح في نصوص المواد التالية:

1- فروق الإرتباط والفوائد

عند عدم دفع ضريبة القيمة المضافة في الموعد المحدد لدفعها، أو تأجيل دفعها من قبل المسؤول، فإستناداً للمادة (105) من النظام، فإنه تضاف لها فروق إرتباط وفوائد عن مدة التأخير والتأجيل.

2- الإلزام بنفقات الجباية

في حال تمت مباشرة إجراءات الجباية بموجب قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لعام 1952، فإنه تضاف إلى الدين أيضاً النفقات المقترنة بدفع الدين وجبايته، وبحجز البضائع وحفظها كالاتي: ²

¹ الشرع، طالب نور: مرجع سابق. ص 237-240.

² نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة(109). ص461.

أ- عن كل إشعار بدفع ضريبة القيمة المضافة المستحقة، أو تفويض أو أمر ببيع الأموال مبلغ (50 شيقل).

ب- عن توقيع حجز مبلغ (83 شيقل) لكل شخص إشتراك في توقيعه.

وإستناداً للمادة (111) من النظام فإنه يجب أن تدفع الغرامة وفروق الإرتباط والفوائد والنفقات خلال شهر من تبليغ إشعار الإلزام بدفعها.

ويرى الباحث أن فرض فوائد التأخير له أهمية كبيرة جداً في استحقاق الخزنة العامة للمبالغ الضريبية المستحقة لها بنفس قيمتها الفعلية، فعلى سبيل المثال فإن مبلغ الضريبة المستحق على المكلف قبل سنة لا يساوي المبلغ الضريبي المستحق عليه الآن وذلك لعدة أسباب منها: تغير سعر الصرف، التضخم، إضافة إلى ما يسببه التأخر في دفع الضريبة المستحقة على المكلفين من إشكالية للدولة وخاصة عند إعداد الموازنة المالية لها والتي من أهم أهدافها تقدير الإيرادات الضريبية المستقبلية لمواجهة النفقات، كما يرى الباحث بضرورة ربط هذه الفوائد بجدوال غلاء المعيشة وحجم إيرادات المكلف.

ثانياً: المبلغ الإضافي (الزيادة)

لقد درج في العديد من التشريعات الضريبية على تضمين عقوبة الجريمة الضريبية الجنائية جزاء يعبر عنه (بالزيادة) أو (التعويض)، أو (الضمان)¹، وقد اختلف الفقهاء في المقصود بالزيادة ما إذا كانت نوع من أنواع الغرامات أو جزاء من نوع خاص، ففي مذهب الفقه والقضاء الفرنسي يوجد إتهامين لتحديد الطبيعة القانونية للزيادة (المبلغ الإضافي)، فالإتجاه الأول يرى أن هذه الزيادة هي زيادة ضريبية فحسب، وهي ليست تعويضاً، كما أنها ليست ذات صفة جنائية، أما الإتجاه الثاني فيرى أن الزيادة تعد عقوبة جنائية، فالمحكمة تقضي بها من تلقاء نفسها، من دون إثبات توافر ركن الضرر، وهي تفرض بقوة القانون جزاءً على مخالفة أحكام التشريع الضريبي، ومذهب الفقه والقضاء الإيطالي فقد إنقسم إلى ثلاثة إتجاهات، فيرى الإتجاه

¹ الشرع، طالب نور: مرجع سابق. ص 222.

الأول أن زيادة الضريبة هي جزاء يأخذ صفة الجزاء الإداري العقابي الذي يهدف إلى الإيلاء وليس إلى التعويض، أما الإتجاه الثاني فيرى أن الزيادة في الضريبة تكتسب الصفة التعويضية للخرانة بسبب عدم دفع الضريبة والتأخر عن أدائها، أما الإتجاه الثالث فيرى أوجه كثيرة للشبه بين الزيادة الضريبية وبين الشرط الجزائي، فكلاهما جزاء على عدم أداء إلتزام أو التأخر فيه وكلاهما محدد مقداره جزافياً¹.

أما المشرع الضريبي الأردني في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(25) لسنة 1964، فقد ربط عقوبة التخلف عن دفع الضريبة في المواعيد المحددة بإضافة مبلغ إلى مقدار الضريبة، وهو ما نصت عليه المادة(64-1) كالاتي:²

1- نسبة (10%)، إذا كانت مدة التخلف عن دفع الضريبة(6) أشهر أو أقل.

2- نسبة(15%)، إذا كانت مدة التخلف أكثر من (6) أشهر وأقل من(12) شهر.

3- نسبة(20%)، إذا كانت مدة التخلف أكثر من(12) شهراً وأقل من (24) شهراً.

4- نسبة(25%)، إذا زادت مدة التخلف عن (24) شهراً.

أما المشرع الفلسطيني في القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، فقد أخذ بمبدأ الغرامة الضريبية نتيجة التخلف عن أداء الضريبة في موعدها المستحق.

ويرى الباحث أن الزيادة في الضريبة الهدف الأساسي منها هو ضمان تحصيل الإيرادات الضريبية في موعدها المحدد، بالإضافة لما تشكله من إيلاء وردع للمكلفين المتخلفين عن دفع الضريبة، ويتفق الباحث مع الإتجاه الذي يعتبر الزيادة الضريبية بأنها تكتسب صفة الجزاء العقابي الإداري وصفة التعويض معاً، حيث أن ذلك يمثل الغاية من هذه الزيادة الضريبية.

¹ الشرع، طالب نور: مرجع سابق. ص 221-227.

² قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(25) لسنة 1964: المادة(64-1). ص71.

الفرع الثالث: التدابير الإحترازية

من المعلوم أن الدين الضريبي ينقضي عند الوفاء به، ولكن في حالة إستحقاق هذا الدين ورفض المكلف دفع المبالغ المترتبة عليه للإدارة الضريبية، فقد منح المشرع الضريبي التحصيل الجبري لهذه الديون، وهذا ما نجده في نص المادة (33) من القرار بقانون رقم(8) لسنة 2011، حيث تنص على وجوب دفع ضريبة الدخل والغرامات المستحقة خلال المدة المحددة، بحيث تقوم الدائرة بتبليغ المكلف إنذاراً خطياً لدفعها خلال مدة (30) يوماً، وإذا لم يتم الدفع خلال هذه المدة، يكون للمدير أو من يفوضه خطياً أن يشرع في تطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به، وله في هذه الحالة ممارسة كامل الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري والحجز على أموال المكلف أينما وجدت بقرار من المحكمة المختصة¹، وكذلك فإنه وبالرجوع للمادة(112) من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية فقد نصت على تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية لتحصيل ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المكلفين²، ويقصد بالأموال الأميرية بأنها: "جميع أنواع الضرائب والرسوم والغرامات والذمم والديون المتحققة للخزانة المالية"³، والتحصيل الجبري للضريبة يشكل ضمان للإدارة الضريبية لتحصيل الديون الضريبية المستحقة لها، ومن أهم إجراءات التحصيل الجبري هو الحجز التحفظي والحجز التنفيذي والمنع من السفر.

أولاً: الحجز التحفظي

ويقصد بالحجز التحفظي بأنه "وضع المال تحت يد القضاء لمنع صاحبه من القيام بأي عمل قانوني أو مادي في شأنه إخراج هذا المال أو ثماره من ضمان الدائن الحاجز"⁴، حيث أنه ولغرض ضمان تحصيل دين الضريبة فقد أجاز قانون ضريبة الدخل توقيع الحجز التحفظي على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة مما يجوز حجزه قانوناً وسواء أكانت هذه الاموال في

¹ القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: المادة (33)، ص 28.

² النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1963: المادة (112)، ص 462.

³ قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم 6 لعام 1952م: المادة (2)، ص 1.

⁴ المومني، معاذ أحمد محمد: الحجز على أموال الكفيل في القانون الأردني. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط. الأردن. 2012م. ص 35.

حيازة المكلف أم تحت تصرفه أو حيازة الغير، إذا إستشعر أن صاحبها يحاول تهريبها وإخفاءها ليحول دون تحصيل الضريبة منه، ولا يرفع الحجز عن هذه الأموال إلا بعد أن يتم تقدير دخله وإستيفاء الضريبة منه بكاملها، كما ويجوز رفع الحجز في ما إذا قدم المكلف كفيلاً مليوناً من الوجهة المالية يتعهد بدفع الضريبة¹، وكذلك الأمر بالنسبة لنظام الرسوم على المنتجات المحلية ففي حالة وجود شك لفاحص الحسابات بنية المشتغل مغادرة البلاد أو أي سبب آخر للتهرب من دفع الدين الضريبي المستحق عليه، فقد منح النظام فاحص الحسابات إستناداً للمادة (116-أ-أ) صلاحيات في حالتين:²

1- في حالة كان قد صدر للمشتغل تكليف (إعلام وتقدير) بموجب المادة 87 للنظام، يحق له أن يطلب منه بإعلام كتابي بتقديم ضمانات فورية ومقنعة لدفع الرسوم المقررة في التكليف.

2- إذا لم يصدر للمشتغل تكليف (إعلام وتقدير)، في هذه الحالة يقوم الفاحص بتقدير ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المشتغل وذلك بمبلغ معقول وشامل لفرقيات العملة والفوائد والغرامات المستحقة، وبعد ذلك يقوم بإصدار إعلام كتابي للمشتغل لدفع المبلغ المترتب عليه، وكل مبلغ مسجل بهذا الإعلام يدفع فوراً عند تسليم الإعلام، وإذا لم يتم دفع المبلغ أو لم تقدم الضمانات، يحق لفاحص الحسابات إصدار أمر، حتى في غياب المكلف.

الحجز على ممتلكاته

وكذلك الأمر فإنه واستناداً للمادة (63-ج) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964، فإنها منحت مأمور التقدير الصلاحية في حالة كانت لديه أسباب تدعوه للشك بأن هذا الشخص ينوي مغادرة المنطقة أو لأسباب أخرى، فيكون له الحق بالحجز على ممتلكات هذا المكلف، وكذلك فإن الحجز التحفظي يقع على جميع ممتلكات المكلف بناءً على أمر من مأمور التقدير.³

¹ الشرع، طالب نور: الجريمة الضريبية. جامعة بغداد. كلية القانون. العراق. الطبعة الأولى. 2008م. ص 240.

² نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة (116-أ-أ). ص 465.

³ الدبك، أحمد زياد: مرجع سابق. ص 157.

وكذلك ما نصت عليه المادة(33) من القرار بقانون ضريبة الدخل رقم(8) لسنة 2011، حيث يصدر قرار الحجز من قبل المحكمة المختصة على المتخلف عن الدفع بناء على طلب المدير بعد موافقة الوزير، والمادة(40) منه إعتبرت الضريبة ديناً ممتازاً مقدماً على جميع أموال المدنيين، ويتم ذلك بموجب قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم(6) لسنة 1952 حيث إن المادة الأولى نصت إذا كان شخص مكلفاً بتأدية مبلغ من الأموال الأميرية حسب الأصول، وتخلف ذلك الشخص عن دفع ذلك المبلغ في الوقت المعين فإنه تنطبق عليه أحكام هذا قانون تحصيل الأموال الأميرية بالمبلغ المذكور، والمادة (2) من قانون تحصيل الأموال عرفت المتخلف على أنه الشخص الذي يتخلف عن دفع أموال أميرية مستحقة عليه في تاريخ استحقاقها¹.

ولما كان الحجز في هذه الطريقة لا يتجاوز كونه جزءاً تحفظياً يكون بتعليمات من وزير المالية أو من يفوضه، وذلك كإجراء من أجل ضمان إستيفاء الضريبة، وبالتالي فإنه ينبغي على الدائرة الضريبية إستيفاء الضريبة من المكلف بالطرق الإعتيادية التي حددها القانون دون اللجوء إلى بيع الأموال المحجوزة جزءاً تحفظياً إلا بعد عجزها عن تحصيل الضريبة بالوسائل المعتادة، وبعد ذلك يجري بيع هذه الأموال من قبل دائرة التنفيذ طبقاً لقانون تحصيل الأموال الأميرية.

ويرى الباحث ضرورة تطبيق الحجز التحفظي على أموال المكلف المدين بمبالغ ضريبية للدولة، وذلك من أجل إستيفاء الدولة لحقوقها من الإيرادات الضريبية المستحقة لها، وكذلك ضمان عدم تهرب المكلف من دفع المبالغ المستحقة عليه وبيع ممتلكاته ومغادرته البلاد، كما ويجب تفعيل هذا النوع من العقوبات بشكل واسع في مناطق السلطة الفلسطينية، بالرغم مما تعانيه من عدم السيطرة على جميع المناطق بسبب الإحتلال، ويرى الباحث أيضاً بضرورة إعطاء الإدارة الضريبية صلاحية تطبيق هذه العقوبة قبل الدخول بالإجراءات القضائية للحجز التحفظي كون هذه الإجراءات تحتاج فترة طويلة لتطبيقها، مما يمكن المكلف من بيع ممتلكاته وموجوداته ومغادرة البلاد والتلصص من دفع الضريبة المستحقة عليه.

1 قانون الاموال الاميرية رقم (6) لعام 1952: المادة (2). ص 1.

ثانياً: الحجز التنفيذي

وفي هذا النوع من الحجز يجوز أن يتحول الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي، ينتج عنه بيع المال المحجوز بعد استيفاء مقدمات التنفيذ، والحصول على سند تنفيذي وإعلان للمدين وتكليفه بالوفاء¹، بحيث يتم بيع الأموال والممتلكات المحجوزة وإستيفاء وتحصيل الدين الضريبي المستحق على المكلف.

والتنفيذ على أموال المكلف المتخلف عن دفع الضريبة هو لضمان إستيفاء الإدارة الضريبية حقها كاملاً في كل مبلغ ضريبي يستحق لها بمقتضى القانون ولو لم ينشأ الدين الضريبي²، وإجراء الحجز يستند إلى وجود سند تنفيذي يستند عليه الجابي في إتخاذ إجراءاته، ويعرف السند التنفيذي بحسب نص المادة(8) من قانون تحصيل الأموال الأميرية بأنه(أمر الحجز الصادر من مأمور التقدير بصفته الحاكم الإداري)، ويتطلب الحجز التنفيذي العديد من الإجراءات، حيث نصت المادة(8) من قانون تحصيل الأموال الأميرية على هذه الإجراءات ومنها: أن يصطحب الجابي عند إتخاذ إجراءات الحجز على أموال المكلف المتخلف المختار، أو أحد أعضاء مجلس الإدارة الذي يعينه الحاكم الإداري.

وقد حدد قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لعام 1952 مدة أسبوع للإحتفاظ بالمقتنيات، وعند إنتهاء المدة يتم بيعها إلا في حالة المحجوزات المنقولة القابلة للتلف فتكون مسؤولية الجابي التنفيذ عليها فوراً، دون الإنتظار لمرور مدة أسبوع على حجزها، كما أن المادة (8/ب) منحت الحاكم الإداري أن يمدد مدة التمديد، والتي يمكن أن تصل إلى عدة أيام وأسابيع وأشهر لأي سبب معقول يراه مأمور التقدير، وهو الأمر الذي يتعارض مع طبيعة تحصيل الدين الضريبي التي تستوجب السرعة في التحصيل.

ويقع الحجز التنفيذي على الأموال المملوكة للمكلف المتخلف عن سداد الضريبة المستحقة عليه، سواء أكانت منقولة أم غير منقولة، إلا أن قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم

¹ موقع إلكتروني: <http://almousalawfirm.com/?p=495> . الساعة: 10:20م. بتاريخ: 2015/04/01م.

² الدبك، أحمد: مرجع سابق. ص128.

(6) لعام 1952 لم يعالج كيفية الحجز على الحقوق المعنوية مثل: الشهرة، وبراءة الاختراع، والعلامة التجارية، وينقضي الحجز التنفيذي إستناداً للمادة(8) من قانون تحصيل الأموال الأميرية بالبيع بالمزاد العلني للأموال المنقولة، أما بالنسبة للأموال الغير منقولة فقد أعطت المادة(10) من قانون تحصيل الأموال الأميرية الحق لمأمور التقدير بصفته الحاكم الإداري صلاحية بيع الأموال غير المنقولة كلها أو قسم كافي منها لإستيفاء مستحقات الضرائب من ثمنها، ويجب على مأمور التقدير رد ما يزيد من الثمن إلى المكلف بعد تنزيل المبالغ المستحقة من الضرائب ومصاريف إجراءات الحجز والبيع.

ويرى الباحث إلى ضرورة تطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية فيما يتعلق بالحجز التنفيذي، وذلك من أجل ضمان إستيفاء الخزينة العامة لمستحقاتها من الإيرادات الضريبية في حالة تخلف المكلف عن دفع المستحق عليه، كما ويجب توضيح وتفصيل الأحكام من أجل إجراء الحجز التنفيذي على أموال المكلف، وبالشكل الذي يتلائم مع ذاتية القانون الضريبي، وبالشكل الذي يضمن سرعة التحصيل التي يهدف لها المشرع الضريبي.

ثالثاً: المنع من السفر

حيث أنه ولضمان تحصيل الدين الضريبي، فإن المشرع الضريبي منع المكلف الذي يحاول السفر خارج البلاد لتأخير دفع الضريبة المفروضه عليه، حيث أنه يتم من خلال هذه العقوبة الإيعاز للجهات الرسمية المختصة لمنع المكلف من السفر لخارج البلاد، ولا يتم رفع الحظر عنه إلا بعد دفع الضريبة المستحقة عليه.¹

والمادة (33) من القرار بقانون ضريبة الدخل رقم(8) لسنة 2011 أعطت الصلاحية للمدير لمنع المكلف من مغادرة البلاد قبل تسوية ديونه الضريبية، وذلك بقرار من المحكمة المختصة، أو بتقديم كفالة أو كفيل يكون مسؤول عن دفع الضريبة والغرامات المترتبة عليه.²

¹ الشرع، طالب نور: مرجع سابق. ص 241.

² القرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011: المادة(33). ص 28.

وكذلك ما نصت عليه المادة (119) من نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية، فإنه يحق لفاحص الحسابات في ضريبة القيمة المضافة إصدار أمر، وحتى في غيابه، وذلك بمنع المكلف من الخروج من المنطقة حتى يتم تنفيذ الشروط التي وضعها في حالة الطلب من المكلف بدفع المستحق من ضريبة القيمة المضافة، أو بتقديم ضمانات لدفعها، أو تقديم كشف دوري معين لم يتم بتقديمه¹.

ويرى الباحث بضرورة توفر عنصر السرعة في تطبيق هذه العقوبة، وذلك لضمان تحصيل الدين الضريبي للدولة بأقصى سرعة ممكنة، ولضمان عدم الإفلات منها.

¹ نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963: المادة (119). ص 467.

الفصل الثالث

التحليل الإحصائي ومناقشة الفرضيات

الفصل الثالث

التحليل الإحصائي ومناقشة الفرضيات

مقدمة

لأغراض الإجابة على أسئلة وفرضيات الدراسة قام الباحث بعمل إستبانة تتناول أهم معيقات التحصيل الضريبي وفقاً لكل من أساليب التقدير وطرق التحصيل والتهرب الضريبي والجزاءات التي تكفل إستيفاء الدين الضريبي، وتم طرح هذه الإستبانة على عينة من موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة على إختلاف أعمارهم ومسمياتهم الوظيفية وتخصصاتهم وخبراتهم، وتم تحليل إجابات أفراد العينة التي تكونت من (75%) من حجم المجتمع الكلي، وهذه النسبة تعطي مؤشر قوي عن أهم المعوقات التي تواجه التحصيل الضريبي في دولة فلسطين، كما ويتناول هذا الفصل منهجية ومجتمع الدراسة، وعينة الدراسة، وصدق الأداة وثباتها، بالإضافة إلى إجراءات الدراسة والمعالجات الإحصائية كالاتي:

منهجية الدراسة

لقد إستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والذي يتناسب وأغراض الدراسة.

مجتمع الدراسة

لقد تكون مجتمع الدراسة من موظفي دوائر ضريبة الدخل والإدارة العامة لضريبة الدخل بحسب مسمياتهم الوظيفية (مدير، مدقق، مأمور تقدير)، إضافة إلى موظفي دوائر ضريبة القيمة المضافة والإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة بحسب مسمياتهم الوظيفية (مدير، رئيس قسم، فاحص حسابات)، حيث بلغ حجم مجتمع الدراسة (160 موظف)، وقد طبقت الدراسة على (9) دوائر ضريبية والتي تشكل تركز الإيرادات الضريبية لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل فيها وهي (دائرة ضريبة كبار مكلفي الضرائب، دائرة ضريبة دخل رام الله، دائرة ضريبة قيمة المضافة رام الله، دائرة ضريبة دخل نابلس، دائرة ضريبة القيمة المضافة نابلس، دائرة ضريبة دخل جنين، دائرة ضريبة قيمة مضافة جنين، إضافة إلى دائرة الجباية لضريبة الدخل

في وزارة المالية، ودائرة الجباية لضريبة القيمة المضافة في وزارة المالية)، إضافة إلى موظفي الإدارة العامة لضريبة الدخل وموظفي الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة في وزارة المالية.

عينة الدراسة

تكونت العينة من (125موظف) مقسمين ما بين موظف ضريبة دخل وموظف ضريبة قيمة مضافة، وتم توزيع الإستبانات على عينة الدراسة، وتم إستثناء (5) إجابات منها لأغراض التحليل الإحصائي، وبالتالي فقد تم إسترداد (120) موظف ما بين ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، وبالتالي فإن نسبة العينة التي أجابت على الإستبانة تشكل (96%) من مجمل عينة الدراسة.

صدق الأداة

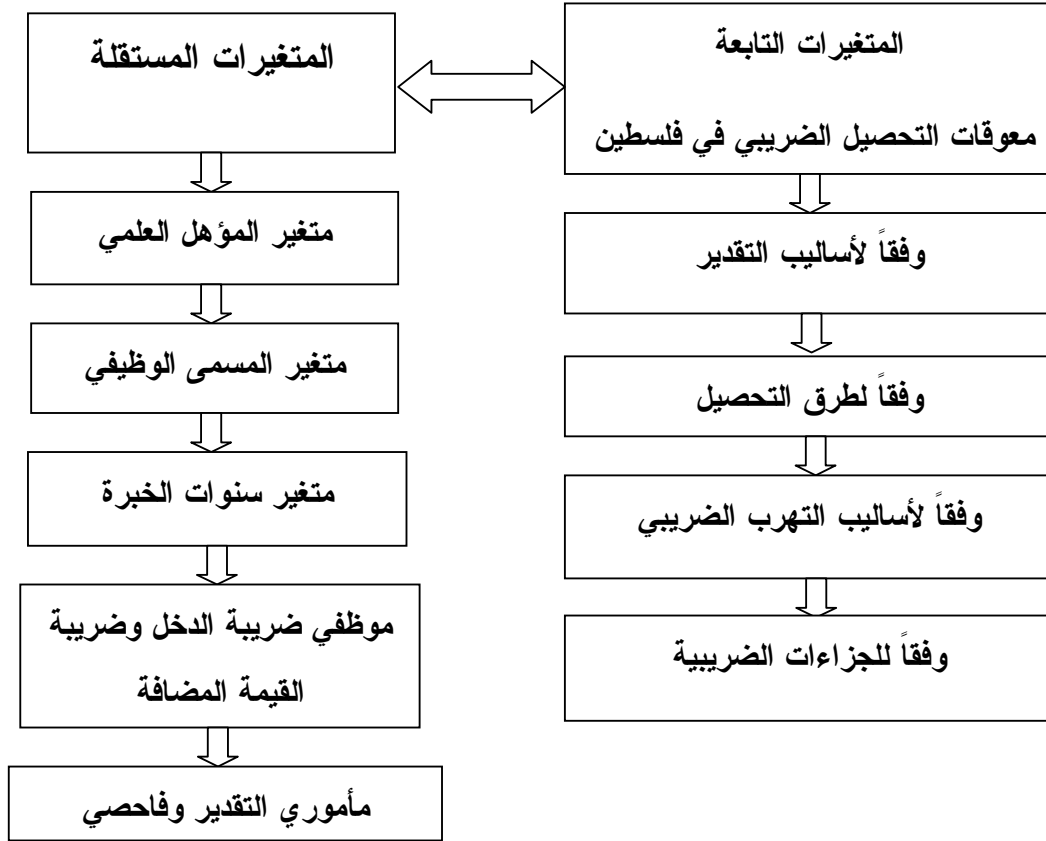
لقد تم التأكد من صدق الأداة من خلال عرضها على ثلاثة من المحكمين ذوي الخبرة والإختصاص وهم(السيد راشد عواد بصفته المستشار الضريبي لوزارة المالية، والدكتور بشار فتوح من جامعة النجاح الوطنية، والدكتور منذر نجم من جامعة بيرزيت) وأشاروا إلى صلاحية أداة الدراسة، كما وتم التأكد من صدق الأداة من خلال معامل الإنحراف المعياري حيث أن قيمة الإنحراف المعياري لجميع الأسئلة كانت كبيرة، وهذا مؤشر على وجود إختلاف في إجابات العينة وصدق الأداة.

ثبات الأداة

لقد تم إستخدام معامل ثبات هذه الدراسة بإستخدام معادلة كرونباخ ألفا (Chronback Alpha)، وقد بلغت قيمة معامل الثبات(0.70) وهو معامل ثبات جيد يفى بأغراض البحث العلمي.

متغيرات الدراسة

تم تقسيم الدراسة إلى نوعين من المتغيرات حسب نموذج الدراسة الآتي:



المعالجات الإحصائية:

1- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

2- إختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova).

3- معادلة كرونباخ ألفا.

4- إختبار T-test.

5- إختبار (Post Hoc Tests).

التحليل الإحصائي ونتائج الدراسة

جدول (14): تحليل البيانات الشخصية في الإستبانة

النسبة المئوية	التكرار		
51.7	62	ضريبة الدخل	الدائرة الضريبية
48.3	58	ضريبة القيمة المضافة	
100.0	120	المجموع	
84.2	101	متزوج	الحالة الاجتماعية
15	18	أعزب	
0.8	1	أخرى	
100.0	120	المجموع	
26.7	32	أقل من 30 سنة	العمر
23.3	28	من 30-40 سنة	
31.7	38	من 40-50 سنة	
18.3	22	أعلى من 50 سنة	
100.0	120	المجموع	
76.7	92	بكالوريوس	المؤهل العلمي
14.2	17	دبلوم فما دون	
9.2	11	ماجستير	
100.0	120	المجموع	
63.3	76	محاسبة	التخصص
8.3	10	إقتصاد	
17.5	21	إدارة	
8.3	10	أخرى	
100.0	120	المجموع	

يوضح الجدول المذكور أعلاه قيمة التكرار لكل عنصر في الإستبانة، ومن الملاحظ أن قيمة التكرار لعدد الموظفين في دائرة ضريبة الدخل (62) هو قريب من عدد الموظفين في ضريبة القيمة المضافة (58) وهذا يسهل عملية التعرف على إجابات مختلفة للموظفين من حيث

معوقات التحصيل الضريبي، ومن الملاحظ أيضاً أن أكبر قيمة للتكرار من الموظفين الذين تم إستهدافهم هم من ضمن الفئة العمرية (40-50 سنة) وعددهم (38 موظف)، وكذلك يتضح من خلال قيم التكرار المتعلقة بالمؤهل العلمي هم من حملة شهادة البكالوريوس وبلغ عددهم (92) موظف، كما أن أغلب أفراد العينة هم من تخصص المحاسبة وعددهم (76) موظف حيث أن موضوع الضريبة يتطلب خبرة محاسبية للعمل بها وإستخراج البيانات من الأنظمة المحاسبية للمكافئين وتحصيل الضرائب.

جدول (15): تحليل المسمى الوظيفي في الإستبانة

ضريبة القيمة المضافة			ضريبة الدخل		
النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي	النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
77.6%	45	فاحص حسابات	82.3%	51	مأمور تقدير
15.5%	9	رئيس قسم التدقيق	8.1%	5	مدقق
6.9%	4	مدير ضريبة قيمة مضافة	9.7%	6	مدير ضريبة دخل
100.0%	58	المجموع	100.0%	62	المجموع

يظهر هذا الجدول الفرق بين موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة من حيث المسمى الوظيفي، والنسبة المئوية للعينة، وقيمة التكرار لكل مسمى وظيفي في العينة، ومن خلال تحليل النسبة المئوية لقيم التكرار تبين بأن أغلب أفراد العينة في دوائر ضريبة الدخل هم ممن يحملون مسمى (مأمور تقدير) وبلغت نسبتهم (82.3%) من أفراد العينة حيث أن عمل هؤلاء الموظفين يتركز على عملية التقدير الضريبي للملفات الضريبية بكافة جوانبها وهو ما يساعد في التوصل إلى أهم معوقات التحصيل في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، كما تبين أن أغلب أفراد العينة في دوائر ضريبة القيمة المضافة هم ممن يحملون مسمى (فاحص حسابات)، وبلغت نسبتهم (77.6%) من أفراد العينة حيث يتركز عمل هؤلاء الموظفين على فحص الملفات الضريبية لأغراض ضريبة القيمة المضافة في جميع جوانبها مما يساعد على الوصول على إجابات تتعلق بمعوقات التحصيل الضريبي التي تواجهها دوائر ضريبة القيمة المضافة في دولة فلسطين.

جدول (16): تحليل سنوات الخبرة في الإستبانة

النسبة المئوية	التكرار		
21.7	26	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
25.8	31	من 5-10 سنوات	
16.7	20	من 10-15 سنة	
35.8	43	أكثر من 15 سنة	
100.0	120	المجموع	

من خلال هذا الجدول يتبين الفروق بين سنوات الخبرة، من حيث التكرار، والنسبة المئوية لكل منها، ومن الملاحظ أن أعلى نسبة تكرر لأفراد العينة كانت من ضمن الذين يمتلكون خبرة في العمل (أكثر من 15 سنة) وتشكل نسبة (34,8%)، وهذا يمكن الباحث من الوصول إلى أهم المعوقات التي تواجهها الإدارة الضريبية في التحصيل، كون الإستبانة إستهدفت الموظفين الأعلى خبرة في مجال الضرائب.

جدول (17): إختبار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

معامل ألفا	عدد الاسئلة	المجال
0.795	16	المعوقات حسب اساليب التقدير
0.881	19	المعوقات حسب طريقة التحصيل
0.797	12	المعوقات حسب طريقة التهرب
0.9	8	المعوقات حسب الجزاءات الضريبية

من خلال الجدول أعلاه، فقد تم تقسيم أسئلة الإستبانة إلى أربعة مجموعات، وتم اعتماد كل مجموعة كمتغير، وسيتم اختبار الاتساق الداخلي باستخدام معامل كرونباخ الفاء، حيث أن النسبة المثلى لعامل ألفا يجب أن لا تقل عن (70%) وهو ما تم التوصل إليه من خلال تحليل الإتساق الداخلي للإستبانة، كما يلاحظ أن أهم المعوقات التي تم الإجابة عنها في هذه الدراسة تتمثل بالمعوقات وفقاً للجزاءات الضريبية، ثم المعوقات وفقاً لطرق التحصيل و ثم المعوقات حسب التهرب الضريبي والمعوقات حسب أساليب التقدير.

جدول رقم (18): تحليل معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين وفقاً لأساليب التقدير

الترتيب	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
16	2.63	1.24	21	51	7	33	8	لا يوجد علاقة لالتزام المكافئين بتقديم الإقرار الضريبي أو تأخرهم بتقديمه بالتحصيل الضريبي.	1
			17.5	42.5	5.8	27.5	6.7	النسبة المئوية	
2	4.01	0.88	1	10	10	65	34	نقص المعلومات المتعلقة بدخل المكلف في الإقرار الضريبي وعدم شمولها.	2
			0.8	8.3	8.3	54.2	28.3	النسبة المئوية	
5	3.84	0.99		17	18	52	33	غياب الدور الفعال الذي تمارسه الإدارة الضريبية لضريبة الدخل من خلال المتابعة الدورية والمستمرة للإقرارات الضريبية.	3
				14.2	15.0	43.3	27.5	النسبة المئوية	
11	3.68	1.00	1	18	25	51	25	كثرة التعديلات التي تشهدها التشريعات الضريبية تؤثر بشكل سلبي على البيانات المقدمة في الإقرار الضريبي والتحصيل الضريبي.	4
			.8	15.0	20.8	42.5	20.8	النسبة المئوية	
9	3.72	1.08	5	13	22	51	29	عدم التوسع في قبول الإقرار الضريبي (01) يؤدي إلى بطء عملية التحصيل الضريبي.	5
			4.2	10.8	18.3	42.5	24.2	النسبة المئوية	
3	4.00	1.05	4	10	11	52	43	جهل المكافئين بالقوانين الضريبية يعيق عملية التحصيل الضريبي.	6
			3.3	8.3	9.2	43.3	35.8	النسبة المئوية	

13	3.63	1.04	2	18	29	45	26	هناك مغالاة في قيمة التقديرات من قبل مأموري التقدير فسي الإشعارات (03,04) تعيق عملية التحصيل الضريبي.	7
			1.7	15.0	24.2	37.5	21.7	النسبة المئوية	
12	3.68	.87	1	12	28	62	17	يوجد بطء وتقصير في متابعة التقديرات الإدارية (04,03) من قبل الإدارة الضريبية.	8
			.8	10.0	23.3	51.7	14.2	النسبة المئوية	
6	3.83	.84		10	24	63	23	طول فترة البت في الاعتراضات المقدمة من المكلف على التقدير الإدارية (03,04).	9
				8.3	20.0	52.5	19.2	النسبة المئوية	
8	3.75	.90	1	13	22	63	21	عدم التوصل إلى إتفاق (07) نتيجة الاعتراضات المقدمة على التقديرات الإدارية (04,03)، وتحويلها إلى المحكمة يؤدي إلى بطء عملية التحصيل الضريبي.	10
			.8	10.8	18.3	52.5	17.5	النسبة المئوية	
15	3.16	1.08	4	33	39	28	16	منح المدير صلاحيات واسعة في فرض الضريبة المقطوعه (06,08) يعيق عملية التحصيل.	11
			3.3	27.5	32.5	23.3	13.3	النسبة المئوية	
14	3.37	1.02		34	22	50	14	إكتساب الضريبة الصفة القطعية لعدم تقديم اعتراض خلال الموعد المحدد قانوناً على التقدير يؤدي إلى بطء عملية التحصيل الضريبي.	12
				28.3	18.3	41.7	11.7	النسبة المئوية	

10	3.70	1.06	1	22	18	50	29	قيام المكلفين بدفع الكشف الدوري غير المتوازن لضريبة القيمة المضافة بالبنك يؤثر بشكل سلبي على التحصيل الضريبي.	13
			0.8	18.3	15.0	41.7	24.2	النسبة المئوية	
1	4.15	0.75		5	11	65	39	عدم الإلتزام بتقديم الكشوفات الدورية و دفع الضريبة المطلوبة من قبل المكلفين وعدم متابعتها.	14
				4.2	9.2	54.2	32.5	النسبة المئوية	
4	3.98	0.97	3	9	13	58	37	عدم وجود آلية للربط الإلكتروني لتصريحات المكلف عن صفقاته ومدخلاته من خلال برنامجه المحاسبي مع البرنامج الضريبي المستخدم في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية تؤثر على عملية التحصيل الضريبي.	15
			2.5	7.5	10.8	48.3	30.8	النسبة المئوية	
7	3.80	1.03	2	15	20	51	32	طول فترة المعارضة على الإعلام والتقدير التي تقوم بها لجنة المعارضة تعيق عملية التحصيل الضريبي.	16
			1.7	12.5	16.7	42.5	26.7	النسبة المئوية	

يظهر الجدول أعلاه تحليل أسئلة المجموعة الأولى والتي تمثل (معوقات التحصيل الضريبي وفقاً لأساليب التقدير)، حيث يظهر هذا الجدول الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة لكل سؤال، ويلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة الانحراف المعياري لجميع الأسئلة للمجموعة الأولى هي كبيرة، وهذا مؤشر على وجود إختلاف في إجابات العينة، حيث أن أعلى قيمة إنحراف معياري كانت في السؤال الأول (لا يوجد علاقة لالتزام المكلفين بتقديم

الإقرار الضريبي أو تأخرهم بتقديمه بالتحصيل الضريبي)، وبلغت (1.14)، وأقل قيمة إنحراف معياري كانت في السؤال الرابع عشر (عدم الإلتزام بتقديم الكشوفات الدورية ودفع الضريبة المطلوبة من قبل المكلفين وعدم متابعتها يعيق عملية التحصيل الضريبي)، وبلغت (0.75)، وهذا يقودنا إلى إستنتاج صدق الإجابات على الأسئلة في الإستبانة، كما يظهر هذا الجدول ترتيب الأسئلة من حيث قوتها بالإعتماد على عامل الوسط الحسابي، ومن خلال فحص المجموعة الأولى تم ترتيب أعلى قيم للوسط حسابي والتي تبين أن أقوى خمسة أسئلة تعتبر من أهم معوقات التحصيل وتم الأجابه عليها من أفراد العينة هي كالتالي:

1- عدم الإلتزام بتقديم الكشوفات الدورية ودفع الضريبة المطلوبة من قبل المكلفين وعدم متابعتها يعيق عملية التحصيل الضريبي.

2- نقص المعلومات المتعلقة بدخل المكلف في الإقرار الضريبي وعدم شمولها.

3- جهل المكلفين بالقوانين الضريبية.

4- عدم وجود آلية للربط الإلكتروني لتصريحات المكلف عن صفقاته ومدخلاته من خلال برنامج المحاسبي مع البرنامج الضريبي المستخدم في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.

5- غياب الدور الفعال الذي تمارسه الإدارة الضريبية لضريبة الدخل من خلال المتابعه الدورية والمستمرة للإقرارات الضريبية.

ومن الملاحظ أن هناك إتفاق وإجماع من قبل معظم أفراد العينة على وجود هذه المشكلة، وهذا يعزز الإستنتاجات النهائية للرسالة.

جدول (19): تحليل معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين وفقاً لطرق التحصيل.

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
19	1.14	3.38	7	24	24	47	18	عدم وجود تنسيق بين مأموري التقدير وقسم الإقتطاعات في دوائر ضريبة الدخل فيما يتعلق بالإقتطاعات.	1
			5.8	20	20	39.2	15	النسبة المئوية	
8	0.96	3.91	1	13	16	56	34	عدم إلتزام دافعي ثمن البضائع والسلع والخدمات بطلب شهادة الخصم بالمصدر من المورد.	2
			0.8	10.8	13.3	46.7	28.3	النسبة المئوية	
14	1.05	3.63	4	14	30	47	25	قيام بعض المكلفين بالتلاعب بشهادة الخصم بالمصدر تؤثر بشكل سلبي على عملية الجباية.	3
			3.3	11.7	25	39.2	20.8	النسبة المئوية	
10	0.95	3.88	3	10	14	65	28	تأخير توريد دفعات الخصم بالمصدر يؤدي إلى بطء عملية التحصيل.	4
			2.5	8.3	11.7	54.2	23.3	النسبة المئوية	
15	1.03	3.58	1	24	22	51	22	مجازفة مأمور التقدير في تحديد مبلغ السلفية يؤثر على عملية التحصيل الضريبي.	5
			0.8	20	18.3	42.5	18.3	النسبة المئوية	
16	1	3.58	3	16	30	51	20	عدم تطبيق الفائدة السنوية (6%) على التقسيط حسب القرار بقانون ضريبة الدخل.	6
			2.5	13.3	25	42.5	16.7	النسبة المئوية	

18	1.08	3.53	3	23	24	47	23	عدم وجود قسم خاص لدراسة طلبات التقسيط يؤثر على عملية التحصيل الضريبي.	7
			2.5	19.2	20	39.2	19.2	النسبة المئوية	
1	0.82	4.19	1	6	7	61	45	طول فترة إجراءات تحويل الشيكات المرتجعة إلى القضاء و فترة تنفيذ الحكم القضائي المتعلق بتحويل الشيكات يعيق عملية التحصيل الضريبي.	8
			0.8	5	5.8	50.8	37.5	النسبة المئوية	
17	1.12	3.57	2	25	25	39	29	عدم وجود أقسام متخصصة بالجباية والمتابعه الدورية للشيكات في دوائر ضريبة الدخل الفرعية.	9
			1.7	20.8	20.8	32.5	24.2	النسبة المئوية	
4	0.94	4.04	1	9	17	50	43	عدم وجود قرارات محكمة في القضايا المرفوعة تعيق التحصيل الضريبي لعدم وجود سوابق قانونية.	10
			0.8	7.5	14.2	41.7	35.8	النسبة المئوية	
9	1	3.9	2	15	9	61	33	عدم رفع ملف القضية المختلف عليها مع مأموري التقدير إلى المحكمة يعيق عملية الجباية.	11
			1.7	12.5	7.5	50.8	27.5	النسبة المئوية	
2	0.91	4.16	2	5	14	50	49	التأخر في البت في القضايا المرفوعة لدى المحاكم الضريبية في فلسطين.	12
			1.7	4.2	11.7	41.7	40.8	النسبة المئوية	
12	1.11	3.77	1	22	19	40	38	لا يوجد قسم خاص للتدقيق على إدخال فواتير المقاصة ومتابعتها، مما يسبب ضياع مبالغ ضريبية كبيرة على الخزنة العامة للسلطة الفلسطينية.	13
			0.8	18.3	15.8	33.3	31.7	النسبة المئوية	

11	0.88	3.88	0	12	18	63	27	14	عدم وضوح وتعديل نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية المطبق في فلسطين.
			0	10	15	52.5	22.5		النسبة المئوية
6	0.98	3.97	2	12	11	58	37	15	عدم وجود كادر كافي لفحص الملفات الضريبية من حيث العدد والخبرة لحل الملفات الضريبية لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.
			1.7	10	9.2	48.3	30.8		النسبة المئوية
3	0.89	4.06	0	11	11	58	40	16	عدم تناسب عدد الملفات الضريبية مع عدد مأموري التقدير وفاحصي الحسابات
			0	9.2	9.2	48.3	33.3		النسبة المئوية
13	1.01	3.75	1	17	22	51	29	17	المبالغة في استخدام التسويات الضريبية لحل الملفات الضريبية لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.
			0.8	14.2	18.3	42.5	24.2		النسبة المئوية
7	1.01	3.93	2	12	18	49	39	18	عدم وجود منهجية علمية للفحص العيني للملفات الضريبية لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.
			1.7	10	15	40.8	32.5		النسبة المئوية
5	0.88	4.01	0	8	22	51	39	19	عدم وجود آلية عمل واضحة وموحدة لجميع المكاتب الضريبية والمؤسسات ذات العلاقة.
			0	6.7	18.3	42.5	32.5		النسبة المئوية

يظهر الجدول أعلاه تحليل أسئلة المجموعة الثانية والتي تمثل (معوقات التحصيل الضريبي وفقاً لطرق التحصيل)، حيث يظهر هذا الجدول الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة لكل سؤال، ويلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة الانحراف المعياري لجميع

الأسئلة للمجموعة الثانية هي كبيرة، وهذا مؤشر على وجود إختلاف في إجابات العينة حيث أن أعلى قيمة إنحراف معياري هي في السؤال الأول(عدم وجود تنسيق بين مأموري التقدير وقسم الإقتطاعات في دوائر ضريبة الدخل فيما يتعلق بالإقتطاعات)، وبلغت (1.14)، كما أن أقل نسبة إنحراف معياري هي في السؤال الثامن(طول فترة إجراءات تحويل الشيكات المرتجعة إلى القضاء و فترة تنفيذ الحكم القضائي المتعلق بتحصيل الشيكات يعيق عملية التحصيل الضريبي) وبلغت (0.8)، وهذا يقودنا إلى إستنتاج صدق الإجابات على الأسئلة في الإستبانة، كما ويظهر هذا الجدول ترتيب الأسئلة من حيث قوتها بالإعتماد على عامل الوسط الحسابي، ومن خلال فحص المجموعة الثانية تم ترتيب أقوى خمسة أسئلة من حيث قيمة الوسط الحسابي كالآتي:

1- طول فترة إجراءات تحويل الشيكات المرتجعة إلى القضاء و فترة تنفيذ الحكم القضائي المتعلق بتحصيل الشيكات.

2- التأخر في البت في القضايا المرفوعة لدى المحاكم الضريبية في فلسطين.

3- عدم تناسب عدد الملفات الضريبية مع عدد مأموري التقدير وفاحصي الحسابات.

4- عدم وجود قرارات محكمة في القضايا المرفوعة تعيق التحصيل الضريبي لعدم وجود سوابق قانونية.

5- عدم وجود آلية عمل واضحة وموحدة لجميع المكاتب الضريبية والمؤسسات ذات العلاقة.

ومن الملاحظ أن هناك إتفاق وإجماع من قبل معظم أفراد العينة على وجود هذه المشكلة، وهذا يعزز الإستنتاجات النهائية للرسالة.

جدول (20): تحليل معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين وفقاً لأساليب التهرب الضريبي

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
12	1.02	3.78	0	21	16	52	31	يساعد ارتفاع النسب الضريبية المفروضه على السلع المتداولة في فلسطين على التهرب الضريبي وتقليل الحصيلة الضريبية.	1
			0	17.5	13.3	43.3	25.8	النسبة المئوية	
6	0.87	4.17	1	7	10	55	47	يؤدي عدم وجود رقابة على البرامج المحاسبية المستخدمة من قبل المكلفين إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي.	2
			0.8	5.8	8.3	45.8	39.2	النسبة المئوية	
8	0.85	4.13	1	7	9	61	42	كلما زاد تعقيد الإجراءات لتحصيل الضرائب كلما أدى ذلك لزيادة التهرب الضريبي.	3
			0.8	5.8	7.5	50.8	35.0	النسبة المئوية	
3	0.83	4.32	1	5	7	49	58	إنخفاض الوعي الضريبي لدى المكلفين، وعدم قناعتهم بأن ما يتم دفعه للدولة من ضرائب يعود عليهم بالنفع العام.	4
			0.8	4.2	5.8	40.8	48.3	النسبة المئوية	
7	0.86	4.14	2	6	7	63	42	عدم وجود نظام أرشفة إلكترونية للملفات الضريبية يزيد من عملية التهرب الضريبي ويؤثر بشكل سلبي على الحصيلة الضريبية.	5
			1.7	5.0	5.8	52.5	35.0	النسبة المئوية	
5	0.75	4.20		5	9	63	43	غياب الدور الفعال لمهنة المحاسبة والمراجعة، يساعد على إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي وتخفيض الجباية.	6
				4.2	7.5	52.5	35.8	النسبة المئوية	

1	0.63	4.58	0	0	9	33	78	قيام بعض التجار بتمزيق فواتير المقاصة يعتبر من أخطر مظاهر التهرب الضريبي ويؤدي إلى خفض الحصيلة الضريبية.	7
			0	0	7.5	27.5	65.0	النسبة المئوية	
4	0.82	4.31	1	4	9	49	57	عدم وجود ضبط لتزوير فواتير المقاصة، يؤثر بشكل سلبي على التحصيل الضريبي.	8
			0.8	3.3	7.5	40.8	47.5	النسبة المئوية	
9	0.93	4.12	2	7	12	53	46	التهرب من ضريبة الدخل على الرواتب والأجور والمكافآت للحصول على عمالة بتكلفة أقل.	9
			1.7	5.8	10.0	44.2	38.3	النسبة المئوية	
11	0.91	4.00		10	19	52	39	عدم منح فاحصي الحسابات وأموري التقدير لصلاحياتهم الواردة في قانون ضريبة الدخل والنظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية.	10
				8.3	15.8	43.3	32.5	النسبة المئوية	
10	0.69	4.10		1	20	65	34	بيع فواتير المقاصة (P) بنسبة مئوية ربحية معينة دون وجود صفقة حقيقية يؤثر بشكل سلبي على عملية الجباية.	11
				0.8	16.7	54.2	28.3	النسبة المئوية	
2	0.77	4.48	1	2	8	37	72	الإحتلال الإسرائيلي، وعدم وجود سيطرة على المعابر والحدود والبضاعة التي تدخل إلى المستوطنات تشكل أهم معيقات التحصيل الضريبي في فلسطين.	12
			0.8	1.7	6.7	30.8	60.0	النسبة المئوية	

يظهر الجدول أعلاه تحليل أسئلة المجموعة الثالثة والتي تمثل (معوقات التحصيل الضريبي وفقاً لأساليب التهرب الضريبي)، حيث يظهر هذا الجدول الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة لكل سؤال، ويلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة الانحراف المعياري لجميع الأسئلة للمجموعة الثالثة هي كبيرة، حيث أن أعلى قيمة إنحراف معياري هي في السؤال الأول (يساعد ارتفاع النسب الضريبية المفروضة على السلع المتداولة في فلسطين على التهرب الضريبي وتقليل الحصيلة الضريبية)، وبلغت (1.02)، وكذلك فإن أقل قيمة إنحراف معياري هي في السؤال السابع (قيام بعض التجار بتمزيق فواتير المقاصة يعتبر من أخطر مظاهر التهرب الضريبي ويؤدي إلى خفض الحصيلة الضريبية)، وبلغت (0.63)، وهذا مؤشر على وجود إختلاف في إجابات العينة، وهذا يقودنا إلى إستنتاج صدق الإجابات على الأسئلة في الإستبانة.

كما ويظهر هذا الجدول ترتيب الأسئلة من حيث قوتها بالإعتماد على عامل الوسط الحسابي، ومن خلال فحص المجموعة الثالثة تم ترتيب أقوى خمسة أسئلة من قيمة الوسط الحسابي كالآتي:

- 1- قيام بعض التجار بتمزيق فواتير المقاصة يعتبر من أخطر مظاهر التهرب الضريبي ويؤدي إلى خفض الحصيلة الضريبية.
- 2- الإحتلال الإسرائيلي، وعدم وجود سيطرة على المعابر والحدود والبضاعة التي تدخل إلى المستوطنات.
- 3- انخفاض الوعي الضريبي لدى المكلفين، وعدم قناعتهم بأن ما يتم دفعه للدولة من ضرائب يعود عليهم بالنفع العام.
- 4- عدم وجود ضبط لتزوير فواتير المقاصة.
- 5- غياب الدور الفعال لمهنة المحاسبة والمراجعة، يساعد على إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي وتخفيض الجباية.

كما ويلاحظ أن هناك إتفاق وإجماع من قبل معظم أفراد العينة على وجود هذه المشكلة، وهذا يعزز الإستنتاجات النهائية للرسالة.

جدول (21): تحليل معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين وفقاً للجزءات الضريبية التي تكفل إستيفاء الدين الضريبي

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
3	0.83	4.31	1	5	7	50	57	عدم توفر عنصر السرعة في تطبيق عقوبة المنع من السفر والحجز التحفظي والتنفيذي يعيق عملية التحصيل الضريبي.	1
			0.8	4.2	5.8	41.7	47.5	النسبة المئوية	
2	0.74	4.33	1	2	7	57	53	عدم فعالية الجهاز التنفيذي في تحصيل الأموال الأميرية.	2
			0.8	1.7	5.8	47.5	44.2	النسبة المئوية	
1	0.69	4.40	1	2	2	58	57	عدم تطبيق عقوبات رادعه على التهرب من دفع الضريبة أو عند ظهور دخل آخر غير مصرح عنه وإكتشافه وعدم مناسبة الغرامات لحجم التهرب الضريبي.	3
			0.8	1.7	1.7	48.3	47.5	النسبة المئوية	
8	1.05	3.98	3	12	13	49	43	عقوبة الحبس الواردة في القرار بقانون ضريبة الدخل ونظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لا تشكل رادع للمكلفين المتهربين من دفع الضريبة وبالتالي يؤدي ذلك لتخفيض الحصيلة الضريبية.	4
			2.5	10.0	10.8	40.8	35.8	النسبة المئوية	
5	0.85	4.27	2	4	7	54	53	عدم تفعيل الغرامات والعقوبات على المتخلفين من إقتطاع ضريبة الخصم بالمصدر والأقساط غير المسددة يقلل من عملية الجباية.	5
			1.7	3.3	5.8	45.0	44.2	النسبة المئوية	

6	0.83	4.23	2	3	10	56	49	عدم تطبيق الغرامات والفوائد على الأقساط غير المسددة أو المتعثرة في ضريبة الدخل.
			1.7	2.5	8.3	46.7	40.8	النسبة المئوية
7	0.94	4.03	2	9	12	57	40	عدم فرض فوائد على التأخير في تقديم الكشوف الدورية والإقرارات الضريبية يعيق عملية التحصيل الضريبي.
			1.7	7.5	10.0	47.5	33.3	النسبة المئوية
4	0.84	4.27	1	5	9	51	54	عدم وجود عدالة في تطبيق العقوبات الضريبية على المكلفين يخفض من تحصيل الضريبة.
			0.8	4.2	7.5	42.5	45.0	النسبة المئوية

يظهر الجدول أعلاه تحليل أسئلة المجموعة الرابعة والتي تمثل (معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين وفقاً للجزاءات الضريبية التي تكفل إستيفاء الدين الضريبي)، حيث يظهر هذا الجدول الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة لكل سؤال، ويلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة الانحراف المعياري لجميع الأسئلة للمجموعة الرابعة هي كبيرة، حيث كانت أعلى قيمة إنحراف معياري في السؤال الرابع (عقوبة الحبس الواردة في القرار بقانون ضريبة الدخل ونظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لا تشكل رادع للمكلفين المتهربين من دفع الضريبة وبالتالي يؤدي ذلك لتخفيض الحصيلة الضريبية)، وبلغت (1.05)، وأدنى قيمة إنحراف معياري كانت في السؤال الثالث (عدم تطبيق عقوبات رادعه على التهرب من دفع الضريبة أو عند ظهور دخل آخر غير مصرح عنه وإكتشافه وعدم مناسبة الغرامات لحجم التهرب الضريبي) وبلغت (0.69)، وهذا مؤشر على وجود إختلاف في إجابات العينة، وهذا يقودنا إلى إستنتاج صدق الإجابات على الأسئلة في الإستبانة، كما ويظهر هذا الجدول ترتيب الأسئلة من حيث قوتها بالإعتماد على عامل الوسط الحسابي، ومن خلال فحص المجموعة الرابعة، فقد تم ترتيب أعلى خمسة أسئلة من حيث قيم الوسط الحسابي كالتالي:

1- عدم تطبيق عقوبات رادعه على التهرب من دفع الضريبة أو عند ظهور دخل آخر غير مصرح عنه وإكتشافه وعدم مناسبة الغرامات لحجم التهرب الضريبي.

2- عدم فعالية الجهاز التنفيذي في تحصيل الأموال الأميرية.

3- عدم توفر عنصر السرعة في تطبيق عقوبة المنع من السفر والحجز التحفظي والتنفيذي.

4- عدم وجود عدالة في تطبيق العقوبات الضريبية على المكلفين.

5- عدم تفعيل الغرامات والعقوبات على المتخلفين من إقتطاع ضريبة الخصم بالمصدر والأقساط غير المسددة.

وكذلك من الملاحظ أن هناك إتفاق وإجماع من قبل معظم أفراد العينة على وجود هذه المشكلة، وهذا يعزز الإستنتاجات النهائية للرسالة.

جدول (22): المؤشرات الاحصائية لمتغير متوسط كل بعد من ابعاد الدراسة

عدد المفردات	أقل قيمة	أعلى قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
120	2.38	5.00	3.68	0.49
120	2.00	5.00	3.83	0.56
120	2.33	5.00	4.19	0.46
120	1.00	5.00	4.23	0.65

يبين هذا الجدول المؤشرات الإحصائية لكل متغير في المجموعات السابقة، حيث يبين أقل قيمة لكل متغير، ومن الملاحظ أن أقل قيمة للمتغيرات معوقات التحصيل حسب (أساليب التقدير، طرق التحصيل، أساليب التهرب) هي تتراوح ما بين (2-2.38)، أما المتغير معوقات التحصيل حسب (الجزاءات الضريبية) فإن أقل قيمة تساوي (1)، كما وتم إدراج معامل الوسط الحسابي لكل متغير من المتغيرات الأربعة إضافة إلى الإنحراف المعياري لكل منها، ومن الملاحظ أن أقوى أسئلة بين المجموعات من حيث قيمة الوسط الحسابي هي تتعلق بمعوقات التحصيل وفقاً للجزاءات الضريبية، وكذلك فإن أعلى قيمة للإنحراف المعياري لإجابات الموظفين هي فيما يتعلق بمعوقات التحصيل وفقاً لطرق التحصيل.

مناقشة الفرضيات ونتائجها

1- الفرضية الأولى: "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لمتغير المؤهل العلمي".

من أجل فحص هذه الفرضية تم استخدام التحليل الأحادي (One Way Anova) بسبب وجود أكثر من متغيرين.

جدول (23): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للفرضية الأولى.

القرار	درجة المعنوية	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
نقبل الفرضية الصفرية	0.279	1.29	0.311	2	0.622	بين المجموعات	متغير اساليب التقدير
			0.241	117	28.207	خلال المجموعات	
				119	28.828	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.525	0.65	0.204	2	0.407	بين المجموعات	متغير طرق التحصيل
			0.314	117	36.718	خلال المجموعات	
				119	37.126	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.34	1.09	0.234	2	0.469	بين المجموعات	متغير اساليب التهرب الضريبي
			0.215	117	25.167	خلال المجموعات	
				119	25.636	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.475	0.75	0.322	2	0.644	بين المجموعات	متغير الجزاءات الضريبية
			0.43	117	50.281	خلال المجموعات	
				119	50.925	المجموع	

نتيجة الفرضية الأولى

من خلال الجدول أعلاه، تم التوصل إلى قبول الفرضية الأولى والتي تنص على أنه " لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل تعزى لمتغير المؤهل العلمي، حيث أنه قد تم تقسيم معوقات التحصيل إلى أربعة متغيرات وفحصها، حيث أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل الضريبي حسب أساليب التقدير في الدوائر الضريبية تعزى لمتغير المؤهل العلمي حيث بلغ مستوى الدلالة المعنوية (0.279) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، وكذلك فإنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً لطرق التحصيل تعزى لمتغير المؤهل العلمي وذلك لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.525) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، ولا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً لأساليب التهرب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.34) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، كما ولا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً للجزاءات الضريبية تعزى لمتغير المؤهل العلمي، لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.475) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$).

تعليق على نتيجة الفرضية الأولى

يلاحظ من نتيجة اختبار الفرضية الأولى بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في معوقات التحصيل الضريبي من حيث المؤهل العلمي الذين أغلبهم من حملة البكالوريوس، وبالتالي فإن هناك إجماع بوجود معوقات للتحصيل تؤدي إلى تخفيض حق الإدارة من الإيرادات الضريبية ومن خلال التحليل نجد أن أهم هذه المعوقات ما يعزى لمتغير المعوقات حسب طرق التحصيل (درجة معنوية = 0.525)، وبالتالي يمكن إستنتاج أهم معوقات التحصيل من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لمتغير المؤهل العلمي بالنقاط الآتية:

1- طول فترة إجراءات تحويل الشيكات المرتجعة إلى القضاء و فترة تنفيذ الحكم القضائي

المتعلق بتحصيل الشيكات.

2- التأخر في البت في القضايا المرفوعة لدى المحاكم الضريبية في فلسطين.

3- عدم تناسب عدد الملفات الضريبية مع عدد مأموري التقدير وفاحصي الحسابات.

وعليه لا بد للإدارة الضريبية من وضع الإستراتيجيات المناسبة للتقليل من هذه المعوقات، وذلك من خلال إيجاد قضاء ضريبي مستقل ومختص بالنظر في القضايا الضريبية، إضافة العمل على تفعيل دور المحاكم الضريبية والتي تلعب الدور الأساسي في حل المنازعات الضريبية التي تقع بين المكلفين والإدارة الضريبية وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية، إضافة إلى توفير عدد كاف من الموظفين يتناسب مع عدد الملفات الضريبية وذلك يساعد على سرعة حل هذه الملفات وسرعة تحصيل الضريبة وتوريدها للخزانة العامة.

2- الفرضية الثانية: "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لمتغير المسمى الوظيفي".

ولغرض اختبار هذه الفرضية سيتم تقسيم عينة الدراسة الى عينتين منفصلتين حيث أن المسمى الوظيفي في دائرة ضريبة الدخل يختلف عن المسمى الوظيفي في دائرة ضريبة القيمة المضافة، وقد تم استخدام التحليل الأحادي (One Way Anova) بسبب وجود أكثر من متغيرين.

جدول (24): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للفرضية الثانية باستخدام عينة موظفي ضريبة الدخل.
عينة ضريبة الدخل (ن=62)

القرار	درجة المعنوية	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
نقبل الفرضية الصفرية	0.98	0.02	0.005	2	0.01	بين المجموعات	متغير اساليب التقدير
			0.245	59	14.47	خلال المجموعات	
				61	14.48	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.60	0.52	0.113	2	0.23	بين المجموعات	متغير طرق التحصيل
			0.217	59	12.78	خلال المجموعات	
				61	13.00	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.40	0.93	0.149	2	0.30	بين المجموعات	متغير اساليب التهرب الضريبي
			0.159	59	9.40	خلال المجموعات	
				61	9.69	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.52	0.66	0.244	2	0.49	بين المجموعات	متغير الجزاءات الضريبية
			0.371	59	21.90	خلال المجموعات	
				61	22.39	المجموع	

نتيجة الفرضية الثانية لعينة موظفي ضريبة الدخل

من خلال الجدول أعلاه، تم التوصل إلى قبول الفرضية الثانية والتي تنص على أنه " لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل تعزي لمتغير المسمى

الوظيفي لموظفي ضريبة الدخل، حيث أنه قد تم فحص هذه الفرضية بتقسيم معوقات التحصيل إلى أربعة متغيرات، حيث أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل الضريبي حسب أساليب التقدير في الدوائر الضريبية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي لموظفي ضريبة الدخل حيث بلغ مستوى الدلالة المعنوية (0.98) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، وكذلك فإنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً لطرق التحصيل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي لموظفي ضريبة الدخل وذلك لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.60) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، ولا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً لأساليب التهرب الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي لموظفي ضريبة الدخل لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.40) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، كما ولا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً للجزاءات الضريبية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي لموظفي ضريبة الدخل، لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.52) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$).

جدول (25): نتائج التحليل الأحادي (One Way Anova) للفرضية الثانية باستخدام عينة موظفي ضريبة القيمة المضافة.
عينة الضريبة المضافة (ن=58)

القرار	درجة المعنوية	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
نقبل الفرضية الصفرية	0.58	0.55	0.122	2	0.244	بين المجموعات	متغير اساليب التقدير
			0.222	55	12.185	خلال المجموعات	
				57	12.43	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.77	0.26	0.104	2	0.207	بين المجموعات	متغير طرق التحصيل
			0.392	55	21.582	خلال المجموعات	
				57	21.79	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.61	0.51	0.134	2	0.269	بين المجموعات	متغير اساليب التهريب الضريبي
			0.265	55	14.568	خلال المجموعات	
				57	14.837	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.11	2.35	1.116	2	2.233	بين المجموعات	متغير الجزاءات الضريبية
			0.476	55	26.18	خلال المجموعات	
				57	28.413	المجموع	

نتيجة الفرضية الثانية لعينة موظفي ضريبة القيمة المضافة

من خلال الجدول أعلاه، تم التوصل إلى قبول الفرضية الثانية والتي تنص على أنه " لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل تعزي لمتغير المسمى

الوظيفي لموظفي ضريبة القيمة المضافة، حيث أنه قد تم فحص هذه الفرضية بتقسيم معوقات التحصيل إلى أربعة متغيرات، حيث أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل الضريبي حسب أساليب التقدير في الدوائر الضريبية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي لموظفي ضريبة القيمة المضافة حيث بلغ مستوى الدلالة المعنوية (0.58) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، وكذلك فإنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً لطرق التحصيل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي لموظفي ضريبة القيمة المضافة وذلك لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.77) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، ولا يوجد علاقة علاقة ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً لأساليب التهرب الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي لموظفي ضريبة القيمة المضافة لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.61) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، كما ولا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً للجزاءات الضريبية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي لموظفي ضريبة القيمة المضافة، لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.11) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$).

التعليق على نتيجة الفرضية الثانية

يلاحظ من خلال التحليل الإحصائي لهذه الفرضية عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات كل من موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة على اختلاف مسمياتهم الوظيفية حول معوقات التحصيل الضريبي وفقاً لأساليب التقدير وطرق التحصيل والتهرب الضريبي والجزاءات الضريبية، وبالتالي لا بد من معالجة هذه المعوقات ووضع السبل لمعالجتها والنهوض بالأداء الضريبي للإدارة الضريبية بما يكفل حقها في إستيفاء الدين الضريبي، ومن أهم هذه الطرق ما يلي:

1- ضرورة المتابعة الدورية والمستمرة من قبل الإدارة الضريبية للإقرارات الضريبية والتقديرات الضريبية، وذلك من خلال تفعيل دور التدقيق الداخلي على المكاتب الفرعية للدوائر الضريبية، ومتابعة تحصيل التقديرات الضريبية من قبل موظفي الضرائب.

2- تفعيل قانون تحصيل الأموال الأميرية وتطبيق أحكامه، ومنح الدائرة الضريبية الصلاحية لتطبيق هذا القانون دون اللجوء للقضاء.

3- وضع إطار محاسبي جديد للضريبة على القيمة المضافة بالإستناد على تشريع واضح خال من الغموض.

4- تشديد الرقابة على البرامج المحاسبية التي يستخدمها المكلفين من خلال منح الرخص لإستخدامها، مع ضرورة ربطها مع البرنامج الضريبي للسلطة الفلسطينية.

5- ضرورة إستخدام نظام الأرشفة الإلكترونية لحفظ الملفات الضريبية للمكلفين وتسهيل الرجوع لها عند دراستها.

6- تعزيز الدور الفعال لمهنة المحاسبة والتدقيق وتشديد العقوبات على المتهربين من دفع الضرائب.

7- يجب تفعيل الجزاءات الضريبية المفروضة بحكم القوانين الضريبية، وذلك من خلال توفير عنصر السرعة لتطبيق عقوبة المنع من السفر والحجز التحفظي والتنفيذي على المكلفين الذين إستحق عليهم الدين الضريبي بشكل أساسي.

3- الفرضية الثالثة: "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لمتغير سنوات الخبرة".

من أجل فحص هذه الفرضية تم إستخدام التحليل الأحادي (One Way Anova) بسبب وجود أكثر من متغيرين.

جدول (26): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للفرضية الثالثة.

القرار	درجة المعنوية	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
نقبل الفرضية الصفرية	0.428	0.93	0.226	3	0.677	بين المجموعات	متغير
			0.243	116	28.151	خلال المجموعات	اساليب التقدير
				119	28.828	المجموع	
نرفض الفرضية الصفرية	0.027	3.184	0.941	3	2.824	بين المجموعات	متغير طرق التحصيل
			0.296	116	34.301	خلال المجموعات	
				119	37.126	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.073	2.379	0.495	3	1.486	بين المجموعات	متغير اساليب التهرب الضريبي
			0.208	116	24.15	خلال المجموعات	
				119	25.636	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.079	2.32	0.961	3	2.882	بين المجموعات	متغير الجزاءات الضريبية
			0.414	116	48.043	خلال المجموعات	
				119	50.925	المجموع	

نتيجة الفرضية الثالثة

من خلال الجدول أعلاه، تم التوصل إلى قبول الفرضية الثالثة لبعض متغيرات معوقات التحصيل ورفض جزء من هذه المتغيرات وتتص هذه الفرضية على أنه " لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل تعزي لمتغير سنوات الخبرة، حيث أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل الضريبي حسب أساليب

التقدير في الدوائر الضريبية تعزى لمتغير سنوات الخبرة حيث بلغ مستوى الدلالة المعنوية (0.428) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، ولا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً لأساليب التهرب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.073) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، كما ولا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً للجزاءات الضريبية تعزى لمتغير سنوات الخبرة لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.079) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$).

أما بالنسبة لمعوقات التحصيل وفقاً لطرق التحصيل وفقاً لهذه الفرضية فإنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً لطرق التحصيل تعزى لمتغير سنوات الخبرة وذلك لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.027) وهو أقل من ($\alpha=0.05$) ولمعرفة سبب رفض هذه الفرضية فقد تم استخدام إختبار (Post Hoc Tests) لمعرفة سبب الرفض وهو ما يمثل الجدول الآتي:

جدول (27): نتائج إختبار (Post Hoc Tests).

القرار	مستوى المعنوية	الخطأ المعياري	الفرق في المتوسط (=I-L)	سنوات الخبرة (L)	سنوات الخبرة (I)	المتغير التابع
نعم	.945	.14461	.08868	من 10-5 سنة	أقل من 5 سنة	طرق التحصيل
نعم	.273	.16173	-.32126	من 15-10 سنة		
نعم	.880	.13509	.11063	اعلى من 15 سنة		
نعم	.945	.14461	-.08868	أقل من 5سنوات	من 10-5 سنة	
نعم	.081	.15596	-.40993	من 15-10 سنة		
نعم	.999	.12812	.02195	اعلى من 15 سنة		
نعم	.273	.16173	.32126	أقل من 5 سنة	من 15-10 سنة	
نعم	.081	.15596	.40993	من 10-5 سنة		
لا	.039	.14718	.43188	اعلى من 15 سنة		
نعم	.880	.13509	-.11063	أقل من 5سنة	أعلى من 15 سنة	
نعم	.999	.12812	-.02195	من 10-5 سنة		
لا	.039	.14718	-.43188	من 15-10 سنة		

من خلال الجدول أعلاه فإن سبب رفض الفرضية (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي وفقاً لطرق التحصيل تعزى لمتغير سنوات الخبرة) هو يعود إلى الارتباط بين الفئتين (أقل من 15 سنة وأعلى من 15 سنة)، حيث أن مستوى الدلالة المعنوية يساوي (0.039) وهو أقل من ($\alpha=0.05$) وعليه فإنه تم رفض هذه الفرضية وبالتالي نستنتج من ذلك أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي وفقاً لطرق التحصيل يعزى لمتغير سنوات الخبرة للفئتين (من 10-15 سنة) و (أعلى من 15 سنة).

التعليق على نتيجة الفرضية الثالثة

من خلال التحليل الإحصائي للفرضية الثالثة تبين عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات كل من موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة على إختلاف سنوات خبراتهم بالنسبة لمعوقات التحصيل وفقاً لكل من طرق التقدير، والتهرب

الضريبي، والجزاءات الضريبية، ومن هنا يمكن إستنتاج أن الإدارة الضريبية في فلسطين تعاني من العديد من المعوقات التي تحول دون وجود وظيفة تحصيل فعالة وفقاً لهذه الفئة، ومن أهم هذه المعوقات ما يلي:

1- عدم الإلتزام بتقديم الكشوفات الدورية ودفع الضريبة المطلوبة من قبل المكافين وعدم متابعتها يعيق عملية التحصيل الضريبي.

2- قيام بعض التجار بتمزيق فواتير المقاصة يعتبر من أخطر مظاهر التهرب الضريبي ويؤدي إلى خفض الحصيلة الضريبية.

3- عدم تطبيق عقوبات رادعه على التهرب من دفع الضريبة أو عند ظهور دخل آخر غير مصرح عنه وإكتشافه وعدم مناسبة الغرامات لحجم التهرب الضريبي.

كما ويلاحظ من خلال التحليل الإحصائي لهذه الفرضية وجود قروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات هذه الفئة بالنسبة لمعوقات التحصيل وفقاً لطرق التحصيل، وعليه يجب على الإدارة الضريبية الوقوف على الخلل في طرق تحصيل كل من ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة ومعالجته من أجل زيادة الإيرادات الضريبية لدولة فلسطين.

4- الفرضية الرابعة: "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لمتغير التخصص".

من أجل فحص هذه الفرضية تم إستخدام التحليل الأحادي (One Way Anova) بسبب وجود أكثر من متغيرين.

جدول (28): نتائج التحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للفرضية الرابعة.

القرار	درجة المعنوية	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
نقبل الفرضية الصفرية	0.857	0.256	0.063	3	0.189	بين المجموعات	متغير
			0.247	116	28.639	خلال المجموعات	اساليب التقدير
				119	28.828	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.936	0.139	0.044	3	0.133	بين المجموعات	متغير
			0.319	116	36.992	خلال المجموعات	طرق التحصيل
				119	37.126	المجموع	
نقبل الفرضية الصفرية	0.901	0.193	0.042	3	0.127	بين المجموعات	متغير
			0.22	116	25.509	خلال المجموعات	اساليب التهرب
				119	25.636	المجموع	الضريبي
نقبل الفرضية الصفرية	0.285	1.278	0.543	3	1.629	بين المجموعات	متغير
			0.425	116	49.296	خلال المجموعات	الجزاءات الضريبية
				119	50.925	المجموع	

نتيجة الفرضية الرابعة

من خلال الجدول أعلاه، تم التوصل إلى قبول الفرضية الرابعة والتي تنص على أنه " لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل تعزي لمتغير التخصص، حيث أنه قد تم تقسيم معوقات التحصيل إلى أربعة متغيرات وفحصها، حيث أنه لا

يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل الضريبي حسب أساليب التقدير في الدوائر الضريبية تعزى لمتغير التخصص حيث بلغ مستوى الدلالة المعنوية (0.857) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، وكذلك فإنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً لطرق التحصيل تعزى لمتغير التخصص وذلك لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.936) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، ولا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً لأساليب التهرب الضريبي تعزى لمتغير التخصص لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.901) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$)، كما ولا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً للجزاءات الضريبية تعزى لمتغير التخصص، لأن مستوى الدلالة المعنوية لها يساوي (0.285) وهو أكبر من ($\alpha=0.05$).

التعليق على نتيجة الفرضية الرابعة

من خلال التحليل الإحصائي لهذه الفرضية تبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات كل من موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة باختلاف تخصصاتهم والتي يتركز معظمها في تخصص المحاسبة، ونظراً لما يشكله تخصص المحاسبة من علاقة وثيقة في تحصيل الضريبة فإن إجابات هؤلاء الموظفين تعطي إنطباعاتاً عن مدى المعوقات التي تواجه الإدارة الضريبية في عملية التحصيل الضريبي، وبالتالي على الإدارة الضريبية أن تضع الحلول المناسبة لهذه المعوقات من أجل زيادة الإيرادات الضريبية وضمان تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة.

5- الفرضية الخامسة: "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي بين كل من موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة".

من أجل فحص هذه الفرضية تم استخدام إختبار (T Test) بسبب تقسيم العينة إلى موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة، وهذا التحليل هو الأقوى في هذه الحالة.

جدول (29): نتائج التحليل باستخدام إختبار (T Test) للفرضية الخامسة Independent Samples T Test

t-test إختبار لمساواة الوسائل				Levene's إختبار للمساواة بين الفروق				المتغير
الخطأ المعياري لفرق المتوسطات	فرق المتوسطات	الاهمية	درجات الحرية	T	الأهمية	F		
0.09	-0.253	0.004	118.0	-2.9	0.569	0.326	افتراض تساوي التباينات	أساليب
0.09	-0.253	0.004	117.9	-2.905			عدم افتراض تساوي التباينات	التقدير
0.10	-0.279	0.006	118.0	-2.813	0.18	1.823	افتراض تساوي التباينات	طرق
0.10	-0.279	0.006	105.2	-2.786			عدم افتراض تساوي التباينات	التحصيل
0.08	-0.192	0.023	118.0	-2.308	0.385	0.76	افتراض تساوي التباينات	أساليب
0.08	-0.192	0.024	107.8	-2.289			عدم افتراض تساوي التباينات	التهرب
0.12	0.064	0.593	118.0	0.536	0.223	1.503	افتراض تساوي التباينات	الجزء
0.12	0.064	0.595	112.6	0.533			عدم افتراض تساوي التباينات	الضريبة

نتيجة الفرضية الخامسة

من خلال الجدول أعلاه تم رفض الفرضية التي تنص على أنه: "لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي وفقاً لكل من (أساليب التقدير وطرق التحصيل وأساليب التهرب الضريبي) بين كل من موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة"، حيث أن درجة الأهمية لكل منها هي على الترتيب هي أقل من ($\alpha=0.05$) وبالتالي فإن هناك فروق في معوقات التحصيل لهذه المتغيرات لكل من موظفي

ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، وبالنسبة لمعوقات التحصيل وفقاً للجزاءات الضريبية فإنه تم قبول الفرضية المتعلقة بها وهي أنه "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً للجزاءات الضريبية بين كل من موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة"، وذلك لأن درجة الأهمية تساوي (0.593) وهي أعلى من ($\alpha=0.05$) وبالتالي تم قبول هذه الفرضية.

التعليق على نتيجة الفرضية الخامسة

من خلال التحليل الإحصائي للفرضية الخامسة تبين وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات كل من موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق بمعوقات التحصيل وفقاً لكل من أساليب التقدير وطرق التحصيل والتهرب الضريبي، وقد يعزى ذلك لإختلاف نوع الضريبة بحسب رأي الباحث، وكذلك من الملاحظ عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في إجاباتهم بالنسبة لمعوقات التحصيل المتعلقة بالجزاءات الضريبية، وبالتالي على المشرع الضريبي أن يأخذ بعين الاعتبار ضرورة تطبيق الجزاءات الضريبية وملائمتها لحجم العقوبة والتهرب الضريبي من أجل ضمان تحصيل الدين الضريبي وتوريده للخزانة العامة.

جدول (30): متوسط إجابات موظفي ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة للفرضية الخامسة.

الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	الدائرة	
.48721	3.5595	62	ضريبة الدخل	أساليب التقدير
.46697	3.8125	58	ضريبة القيمة المضافة	
.46170	3.6902	62	ضريبة الدخل	طرق التحصيل
.61828	3.9691	58	ضريبة القيمة المضافة	
.39861	4.0995	62	ضريبة الدخل	اساليب التهرب
.51019	4.2917	58	ضريبة القيمة المضافة	
.60582	4.2560	62	ضريبة الدخل	الجزاءات الضريبية
.70603	4.1918	58	ضريبة القيمة المضافة	

يبين هذا الجدول متوسط إجابات موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى الانحراف المعياري لكل فئة، ومن الملاحظ ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لإجاباتهم وهو مؤشر على قوة أسئلة أداة الدراسة، إضافة إلى ارتفاع نسبة الانحراف المعياري وهو مؤشر على إختلاف إجابات الموظفين وبالتالي هذا يعزز من صدق أداة الدراسة المستخدمة.

6- الفرضية السادسة: "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي بين كل من مأموري تقدير ضريبة الدخل وفاحصي الحسابات لضريبة القيمة المضافة".

من أجل فحص هذه الفرضية تم إستخدام إختبار (T Test)، وتم اجراء هذا الاختبار باستخدام بيانات مأموري التقدير وفاحصي الحسابات فقط.

جدول (31): نتائج التحليل باستخدام إختبار (T- test) للفرضية السادسة

المتغير		Levene's إختبار للمساواة بين الفروق		t-إختبار للمساواة للوسائل			
		F	الأهمية	T	درجات الحرية	الاهمية	فرق المتوسطات
							الخطأ المعياري لفرق المتوسطات
أساليب التقدير	افتراض تساوي التباينات	.185	.668	-2.659	94	.009	-.26634
	عدم افتراض تساوي التباينات			-2.661	92.784	.009	-.26634
طرق التحصيل	افتراض تساوي التباينات	.808	.371	-2.885	94	.005	-.31386
	عدم افتراض تساوي التباينات			-2.846	84.334	.006	-.31386
أساليب التهرب	افتراض تساوي التباينات	.794	.375	-2.290	94	.024	-.19346
	عدم افتراض تساوي التباينات			-2.269	87.403	.026	-.19346
الجزاء الضريبية	افتراض تساوي التباينات	.325	.570	-.424	94	.673	-.05458
	عدم افتراض تساوي التباينات			-.424	92.535	.673	-.05458

نتيجة الفرضية السادسة

من خلال الجدول أعلاه تم رفض الفرضية التي تنص على أنه: "لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات تحصيل الدين الضريبي وفقاً لكل من (أساليب التقدير وطرق التحصيل وأساليب التهرب الضريبي) بين كل من مأموري التقدير وفاحصي الحسابات"، حيث أن درجة الأهمية لكل منها هي على الترتيب هي أقل من ($\alpha=0.05$) وبالتالي فإن هناك فروق في معوقات التحصيل لهذه المتغيرات لكل من مأموري التقدير وفاحصي الحسابات، وبالنسبة لمعوقات التحصيل وفقاً للجزاء الضريبية فإنه تم قبول الفرضية المتعلقة

بها وهي أنه" لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند ($\alpha=0.05$) في معوقات التحصيل وفقاً للجزءات الضريبية بين كل من مأموري التقدير وفاحصي الحسابات"، وذلك لأن درجة الأهمية تساوي (0.673) وهي أعلى من ($\alpha=0.05$) وبالتالي تم قبول هذه الفرضية.

التعليق على الفرضية السادسة

من خلال التحليل الإحصائي للفرضية السادسة تبين وجود فروقات في إجابات كل من مأموري تقدير ضريبة الدخل وفاحصي الحسابات لضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق بكل من أساليب التقدير وطرق التحصيل والتهرب الضريبي وهذا يعزز الفرضية السابقة حيث أن معظم موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة هم من مأموري التقدير وفاحصي الحسابات والذين يركز عملهم على تحصيل الضريبة والقيام بإجراءات التحصيل حتى توريدها للخزانة العامة، وبحسب رأي الباحث فإن هذه الفروقات في الإجابات جاءت لإختلاف طبيعة العمل في كل من ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، أما فيما يتعلق بمعوقات التحصيل وفقاً للجزءات الضريبية فلا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجاباتهم، ومن هنا لا بد للمشرع الضريبي من التشديد في تطبيق بنود العقوبات على المتهربين والمتخلفين من دفع الضرائب، إضافة إلى منح كل من مأموري التقدير وفاحصي الحسابات الصلاحيات لتطبيق بنود قانون تحصيل الأموال الأميرية لتحصيل الدين الضريبي وتوريده للخزانة العامة.

جدول (32): متوسط إجابات مأموري التقدير وفاحصي الحسابات للفرضية السادسة

الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	المسمى الوظيفي	
0.49	3.56	51	مأمور تقدير	أساليب التقدير
0.49	3.83	45	فاحص حسابات	
0.47	3.69	51	مأمور تقدير	طرق التحصيل
0.59	4.00	45	فاحص حسابات	
0.38	4.12	51	مأمور تقدير	اساليب التهرب
0.45	4.31	45	فاحص حسابات	
0.63	4.24	51	مأمور تقدير	الجزءات الضريبية
0.63	4.30	45	فاحص حسابات	

يبين هذا الجدول متوسط إجابات موظفي ضريبة الدخل وموظفي ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى الانحراف المعياري لكل فئة، ومن الملاحظ ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لإجاباتهم وهو مؤشر على قوة أسئلة أداة الدراسة، إضافة إلى ارتفاع نسبة الانحراف المعياري وهو مؤشر على إختلاف إجابات الموظفين وبالتالي هذا يعزز من صدق أداة الدراسة المستخدمة.

الخاتمة

يعد التحصيل الضريبي جزءاً مهماً جداً من النظام الضريبي للسلطة الوطنية الفلسطينية، وذلك نظراً لما تعانيه الموازنة من عجز، ونظراً لما تشكله الضرائب من أهمية في موازنة الدولة، وبالتالي كان لا بد من الوقوف على إجراءات التحصيل في كل من ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة ودراسة أهم المعوقات التي يواجهها التحصيل الضريبي في فلسطين.

ويتضح من خلال هذه الدراسة أن التحصيل الضريبي في فلسطين يعاني من العديد من المعوقات، وقد تخصصت هذه الدراسة في معوقات التحصيل وفقاً لكل من أساليب التقدير، وطرق التحصيل، والتهرب الضريبي، والجزاءات الضريبية في كل من ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، حيث تم من خلال هذه الدراسة التعرف على ماهية الدين الضريبي ووسائل ربطه، والتعرف على إجراءات التحصيل الضريبي في كل من دوائر ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، إضافة إلى دراسة أثر التهرب الضريبي على التحصيل والجزاءات الضريبية، وفي النهاية يأمل الباحث أن تكون هذه الدراسة كنواة ومصدر لدراسات أخرى في هذا المجال، من أجل الحد من معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين، ومساعدة الإدارة الضريبية على مكافحة الظواهر التي تعمل على خفض الحصيلة الضريبية.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

يمكن تلخيص نتائج هذه الدراسة بما يلي:

أ- من أهم معيقات التحصيل التي تواجه الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة ما يلي:

1- عدم وجود رقابة على ضريبة المدخلات والصفقات التي يقوم المكلف بإدخالها ضمن الكشف الدوري من حيث قانونيتها وصحتها، وقيام بعض المكلفين بدفع الكشف الدوري في البنك بشكل غير متوازن.

2- طول فترة البت في الملفات الضريبية لضريبة القيمة المضافة من قبل لجنة الاعتراضات.

3- إن عملية تزوير المقاصات وبيع المقاصة لتجار إسرائيليين بنسبة ربح ضئيلة، دون وجود آلية ضبط فعاله لهذه العملية، يؤدي إلى ضياع مبالغ ضريبية هائلة على دولة فلسطين، نظراً لما تشكله فواتير المقاصة من أهمية كبيرة في إيرادات دولة فلسطين.

4- عدم وجود قسم تدقيق على إدخال فواتير مشتريات المقاصة الإسرائيلية (I)، يؤدي إلى إنتشار أخطاء الإدخال بشكل كبير، وهذا يؤدي إلى خفض الإيرادات الضريبية من فواتير المقاصة.

5- عدم وضوح النظام المطبق في تحصيل ضريبة القيمة المضافة في فلسطين.

ب- أهم معيقات التحصيل التي تواجه الإدارة العامة لضريبة الدخل:

1- كثرة التعديلات التي تشهدها التشريعات الضريبية تؤدي إلى بطء عملية التحصيل الضريبي.

2- غياب الدور الفعال الذي تمارسه الإدارة الضريبية من خلال المتابعة الدورية والمستمرة للإقرارات الضريبية والتقديرات الضريبية.

3- طول فترة البت في الاعتراضات المقدمة من قبل المكلف على التقديرات الإدارية يؤدي إلى ضعف عملية التحصيل الضريبي.

4- عدم إلتزام دافعي ثمن البضائع والسلع والخدمات بطلب شهادة الخصم بالمصدر من المورد وعدم وجود متابعة من قبل مأموري التقدير للمصاريف التي تخضع لضريبة الخصم بالمصدر.

ج- معيقات التحصيل التي تواجه دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة:

- 1- عدم وجود الكادر الضريبي والخبرة الكافية لإدارة الضرائب وتحصيلها في فلسطين.
- 2- يعتبر الإحتلال الإسرائيلي وعدم وجود السيطرة الكاملة للسلطة الفلسطينية على المعابر والحدود من أهم معيقات التحصيل الضريبي.
- 3- تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من معيقات التحصيل الضريبي في فلسطين وهناك العديد من مسببات هذه الظاهرة ومن أهمها:

أ- عدم وجود رقابة على البرامج المحاسبية المستخدمة من قبل المكلفين.

ب- ارتفاع نسب الضرائب والرسوم الجمركية المفروضة على السلع المتداولة في فلسطين.

ج- غياب الدور الفعال لمهنة المحاسبة والمراجعة.

د- غياب النزاهة القانونية.

هـ- عدم وجود نظام أرشفة إلكترونية للملفات الضريبية من أجل متابعتها.

4- عدم توفر عنصر السرعة في تطبيق عقوبة المنع من السفر والحجز التحفظي والتنفيذي يعيق عملية التحصيل الضريبي.

5- عدم وجود عدالة في تطبيق العقوبات الضريبية على المكلفين.

6- عدم فرض عقوبات رادعة على المتهربين من دفع الضريبة.

7- عدم الثقة ما بين الدائرة الضريبية والمكلف يؤدي إلى خفض الحصيلة الضريبية وعدم الوصول إلى إتفاق بشأن التقديرات الضريبية من قبل كل فاحصي الحسابات ومأموري التقدير.

8- عدم تفعيل الغرامات على المتخلفين من تقديم الكشوف الدورية والإقرارات الضريبية، وعدم تناسب الغرامة مع حجم نشاط المكلفين.

9- عدم وجود قسم خاص لدراسة طلبات التقسيط للمبالغ الضريبية المستحقة على المكلفين لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، وعدم متابعة عملية التقسيط وفرض الفوائد والغرامات على المتخلفين من عملية التقسيط.

10- طول فترة التنفيذ القضائي المتعلقة بتحصيل الشيكات لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، وعدم وجود أقسام متخصصة بالجباية في دوائر الضريبة الفرعية، وهذا يشكل عبء على فاحصي الحسابات في متابعة التحصيل بعد إجراء عملية التقدير.

11- التأخر في البت في القضايا المرفوعة أمام المحاكم الضريبية لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، وعدم وجود إجتهد ضريبي لحل الملفات الضريبية.

12- عدم فعالية الجهاز التنفيذي في تحصيل الأموال الأميرية في فلسطين.

د- مجموعة الإستنتاجات:

تم التوصل إلى مجموعة من الإستنتاجات من خلال هذه الدراسة، حيث تم التوصل إليها من خلال عمل المقابلات مع موظفي دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة، ويلاحظ بأنها هذه الإستنتاجات جاءت منسجمة مع ما تم التوصل إليه من نتائج، ومن أهم هذه الإستنتاجات ما يلي:

- 1- عدم وجود إلتزام من قبل المكلفين في تقديم الإقرارات الضريبية والكشوف الدورية.
- 2- يوجد تجاهل مقصود من قبل المكلفين للبيانات الموجودة في الإقرار الضريبي.
- 3- من الواضح غياب الدور الفعال الذي تمارسه الإدارة الضريبية في متابعة الإقرارات الضريبية والكشوف الدورية.
- 4- عدم الثقة بين الدائرة الضريبية والمكلف وهو سبب إنخفاض قبول الإقرار كما هو مصرح عنه من قبل المكلف مما يعيق عملية التحصيل الضريبي.
- 5- الخلافات القانونية مع المكلفين سبب مباشر لإنخفاض حصيلة الضرائب.
- 6- عدم وجود إدارة حسابات أصولية من قبل المكلفين.
- 7- العقوبات المطبقة في القوانين الضريبية غير رادعه بشكل ملائم يمنع عملية التهرب الضريبي.
- 8- البطء في البت في الاعتراضات المقدمة من قبل المكلفين.
- 9- قطعية الضريبة وإستحقاقها على بعض المكلفين لعدم إلتزامهم بالإعتراض عليها بالموعد المحدد قانوناً.
- 10- لا يوجد إستغلال لشهادة الخصم بالمصدر بشكل يؤدي إلى معرفة الصفقات الحقيقية للمكلفين.
- 11- قلة عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم الضريبية، وعدم وجود إجتهاؤ قضائي للبت بها، حيث أن أغلب القضايا يتم البت فيها عن طريق المصالحة بين المكلف والإدارة الضريبية.
- 12- لا توجد آلية فعالة من أجل ضبط نظام فواتير المقاصة ومن التزوير ومعالجة مشاكل الإدخال بالرغم من أهمية هذه الفواتير وأثرها على الإقتصاد الفلسطيني ككل.

13- كثرة الخلافات القانونية في ضريبة القيمة المضافة لعدم وجود إستشاري ضرائب مختصون في الدوائر الضريبية.

14- لا يوجد آلية وإستراتيجية واضحة لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين.

15- لا يوجد تطبيق فعلي لقانون تحصيل الأموال الأميرية الذي يشكل الحماية لحق الدولة في إستيفاء الديون الضريبية المستحقة على المكلفين.

ثانياً: التوصيات

بناءً على النتائج المبينة أعلاه، فإن الباحث يوصي بما يلي:

1- تشجيع المكلفين على تقديم الإقرارات الضريبية والكشوف الدورية في ميعادها المحدد حسب القانون، وذلك من أجل ضمان تحصيل الدين الضريبي في الموعد المحدد، وفرض غرامة على التأخير تتناسب وحجم نشاط المكلف وحجم صفقاته، كما ويمكن تحفيزهم من خلال منحهم المزيد من الخصومات عند تقديمهم للكشوفات الدورية والإقرارات الضريبية في الموعد المحدد.

2- ضرورة المتابعة الدورية والمستمرة من قبل الإدارة الضريبية للإقرارات الضريبية والتقديرات الضريبية، وذلك من خلال تفعيل دور التدقيق الداخلي على المكاتب الفرعية للدوائر الضريبية، ومتابعة تحصيل التقديرات الضريبية من قبل موظفي الضرائب.

3- العمل نشر الوعي الضريبي بين المكلفين، وذلك من خلال الوسائل الإعلامية المختلفة وفتح أقسام خاصة للتوعية الضريبية، وإمكانية نشر الوعي الضريبي في المناهج المدرسية من أجل إنشاء أجيال لديهم الحس الوطني لدفع الضرائب، وهذا يؤدي إلى زيادة الثقة ما بين المكلفين والإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب.

4- يجب تفعيل قانون تحصيل الأموال الأميرية وتطبيق أحكامه، ومنح الدائرة الضريبية الصلاحية لتطبيق هذا القانون دون اللجوء للقضاء كما هو الحال في الأردن، وذلك من أجل تحصيل الضرائب المستحقة على المكلفين بشكل نهائي، مما يزيد من الحصيلة الضريبية.

5- يجب توفر عنصر السرعة للبت في قرارات التقديرات الإدارية (03،04) ومتابعتها من خلال اللجنة المختصة بذلك.

6- ضرورة توفر قسم خاص بدراسة طلبات التقسيط والجباية في الدوائر الضريبية الفرعية، حيث يتم تحويل الملفات الضريبية التي يتم حلها بواسطة كل مأموري التقدير وفاحصي الحسابات لهذا القسم من أجل المتابعة والتحصيل وفرض الغرامات والفوائد على المتخلفين، والقيام بمختلف العمليات المتعلقة بالجباية من أجل تخفيف العبء على موظفي الضريبة وزيادة التحصيل الضريبي.

7- يجب العمل على تفعيل دور المحاكم الضريبية في فلسطين، من خلال الإستعانة بخبراء الضرائب المختصون من أجل البت في القضايا الضريبية العالقة، وضرورة تعميم القضايا الضريبية التي يبت بها على مختلف الدوائر الضريبية الفرعية.

8- ضرورة العمل على سرعة البت في قضايا ضريبة القيمة المضافة المرفوعة أمام لجنة الإعلام والتقدير.

9- وضع إطار محاسبي جديد للضريبة على القيمة المضافة بالإستناد على تشريع واضح خال من الغموض.

10- يجب توفير قسم خاص بالتدقيق على إدخال فواتير مشتريات المقاصة الإسرائيلية من أجل مطابقتها، إضافة إلى ضرورة تفعيل دور جهاز الضابطه الجمركية على المعابر الحدودية مع الجانب الإسرائيلي، بحيث يتم تعيين موظفين من ذوي القدرة والمهارة العالية على تخمين البضائع المشتراة بموجب مقاصة إسرائيلية، وكذلك يجب التشديد على منح فواتير مبيعات المقاصة الفلسطينية، وذلك نظراً لما تشكله فواتير المقاصة من أهمية بالغة في حصيلة الضرائب الفلسطينية.

11- يجب توفير كادر ضريبي كفؤ وذو خبرة عالية من خلال تدريبهم بشكل مكثف للقيام بهذه المهام، مع ضرورة توفير الحافز المناسب لهم للعمل بأعلى درجات الكفاءة.

12- يجب العمل على توفير مستشار ضريبي قانوني للعمل في الدوائر الضريبية الفرعية من أجل البت في النزاعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية مما يسهل عملية الجباية في الدوائر الضريبية في الأمور العالقة والمختلف عليها.

13- محاربة ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين من خلال العديد من الوسائل ومنها:

أ- تشديد الرقابة على البرامج المحاسبية التي يستخدمها المكلفين من خلال منح الرخص لإستخدامها، مع ضرورة ربطها مع البرنامج الضريبي للسلطة الفلسطينية.

ب- ضرورة إستخدام نظام الأرشفة الإلكترونية لحفظ الملفات الضريبية للمكلفين وتسهيل الرجوع لها عند دراستها.

ج- تعزيز الدور الفعال لمهنة المحاسبة والتدقيق وتشديد العقوبات على المتهربين من دفع الضرائب.

د- تقسيم نسبة الضريبة على السلع والبضائع حسب أنواعها، بفرض ضرائب قليلة ومعتدلة على السلع الضرورية مثل المواد الغذائية والمحروقات، وفرض ضريبة مرتفعة نوعاً ما على سلع الاستهلاك الجاري والسلع الكمالية مثل القهوة والدخان ومدن الملاهي وغيرها، مع الأخذ بعين الاعتبار الواقع الفلسطيني وتدني الأجور.

هـ- تشديد العقوبات على مكاتب المحاسبة التي تساعد المكلفين على التهرب الضريبي.

14- يجب تفعيل الجزاءات الضريبية المفروضة بحكم القوانين الضريبية، وذلك من خلال توفير عنصر السرعة لتطبيق عقوبة المنع من السفر والحجز التحفظي والتنفيذي على المكلفين الذين إستحق عليهم الدين الضريبي بشكل أساسي، مع ضرورة توفر عنصر العدالة في تطبيق هذه الجزاءات، بحيث تتناسب كل عقوبة مع طبيعة الجريمة الضريبية.

15- العمل على تفعيل الغرامات على المتأخرين والمتخلفين من دفع الضرائب، مع ضرورة ملائمة الغرامة مع حجم الدين الضريبي المستحق على المكلف.

16- توفير عنصر السرعة للبت في قضايا الإعلام والتقدير المرفوعه أمام لجنة الإعتراضات،
وتعميم القضايا التي يبت بها على الدوائر الضريبية حتى تصبح سوابق قانونية يمكن
لفاحصي الحسابات الإعتماد عليها.

17- العمل على توفير دائرة إستخبارية توفر جميع المعلومات اللازمة عن المكلفين بدفع
الضريبة وتزودها لكل من مأموري التقدير وفاحصي الحسابات.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: القوانين والأنظمة والتعليمات

إتفاقية باريس الإقتصادية بين الجانب الفلسطيني والجانب الإسرائيلي. الموقعه بتاريخ 1994/04/29م.

التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011.

قانون الاموال الاميرية رقم (6) لعام 1952.

قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (2) لعام 1964.

قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(17) لسنة 2004م.

القرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 م.

نظام الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1963م.

ثانياً: الكتب

أبو العلا، يسري: المالية العامة والتشريع الضريبي. كلية الحقوق. جامعة بنها. مصر. 2010م.

أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي اجراءات التقاضي والمبادئ القانونية لمحكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل منذ بداية 1986.

أبو كرش، شريف: إدارة المنازعات الضريبية. دار المناهج للنشر والتوزيع. عمان. الأردن. 2004م.

أوغريه، جورج: الضريبة على القيمة المضافة. بيروت. لبنان. الطبعة الأولى. 2002م.

بليح، أحمد بديع: التشريع الضريبي والضريبة على الدخل. جامعة المنصورة. كلية الحقوق. العراق. 1985م.

- بيومي، زكريا: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب. مطبعة جامعة القاهرة. القاهرة. مصر. 1989م.
- الجحيشي، عبدالباسط علي: الإعفاءات من ضريبة الدخل (دراسة مقارنة). دار الحامد للنشر. عمان. الأردن. 2007م.
- الجعفري، هاشم: مبادئ المالية العامة والتشريع المالي. مطبعة سلمان الاعظمي. بغداد. العراق. 1968م.
- الحاج موسى، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً. مطبعة التوفيق. عمان. الأردن.
- الحاج، طارق: المنازعات الضريبية. جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2005.
- الحرازي، محمد: المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها. دار النهضة العربية. الطبعة الأولى. الجزائر. 2012م.
- سعد، محيي محمد: الاطار القانوني للعلاقة بين الممول و الادارة الضريبية. 1998.
- السلامين ياسر، والدقه، عبدالرحمن: المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين. الخليل. فلسطين. 2012م.
- سلوم، حسين: القانون المالي والضريبي. بيروت. دار الفكر اللبناني. 1995م.
- الشرع، طالب نور: الجريمة الضريبية. جامعة بغداد. كلية القانون. العراق. الطبعة الأولى. 2008م.
- صبري، نضال رشيد: محاسبة ضريبة الدخل. جامعة القدس المفتوحة. عمان. الطبعة الأولى. 1998م.

عرفات، غالب عمرو: إقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل فب الأردن. دائرة ضريبة الدخل. عمان.الأردن. 1965م.

عرقاوي، مصطفى: الضريبة على الدخل. نابلس. فلسطين. 1983م.

علاونة، عاطف: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة. رام الله. فلسطين. 1992م.

العمرى، هشام: إقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية. مطبعة التعليم العالي. بغداد. العراق. 1988م.

غازي، عناية: المالية العامة والتشريع الضريبي. دار البيارق. عمان. الأردن. الطبعة الأولى. 1992م.

فضيلة، عابد: آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها، ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية. كلية الإقتصاد. جامعة دمشق. سوريا. 2010م.

قباجه، أحمد: النظام الضريبي الفلسطيني. مركز بيسان للبحوث والإينماء. رام الله. فلسطين. 2011م.

المحاميد، موفق: الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل. الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. عمان. الأردن. 2001م.

مصطفى، حسين سليمان: المالية العامة. دار المستقبل للنشر والتوزيع. عمان. الأردن. الطبعة الأولى. 1990.

الهلالى، علي: الإتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة). كلية القانون. جامعة ذي قار. الجزائر. 2012م.

وهبة، محمد سليم: واقع التهرب الضريبي. صنعاء. الجمهورية اليمنية. تموز 2010م.

اليحيى، حسين: **المالية العامة**. جامعة القدس المفتوحة. عمان. الأردن. الطبعة الأولى. 2000م.

ثالثاً: الرسائل العلمية والأبحاث

الرسائل العلمية

إبراهيم، أحمد فالح أحمد: **موضوعية قرار مأمور التقدير الجزافي في فلسطين**. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2003م.

اشتية، عدوان: **مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لعام 2004**. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2008م.

البسطامي، مؤيد عبدالرؤوف: **ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن (دراسة مقارنة)**. جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2006م.

التايه، هشام راضي: **النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق**. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2004م.

جمال الدين، العاقر: **التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الإقتصادي**. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة منتوري قسنطينة. الجزائر. 2008.

جمعه، محمد عبدالله: **التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)**. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2005م.

حسين، محمد حسين قاسم: **الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م**. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2004م.

حماد، أيمن راشد: الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2004.

حمدالله، مؤيد ساطي: دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح. نابلس. فلسطين. 2005م.

الخطيب، كمال أحمد: دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996-2003). (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2006م.

خويلد، رجاى أحمد: الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2004م.

الدبك، أحمد: تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (25) لعام 1964 (دراسة تحليلية مقارنة). (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2003م.

الدحلة، سمر عبد الرحمن: النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2004م.

رياح، غسان: قانون العقوبات الاقتصادي. منشورات بحسون. بيروت. ط1. للعام 1990م.

شرعب، مجدي: إمتيازات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية، نابلس. فلسطين. 2005م.

صالح، محمد عبد الفتاح: العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الوطنية الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة. (رسالة ماجستير غير منشور). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين.

صبري، أسامة مصطفى: مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). دراسة مقارنة. جامعة النجاح الوطنية، نابلس. فلسطين. 2003م.

عبدالسلام، واكواك: فعالية النظام الضريبي في الجزائر. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة ورقلة. الجزائر. 2011م.

عطية، قدرى نقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته. (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة الإسكندرية. مصر. 1960.

العمور، سالم عميرة: التهرب من ضريبة الدخل- دراسة تحليلية في قطاع غزة. (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين. 2007م.

فايز، حسام: العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. 2008م.

قاسم، صلاح محمد: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2003م.

لبادة، أمجد: حماية المال العام ودين الضريبة. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2006م.

محمد، داودي: الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر. (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير معهد العلوم الاقتصادية. الجزائر. 2005م.

ملحم، سامر نعيم: أثر ضريبة الدخل على القرار الإستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين 1994-2005. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2006م.

موسى، أسد كامل: التهريب الجمركي وأثره في الإيرادات الجمركية الفلسطينية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2005م.

المومني، معاذ أحمد محمد: الحجز على أموال الكفيل في القانون الأردني. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط. الأردن. 2012م.

الأبحاث العلمية

خليل، ثائر زهير: ماهية ضريبة الدخل والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين. (بحث غير منشور)، رام الله. فلسطين. 2007م.

السامرائي يسري، والعبدي زهرة: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية. المجلد (4) العدد (9). العراق. 2012م.

محمد، أحمد سامح: إنعكاسات الأزمة المالية على الحصيلة والمتأخرات الضريبية. (بحث غير منشور). كلية الحقوق. جامعة المنصورة. مصر. للفترة من 1-2 إبريل 2009 م.

منذر، رنا أديب: مفهوم الضريبة- تعريفها- أشكالها. (بحث غير منشور). جامعة دمشق. سوريا. 2005م.

موسى، رحيم: مدى إمكانية إجراء المقاصة لإنهاء دين الضريبة. (بحث غير منشور). جامعة ميسان. مصر. 2007.

رابعاً: الدراسات الأجنبية

Jacop, 2007. **Effect of Corruption on Tax in the Middel East.**

John Brondolo, 2009. **Collecting Taxes during an Economic Crisis: Challenges and Policy Option.**

Loes and Vitek,2001. **Evaluation of the Effectiveness OF the Tax Collection–The Case OF the Czech Central and Local Governments.**

Moser and Evans, 1995. **The Effect Of Horizontal and Exchange Inequity on Tax Reporting Decisions.**

خامساً: المنشورات

دليل المكلف لضريبة الدخل: إجراءات تقسيط الضريبة. وزارة المالية. دائرة ضريبة الدخل. إصدار سنة 2012م.

وزارة المالية الفلسطينية: تعليمات إدارية حول فواتير المقاصة. 1995م.

وزارة المالية الفلسطينية: تعليمات بخصوص فواتير المقاصة. دائرة المقاصة المركزية. 1999م.

سادساً: الدورات التدريبية

وزارة المالية الفلسطينية: دورة متقدمة في أنظمة ضريبة القيمة المضافة. بواقع 30 ساعة تدريبية. نابلس. الضفة الغربية. بتاريخ 1-2012/07/05.

وزارة المالية: دورة في إدارة مسك الدفاتر. بواقع 24 ساعة تدريبية. نابلس. الضفة الغربية. بتاريخ: 24-2012/09/27.

سابعاً: المواقع الإلكترونية

موقع إلكتروني: <http://alaresh.yoo7.com/t1756-topic>. الساعة: 6.15 مساءً. بتاريخ: 2014/11/1م.

موقع إلكتروني: <http://almousalawfirm.com/?p=495> . الساعة: 10:20م. بتاريخ: 2015/04/01م.

موقع إلكتروني: <http://centpourcentdziri.ahlamontada.net/t868-topic>. الساعة: 3:15 مساءً. بتاريخ 2014/10/28.

موقع إلكتروني: <http://elkanoon.blogspot.com/2013/05/blog-post.html>. بتاريخ 2014/10/24. الساعة اظهراً.

موقع إلكتروني: <http://socialeducotion.forumegypt.net/t54-topic>. بتاريخ 2014/11/2. الساعة 4:30 مساءً.

موقع إلكتروني: http://www.e-campus.ufc.dz/cours/administrateur/finance_publicue/4/9-7.html. الساعة 2:05 مساءً. بتاريخ 2014/10/28.

موقع إلكتروني: <http://www.wattpad.com/456218>. بتاريخ 2014/10/26. الساعة 4 مساءً.

موقع إلكتروني: <http://www.wattpad.com/456236>. بتاريخ 2014/11/15. الساعة: الخامسة مساءً.

موقع إلكتروني: www.boxiz.com/blogs/1098. بتاريخ 2014/11/28. الساعة 5:00 م.

موقع انترنت: <http://www.kul-alarab.com/Article/148587>. ساعة الدخول 8:06 م. بتاريخ 2014/11/06.

ثامناً: المقابلات الشخصية

مقابلة شخصية: رئيس قسم التدقيق. دائرة ضريبة القيمة المضافة- نابلس. وزارة المالية. بتاريخ: 2015/03/25. الساعة: 10:05.

مقابلة شخصية: رئيس قسم السيارات. دائرة ضريبة القيمة المضافة- نابلس. وزارة المالية.
بتاريخ: 2015/03/22. الساعة: 12:25م.

مقابلة شخصية: رئيس قسم المقاصة. دائرة الجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة.
نابلس. بتاريخ 2015/02/15. الساعة 1:30م.

مقابلة شخصية: رئيس قسم المقاصة. دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية. بتاريخ
2015/02/24. الساعة 12:25م.

مقابلة شخصية: فاحص حسابات. دائرة ضريبة القيمة المضافة- نابلس. وزارة المالية
الفلسطينية. الساعة: 12:30، بتاريخ: 2015/03/25م.

مقابلة شخصية: مأمور تقدير. وزارة المالية. الإدارة العامة لضريبة الدخل. دائرة كبار مكلفي
الضرائب. بتاريخ: 2015/03/05، الساعة: 2:20م.

مقابلة شخصية: مدير دائرة كبار مكلفي الضرائب. وزارة المالية. الإدارة العامة لضريبة الدخل.
بتاريخ: 2015/01/12.

مقابلة شخصية: مدير قسم الجباية، وزارة المالية، الإدارة العامة لضريبة الدخل، بتاريخ:
2015/03/08، الساعة: 11:35ص.

الملاحق

ملحق (1)

نموذج قسيمة دفع - إقتطاعات ضريبة الدخل من الرواتب والدفعات

قسيمة دفع (كشف) - إقتطاعات ضريبة دخل من الرواتب والدفعات

دولة فلسطين
وزارة المالية
مادة ضريبة الدخل

517

اسم المكلف :
عنوان المكلف :

رقم هوية المكلف : 212331057
رقم المستند

رقم ملف المكلف - الإقتطاعات :
رقم الشهر :
رقم اليوم :
رقم الترخيص الضريبي : 18

بيانات الرواتب		بيانات الدفعات	
عدد المأففين	مجموع الرواتب	عدد المستلمين	مجموع الدفعات
الضريبة المنقطعة من الرواتب	الضريبة المنقطعة من الدفعات		

إجمالي مبلغ الضريبة المدفوع :
المبلغ بالكلمات :

الأصل : يُستلم من قبل البنك

ملاحظة عامة : كافة المدفوعات والكشوفات يجب أن تكون شريكة مع حساب بنوك البنوك

ملحق (2)

نموذج قسيمة دفع - ضريبة دخل (مهنة)

524 قسيمة دفع - ضريبة دخل (مهنة)

دولة فلسطين
وزارة المالية
ادارة ضريبة الدخل

رقم القسيمة: 420026558

تفاح لواء امور البنوك العمومية من وزارة المالية
حساب البنك
فلسطين المجدود . فرع رام الله
رقم : 42-219000

اسم المكلف :
رقم الملف المكلف :
نوع الدفع :
01 سنوية 02 غرامة
03 حقوق عمالة 04 ضريبة
05 فائدة

مكتب الضريبة المستعمل لديه المكلف :
نوع الدفعة :
سنة الضريبة :
تسجيل :
التمتع بالامتياز :

رقم الملف المكلف :
سنة الضريبة :
نوع الدفعة :
تسجيل :
التمتع بالامتياز :

صيفح الضريبة المدفوع

الأصل : يُستلم من قبل البنك

ملحق (3)

نموذج إقرار خصم الضريبة من المنبع

State Of Palestine
Ministry Of Finance
Income Tax Directorate



دولة فلسطين
وزارة المالية
دائرة ضريبة الدخل

إقرار خصم الضريبة من المنبع نموذج (666)

صادر بالإستناد إلى المادة (31) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 وتعديلاته والمادة رقم (8) من تعليمات الخصم من المنبع الصادرة عن وزير المالية وذلك عن الفترة من 20 / / إلى 20 / / .

أولاً : بيانات الدافع .

الاسم : رقم ملف الاقتطاعات

العنوان :

ثانياً : بيانات مستلم الدفعات .

الاسم : رقم الهوية/مشتغل مرخص

العنوان :

ثالثاً : بيانات عملية الخصم .

البيانات	المبلغ بالدولار الأمريكي
الدفعات الإجمالية الشاملة للضريبة المضافة	
المبلغ المخصوم بالأرقام	
المبلغ المخصوم بالكلمات	
طبيعة الدفعة / الصفقات المنفذة	

رابعاً : شروط إصدار هذا الإقرار :

- 1 - أن يكون الدافع قام بتسديد المبالغ التي خصمها إلى حساب ضريبة الدخل .
- 2 - استناداً إلى المادة (31) من قانون ضريبة الدخل المعدل وفي حالة عدم قيام الشخص المقيم بخصم الضريبة عند دفعه لأي مبلغ لشخص غير مقيم فإنه تفرض عليه غرامة إضافية مقدارها 2% عن كل شهر تأخر .
- 3 - استناداً إلى المادة (39) من قانون ضريبة الدخل المعدل يعاقب بالحبس لمدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن مائة دولار أمريكي ولا تزيد عن ألف دولار أمريكي أو ما يعادلها بالعملة المتداولة أو كلتا العقوبتين معا لمن لم يخصم الضريبة أو خصمها ولم يقم بتوريدها لحساب الدائرة .
- 4 - أن تكون المبالغ المصرح عنها بموجب هذا الإقرار مطابقة لسجلات الدافع من غير زيادة أو نقصان .

خامساً : شروط تقبيد المبلغ المخصوم لحساب ملف مستلم الدفعات لدى دائرة ضريبة الدخل :

- 1 - أن تكون فترة الإقرار لسنة ضريبية وليس جزءاً منها .
- 2 - تقديم النسخة الأصلية لهذا الإقرار موقعة ومختومة من قسم الاقتطاعات لدى المكتب المحولة الضريبة اليه .

الأصل : للمكلف .

النسخة الثانية : الجهة الخاسمة .

النسخة الثالثة : دائرة الجباية / الإدارة العامة لضريبة الدخل / للمتابعة .

نموذج رقم أ.خ(007)

ملحق (4)

الذيل الأول والثاني لأسماء الخضروات والفواكهة الخاضعة بنسبة (0%) لضريبة القيمة المضافة

- ٤٨١ -

الذيل الأول

(المادة ٣١ (1) (أ) للنظام)

ريباس	شابتيون	خيار	قرنبيط	جامبيا	بطيخ
ثوم	فلفل	جنور صيني	كرس	قرع أرضي	فول سوداني
شمر	فول	سلق	لفت	جزيرت	أسبرجوس
فاصولياء	فلفل أحمر	كرس أمريكي	لوف	حمص	بازلاء
توت أرضي	فجل	ياندورا	ليبه	خس	بامية
لثة	فجل أحمر	ميريت	لوييا	بالنجان	بطاطا
بطاطس	كوارابي	عواش	شمام	خرشوف	بصل
سبانخ	كوسه	أعشاب بهارات	منجولد	كتر	جزر
		بقواس		ملفوف	

الذيل الثاني

(المادة ٣١ (1) (أ) للنظام)

تين شوكي	مسيوط	موز	أفوكادو	
كوكوات	سبوندياس	جوجندان	جوز ملوكي	
كيراكي	حطب	جواقة	جوز بيكان	تميل
كرامولا	كستناء	جامبوس	كمثرى	(رقم ٢٢)
رمان	تين	كرز	كمثرى أسيري	٥٧٤٩
برقوق	تمر	زيتون	توت أسود	
برقوق هندي	توريان	سفرجل	أنونا	
اسلدينا	فوجو	لوتجان	أناس	
توت شجر	بيتنجا	ايمكوم	فرسمون	
تفاح	بيتايا	ايشي	خوخ	
	بايايا	مشمش	أكتيندا	
	بيينو	مانجو	بايكي	
	حشيشات على أنواعها وأصنافها.	مكعبيا	بطيخ	
	هيام	ثاكتارينا	شعوثيت (بسي للورا)	
		سيويلا	لوز بقشريته	

ملحق (5)

نموذج كشف دوري (6341)

السلطة الفلسطينية
 وزارة المالية دائرة الجمارك والكوس

الملحق رقم (20)
كشف دوري

ص. في. م. م.

رقم التفتيش	رقم البلد	عنوان	اسم الشغل	ص. في. م. م.
(1) 6341				نموذج 834

يجب تقديم الكشف لعمارة 17 سنة شهر 9	صنفات دائمة لا تشمل على رقم 28 9	الفترة التي يجب تقديم الكشف عليها الشهرية على الممتلكات 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54	صنفات مؤقتة أو بئسمة صفر 18 5	صنفات صعبة أو بئسمة صفر 27 80553201
---	--	--	-------------------------------------	---

تاريخ الكشف وتوقيعه :
 التي ادرج في جميع القوائم التي بلغت عليها بهذا الكشف صحيحة وكاملة
 او ان تبقي تفاصيل غير صحيحة تعبر مخالفة للقانون

ختم الاستلام	اسم الموقع توقيع وختم الشغل او وكالة تاريخ
---------------------	--

تابع غير تقدي. يامل يحتفظ حتى التسديد

ملحق (6)

نموذج تحديدات

Ministry of finance
Customs & excise & vat
Dept.
Nablus district

وزارة المالية
دائرة جمارك والمكوس
وضريبة القيمة المضافة
محافظة نابلس

Date : التاريخ : (21) المرسوم No. : الرقم :

حضرة السيد / المحترم.
ملف رقم :
هوية رقم :

الموضوع : إشعار تحديد

تحية وبعد،،

بموجب المادة (86) أ من نظام المكوس على المنتجات المحلية وبما أنك لم تقدم كشوفات دورية عن صفقاتك للفترة من التي فإنه قد حدد عليك مكوس مضافة بمبلغ (.....) شيكلا.


لا يجوز لك تقديم معارضة على مبلغ التحديد ويلغى تلقائيا في حال تقديم الكشوفات. يمكن مراجعة الدائرة بخصوص ذلك خلال اسبوع من تاريخه والا ستكوت معارضا للمسائلة القانونية.

مع الاحترام ،،،

محمد القبيج
مدير ضريبة القيمة المضافة / نابلس


ملحق (9)

نموذج (878) - كشف تجميعي لفواتير مشتريات المقاصة (I)

	السلطة الوطنية الفلسطينية / دائرة الجمارك والكوسم كلف جميع الفواتير الصادرة ، شراء بضاعة أو تلقي خدمة من مشتغل مرخص مسجل في إسرائيل ، بموجب نص في ج. رقم 1878 (مشتريات من إسرائيل) ، بقا التصريح بأصل بوسطه . الأصل يسلم كاتب من ق. 1 ، والسند من قبل المشتغل ويتكون كشوفات التقييم الكيفية .																																																																																																																																																																																																																																																																						
أ. التفاصيل المتعلق (المشتري)																																																																																																																																																																																																																																																																							
الاسم : القلم - القانون	شمار التسجيل	رقم البطاقة	رقم مكتب الجمارك في مدينة ج. م.																																																																																																																																																																																																																																																																				
البلد	محافظة	رقم المدينة																																																																																																																																																																																																																																																																					
ب. التفاصيل عن مصادر القايورة (المورد / البائع)																																																																																																																																																																																																																																																																							
اسم المورد / على إختصاص	شمار التسجيل / رقم أرقام	مجموع القايورة مئة ألف ل.م.م.	رقم الترخيص رقم مكتب الجمارك / على إختصاص	رقم فواتير المشتري																																																																																																																																																																																																																																																																			
<table border="1" style="width:100%; border-collapse: collapse; text-align: center; font-size: x-small;"> <thead> <tr> <th colspan="2"></th> <th colspan="2">مجموع القايورة</th> <th rowspan="2">رقم فواتير المشتري</th> </tr> <tr> <th colspan="2"></th> <th>مئة</th> <th>ألف</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>2</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>3</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>4</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>5</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>6</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>7</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>8</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>9</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>10</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>11</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>12</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>13</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>14</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>15</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>16</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>17</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>18</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>19</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>20</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>21</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>22</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>23</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>24</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>25</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>26</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>27</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>28</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>29</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>30</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>31</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>32</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>33</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>34</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>35</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>36</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>37</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>38</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>39</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>40</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>41</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>42</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>43</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>44</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>45</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>46</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>47</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>48</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>49</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>50</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> </tbody> </table>							مجموع القايورة		رقم فواتير المشتري			مئة	ألف	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					37					38					39					40					41					42					43					44					45					46					47					48					49					50				
		مجموع القايورة		رقم فواتير المشتري																																																																																																																																																																																																																																																																			
		مئة	ألف																																																																																																																																																																																																																																																																				
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																																																																																																																																																																																																																																																																							
37																																																																																																																																																																																																																																																																							
38																																																																																																																																																																																																																																																																							
39																																																																																																																																																																																																																																																																							
40																																																																																																																																																																																																																																																																							
41																																																																																																																																																																																																																																																																							
42																																																																																																																																																																																																																																																																							
43																																																																																																																																																																																																																																																																							
44																																																																																																																																																																																																																																																																							
45																																																																																																																																																																																																																																																																							
46																																																																																																																																																																																																																																																																							
47																																																																																																																																																																																																																																																																							
48																																																																																																																																																																																																																																																																							
49																																																																																																																																																																																																																																																																							
50																																																																																																																																																																																																																																																																							
ج. تفاصيل اسلام * لا استعمال القايورة *		د. التوضيح المتعلق																																																																																																																																																																																																																																																																					
1- التي أصرح بهذا بأن كل المعلومات المسجلة في هذا النموذج مطابقة لتفاصيل فواتير المشتري للمطابقة والتي أصدرت من على إختصاص مسجلين في إسرائيل. 2- التي أطلب ضرورة التصريح عن هذا النموذج خلال 45 يوما من تاريخ إصدارها. 3- إن الفواتير الواردة لاجل مصنفات مطابقة لشراء بضاعة أو تلقي خدمات. 4- التي تطرقت بتسجيل الفواتير الواردة لاجل حسن حسابي وإن خصم قيمة المدخلات الخاصة بها تم أو يتم خلال الفترة القانونية.		1- التي أصرح بهذا بأن كل المعلومات المسجلة في هذا النموذج مطابقة لتفاصيل فواتير المشتري للمطابقة والتي أصدرت من على إختصاص مسجلين في إسرائيل. 2- التي أطلب ضرورة التصريح عن هذا النموذج خلال 45 يوما من تاريخ إصدارها. 3- إن الفواتير الواردة لاجل مصنفات مطابقة لشراء بضاعة أو تلقي خدمات. 4- التي تطرقت بتسجيل الفواتير الواردة لاجل حسن حسابي وإن خصم قيمة المدخلات الخاصة بها تم أو يتم خلال الفترة القانونية.																																																																																																																																																																																																																																																																					
التاريخ	اسم وتوقيع المشتري	اسم وتوقيع المشتغل	اسم الموظف	إختصاص الموظف																																																																																																																																																																																																																																																																			

ملحق (10)

نموذج (879) - كشف تجميعي لفواتير مبيعات المقاصة (p)


السلطة الوطنية الفلسطينية / وزارة الجمارك والمكوس
 كشف التجميع لفواتير المبيعات - بيع بضاعة أو تقديم خدمة للتشغيل مسجل في إسرائيل
 نموذج من رقم 879 - استحداث إلى إسرائيل
 هذا النموذج يامل ويصدق الأصل بصفه كالمبني من رقم الاستعداد ليقى به التشغيل وتكون البيانات المقدم للكشف

أ. تفاصيل التشغيل (البيع):

رقم حثيف البيع من رقم 10	رقم المنطقة	تعداد العمل	الاسم / المهنة / المظهر	الاسم	المهنة	العنوان
		شماره / رقم بلد	شارع			
ب. تفاصيل من مشمول الفاتورة (التصديق):						
رقم حثيف التصديق من ماله	رقم الفاتورة	البيع المقاصة	مبلغ من رقم بالمقاصد	إجمالي التصديق المقاصد		
حيزه القيمة من الاستهلاك		شماره / شهر / يوم	بالأشكال بدون الفواتير			

ملحق

(11): نموذج الإمتحانة التي تم توزيعها على الموظفين

بسم الله الرحمن الرحيم

الموضوع: إمتحانة رسالة ماجستير



الأخت الكريمة/ الأخ الكريم...

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد،،،

أرجو التلطف بمنحي من وقتكم للإجابة على أسئلة الإمتحانة المرفقة، والتي تلقي الضوء على معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين، وتأتي هذه الإمتحانة لأغراض إمتكمال درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، بعنوان:

"معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب"

نأمل منكم التفضل بالمشاركة الفعالة والبنائة والتي تشكل رافداً مهماً في إتمام هذه الرسالة، لذا نرجو تعاونكم في تزويدنا بالبيانات اللازمة والضرورية، من خلال تعبئة هذه الإمتحانة، والإجابة العلمية الدقيقة على جميع الأسئلة المطروحة، لما في ذلك من أثر جوهري في الوصول إلى نتائج دقيقة وقاطعة يمكن الإعتماد عليها وتعميمها.

ويسرني أن أقدم لكم بجزيل الشكر، وعظيم الإمتنان على حسن تعاونكم في تعبئة الإمتحانة، لما في ذلك من أهمية كبيرة في قياس متغيرات الدراسة علماً بأن المعلومات التي تقدمونها، ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شاكرين لكم حسن إستجابتكم وتعاونكم معنا

وتفضلوا بقبول فائق الشكر والإحترام

أولاً: البيانات الشخصية

يرجى تعاونكم في وضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة:

1. الجنس:

() ذكر () أنثى

2. الحالة الإجتماعية:

() أعزب () متزوج

() غير ذلك

3. العمر بالسنوات:

() أقل من 30 عام () أقل من 40 عام

() أقل من 50 عام () أكثر من 50 عام

4. المؤهل العلمي:

() دبلوم فما دون () بكالوريوس

() ماجستير () دكتورة

5. التخصص:

() محاسبة () إدارة أعمال

() إقتصاد () غير ذلك

6. المسمى الوظيفي:

() مأمور تقدير () مدقق

() مدير ضريبة دخل () فاحص حسابات

() رئيس قسم التدقيق () مدير ضريبة قيمة مضافة

7. سنوات الخبرة:

() أقل من 5 سنوات () أقل من 10 سنوات

() أقل من 15 سنة () 15 سنة فأكثر

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
أولاً: معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين وفقاً لأساليب التقدير						
					لا يوجد علاقة لإلتزام المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي أو تاخرهم بتقديمه بالتحصيل الضريبي.	1
					نقص المعلومات المتعلقة بدخل المكلف في الإقرار الضريبي وعدم شمولها.	2
					غياب الدور الفعال الذي تمارسه الإدارة الضريبية لضريبة الدخل من خلال المتابعه الدورية والمستمرة للإقرارات الضريبية.	3
					كثرة التعديلات التي تشهدها التشريعات الضريبية تؤثر بشكل سلبى على البيانات المقدمة في الإقرار الضريبي والتحصيل الضريبي.	4
					عدم التوسع في قبول الإقرار الضريبي(01) يؤدي إلى بطء عملية التحصيل الضريبي.	5
					جهل المكلفين بالقوانين الضريبية يعيق عملية التحصيل الضريبي.	6
					هناك مغالاة في قيمة التقديرات من قبل مأموري التقدير في الإشعارات(03,04) تعيق عملية التحصيل الضريبي.	7
					يوجد بطء وتقصير في متابعة التقديرات الإدارية(04,03) من قبل الإدارة الضريبية.	8
					طول فترة البت في الاعتراضات المقدمة من المكلف على التقدير الإدارية(03,04).	9
					عدم التوصل إلى إتفاق(07) نتيجة الاعتراضات المقدمة على التقديرات الإدارية(04,03)، وتحويلها إلى المحكمة يؤدي إلى بطء عملية التحصيل الضريبي.	10

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					منح المدير صلاحيات واسعة في فرض الضريبة المقطوعه(06,08) يعيق عملية التحصيل.	11
					إكتساب الضريبة الصفة القطعية لعدم تقديم إعتراض خلال الموعد المحدد قانوناً على التقدير يؤدي إلى بطء عملية التحصيل الضريبي.	12
					قيام المكلفين بدفع الكشف الدوري غير المتوازن لضريبة القيمة المضافة بالبنك يؤثر بشكل سلبي على التحصيل الضريبي.	13
					عدم الإلتزام بتقديم الكشوفات الدورية ودفع الضريبة المطلوبة من قبل المكلفين وعدم متابعتها يعيق عملية التحصيل الضريبي.	14
					عدم وجود آلية للربط الإلكتروني لتصريحات المكلف عن صفقاته ومدخلاته من خلال برنامج المحاسبي مع البرنامج الضريبي المستخدم في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية تؤثر على عملية التحصيل الضريبي.	15
					طول فترة المعارضة على الإعلام والتقدير التي تقوم بها لجنة المعارضة تعيق عملية التحصيل الضريبي.	16
ثانياً: معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين وفقاً لطرق التحصيل						
					عدم وجود تنسيق بين مأموري التقدير وقسم الإقتطاعات في دوائر ضريبة الدخل فيما يتعلق بالإقتطاعات.	1
					عدم إلتزام دافعي ثمن البضائع والسلع والخدمات بطلب شهادة الخصم بالمصدر من المورد.	2

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					قيام بعض المكلفين بالتلاعب بشهادة الخصم بالمصدر تؤثر بشكل سلبي على عملية الجباية.	3
					تأخير توريد دفعات الخصم بالمصدر يؤدي إلى بطء عملية التحصيل.	4
					مجازفة مأمور التقدير في تحديد مبلغ السلفية يؤثر على عملية التحصيل الضريبي.	5
					عدم تطبيق الفائدة السنوية (6%) على التقسيط حسب القرار بقانون ضريبة الدخل.	6
					عدم وجود قسم خاص لدراسة طلبات التقسيط يؤثر على عملية التحصيل الضريبي.	7
					طول فترة إجراءات تحويل الشيكات المرتجعة إلى القضاء و فترة تنفيذ الحكم القضائي المتعلق بتحويل الشيكات يعيق عملية التحصيل الضريبي.	8
					عدم وجود أقسام متخصصة بالجباية والمتابعه الدورية للشيكات في دوائر ضريبة الدخل الفرعية.	9
					عدم وجود قرارات محكمة في القضايا المرفوعة تعيق التحصيل الضريبي لعدم وجود سوابق قانونية.	10
					عدم رفع ملف القضية المختلف عليها مع مأموري التقدير إلى المحكمة يعيق عملية الجباية.	11
					التأخر في البت في القضايا المرفوعة لدى المحاكم الضريبية في فلسطين.	12
					لا يوجد قسم خاص للتدقيق على إدخال فواتير المقاصة ومتابعتها، مما يسبب ضياع مبالغ ضريبية كبيرة على الخزنة العامة للسلطة الفلسطينية.	13

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
14	عدم وضوح وتعديل نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية المطبق في فلسطين.					
15	عدم وجود كادر كافي لفحص الملفات الضريبية من حيث العدد والخبرة لحل الملفات الضريبية لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.					
16	عدم تناسب عدد الملفات الضريبية مع عدد مأموري التقدير وفاحصي الحسابات.					
17	المبالغة في استخدام التسويات الضريبية لحل الملفات الضريبية لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.					
18	عدم وجود منهجية علمية للفحص العيني للملفات الضريبية لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.					
19	عدم وجود آلية عمل واضحة وموحدة لجميع المكاتب الضريبية والمؤسسات ذات العلاقة.					
ثالثاً: معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين وفقاً لأساليب التهرب الضريبي						
1	يساعد إرتفاع النسب الضريبية المفروضه على السلع المتداولة في فلسطين على التهرب الضريبي وتقليل الحصيلة الضريبية.					
2	يؤدي عدم وجود رقابة على البرامج المحاسبية المستخدمة من قبل المكلفين إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي.					
3	كلما زاد تعقيد الإجراءات لتحصيل الضرائب كلما أدى ذلك لزيادة التهرب الضريبي.					
4	إنخفاض الوعي الضريبي لدى المكلفين، وعدم قناعتهم بأن ما يتم دفعه للدولة من ضرائب يعود عليهم بالنفع العام.					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	عدم وجود نظام أرشفة إلكترونية للملفات الضريبية يزيد من عملية التهرب الضريبي ويؤثر بشكل سلبي على الحصيلة الضريبية.					
6	غياب الدور الفعال لمهنة المحاسبة والمراجعة، يساعد على إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي وتخفيض الجباية.					
7	قيام بعض التجار بتمزيق فواتير المقاصة يعتبر من أخطر مظاهر التهرب الضريبي ويؤدي إلى خفض الحصيلة الضريبية.					
8	عدم وجود ضبط لتزوير فواتير المقاصة، يؤثر بشكل سلبي على التحصيل الضريبي.					
9	التهرب من ضريبة الدخل على الرواتب والأجور والمكافآت للحصول على عمالة بتكلفة أقل.					
10	عدم منح فاحصي الحسابات وأموري التقدير لصالحياتهم الواردة في قانون ضريبة الدخل والنظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية.					
11	بيع فواتير المقاصة (P) بنسبة مئوية ربحية معينة دون وجود صفقة حقيقية يؤثر بشكل سلبي على عملية الجباية.					
12	الإحتلال الإسرائيلي، وعدم وجود سيطرة على المعابر والحدود والبضاعة التي تدخل إلى المستوطنات تشكل أهم معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين.					
رابعاً: معوقات التحصيل الضريبي في فلسطين وفقاً للجزاءات الضريبية التي تكفل إستيفاء الدين الضريبي						
1	عدم توفر عنصر السرعة في تطبيق عقوبة المنع من السفر والحجز التحفظي والتنفيذي يعيق عملية التحصيل الضريبي.					

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					عدم فعالية الجهاز التنفيذي في تحصيل الأموال الأميرية.	2
					عدم تطبيق عقوبات رادعه على التهرب من دفع الضريبة أو عند ظهور دخل آخر غير مصرح عنه وإكتشافه وعدم مناسبة الغرامات لحجم التهرب الضريبي.	3
					عقوبة الحبس الواردة في القرار بقانون ضريبة الدخل ونظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لا تشكل رادع للمكلفين المتهربين من دفع الضريبة وبالتالي يؤدي ذلك لتخفيض الحصيلة الضريبية.	4
					عدم تفعيل الغرامات والعقوبات على المتخلفين من إقتطاع ضريبة الخصم بالمصدر والأقساط غير المسددة يقلل من عملية الجباية.	5
					عدم تطبيق الغرامات والفوائد على الأقساط غير المسددة أو المتعثرة في ضريبة الدخل.	6
					عدم فرض فوائد على التأخير في تقديم الكشوف الدورية والإقرارات الضريبية يعيق عملية التحصيل الضريبي.	7
					عدم وجود عدالة في تطبيق العقوبات الضريبية على المكلفين يخفض من تحصيل الضريبة.	8

**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

Tax Collection Obstacles in Palestine From The Tax Officers Perspective

**By
Sameh Khaled Abd Allah Maali**

**Supervisor
Dr. Mufeed Althaher**

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

2015

**Tax Collection Obstacles in Palestine From
The Tax Officers Perspective**

By

Sameh Khaled Abd Allah Maali

Supervisor

Dr. Mufeed Althaher

Abstract

This study tackles the obstacles of tax collection at the tax department in Palestine as perceived by the tax employees. This study aims at addressing the obstacles facing tax collection at the tax department in Palestine and identify the main procedures to collect the tax debt Particularly the administrative and legal procedures. Further, to identify types, causes and impact of tax evasion in addition to means of curbing it in addition to tax penalties that ensures collecting the tax debt.

In order to address the main obstacles facing tax collection the researcher used the descriptive method to conduct this study. The researcher prepared a questionnaire to identify the obstacles of tax collection from the perspective of the tax employees of the questionnaire targeted a sample of employees at the income tax and value added tax departments the total targeted segment is 160 employees while the sample addressed 120 employees which concludes 75% of the total segment. Afterward, the data was analyzed via the SPSS through several statistical processes, including arithmetic averages, standard deviations, one way Anova, Cronbach's Alpha, T-test, and Post Hock Test.

No statistical differences have been found in the obstacles of tax collection according to (assessment methods, tax evasion and tax sanctions). From tax employee's perspective the obstacles were ascribed to; i) the variable of the academic qualification; ii) job title; iii) years of experience; iv) specialization. Nevertheless, statistical differences have been defined in the obstacles of tax collection according to the methods of collection from staff's perspective who ascribed the obstacles to the years of experience.

The main conclusions for the study are as follows:

- 1- Lack of commitment in filing periodical disclosures and paying tax dues by taxpayers and lack of information relevant to taxpayers in the tax slip and also lack of awareness about the tax laws.
- 2- The long course of time to transfer bounced checks to the legal system and the lengthy execution of a judicial order. The backlog at tax courts in Palestine in addition to the lack of precedence in this field.
- 3- Lack of control over forging clearance tax slips and the lack of enforcing laws that would deter tax evasion neither undisclosed source of income or the improper fines for the amount that is not paid for tax.
- 4- The inefficiency of collection and weakness in applying the penalty of travel prevention and detention.

The study puts forward several recommendations, foremost of which:

- 1- Tax declarations, periodical disclosures and tax assessments should be regularly followed up by tax departments through activating the internal audit function in branch offices. Further, the tax assessment collection should be followed up by the staff of the tax departments.
- 2- Law of Domanial Money Collection should be activated and enforced. The tax department should be mandated to apply this Law, without resorting to the Judiciary, as the case in Jordan, to facilitate tax collection and to increase the tax revenues.
- 3- Palestinian tax courts' role should be activated through consulting tax specialist to settle the suspending tax cases; moreover, settled cases should be communicated to all branch tax departments.
- 4- Tax evasion phenomenon in Palestine should be fought by all ways and means while Tax sanctions stipulated by the provisions of law should be activated to ensure the settlement of the tax debts.