

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين

اعداد

أنوار أسامة زهدي دويكات

اشراف

أ. د. طارق الحاج

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

2021م

العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين

اعداد

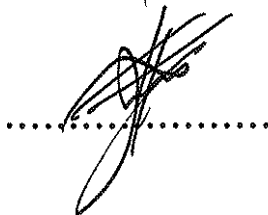
أنوار أسامة زهدي دويكات

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2021/06/03م،

التوقيع

.....


.....


.....


أعضاء لجنة المناقشة

1. أ. د. طارق الحاج / مشرفاً ورئيساً

2. د. محمد صويص / ممتحناً خارجياً

3. د. معاذ أسمر / ممتحناً داخلياً

ب

الإهداء

إذا كان الإهداء يعبر ولو بجزءه من الوفاء فالإهداء الي :

منه بلغ الرسالة و أدى الأمانة و نصح الأمة، الي نبي الرحمة.. سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

الي من شرفني بحمل اسمه، الي من علمني ان الدنيا كقاح، و سلاحها العلم و المعرفة، الي الذي لم يدخل علي بأي شيء، الي من سعى لأجل راحتي و نجاحي، الي اعظم و احذر رجل بالكون (أبي العزيز) اطال الله بعمره و البسه ثياب الصحة و العافية.

الي حلوة اللب، التي ما خالط لبها سكر المصالح، الي ذات الصدر الخنوع الذي كان لي ظلاً بارداً في هجير الحياة، الي صاحبة الحب السري الذي لا زال أثره باقياً في حتى الان، لأتواها (انواراً) كما اسمنتي و(عطاءً) كما ربتني، الي من منحتني القوة و العزيمة و كانت سبباً في مواصلة دراستي، الي (أمي الحبيبة) موطئ الحب و الحنان

الي اروع من جسد الحب بكل معانيه، فكان السند و العطاء، قدم لي الكثير في صور من صبر و أمل و محبة، الي من كان نعم السند في رحلتي العلمية و البحثية، له اقول شكراً بل سأعيشه الشكر معك دائماً، الي (زوجي حبيبي)

الي العينيه اللتيه استمد منهما القوة و الاصرار، الي من ارى السعادة بضحكاتهم، الي من أضاءوا حياتي بللمة امي، الي اطفالي فلذات أكبادي أعزب ما في عمري، (أشرف و محمد)

الي من هم لفؤادي مهجتي، و لحياتي خير أنس و بهاء.. اخوتي و اخواتي

الي الأهل و الاصدقاء اللذيه بافقوني، و شجعوا خطواتي عندما غالبتها الأيام، كثر أنتم لكم مني حبي و امتناني.

الي الايادي المخلصة التي ساعدتني.. أساتذتي الكرام

و اخيراً الي كل من ساعدني و كان له دور من قريب او بعيد في اتمام هذه الرسالة، سائلة اطولي سبحانه و تعالى ان يجزي الجميع خير الجزاء في الدنيا و الآخرة

اهدي إليهم هذا الجهد المتواضع، سائلة الله العلي القدير ان يفتح به، انه سميع مجيب

الشكر والتقدير

قال تعالى (ومع يشكر فإنما يشكر لنفسه) (لقمان : 12)

وقال رسوله الكريم صلى الله عليه وسلم: " لا يشكر الله من لا يشكر الناس.

أحمد الله تعالى حمداً كثيراً طيباً مباركاً ملئ السماوات والأرض على ما أكرمتني به مع أتمام هذه الدراسة، التي أرجو ان تنال رضاها.

ثم أتوجه بجزيل الشكر وعظيم الامتنان الى كل من:

الأستاذ الدكتور طارق الحاج الذي كان لي خير حافز ومعين، فلم يتوان عن بذل أي جهد في سبيل اخراج هذه الدراسة بأفضل صورة ممكنة

كما أتقدم بالشكر الجزيل الى جميع الأساتذة الأفاضل الذين منحوني الوقت والجهد سواء في الاستشارات الأكاديمية او تحكيم الاستبانة التي تم الاعتماد عليها، الذين لم يترددوا في تقديم العون والنصيحة والمشورة للباحثة خلال فترة العمل على انجاز الدراسة.

ولا أنسى ان أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة الممثلين بالمتحد الخارجي الدكتور محمد الصويص) وبالمتحد الداخلي الدكتور (معاذ الأسمر) اللذين تحملا عناء قراءة الرسالة ومناقشتها.

كما أتقدم بجزيل الشكر لموظفي ضريبة الدخل لما قدموه من مساندة في أتمام رسالتي.

واخيرا أتوجه بكل مشاعر الحب والعرفان لكل من ساعدني و قدم لي يد العون في انجاز هذه الدراسة.

الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدّمة الرسالة التي تحمل العنوان:

العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين

أقرّ بأنّ ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنّما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمّت الإشارة إليه
حيثما ورد، وأنّ هذه الرسالة كاملة، أو أيّ جزء منها، لم يقدّم من قبل لنيل أي درجة علميّة، أو
لقب علمي، أو بحث لدى أي مؤسسة تعليميّة أو بحثيّة 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 الطالبة: أ. نوار أسامة زهرى دويكات

Signature:

التوقيع: 

Date:

التاريخ: 2021 / 6 / 3

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع	الرقم
ج	الإهداء	
د	الشكر والتقدير	
هـ	الإقرار	
و	فهرس المحتويات	
ح	فهرس الجداول	
ط	فهرس الأشكال	
ي	فهرس الملاحق	
ك	المخلص	
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	مقدمة الدراسة	1.1
4	مشكلة الدراسة واسئلتها	1.2
5	أهمية الدراسة	1.3
6	أهداف الدراسة	1.4
6	فرضيات الدراسة	1.5
7	حدود الدراسة	1.6
7	أنموذج الدراسة	1.7
8	مصطلحات الدراسة	1.8
10	الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
11	الإطار النظري	2.1
11	مأمور التقدير الضريبي وطرق تقديره	2.1.1
12	المقدر الضريبي	2.1.2
18	التقدير الضريبي في فلسطين	2.1.3
28	العوامل المتعلقة بأطراف القرار	2.1.4
34	العوامل المتعلقة بالمكلفين	2.1.5
38	التشريعات الضريبية	2.1.6
41	الدراسات السابقة	2.2

الصفحة	الموضوع	الرقم
41	الدراسات العربية	2.2.1
46	الدراسات الأجنبية	2.2.2
49	التعليق على الدراسات السابقة	2.2.3
51	الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات	
52	منهج الدراسة	3.1
52	مجتمع وعينة الدراسة	3.2
52	أداة الدراسة	3.3
53	صدق الأداة	3.4
53	إجراءات الدراسة	3.5
54	متغيرات الدراسة	3.6
55	المعالجات الإحصائية	3.7
57	الفصل الرابع: تحليل وعرض نتائج الدراسة	
58	المقدمة	4.1
58	منهجية المعادلات الهيكلية	4.2
59	معدل الاستجابات على أداة الدراسة	4.3
61	تحليل وعرض نتائج تحليل بيانات الدراسة	4.4
62	تحليل النموذج القياسي (النموذج الخارجي)	4.4.1
71	تحليل النموذج الهيكلية (النموذج الداخلي)	4.4.2
79	معايير جودة نموذج الدراسة	4.5
79	جودة التنبؤ Q^2	4.5.1
79	جودة المطابقة	4.5.2
81	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
82	النتائج	5.1
83	التوصيات	5.2
85	قائمة المصادر والمراجع	
92	الملاحق	
b	Abstract	

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
60	خصائص افراد العينة الديموغرافي	جدول (4.1)
63	معايير قبول عناصر الصدق التقاربي	جدول (4.2)
64	نتائج تشبعات الأسئلة لكل ابعاد نموذج الدراسة	جدول (4.3)
68	نتائج الموثوقية المركبة CR	جدول (4.4)
70	نتائج متوسط التباين المفسر AVE	جدول (4.5)
71	نتائج الصدق التمايزي	جدول (4.6)
73	معايير تقييم النموذج الهيكلي (النموذج الداخلي) Structural Model	جدول (4.7)
74	نتائج معامل التفسير R^2	جدول (4.8)
74	نتائج حجم الأثر f^2	جدول (4.9)
75	نتائج الفرضيات	جدول (4.10)
79	جودة التنبؤ Q^2	جدول (4.11)
80	جودة المطابقة GoF	جدول (4.12)

فهرس الاشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
7	انموذج الدراسة	شكل (1.1)
63	النموذج القياسي ويظهر قيم التشبعات قبل الحذف	شكل (4.1)
69	الموثوقية المركبة	شكل (4.2)
70	معيار متوسط التباين المفسر	شكل (4.3)
72	النموذج الهيكلي	شكل (4.4)

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
93	الاستبانة	ملحق (1)
100	قائمة المحكمين	ملحق (2)

العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين

اعداد

أنوار أسامة زهدي دويكات

اشراف

أ. د. طارق الحاج

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين ومعرفة أثر العامل الشخصي على قرار المقدرين وبيان اثر الادارة الضريبية على قرار المقدرين وقياس اثر المكلفين على قرار مقدري ضريبة الدخل ومعرفة اثر التشريعات الضريبية على قرار المقدر، و لتحقيق هدف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، و اعتمدت على الاستبانة كأداة رئيسية لدراسة، التي تكونت من 44 فقرة موزعة على مجالات (العامل الشخصي، الإدارة الضريبية، المكلفين و التشريعات الضريبية، قرار مقدري ضريبة الدخل) وتكون مجتمع الدراسة من جميع مقدري ضريبة الدخل في محافظات الضفة الغربية والبالغ عددهم 100 مقدر، حيث تم توزيع اداة الدراسة على جميع مقدري ضريبة الدخل في محافظات الضفة الغربية، وتم استخدام اسلوب الحصر الشامل على كامل مجتمع الدراسة، و استخدم برنامج (Smart- Pls 3) الاحصائي لتحليل معلومات الدراسة. وتوصلت الباحثة من خلال هذه الدراسة والتحليل الاحصائي لعدة نتائج وهي: ان العوامل الشخصية، عامل الادارة الضريبية، المكلفين، التشريعات الضريبية تؤثر في قرار مقدري الضرائب، وبعد الاطلاع على نتائج الدراسة استطاعت الباحثة الخروج في بعض التوصيات كان اهمها العمل على تدوير مقدري ضريبة الدخل من أماكن عملهم وعدم إبقاء المقدر مع نفس المكلف في كل دورة ضريبية حتى لا تبني علاقة بينه و بين المكلف و تؤثر في قراره، و العمل على توعية المكلفين بأهمية ضريبة الدخل عن طريق اصدار النشرات والكتيبات لتوعية المواطنين بقوانين ضريبة الدخل و بضرورة دفع الضريبة و إقامة محاضرات عامة عن ضريبة الدخل في الجامعات و المعاهد و المدارس.

الفصل الاول
الإطار العام للدراسة

الفصل الاول

الإطار العام للدراسة

1.1 مقدمة الدراسة

تحرص الدول المعاصرة على تحقيق اهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وتتفاوت في تحقيق تلك الأهداف نظرا لاختلاف ظروفها الاقتصادية والاجتماعية وقدرتها على تأمين الموارد المالية ومدى انتشار الوعي الضريبي لدى مواطنيها (حمدونة، 2020).

وتشكل الضريبة موردا مهما من الموارد المالية التي تساعد الدولة على تحقيق اهدافها وفي الوقت نفسه تلعب دورا كبيرا في تحقيق تلك الأهداف وحرصا من الدول على تحقيق العدالة في فرض وتحصيل الضرائب تلجأ الى اصدار التشريعات الضريبية التي تحدد من خلالها الضمانات والامتيازات التي يتمتع بها الأشخاص، اضافة الى تحديد طرق التقدير وتحصيل تلك الضرائب، ويزداد هذا الاهتمام لدى الدول إذا كانت بصدد فرض ضريبة مباشرة نظرا لبروز اثارها والشعور بوطأتها أكثر من الضرائب الغير مباشرة (المحاميد، 2001).

و الضرائب بشكل عام تواجه العديد من المشاكل و المصاعب في جميع دول العالم، ومن أهمها النفور العام من الضرائب، لأنها تفرض بصورة جبرية كما انها تدفع بدون مقابل مباشر او منفعة خاصة و كذلك بسبب ارتفاع معدلات و أسعار الضرائب و أحيانا تعدد الضرائب و تنوعها، وعدم الشفافية في الإجراءات المتبعة في الدوائر الضريبية بشكل عام، وضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموما، سواء من حيث التأهيل و التدريب و الخبرات، و ضعف الاعلام الضريبي أي " انتشار الثقافة الضريبية " و غياب الرغبة عن جزء من كوادر الادارة الضريبية في تحديث الإجراءات و النظم هذا فضلا عن عدم امتثال المكلفين و التزامهم بصورة جديّة (Jeffrey Davis &Others, 2000).

وفي ظل الظروف السياسية الصعبة والحصار الذي يمر به الشعب الفلسطيني، واعتياد الحكومات الاسرائيلية على احتجاز ايرادات المقاصة كأداة للضغط الاقتصادي على السلطة الفلسطينية في

اوقات توتر العلاقات الإسرائيلية - الفلسطينية، الامر الذي اثر سلبا على اداء الموازنة بشكل عام والاقتصادي الفلسطيني بشكل خاص (صبيح واخرون، 2008).

ظهر دور ضريبة الدخل في مساعدة السلطة الوطنية الفلسطينية على مواجهة الضائقة المالية التي تعرضت لها، فقد اصبحت السياسة الضريبية تمثل النسبة الاكبر من ايرادات السلطة، حيث تعتبر حلقة وصل بين السلطة وافراد المجتمع الطبيعيين والمعنويين لقدرتها في تمويل موازنة السلطة، فهي الممول الاساسي لأنشطتها وبالتالي يساعدها على تقديم الخدمات اللازمة وتحقيق العدالة في فرض وتحصيل الضريبة من خلال اصدار التشريعات الضريبية الملائمة (ترزي، 2016).

ولكي تتمكن الادارة الضريبية من تطبيق هذه التشريعات فقد منحت صلاحيات واسعة في اتخاذ القرارات بما لها من اثار كبيرة على جميع الاطراف ذات العلاقة (ابراهيم، 2003)، فقد اعطت لمأمور التقدير الضريبي صلاحية تقدير الدخول الخاضعة لضريبة والعمل على تطبيق القانون الضريبي وتحصيل الضرائب المستحقة، ويمارس مأمور التقدير الصلاحيات من خلال قرارات التقدير الضريبي الصادرة عن الادارة الضريبية التي تكون موافقة للقانون الضريبي والتي تهدف الى تحديد الوعاء الضريبي بشكل واقعي ويعتبر مأمور التقدير بمثابة القاضي الذي ينظر في الاعتراضات الضريبية وبالتالي فان استقلالية قراره امر مهم جدا لنصل في النهاية العدالة المطلوبة للمكلفين ولخزينة الدولة (عفانة واخرون، 2006).

وبسبب اهمية ضريبة الدخل في تحقيق الدولة لأدواتها المالية فانه من المهم دراسة العوامل التي تؤثر على فرض هذه الضريبة، ويعتبر مقدر ضريبة الدخل من العوامل المهمة في فرضها، كونه يساهم من خلال عمله بصورة مباشرة في فرض هذه الضرائب وتحقيق العدالة الضريبية، لذلك لا بد ان يكون القرار الصادر عنه قرار موضوعيا بعيدا عن اية عوائقا ومتغيرات تؤثر عليه.

1.2 مشكلة الدراسة واسئلتها

تعد ضريبة الدخل من اهم مصادر الإيرادات لدى الدولة الفلسطينية، ويعد مأمور التقدير حجر الزاوية في النظر وحل معظم القضايا الضريبية في دائرة ضريبة الدخل، حيث ان معظم قضايا ضرائب الدخل يتم حلها بواسطة قرار مأمور التقدير، نتيجة لصلاحيات الواسعة الممنوحة له بموجب احكام القانون، ومن اجل المحافظة على مصادر الإيرادات في ضريبة الدخل وجمعها بشكل عادل و صحيح كان لا بد من توفير السبل اللازمة للحد من العوامل المؤثرة سلبا على قرار مقدري ضريبة الدخل للقيام بعملية جباية الضرائب بصورة اكثر فاعلية، وان عدم ايلاء هذه العوامل ينجم عنه اثار اقتصادية تتمثل في انخفاض حصيلة خزينة الدولة من مواردها المالية و تجعلها عاجزة عن القيام بمتطلبات الانفاق العام.

وبالنظر الى الدراسات السابقة تبين ان هناك عوامل مؤثرة على قرار مقدري الضريبة مثل العوامل الشخصية كدراسة (غباشنة، 2010) و (الخلايلة، 2014) اللتان ربطتا ما بين العوامل الشخصية لمقدر الضريبة وقراره، وان هناك عوامل إدارية تؤثر على قرار المقدر الضريبي كـرغبة الإدارة في زيادة التحصيلات الضريبية و سياستها في تحقيق المصالحة مع المكلف كدراسة (غباشنة، 2010) كما تناولت بعض الدراسات السابقة عوامل متعلقة بالمكلفين كـرغبة بعض المكلفين في عدم التعاون مع المقدرين و احساسهم ان المقدر جاء ليأخذ أموالهم كدراسة (الشويرف، 2016)، و بعضها تناول عوامل متعلقة بالتشريعات الضريبية في فلسطين والتي تؤثر على قرار مقدري الضريبة كدراسة (الغفور، 2008).

فجاءت هذه الدراسة، لمعرفة تأثير هذه العوامل مجتمعة على قرار المقدر الضريبي ومن هنا تمثلت مشكلة الدراسة بالتعرف على العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل بفلسطين وبالتالي يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي:

ما هي العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين؟

ويتفرع عن السؤال الرئيسي الاسئلة الفرعية التالية:

1. ما أثر العوامل الشخصية على قرار مقدري ضريبة الدخل؟
2. ما أثر العوامل الادارية على قرار مقدري ضريبة الدخل؟
3. ما أثر المكلفين على قرار مقدري ضريبة الدخل؟
4. ما أثر التشريعات الضريبية على قرار مقدري ضريبة الدخل؟

1.3 أهمية الدراسة

الأهمية النظرية

تكمن أهمية الدراسة من ضرورة التعرف على العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين، حيث تعتبر ضريبة الدخل من المصادر المهمة في موازنة دولة فلسطين، وبما ان الموازنة الفلسطينية تعاني من العجز الدائم والمتراكم ومجموعة من المشاكل الاخرى منها حجز اموال المقاصة فمن الاهمية بمكان المحافظة على الاموال المتأتية من ضريبة الدخل حتى تفي وزارة المالية بالتزاماتها، اضافة الى ان التأثير على قرار مقدري ضريبة الدخل يؤثر بشكل كبير على عمليات التقدير لمختلف الشرائح وان أية عوامل سواء كانت شخصية او التشريعية او ادارية قد يكون لها تأثير على عملية التقدير لدى المقدرين وبالتالي ينعكس هذا التأثير على العملية الاقتصادية وعلى سير عجلة النمو والتطور بفلسطين، وبالتالي فان أهمية هذه الدراسة تتبع ايضا كون المقدرين يمثلون الجهات المؤتمنة لتحصيل المال العام بالدولة.

الأهمية التطبيقية

تكمن أهمية الدراسة التطبيقية من امكانية استفادة دوائر ضريبة الدخل من نتائج هذه الدراسة لمعالجة أي ضعف او قصور لدى مقدري الضريبة فيها ومحاولة تحييد العوامل التي تؤثر سلباً على قرارهم، ومساهمتها في تقديم الفائدة العلمية للمكتبة الفلسطينية، خاصة الدراسات التي تتعلق في مجال الضرائب.

1.4 اهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية:

الهدف الرئيسي

التعرف على العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل.

الأهداف الفرعية

1. معرفة أثر العامل الشخصي على قرار المقدرين
2. بيان أثر الادارة الضريبية على قرار المقدرين
3. قياس أثر المكلفين على قرار مقدري ضريبة الدخل
4. معرفة أثر التشريعات الضريبية على قرار المقدر

1.5 فرضيات الدراسة

H01: لا يوجد أثر ذا دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) للعوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل بفلسطين.

ومن الفرضية الرئيسية يتفرع الفرضيات التالية:

H01.1: لا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) للعوامل الشخصية على قرار مقدري ضريبة الدخل.

H01.2: لا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) لعامل الادارة الضريبية على قرار مقدري ضريبة الدخل.

H01.3: لا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) للمكلفين على قرار مقدري ضريبة الدخل.

H01.4: لا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) للتشريعات الضريبية على قرار مقدري ضريبة الدخل.

1.6 حدود الدراسة

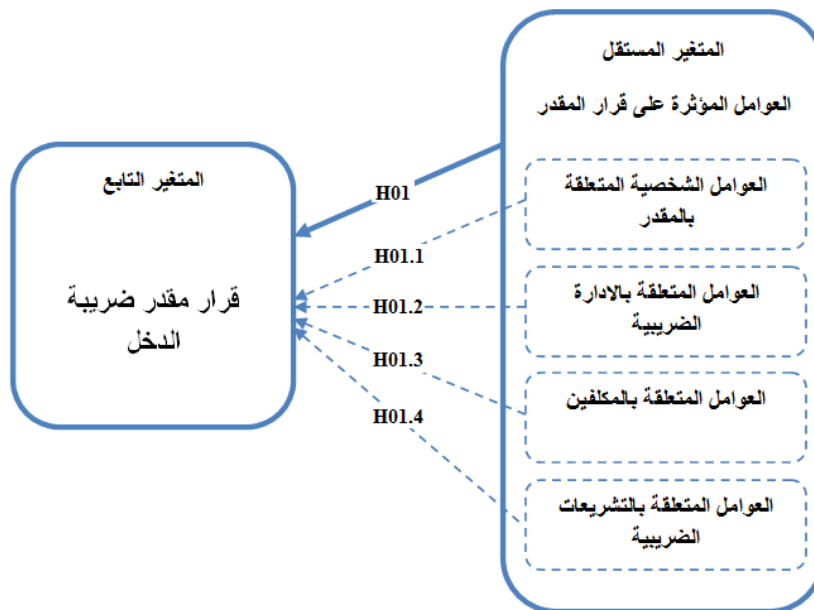
الحدود الزمانية: تم تطبيق هذه الدراسة في الفترة الزمنية بين عامي 2020 و 2021.

الحدود المكانيّة: تم تطبيق هذه الدراسة على دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية.

الحدود البشرية: تم تطبيق الدراسة على مقدري ضريبة الدخل في الضفة الغربية.

1.7 أنموذج الدراسة

يبين الشكل (1.1) أنموذج الدراسة الذي يوضح مجموعة من المتغيرات المستقلة وهي العوامل الشخصية المتعلقة بالمقدر (حشيش، 2014) والعوامل المتعلقة بالإدارة الضريبية (عيسى، 2020) والعوامل المتعلقة بالمكلفين (عاكوم، 2019) والعوامل المتعلقة بالتشريعات الضريبية (أبو كرش، 2014) والمتوقع ان يكون لها تأثير على المتغير التابع وهو قرار مقدري ضريبة الدخل (عفانة، 2002).



شكل (1.1): أنموذج الدراسة

1.8 مصطلحات الدراسة

المقدر: "أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو مفوض خطيا من المدير بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى احكام القرار بقانون" (قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011).

وتعرف الباحثة المقدر بأنه: أحد الجهات المؤتمنة لتحصيل اموال الدولة، يتم تعيينه من قبل الادارة الضريبية لتحصيل الضريبة من المكلفين وفق احكام القانون.

الإدارة الضريبية: "الجهاز الحكومي الذي يتولى تنفيذ التشريعات الضريبية ونقلها الى حيز التطبيق" (محمود، 2016).

وتعرف الباحثة ان الادارة الضريبية هي اداة لتطبيق القانون الضريبي بواسطة مجموعة من الاشخاص المؤهلين بموجب احكام القانون.

المكلف: "هو الشخص الذي تفرض عليه الضريبة أي الذي يتحمل العبء القانوني بغض النظر عن امكانية نقلها الى شخص اخر" (الشويكي، 2013، ص 174).

وتعرف الباحثة المكلف بأنه أحد أطراف العملية الضريبية الذي يقع على عاتقه دفع الضريبة.

التشريعات الضريبية: هو "فرع من فروع القانون العام الذي ينظم حقوق الدولة الضريبية وامتيازاتها في التنفيذ أو العلاقات المالية بين الافراد والادارة الضريبية" (الزبيدي، 2014، ص 21).

وتعرف الباحثة التشريعات الضريبية بأنها القوانين الضريبية التي تنظم العلاقة بين الافراد والدولة.

الضريبة: هي عبارة عن "استقطاع أو فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا، وبشكل نهائي، وبدون مقابل لتغطية اعباء المجتمع" (القيسي، 2017، 124).

وتعرف الباحثة الضريبة بأنها اقتطاع جبري تفرضه الدولة على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وفقا لمقدرتهم التكليفية وبدون مقابل.

قرار المقدر: هي "القرارات الصادرة عن الادارة الضريبية تطبيقا للقانون في ظل مجموعة من الحقائق التي تم التوصل اليها من خلال اتباع سلسلة من الطرق والاجراءات للوصول بشكل واقعي الى تحديد وعاء الضريبة ومقدارها" (المحاميد، 2001، ص 38).

وتعرف الباحثة قرار المقدر بانه القرار الذي يتخذه المقدر او الموظف المناب بفرض او اعادة فرض الضريبة على مكلف ما.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

2.1 الإطار النظري

2.1.1 مأمور التقدير الضريبي وطرق تقديره

تعتبر الضرائب بمفهومها الواسع اهم مصدر للإيراد العام يتم اقتطاعها من مال المكلف بموجب قانون الضريبة الذي تصدره الإدارة المالية لدولة (وزارة المالية). وتعتمد الادارة الضريبية (الادارة العامة للضرائب ودوائرها في الاقاليم المختلفة) على موظفيها وعلى اقسامها وتنظيماتها المختلفة، في القيام بمهامها المتمثلة في تنفيذ القوانين الضريبية بما يضمن جباية الايراد الضريبي الكافي لتغطية احتياجاتها من جهة، وكذلك اقتراح التشريعات الضريبية الضرورية لرقى النظام الضريبي السائد بما يتناسب مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للممول الفعلي وبما يتناسب مع مستواه الثقافي، ودرجة الوعي الضريبي التي يتمتع بها، ومن اجل ان تقوم الادارة الضريبية بواجباتها هذه على اكمل وجه، يجب ان ترسي دعائمها على اسس واضحة من الادارة العلمية وتقييم هيكلها على اسس قانونية سليمة، كما يجب ان يخضع موظفوها عضويا لنظام الخدمة المدنية ووظيفيا للقانون الضريبي الذي يحدد علاقتها بالمكلفين (عتيق، 2013).

وتعمل الادارة الضريبية على ممارسة صلاحياتها في تطبيق التشريع الضريبي وتحصيل الضريبة المستحقة من خلال اصدار قرارات التقدير الضريبي، وغيرها من القرارات والاعمال التي تمكنها من تحقيق اهدافها في ظل مجموعة من الحقائق يتم التوصل اليها، وذلك باتباع سلسلة من الطرق والاجراءات للوصول بشكل واقعي لتحديد وعاء الضريبة ومقدارها (المحاميد، 2001).

ويتم اصدار هذه القرارات من خلال قرار اداري ضريبي يصدره مأمور التقدير الضريبي يحدد فيه اسم المكلف والوعاء الخاضع للضريبة والمبلغ الضريبي والسعر الواجب التطبيق مستندا الى

القانون الضريبي لذلك البلد، فعلى ضوء ذلك يجب ان يكون هذا القرار من ضمن مبدأ المشروعية ولا يخرج عنه وعلى على المكلف ان يلتزم بدين الضريبة لان هذا الدين يعتبر من حقوق الدولة على المكلف (القيسي، 2017).

وسيتم التطرق في هذا المبحث الى تعريف مأمور التقدير الضريبي واهم الشروط والصلاحيات التي يجب ان تتوافر فيه والتطرق الى التقدير الضريبي في فلسطين وطرق التقدير، وتناول القسم الثالث من هذا المبحث أثر العوامل الشخصية على قرار المقدر.

2.1.2 المقدر الضريبي

2.1.2.1 تعريف المقدر

تحدد قوانين ضريبة الدخل من يقوم بتقدير الضريبة ولأهمية ذلك العمل من الناحية القانونية والمالية، يقوم مقدر الضريبة بتنفيذ احكام قانون ضريبة الدخل المتعلقة بالتقدير بموجب التشريعات والتعليمات المطبقة في دائرة ضريبة الدخل. (عفانة واخرون، 2008).

وقد عرف قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011 مأمور التقدير بأنه "أي موظف او أي لجنة من الموظفين مفوض او مفوض خطيا من المدير بإجراء أي تقدير او تدقيق للضريبة بمقتضى احكام القرار بقانون".

كما عرفه (القطوي، 2017، ص 53) بأنه شخص او مجموعة من الاشخاص المؤهلين يتم تعيينهم من قبل الادارة الضريبية للقيام بعملية الفحص الضريبي والتأكد من الإقرارات الضريبية والبيانات المالية المرفقة بالإقرارات المقدمة من المكلفين بالضريبة، بهدف التأكد من مطابقتها للقوانين واللوائح المتعارف عليها.

وترى الباحثة ن المقدر هو أحد الجهات المؤتمنة لتحصيل اموال الدولة، يتم تعيينه من قبل الادارة الضريبية لتحصيل الضريبة من المكلفين وفق احكام القانون.

2.1.2.2 الشروط والمزايا الواجب توافرها بمقدر الضريبة

يعد رجال الجهاز الضريبي الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في تصريف كل شؤونها ومن ثم فهم حجر الزاوية ومصعب اهتمام عملية الإصلاح الضريبي، فالاهتمام بالعنصر البشري من ناحية تدريبهم والعمل على رفع مهاراتهم هو أساس عملية انتقاء رجال الجهاز الضريبي ولأهمية عمل مقدري ضريبة الدخل لا بد من ان يتم انتقاؤهم وفق مجموعة من الشروط وان تتوفر فيهم مجموعة من المزايا بناءً على اسس موضوعية وعلمية.

اولاً: الشروط الواجب توافرها في المأمور

حتى يكون مأمور التقدير قادراً على اداء وظيفته بشكل جيد لا بد ان يكون قد انهى التحصيل العلمي في امور متعلقة بالمحاسبة او الاقتصاد او العلوم الادارية او القانون، كما يفضل من يتمتع بدورات تأهيلية في المحاسبة الضريبية (عفانة واخرون، 2008).

ثانياً: المزايا والصفات الواجب توفرها في مأمور التقدير

1. المعرفة التامة بالأنظمة والقوانين والقواعد والاجراءات: تقوم دائرة ضريبة الدخل بعقد دورات تدريبية الهدف منها اكساب مأمور التقدير مهارات التقدير حتى يعي مأمور كيفية تطبيق الأنظمة والقوانين، وعندما تكون البداية قائمة على اسس سليمة في اتخاذ القرار فلا بد ان تكون النتائج التي يتوصل اليها صحيحة، ومن الضروري المام مأمور التقدير بالإجراءات القانونية الواجب اتباعها في مراحل المنازعات الضريبية حتى لا يؤدي ذلك الى اطالة امد المنازعات الضريبية او الى حدوث أي خطأ في مراحل النزاع بين المكلف والإدارة الضريبية المعروف ان عملية التقدير ليست سهلة ولا بسيطة حيث ان الممارسة العملية للتقدير صعبة ومعقدة تتضمن عناصر وشروط بعضها يتعلق بالتقدير والآخر يتعلق بمأمور التقدير ومن هذه الشروط والعناصر المعرفة التامة بالأنظمة والقوانين (سلامة واخرون، 2011).

2. الخلق الحسن واحترام الاخرين والقدرة على التعامل مع الجمهور: يجب على مأمور التقدير ان يكون مهذبا وعلى معرفة تامة بأداب السلوك العام ليكون على أكمل استعداد لاستقبال المكلفين استقبالا حسنا، والمأمور الناجح يستطيع بحسن تصرفه وحسن خلقه الحصول على المعلومات الضريبية التي تساعد على اتخاذ القرارات بحيث ترضي مكلفه وتجعله يتقبلها ببشاشة ورحابة صدر، وهذا بالتأكيد لا يكون الا على حساب المصلحة العامة والتي يجب ان تكون فوق كل اعتبار وفوق كل مصلحة (عفانة واخرون، 2008).

3. قوة الشخصية والثقة بالنفس: لكي يؤدي مأمور التقدير عمله بشكل جيد لا بد من توفر قوة الشخصية لديه والتي يكتسبها من الخلق الحسن والشجاعة الادبية بالإضافة الى المواهب الشخصية البعيدة عن العنف والاجفاف، ولا يعيب مأمور التقدير ان يلحق به الحرج عندما يستعين بأراء زملائه لطلب معلومات او توضيحات معينة بل على العكس فهو بذلك يزيد من خبرته ومعرفته والتي تعود بالنفع على المجتمع (سلامة واخرون، 2011).

4. الاستقلالية: من اهم المبادئ التي تقوم عليها مهنة التقدير هي الاستقلالية، وتعني الاستقلالية عدم وجود أي عوامل او ظروف تؤثر على قدرة المقدر على استخدام حكمه الشخصي المهني في ابداء رأيه في ضوء الاستنتاجات التي حصل عليها (القطوي، 2017).

5. تمتع المقدرين بالخلق القويم والقدر المناسب من المعرفة الضريبية والعلوم الاخرى المتصلة بها، وان تكون لديه الشجاعة الادبية التي تجعل منه حكيما محايدا يعطي كلا من الممول والخزانة العامة حقه دون خوف (نصر، 2013).

6. المعرفة التامة بفنون المحاسبة المختلفة والمعاملات التجارية والمالية: يجب على مأمور التقدير ان يكون على دراية ومعرفة بالية كسب الارباح التي يحققها المكلف وكيفية تحقق الايراد ومعرفة الطرق التي يتبعها اصحاب المهن الحرة ورجال الاعمال في تسيير اعمالهم، فمأمور التقدير المثقف صاحب الخبرة يكون قادر على اتخاذ قرار صحيح مرضي لكل من الادارة المكلف (ابونبعه، 2006).

7. الجدية في العمل والرصانة في التصرفات: تربط مأمور التقدير روابط اجتماعية وعائلية عديدة، وبالتالي فان متطلبات العمل تجعله يتعامل بجدية مع أي شخص مراجع لدائرة، فمأمور التقدير الناجح يعطي انطبعا جيدا في عمله ويكون رصينا في تصرفاته فلا يسمح لاي موظف او مقدر التدخل او التوسط في أي قضية لاي مكلف، ولا يسمح لهم بالاطلاع على الملفات الموجودة لديه الا بحدود القانون (عفانة، 2008).

8. تنظيم العمل والمحافظة على المواعيد: على مأمور التقدير ان يستغل وقته جيدا وينظم مواعيده حتى يتسنى له انجاز مهامه دون تأخير، حيث يقوم بإعداد جدول زمني موضحا فيه مواعيده اليومية واسماء المكلفين الذين يستدعيهم للمناقشة، ويحدد اتجاه سيره عند زيارة أكثر من مكلف بنفس المنطقة بدلا من زيارة أكثر من مكلف في مناطق متفرقة (سلامة واخرون، 2011).

9. المحافظة على اسرار المعلومات: يعتبر مأمور التقدير امينا على اسرار المكلفين والحفاظ على سريتها وعدم افشائها لاي جهة اخرى، الا اذا كان هناك حق أو واجب مهني أو قانوني بالإفصاح عنها، فلا يجوز له اخراج أي معلومة قد تلحق الضرر بالمكلف، ولا يجوز لمأمور التقدير ان يبرز أي مستند أو كشف في أي محكمة غير المحكمة المختصة بقضايا ضريبة الدخل (قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011، مادة 44).

10. الموضوعية: على مأمور التقدير ان يكون عادلا بين المكلفين لا يسمح بالتحيز او تعارض المصالح، ولا يميز بين مكلف او اخر عندما يكونوا متساويين في الوعاء (القطوي، 2017).

11. المحافظة على الأموال العامة: على مأمور التقدير اعتماد الحكمة والدراية والفتنة لتحقيق العدالة والوضوح والمنطق سواء للمكلف او لدائرة الضريبة، فلا يتهاون في تقدير المبلغ الخاضع لضريبة ويفقد الدولة حقها، ولا يقوم بزيادة الضريبة على المكلف عند تقديره، بحيث يوقع الظلم على المكلف، بل عليه جمع الاموال بالتراضي وعن طيب خاطر، وعلى مأمور التقدير المحافظة على الادوات واللوازم التي يستخدمها في عمله، وعليه الاختصار

قدر الامكان من نفقات التقدير خاصة بإجراء الكشف الحسي لاماكن عمل المكلف من خلال استخدام سيارات الدائرة فعليه استخدامها بشكل جيد للتقليل من نفقاتها (أبونبعه، 2006).

وعليه فان مأمور التقدير يقوم بواجباته كونه موظفا عاما، وكذلك امينا على التقدير، فمن ناحية كونه موظفا فهو وسيلة الدولة في اداء ادوارها، ويجب ان يكون ملتزما بمتطلبات الوظيفة وان يتصرف بأدب وكياسة ويحافظ على سمعة وشرف مهنته، وعلى اسلوب صلاته بمرؤوسيه وزملائه وفي تعامله مع المواطنين، ومن ناحية كونه امينا على التقدير فذلك يتوخى الموظف العدالة في عمله، وان يصدر قراراته بشكل سليم لأسس سليمة وواقعية ومتينة من حيث تدقيقه للكشوفات والبيانات المقدمة اليه واجراءات تقديرها (ابراهيم، 2003).

2.1.2.3.3 صلاحيات مأمور التقدير في دائرة ضريبة الدخل في فلسطين؟

اعطى قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لمأمور التقدير مجموعة من الصلاحيات والواجبات للقيام بعملية تقدير الضريبة على المكلفين من خلال مجموعة من المواد القانونية المتعلقة بالتقدير والمتمثلة بالنقاط التالية:

1. تنفيذ احكام المادة (21) من القانون:

أ. وبموجب هذه المادة يتم تدقيق كشف التقدير الذاتي المقدم من قبل المكلف الذي يبين فيه ايراداته ومصاريفه ويقوم المقدر بتدقيق الاقرار والموافقة عليه بشكل كلي او جزئي او عدم الموافقة.

ب. اجراء تقدير اولي في حالة عدم تقديم المكلف اقراره الضريبي اوفي حالة عدم موافقة المكلف على تعديل الاقرار الضريبي او عدم التزامه بحضور جلسة للمناقشة ويكون القرار الصادر عن المقدر قابل للاعتراض.

2. تنفيذ احكام المادة (28) من القانون وهي قيام المقدر بالنظر في الاعتراض المقدم من قبل المكلف: حيث يجوز لأي مكلف قدرت عليه الضريبة بقرار اداري من قبل المقدر او رفض كشف تقديره الذاتي ان يراجع المقدر وعلى المقدر النظر في الاعتراض.

3. تنفيذ احكام المادة (23) من القانون المتعلقة بإجراء الكشوفات الحسية وطلب المعلومات: وهي متعلقة بطلب المعلومات الضرورية وتبادلها مع الدوائر المالية او الضريبية الأخرى لتنفيذ احكام القانون من جهة، ومن جهة اخر بالسماح للمدير او لأي موظف من قبله خطيا الدخول لمكان عمل المكلف وفحص الآلات والمستندات والسجلات المحاسبية والقيود الأخرى.

4. تنفيذ احكام المادة (24) من القانون والمتعلقة بتبليغ المكلف ودعوة الحضور: حيث يقوم المقدر بتجهيز المراسلات ومذكرات الدعوة للمكلف للحضور الى الدائرة بإحدى طرق التبليغ الواردة بالقانون.

5. تنفيذ احكام المادة (26) من القانون والمتعلقة بتصحيح الاخطاء الحسابية والكتابية: وذلك عن طريق قيام مأمور التقدير او أي موظف مفوض من قبل الوزير بتصحيح الأخطاء الحسابية والكتابية الواردة في القرارات والاشعارات والمذكرات عن طريق السهو العرضي.

6. تنفيذ احكام المادة (31) من القانون والمتعلقة بنظام اقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب والاجور: حيث يتم اقتطاع هذه الضريبة من المنبع والشخص المسؤول عن دفع رواتب او أجور يقوم بخصم الضريبة منها وتوريدها للإدارة الضريبية، وعلى المقدر فحص هذه الكشوفات المقدمة اليه والتأكد من مطابقتها للقانون.

7. تنفيذ احكام المادة (33) من القانون والمتعلقة:

أ. بتطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية والذي يمارس المقدر بموجبه صلاحيات الحاكم الإداري في حال لم يتم دفع المكلف لضريبة خلال الوقت المحدد.

ب. اجراء التقدير اللازم على الشخص الذي يريد مغادرة البلاد نهائيا عن الفترة السابقة وتحصيل الضريبة المستحقة عليه.

وقد اجاز قرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011 للمدير العام لضريبة الدخل ما يلي:

1. ان يمارس جميع صلاحيات المقدر.
2. ان يشكل لجنة او أكثر لنظر في ملفات المكلفين والبت فيها في أي مرحلة من مراحل التقدير.
3. ان تخضع قرارات التقدير وقرارات اعادة التقدير للتدقيق من قبله مباشرة او من قبل أي شخص يفوضه.
4. ان يفرض ضريبة دخل مقطوعة على فئات معينة بموجب احكام القانون.

2.1.3 التقدير الضريبي في فلسطين

2.1.3.1 تعريف التقدير الضريبي

يعتبر التقدير الضريبي أحد مكونات النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ احكام التشريع الضريبي فهو الذي يتولى تطبيق احكام التشريع الضريبي المتضمنة للسياسة الضريبية والسعي لتجسيدها على واقع الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع، فكلما كانت اهداف النظام الضريبي طموحة ومهمة كانت ادواتها الفنية متقنة الاعداد والتنظيم ومصممة لتلبي احتياجات افراد المجتمع مراعية لظروفهم السياسة والاجتماعية والاقتصادية والمالية، وترجمة هذه الاهداف وتجسيدها لواقع ملموس يعتمد على وجود نظام فعال وكفئ لتحاسب الضريبي اذ ان وجود أي خلل او قصر يعترى هذا النظام ينعكس بشكل مباشر على فاعلية النظام الضريبي على قدرته بتحقيق اهدافه (الزهيري، 2016).

فالتقدير الضريبي يعني "العملية التي تقوم بموجبها الدوائر الضريبية المختصة بتقدير وعاء الضريبة، للوصول الى الرقم الحقيقي والتقديري لقيمة المادة الخاضعة لضريبة" (الزبيدي، 2014، ص 271).

فالأصل ان تتم عملية تقدير الضريبة من قبل المكلف ولكن في حالات كثيرة يقوم مأمور الضريبة برفض قبول بيانات المكلف ويتولى الأمر بنفسه وفي حالات أخرى يقبل معظم بيانات المكلف ويعمل على تعديل ما يراه مخالفا لتعليمات الضريبة وهناك حالات يتم فيها خلاف بين الاثنين معا حيث يدخلان في مراحل من الطعن والاستئناف حتى يتم التوصل الى قيمة الضريبة المستحقة (أبوكرش، 2004).

ولهذا حرص الفقه والقضاء والتشريع الضريبي على وضع الضوابط واقامة المعايير التي بتطبيقها من لدن الادارة الضريبية تغدو عملية التقدير سليمة ومستجيبة لمصلحتي الحزينة العامة والمكلفين معا، وقد ظهرت تبعا لذلك طرائق عديدة لتقدير الاموال الخاضعة لضريبة (العنزى، 2017).

وفيما يلي سيتم التطرق الى طرق التقدير الضريبي:

2.1.3.2 طرق التقدير الضريبي

ينص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على ان الضريبة تفرض بصورة موحدة على مجموع مصادر الدخل الخاضع للضريبة وهذا يعني ان الضريبة تفرض بصورة موحدة على المكلفين سواء أكانوا افراد طبيعيين وأشخاص او هيئات معنوية بحيث يتم تحديد كافة الدخول وجمعها من كافة مصادرها، وتنزيل كافة المصروفات المتعلقة بها وصولا الى الدخل الصافي الذي يحسب عليه الضريبة (السلامين، 2018، ص 136).

فهناك عدة طرق واساليب تستخدم لإجراء عملية تقدير ضريبة الدخل من اجل تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومنها:

اولا: طريقة التقدير الذاتي للمكلف

ان فكرة التقدير الذاتي تقوم على اساس تقدير المكلف على نفسه من خلال من خلال تعبئة نموذج يوزع على كافة المكلفين حسب اوضاعهم القانونية، ضمن الاجراءات والتعليمات الصادرة عن الجهات الضريبية في الدولة ويسمى هذا النموذج ب (كشف التقدير الذاتي) (عفانة واخرون، 2008).

وقد ورد لأسلوب التقدير الذاتي تعريفات عدة نذكر منها:

"انه بيان كتابي بمقدار الايرادات الخاضعة لضريبة، يلتزم بتقديمه الممول الخاضع لضريبة او المكلف بأدائها او المدين بالإيراد الى الادارة الجبائية ". (العنزي، 2017، ص 21).

ويعرفه (نصر الله، 2015) "بانه اسلوب يلتزم بموجبه المكلف بتقديم تصريح يتضمن مطرح الضريبة بصورة مفصلة، ومن ثم تعتمد الادارة الضريبية الى درس التصريح والتحقق من البيانات والمعلومات التي يتضمنها".

وعرفه اخرون بانه " اسلوب يقدم المكلف كشف التقدير الذاتي الذي يعبئه بنفسه لأنه اعلم الناس بنتيجة اعماله ودخله ونفقاته وابعائه (الزهيري، 2016).

ونلخص الى ان التقدير الذاتي الطوعي هو عبارة عن بيان (اقرار) يقدمه دافع الضريبة الى الادارة الضريبية المختصة، ' يتضمن جميع الايرادات التي حصلها خلال السنة المالية وجميع المصروفات المتعلقة بهذه الايرادات ويتحدد الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة له من واقع الاقرار المقدم.

وقد اخذ قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بهذا النظام رغبة منه في منح الثقة في ان يكون ربط وتحصيل الضريبة من واقع الاقرارات المقدمة من المكلفين ولا يتم اللجوء الى التقديرات الاخرى الا في حالة عدم صحة البيانات والمعلومات الواردة بالإقرار الضريبي او عدم تقديم الاقرار الضريبي للإدارة الضريبية في المواعيد المحددة قانونا (السلامين، 2018) حيث عرف قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الاقرار الضريبي حسب المادة رقم 119 بأنه كشف يتضمن تفصيلات عن الدخل الاجمالي والدخل الصافي والنفقات والمصاريف والاعفاءات والدخل الخاضع لضريبة والضريبة المستحقة عن أي فترة ضريبية معينة.

ونصت المادة 117 من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011 على انه يتم تقدير الضريبة بصورة ذاتية من المكلف من خلال تقديم اقرار من قبل الشخص الطبيعي او المعنوي مرفقا بحسابات ختامية ويكون هذا التقدير صادرا من المكلف نفسه.

وبعد تقديم المكلف اقراره الضريبي يقوم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه بناء على الاقرار ويعطي تقدير مؤقت يسمى تقدير اولي أي تقدير غير نهائي خاضع للمراجعة والتدقيق - حيث يعتبر هذا الاقرار مقبول بشكل مبدئي عند استلامه ويحق للمقدر رفضه كلياً او جزئياً او تعديله إذا توفرت لديه ادله على عدم صحة البيانات الواردة فيه (السلامين، 2018).

وقرار مقدر ضريبة الدخل المرتبط بالتقدير الذاتي لا يخرج عن ثلاث حالات:

أ. قبول كشف المكلف كما هو دون تعديل اذا اقتنع المقدر بصحة ما ورد في كشف التقدير الذاتي من ضريبة معلنة واذا مضى على تقديم المكلف للكشف سنة كاملة دون ان يرسل المقدر المفوض بالتقدير دعوة حضور للمكلف لمناقشته بما هو معلن في الكشف، فحسب نص المادة 17/ 1/ /أ تقدر الضريبة من خلال التقدير الذاتي من قبل المكلف بتقديم الاقرار الضريبي ومرفقاته، كما ان للمقدر صلاحية بعد فحص الاقرار ومرفقاته قبوله او رفضه، وفي حالة قبوله يعتبر التقدير نهائي وتكون الضريبة قطعية واجبة الدفع ويصدر اشعار (01) بمبلغ الضريبة المقدر ذاتياً من قبل المكلف.

ب. اجراء التعديلات على كشف التقدير الذاتي بموافقة المكلف بموجب احكام المادة 21/3 حيث يصدر المقدر اشعار خطي (02) ويكون التقدير ملزم لطرفين وبالتالي يجب على المكلف دفع فرق الضريبة الناتجة عن هذا التعديل واجراء التعديلات على كشف المكلف بموافقتة لا تجيز له الاعتراض نهائياً في المراحل اللاحقة (عفانة، 2008).

ت. اجراء التعديلات على كشف التقدير الذاتي بعدم موافقة المكلف ويكون بعد تقديم المكلف لإقراره الضريبي والذي قبل من قبل المقدر بشكل مبدئي وحددت جلسة لمناقشته ولم يلتزم بحضور الجلسة اوان المكلف في الجلسة لم يوافق على التعديلات او التغييرات التي سيجريها المقدر على حساباته لعدم قناعته بها ففي هذه الحالة يجوز للمقدر اصدار قرار تقدير لدخل المكلف الخاضع لضريبة والضريبة المستحقة بإشعار خطي يعرف ب (03)، ويجوز للمكلف الاعتراض في هذه الحالة خلال 30 يوم من تسلمه للإشعار بموجب احكام المادة 4/21.

ثانيا: التقدير الاداري

يكون هذا التقدير من قبل الادارة الضريبية او المقدر في حالة عدم تقديم المكلف اقرار الضريبي، او عدم قبول المقدر للاقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف لأسباب معينة وتنص المادة رقم / 17ب على ان: (التقدير الاداري من قبل المقدر في حالة عدم تقديم المكلف الاقرار الضريبي او عدم قبوله بصورة كلية او جزئية).

ويقوم المقدر بإصدار قرار تقدير يحدد فيه مبلغ الضريبة المستحقة على المكلف تقديرا اداريا باستناد الى أحد الطرق التالية:

أ. **طريقة الفطنة والدراية:** يعتمد المقدر في تحديد دخل المكلف على فطنته ودرايته بأوضاع المكلف وعلى المعلومات المتوفرة لديه عند الادارة لا سيما المعلومات المتعلقة بدخل المكلف في السنوات السابقة (عبيد واخرون، 2013).

ب. **طريقة التقدير على اساس المظاهر الخارجية للمكلف:** وفقا لهذه الطريقة يتم تقدير دخل المكلف بالاستناد الى المظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها مثل مصروف المكلف السنوي، ايجار محل العمل، عدد الخدم في منزله، عدد المستخدمين والعمال، عدد السيارات وتعتبر هذه المظاهر معبرة عن دخل المكلف (نصر الله، 2015).

ت. **طريقة التقدير الجزافي:** يقصد بهذه الطريقة ان تقوم الادارة الضريبية باستخلاص مقدار المال الخاضع للضريبة من بعض القرائن المعينة التي لها صلة وثيقة بوعاء الضريبة، مثل تقدير دخل الارباح الصناعية التجارية استنادا الى رقم المبيعات (العنزي، 2017)، ويطلق عليها البعض اسم التقدير الاجتهادي في حالة لم يقدم المكلف تقريرا عند دخله دون عذر مشروع، ويسمى كذلك لان هذا التقدير يغلب عليه صفة التقدير الكيفي كان يتحدد دخل المكلف بنسبة من رأس ماله وقد تجعل هذه النسبة عالية رغبة منها في التشديد على المكلف في مثل هذه الحالة (الزبيدي، 2014) وتجدر الاشارة الى انه لا يجوز استخدام التقدير الجزافي الا اذا تعذر على المكلف تقديم اقرار صحيح او دفاتر منتظمة، ولم يكن لدى مأمور التقدير الوسائل الكافية للتقدير الدقيق (السلامين واخرون، 2018).

ويكون قرار التقدير الاداري الصادر من قبل الدائرة بغض النظر عن أي طريقة من الطرق الادارية التي اتبعها المقدر كما يلي:

1. تقدير غيابي (03) بعد تقديم المكلف اقرار ضريبي وعدم اتفاق

حسب المادة (4/19) يكون بعد تقديم المكلف لإقراره الضريبي والذي قبل مبدئياً من قبل مأمور التقدير (00) وحدد له جلسة لمناقشته ولم يحضر للمناقشة في الموعد المحدد او ان المكلف في جلسة المناقشة لم يوافق على التعديلات او التغييرات التي سيجريها مأمور التقدير على حساباته لعدم صحتها او عدم اقتناعه بها لعدم وجود ادلة قطعية، فهذا يجوز لمأمور التقدير اصدار قرار تقدير لدخل المكلف بشعار خطي يعرف ب 03، ويحق له الاعتراض خلال 30 يوم من تسليمه.

2. تقدير غيابي (04) لعدم تقديم المكلف اقرار ضريبي

اذا لم يقدم المكلف اقراره الضريبي في الموعد المحدد حسب القانون يحق لمأمور التقدير اجراء تقدير لهذا المكلف على ضوء المعلومات المتوفرة لديه ويجوز للمكلف الاعتراض على هذا التقدير خلال 30 يوما من تسليمه الاشعار فقد نصت المادة(5/21) (في حال عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي ومرفقاته في الموعد المحدد، يجوز للمقدر اجراء التقدير بالفطنة والدراسة وابلغ المكلف بموجب اشعار خطي يحدد فيه دخله الخاضع والضريبة المستحقة عليه ويكون قرار المقدر قابل للاعتراض خلال يحدد فيه دخله الخاضع والضريبة المستحقة عليه ويكون قرار المقدر قابل للاعتراض خلال 30 من تاريخ تبليغ المكلف اشعار التقدير).

3. تقدير بأمر (09) (بعد اعتراض)

حسب المادة رقم 6/28 في حالة لم يتوصل المقدر والمكلف الى اتفاق على تحديد الدخل الخاضع للضريبة في جلسة الاعتراض المحددة مسبقا ولم يحضر المكلف جلسة الاعتراض المحددة له فانه يجوز للمقدر بقرار معلل ان يقر التقدير المعترض عليه او يخفضه او يزيده او يلغيه بالاستناد الى بيانات ومعلومات محددة ويرسل اشعار الى المكلف (09) ويحق للمكلف

الاعتراض والطعن في هذا التقدير خلال 30 يوما الى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وفي حال عدم اعتراضه ضمن المدة القانونية المحدد يصبح التقدير نهائيا (السلامين، 2018).

ثالثا: التقدير النهائي باتفاق

ويكون باتفاق الدائرة والمكلف على قيمة الضريبة المستحقة في حال عدم موافقة المقدر على التقدير الذاتي او اعترض المكلف على التقدير الاداري (مادة 17/ج).

وتتكون هذه القرارات من:

1. قبول الاقرار (01)

2. تقدير باتفاق (02)

3. تقدير باتفاق (07)

رابعا: اعادة التقدير من قبل الوزير او من يفوضه (قرار تقدير 05)

يكون هذا التقدير من قبل وزير المالية او من يفوضه حيث يقوم بإعادة التقدير الصادر عن مأمور التقدير والمتفق عليه مع المكلف الى اتفاق نهائي حيث نصت المادة 26 " ان في حالة توفر ادلة يجوز للوزير او الموظف المفوض من قبله خطيا ان يعيد النظر بتحديد قيمة الضريبة المستحقة خلال اربع سنوات من السنة التالية لقرار مأمور التقدير المتعلقة باي سنة ضريبية شرط ان يتيح للمكلف فرصه لسماع اقواله وتقديم دفاعه وان يثبت واقعة النشاط او الدخل الذي لم تتم محاسبة المكلف عليه من قبل مأمور التقدير وان لا تكون المحكمة المختصة قد فصلت في موضوع النزاع " ويعتبر القرار الصادر قابل لطعن لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

خامسا: التقدير من قبل المحكمة المختصة

تلجأ المحكمة لإجراء عملية التقدير في الحالات التي ترفع اليها القضايا استجابة لطعن المكلف بقرار المقدر، حيث تنتظر في الاستئنافات المقدمة للطعن في قرارات التقدير وقرارات اعادة النظر في التقديرات التي يجوز استئنافها، وتعطى هذه القضايا صفة الاستعجال (ابراهيم،

2003) وقد اشار القانون في المادة 17 الى التقدير من قبل المحكمة المختصة في حال عدم موافقة المكلف على تقدير قيمة الضريبة المستحقة عليه.

2.1.3.3 تأثير العوامل الشخصية للمقدر على قراره

تعد العوامل الشخصية المرتبطة بالمقدر من اهم العوامل المؤثرة في قراره كون المقدر هو الشخص المسؤول عن اصدار القرار بالقبول او الرفض ويمكن قياس هذه المتغيرات من خلال:

- اختلاف الخبرة المهنية لمأموري التقدير: تعتبر الخبرة المهنية من اهم العوامل المؤثرة على قرار المقدر حيث ان لها دورا اساسيا في تخفيض المنازعات وحل الخلافات بين الممولين والدائرة الضريبية فخبرة المقدر تأتي نتيجة التراكمات العملية التي يكتسبها من مزاولته مهنته (حشيش، 2014) فنتيجة لذلك نلاحظ ان هناك تباين بين قرارات مأموري التقدير نتيجة لاختلاف الخبرة المهنية لكل منهم، فالخبرة المهنية تعني امتلاكهم لذاكرة قوية بالإضافة الى درجة عالية من الانتباه، بحيث تمكنه من استرجاع المعلومات المخزنة، واستخدامها في الوقت المناسب، ولذا فان تجاهل دور الذاكرة والانتباه من العوامل التي تؤثر على دقة القرار المتخذ (عطية، 2015).

فقدرة المقدر على اداء عمله بكفاءة تعتبر احدى محددات الخبرة المهنية والتي تكتسب من خلال الممارسة العملية المستمرة بحيث يكون له القدرة على العرض وحل المشكلات واتخاذ القرارات بشأنها، ويمكن قياس مستوى الخبرة من خلال عدد السنوات التي قضاها مأمور التقدير بمهنته، وقدرته على اكتشاف الاخطاء واصلاحها، وقدرته على التفاوض مع المكلفين واقناعهم واتخاذ القرار المناسب (حشيش، 2014).

وترى الباحثة ان وجود الخبرة المهنية مهمة لدى مأمور التقدير حيث تمكنه من اكتشاف الاساليب التي قد يلجأ اليها المكلفون للتهرب من الضريبة، وبالتالي التركيز عليها عند فحص حساباتهم.

- نقص الكفاءة المهنية لمقدي ضريبة الدخل: يجب ان يتمتع مأمور التقدير بالكفاءة المهنية والمعرفة في المجال الضريبي والمحاسبي وبالقوانين الضريبية حتى يستطيع الوصول لقرارات صحيحة، وان يكون لديه المقدرة والكفاءة في معرفة الاسس التي يستند اليها، وفي معرفة المداخل الاقتصادية حتى يستطيع القيام بعملية التقدير على اكمل وجه (الخلايلة، 2014)، فلا يستطيع مأمور التقدير مواجهة متطلبات الفحص الضريبي، وابداء حكمه الشخصي في مدى صحة الاقرارات الضريبية بدون تعلم كافي سليم وخبرة في مجال الفحص الضريبي والمامه بمختلف نواحي المعرفة المتطورة مثل العلوم القانونية المتعلقة بالتشريع الضريبي، والعلوم السلوكية، وعلوم الحسابات الالكترونية واساليب التحليل الكمي (عطية، 2015).
- رغبة مأمور التقدير في انجاز أكبر عدد ممكن من الملفات في سبيل ارضاء الادارة الضريبية الامر الذي قد يدفعه الى انجاز العدد المطلوب ولكن بقرارات أسرع وبعبدة عن الموضوعية المطلوبة، كما قد يرغب مأمور التقدير في الحصول على حصيلة ضريبية اعلى فيقوم بفحص كشوفات التقدير الذاتي ظننا منه بانه يمكن ان تكون هناك تحصيلات ضريبية أكثر يمكن الحصول عليها (العكاوي، 2006).
- استجابة المقدر للضغوط الاجتماعية: ان عملية الاخذ بالعلاقات الاجتماعية والمحسوبية والواسطة في عملية التقدير تؤدي الى قرارات غير صحيحة (الخلايلة، 2014) حيث تعد (الواسطة) من الامراض الاجتماعية الشائعة والخطيرة في المجتمع، ومن الطبيعي ان خضوع المقدر للضغوط الممارسة عليه من قبل زملائه وأقربائه، يبعد قراره عن الحيادية والموضوعية (غباشنة، 2010). كما ان جماعات الضغط السياسي والاجتماعي والفئات الاخرى المختلفة لها تأثيرات كبيرة تتفق مع مصالحها دون النظر لمراعاة المصلحة العامة، مما يؤدي الى حرمان الدولة من تحقيق اهدافها والتأثير على امكانية ايجاد البيئة الضريبية المناسبة والابتعاد عن الموضوعية، لذلك فان تنظيم العلاقات والحد من وجودها، يساعد في تحقيق مصالح الدولة من جهة ومصالح المكلفين من جهة اخرى (الخلايلة، 2014).

- سلوك المقدر الضريبي والاطراف الخارجية المتعاملة معه: يتأثر الفرد باعتباره وحدة اجتماعية بمجموعة من الدوافع والتي تحدد بدورها مسار طبيعة سلوك الفرد، فيمكن ان يؤثر سلوك المقدر الضريبي على حكمه عند ابداء رايه في مدى صحة الاقرارات الضريبية محل الفحص (عطية، 2015).
- المام المقدر والتزامه بتطبيق مواد القانون الضريبي: حيث يؤثر مدى المام المقدر بمواد القانون على قراره، فأمور التقدير الذي يلم بمواد القانون المختلفة، يستطيع ايجاد الحلول، والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التقدير التي قد تواجهه، اما في حالة عدم التزام أمور التقدير بتطبيق مواد القانون خاصة فيما يتعلق بغرامات التأخير، يجعله ينهي عمليات الفحص الضريبي في موعد اقصاه اليوم الأخير، رغبة منه في عدم تحميل المكلف غرامات التأخير مما يؤثر على قراره وعدالة النظام الضريبي (العلكاوي، 2006).
- الكفاية في التأهيل المهني والعلمي للمقدر الضريبي: يؤثر التأهيل المهني والعلمي على قرار المقدر الضريبي، فالتزام أمور التقدير بمتطلبات التعليم والتدريب المهني المستمر على احدث الانظمة التكنولوجية لتمنيه مهاراته، يؤدي الى رفع جودة ادائه، وخلق جهاز ضريبي قادر على تحمل تبعات العمل واعبائه، وهناك مجموعة من المؤشرات يمكن استخدامها للحكم على درجة كفاية التأهيل المهني والعلمي للمقدر منها: امتلاكه مؤهلات علمية وعملية وخبرة في المجال المحاسبي، وحصوله على تعليم مستمر في مجال المحاسبة والتشريعات الضريبية واللوائح التنفيذية، بالإضافة الى حصوله على دورات تدريبية في النواحي العملية للفحص والتقدير الضريبي لرفع من كفاءته ومهارته في مجال عمله (حشيش، 2014).
- عدم شعور المقدر بالاستقلال في عمله: حيث تعتبر الاستقلالية من اهم المبادئ التي تقوم عليها مهنة التقدير وهي لا تقل اهمية عن مبادئ السلوك الاخلاقي التي يجب ان يتمتع بها المقدر، فاستقلال المقدر تعني عدم وجود أي عامل او مظاهر او ظروف تؤثر على قدرته باستخدام حكمه الشخصي المهني في ابداء رأيه في ضوء الاستنتاجات التي حصل عليها

من ادلة الاثبات (القطوي، 2017) فمن الممكن ان يتدخل في عمل المقدر رئيس قسمه، او مديره، وقد يكون من نتائج هذا التدخل الوظيفي الشخصي تناقض تام بين نتيجة قرار المقدر من جهة، وراي مديره الشخصي، او رئيس قسمه من جهة اخرى (غباشنة، 2010).

- الدعم المادي والمعنوي لمقدرين الضريبية: يعتمد الموظف بالدرجة الاساس في تدبير شؤون حياته على ما تقدمه الدولة من مخصصات مادية او معنوية لمواجهة متطلبات الحياة المختلفة، لا سيما المردود المادي من الوظيفية، والذي يعتمد عليه الموظف بشكل اساسي لتسيير امور حياته اليومية، ومن الطبيعي بأن موظف الادارة الضريبية كاي فرد يرتبط حسن ادائه لعمله بمدى المقابل المادي والمعنوي الذي يحصل عليه، وذلك لما يتركه هذا المقابل في نفسه من شعور بالتقدير والاحترام، لذلك يستلزم هذا الامر من الادارة الضريبية تخصيص المقابل المادي الذي يكفي لإشباع حاجات الموظف ومختلف مستلزمات الحياه الضرورية، والعمل على توفير كافة العوامل التي تدخل في نفسه الرضا عن وظيفيته وتحقق له سبل الحصانة الذاتية، وتجنب وقوعه في المغريات المقدمة من قبل المكلفين التي تسول لهم انفسهم اخفاء ارباحهم عن اعين الادارة الضريبية من خلال نواياهم السيئة والذي يفقد الخزينة العامة اموالا كثيرة من الممكن الافادة منها (الربيعي واخرون، 2013) فرضا المقدر عن الدعم المادي والمعنوي المقدم له من الوظيفة يدفعه للقيام بعمله على اكمل وجه، وقيامه بإعطاء قرارات صحيحة.

2.1.4 العوامل المتعلقة بأطراف القرار

2.1.4.1 الادارة الضريبية

تعتبر الادارة الضريبية أحد اهم عناصر النظام الضريبي، الذي يجمع بين طياته فضلا عن هذه الادارة، التشريعات الضريبية والمجتمع الضريبي، وتتبع اهمية الادارة من كونها همزة وصل بين التشريعات التي يتكون الهيكل الضريبي، وبين المجتمع المخاطب بأحكام هذه التشريعات، والتي تتمثل مهمتها في إنزال القواعد القانونية التي يتضمنها القانون الضريبي على الوقائع

والاحداث المالية التي يدور من خلالها دولاى النشاط الاقصادى للمجتمع، بغيرض تحديد
المخاطبين بأحكام التشريعات الضريبية، وربط الضريبة المستحقة عليهم (فهيمى، 2011).

ولسنوات طويلة كان يقاس نجاح الادارة الضريبية بما تحصله من ايرادات ضريبية، بقطع النظر
عن اسلوب تحقيق هذا الهدف، ودون الأخذ بالاعتبار الاعباء المالية او النفسية التي تلحق
بالمكلفين بالضرائب والتي غالبا ما تكون السبب لعدم تأدية الضرائب المفروضة على عاتقهم،
الا ان التطورات العالمية والتغيرات السريعة التي افرزتها العولمة فرضت نظرة جديدة الى مهام
الادارة العامة ومنها طبيعة مهام الادارة الضريبية، كون الادارة الضريبية تساهم بشكل كبير في
فعالية النظام الضريبي، حيث ان النظام الضريبي الامثل لا تكون له قيمة الا بوجود ادارة
ضريبية ناجحة (عيسى، 2020).

والنظام الامثل للإدارة الضريبية هو الذي يرسى دعائمه على اسس من الادارة العلمية وعلى
مجموعة من القواعد القانونية والانظمة والتعليمات المالية يتم تطبيقها وفق نظام قادر على تنفيذ
المهام بشكل يضمن حقوق الدولة من جهة وحقوق المكلف من جهة اخرى، اضافة الى دوره
الفاعل في اقتراح وتطوير التشريعات والانظمة الضريبية للوصول الى أرقى درجات الاتقان
(السلامين، 2018).

فعلى الرغم من التحسن الذي طرأ على الادارة الضريبية في السنوات الاخيرة الا انها ما زالت
بحاجة الى الموارد البشرية والى اصحاب الخبرة وبحاجة الى تحسين بيئة عملها وتحديث
ادارتها (محمود، 2016) ويشير الواقع الى عدم قدرة جميع الانظمة الضريبية في الدول النامية
الى تحقيق الاهداف المنشودة لعدم وجود ادارة ضريبية كفؤة فيها، لذلك تحتاج هذه البلدان الى
تحسين كفاءة ادارتها من خلال تأدية واجبها على اكمل وجه عن طريق تطبيقها الصحيح
للقوانين الضريبية واحكام الرقابة على تنفيذها، وتجنب التطبيقات المخالفة للقوانين، واحترام
الحريات الشخصية للمكلفين، واعلامهم بكل ما هو جديد حتى يكونوا على بينة، وبذلك يتسنى لها
تحصيل الضريبة المقررة دون ان تفقد شيء من هذه المبالغ (بلعوجة، 2019).

2.1.4.2 تعريف الادارة الضريبية

عرف (محمود، 2016) الادارة الضريبية انها " الجهاز الحكومي الذي يتولى تنفيذ التشريعات الضريبية ونقلها الى حيز التطبيق " ويعد دور الادارة الضريبية في منتهى الالهمية حيث تتكون من الكادر البشري والتجهيزات المالية التي يجب عليها ان تتولى تطبيق الفصل في المنازعات بين الادارة الضريبية والمكلفين، وان تنفيذ القوانين الضريبية يتطلب وجود جهاز اداري مؤلف من عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على القيام بالمهام الملقاة على هذا الجزء من الجهاز الاداري لحكومة الدولة بدءا من تحديد المكلفين بالضريبة وتحديد الوعاء الضريبي لكل ضريبة، ومعرفة المعدل الضريبي لكل شريحة من شرائحها وتصفيته، وحسابها وجبايتها، مروراً بكل عمليات الفحص والرقابة المتعلقة بهذا الشأن، والتصدي لكل الخلافات الضريبية التي تثور مع المكلف، سواء في مرحلة التصفية غير القضائية اوفي مرحلة النظر في هذه الخلافات امام القضاء.

وترى الباحثة ان الادارة الضريبية هي اداة لتطبيق القانون الضريبي بواسطة مجموعة من اشخاص يمتلكون صلاحيات واسعة للقيام بالمهام الملقاة عليهم.

2.1.4.3 الادارة الضريبة في فلسطين

ان النظام المالي في فلسطين محكوم بالاتفاقية الاقتصادية (اتفاقية باريس) والموقعة بين السلطة الفلسطينية وحكومة اسرائيل عام 1994، وعليه فان التقسيم الاداري للإدارة الضريبية في فلسطين يتكون من (رحال، 2018):

- ادارة الجمارك والمكوس (تدير شؤون ضريبة الانتاج، القيمة المضافة، الجمارك).
- ادارة المالية (ضريبة الاملاك).
- ادارة ضريبة الدخل (تدير شؤون ضريبة الدخل على الافراد والشركات).

2.1.4.4 الإدارة العامة لضريبة الدخل

بدأت السلطة الفلسطينية بإدارة النظام الضريبي في المناطق التابعة لها، ابتداءً من كانون اول عام 1994، حيث استمرت دائرة ضريبة الدخل بتطبيق القوانين التي كانت سائدة قبل هذا التاريخ وهي قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 الذي كان مطبقاً في الضفة الغربية والقانون المصري رقم 13 لسنة 1947 الذي كان يطبق بقطاع غزة، ومنذ استلام السلطة الفلسطينية مهام ادارة ضريبة الدخل ونقل الصلاحيات لها، جعل الادارة الضريبية تأخذ مفهوم فلسطيني، وقامت بمحاولة تغيير الثقافة الضريبية لدى المكلفين، من فريضة يفرضها الاحتلال الى الاعتقاد بانها واجب وطني،، كما تم افتتاح عدد من مكاتب ضريبة الدخل في مختلف محافظات فلسطين مساهمة في بناء مؤسسات الدولة الفلسطينية وتوسيع القاعدة الضريبية للمكلفين وتقديم افضل الخدمات لهم خلال قيامهم بمراجعة الدائرة لإنجاز قضاياهم الضريبية (علاونة، 2014).

وان الدائرة العامة لضريبة الدخل تعتبر احدى الادارات العامة في وزارة المالية، حيث تقوم بجباية الضريبة السنوية من المكلفين بدفع الضريبة من خلال تطبيقها لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لعام لسنة 2004، ووالذي طبق ب 2005، وعملت الدائرة ايضاً على اجراء تعديلات على هذا القانون بموجب قرار بقانون رقم 8 لعام 2011 و ثم تعديله بقوة قرار رقم 5 لعام 2015، استجابة لتطور الاقتصادي والاجتماعي الذي يواكبه تطور في القوانين، وتقوم ضريبة الدخل على استراتيجية واضحة تتضمن الرؤيا والرسالة واهداف تسعى لتحقيقها (نشوان، 2017).

وتتمثل رؤية الدائرة في خلق نظام ضريبي كفؤ وفعال، يحقق الايرادات الضريبية المستهدفة، ويعزز المناخ الاستثماري، ويقدم الخدمة المثلى للمكلفين بعدالة وشفافية (علاونة، 2014).

كما ان رسالة الدائرة هي رفع كفاءة وفعالية الدائرة في تقدير الضريبة وتحصيلها، لتحقيق الاهداف الوطنية من خلال نشر الوعي الضريبي، وتعزيز فلسفة التقدير الذاتي وتشجيع

الاستجابة الطوعية لدى المكلفين، وتوسيع القاعدة الضريبية، ومعالجة حالات التهرب الضريبي، وتأهيل العاملين بالدائرة وتقديم خدمات ذات جودة عالية للمكلفين (نشوان، 2017).

وتتلخص اهداف الادارة العامة لضريبة الدخل

بإدارة عمليتي فرض وتحصيل الضريبة ومتابعة الاجراءات المتعلقة بها، تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين وتعريفهم بما لهم وما عليهم من واجبات، تنمية الجهاز البشري لدائرة وتطويره، تطوير اساليب العمل الفنية والادارية فيها، العمل على تحقيق الاهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية للسياسة الضريبية (عفانة واخرون، 2008)، توفير مصدر ايرادات لخزينة الدولة للمساهمة في تغطية الالتزامات المالية للدولة (علاونة، 2014)، ومواكبة التطورات العالمية في مجال الضرائب وتحديث التشريعات الضريبية المستهدفة، وبما لا يتعارض مع تشجيع الاستثمار وتحقيق العدالة الضريبية (نشوان، 2017).

2.1.4.5 أثر الادارة الضريبية على قرار المقدر

يمكن قياس أثر الادارة الضريبية على قرار المقدر من خلال:

رغبة الادارة في زيادة التحصيلات الضريبية

حيث انه من المعروف ان هدف الادارة الضريبية هو الجباية، فقد تقوم الادارة الضريبية بالضغط على المقدرين في زيادة الضرائب حتى لو كانت بصورة غير موضوعية، وهذا قد يؤدي الى اهتمامها بالتحصيل الضريبي دون اهتمامها بالأهداف الاخرى، وبالتالي يتأثر قرار المقدر بسياسة الادارة الضريبية (غباشنة، 2010).

سياسة الادارة في تحقيق المصالحة مع المكلف

ان موافقة المكلف على قرار الضريبة يعد من أسرع الطرق لزيادة التحصيلات الضريبية، وفي حال رفض المكلف الموافقة والمصالحة على قرار المقدر فهذا يعني ان قرار التقدير سيمر في مرحلة الاعتراض والاستئناف، فقد تطول هاتان المرحلتان مما يتيح للمكلف فرصة تأخير دفع الضريبة وتأجيلها (غباشنة، 2010).

نقص كفاءة اداء مديرية المعلومات في دائرة ضريبة الدخل

يتوقف نجاح الادارة الضريبية في تحقيق الاهداف الضريبية، على توافر نظام معلومات تتوافر فيه مجموعة من المقومات والخصائص التي تضمن جودته، وبالتالي يضع امام المسؤولين بالإدارة الضريبية كافة البيانات والمعلومات عن المكلفين بالضريبة، ومن الملاحظ ان درجة تفصيل المعلومات والبيانات تزداد كما انتقلنا من اعلى الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية الى المستوى الاقل، حتى نصل الى درجة الأمورية، حيث يلزم توفر بيانات ومعلومات عن كافة المكلفين المفتوح لهم ملفات ضريبية، او يقومون بأنشطة نوعية، او يقع مركز نشاطهم ضمن حدود الأمورية (عبد الوهاب، 2010).

وبما ان الحصيلة الضريبية هي هدف من اهداف الادارة الضريبية، ونظام المعلومات هو اداة من ادوات الادارة الضريبية وبمثابة المرتكز الاساسي في الحصول على معلومات عن المكلفين بدفع الضريبة فلا بد من وجود نظام معلومات صحيح يساعد الادارة الضريبية على فرض الضرائب وتحصيلها، فكلما كانت المعلومات صحيحة ودقيقة ساعد ذلك على زيادة الحصيلة الضريبية (الربيعي، واخرون، 2013).

اذ ان وجود نظام معلومات غير كفاء او غير فعال، فانه يولد معلومات لا تصلح للوصول الى استنتاجات ضريبية سليمة عن المكلفين بدفع الضريبة، وبالتالي تكون القرارات الضريبية قابلة للطعن وتزيد من المنازعات بين الممولين والادارة الضريبية (عبد الوهاب، 2010).

نقص برامج التدريب لموظفين الادارة الضريبية من اكتساب مهارات وتنمية قدرات

يقاس تقدم ورقي أي ادارة مهما كان تخصصها، برقي وتقدم العنصر البشري فيها من رفع كفاءته وحسن ادارته لعمله، فالإنسان هو اساس أي تنمية والاستثمار في رأس المال البشري اساس تقدم الشعوب، وادركت معظم دول وشعوب العالم ان النجاح الحقيقي لأي دولة في الادارة هو مدى الاهتمام برفع كفاءة العنصر البشري فيها (محمود، 2016) فمن اجل الحصول على تنظيم ضريبي جيد فعلى الادارة الضريبية ان تراعي عند توظيف القوى العاملة لديها على

ضرورة الاعتماد على التدريب الدوري والمنظم لموظفيها وضرورة حصولهم على شهادات متخصصة (أبوكرش، 2004).

سياسة الإدارة في مراقبة ومتابعة القرارات الذاتية المقدمة من قبل المكلفين

ان غياب الدور الفعال الذي تمارسه الإدارة الضريبية لضريبة الدخل من خلال المتابعة الدورية والمستمرة للإقرارات الضريبية يؤدي الى تخلف المكلفين عن الالتزام بتقديمها وبالتالي يؤدي الى انخفاض الحصيلة الضريبية (معالي، 2015).

وترى الباحثة وجود عوامل ادارية اخرة تؤثر على قرار المقدر منها رغبة الادارة في الاسراع في التحصيلات الضريبية، حيث تحت كل ادارة مقديها على تحصيل الضريبة بأسرع وقت ممكن، لان هدف الادارة الضريبة الجباية، فعلى سبيل المثال في حالة قيام الادارة الضريبية باتباع سياسة قبول المقدر لكشف التقدير الذاتي كما ورد من المكلف من دون اجراء أي تعديل عليه، يحفز المكلفين على دفع الضريبة التي اقروها على أنفسهم، وفي المقابل يتأثر قرار المقدر بسياسة الادارة المتبعة من اجل رغبة الادارة في الاسراع بتحصيل الضريبة.

2.1.5 العوامل المتعلقة بالمكلفين

2.1.5.1 تعريف المكلف

يعرف المكلف الضريبي والمسجل رسميا بالدوائر الضريبية بانه "الشخص الطبيعي او الاعتباري المقصود من سن القوانين الضريبية والذي يقع عليه الالتزام بسداد الدين الضريبي"، كمل عرف (القطوي، 2017، ص 25) المكلف بانه "الشخص المشمول بالضريبة والذي يقع عليه عبء دفعها".

وعرف (قرار بقانون رقم 8 لضريبة الدخل الفلسطيني) المكلف "بأنه كل شخص ملزم بدفع الضريبة او اقتطاعها او توريدها بموجب احكام القرار بقانون " ويوجد نوعان من المكلفين (قرار بقانون رقم 8 لعام 2011 مادة 1).

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

2. الشخص المعنوي بكل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية، كالجمعيات على اختلاف أنواعها الشركات المساهمة العامة أو ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم، والشركات الأجنبية سواء اكانت مقيمة أو غير مقيمة.

وتعرف الباحثة ان المكلف هو أحد أطراف العلاقة الضريبية الذي يقع على عاتقه دفع الضريبة، وان مفهوم المكلف ينبع من التكليف والالتزام بأحكام القانون.

2.1.5.2 علاقة المكلف بالإدارة الضريبية

ان العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية لم تتمتع بسمعة حسنة على مر العصور، حيث ان المكلف ينظر دوما للإدارة الضريبية على انها ادارة تجبي امواله بطريقة تعسفية دون حصوله على أي مقابل، الامر الذي يجعل بعض المكلفين لا يثقون بها ولا يتعاملون معها بنظرة ايجابية (بلعوجة، 2019).

وفي دراسة اجرتها مصلحة الضرائب في الولايات المتحدة تم تقسيم المكلفين الى اربعة اصناف كالتالي (الزهيري، 2016):

1. مكلفون يلتزمون بأحكام القانون الضريبي من منطلق فهمهم لهذا القانون و رغبتهم بالالتزام.
2. مكلفون لديهم الاستعداد والرغبة بالالتزام بالقانون الضريبي ولكن محدودة معرفتهم بأحكامهم لا تساعدهم على ذلك.
3. مكلفون يختارون عدم الالتزام بكامل القانون الضريبي على الرغم من فهمهم لهذه الاحكام.
4. مكلفون لا يلتزمون بأحكام القانون عن قصد.

ويرى (الشويكي، 2013) ان المكلفون ينقسمون الى مكلف بسيط ومكلف متوسط ومكلف كبير، حيث يقع على المكلف التزامات كثيرة مثل التصريح بالضريبة ودفع الضريبة، مسك المحاسبة، كما ان للمكلف عدة حقوق امام الادارة الضريبية منها الحق بالاستعلام الضريبي ووضمان استرداد ما دفع بغير حق وحق اللجوء الى القضاء للطعن اما في اساس تقييم الوعاء الضريبي او اجراءات تحصيل الضريبة.

2.1.5.3 كيف يؤثر المكلف على قرار المقدر الضريبي

بما ان العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية هي علاقة غير متكافئة فالادارة الضريبية المتمثلة بمأمور التقدير الضريبي لها سلطات واسعه يكفلها القانون، فيجد المكلف نفسه امام العديد من الالتزامات المفروضة عليه وهذا يولد شعور سلبي لدى المكلف الذي يعتبر الطرف الاضعف بالعلاقة الضريبية والذي يرى ان الدولة تجبي اموالها منه بطريقة تعسفية ومن دون مقابل لذلك فالمكلف يلعب دور كبير في التأثير على قرار المقدر، ويمكن قياس هذه المؤثرات من خلال:

رغبة بعض المكلفين في عدم التعاون مع المقدرين

من خلال احساسهم ان المقدر جاء ليأخذ اموالهم، ومن خلال اعتقادهم السائد بان المكلف يقدم للدولة في شكل ضرائب اكثر مما يأخذ منها، وان الدولة تسيء في استخدام الحصيلة الضريبية في اطار ما يطلق عليه بالدولة الفاسدة او المسرفة مقارنة مع مستوى التدخل الحكومي لها (تلجة، 2016)، حيث لا تزال فكرة سرقة تسيطر على ذهنه، ولا يرى مقابل لدفعه للضريبة، فهو يرى انه يدفع الضريبة من اجل تأدية مصالح السياسيين والمسؤولين، فخلقت لديه الكراهية للضريبة والسعي الى التهرب من تعسفها دون أي شعور بتأنيب الضمير (عاكوم، 2019).

الضغط الضريبي المرتفع

ان فرض ضرائب متعددة ذات معدلات مرتفعة يدفع المكلفين الى التوصل من دفع الضريبة، لأن هذا الأمر برايهم يعيق نشاطهم الاقتصادي سواء على المدى القصير او على المدى الطويل (عدم تمكنهم من الادخار والاستثمار) وهذا التوصل من دفع الضريبة، ينعكس سلبي على اهداف النظام الضريبي كونه يؤدي الى تدني الحصيلة الضريبية (عيسى، 2020).

ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين

فالوعي الضريبي يلعب دورا مهما في تقبل افراد المجتمع للضريبة، فكلما زادت ثقة الجماعة بمالية الدولة وفهموا ان وجودها خيرا لهم، وان الضرائب تذهب لإشباع حاجاتهم العامة، كان تقبلهم لدفع الضريبة اكبر، اما اذا كان الوعي الضريبي مترددا فان الافراد يتقاعسون عن دفع الضريبة او يحاولون التهرب من دفعها (عاكوم، 2019). لذلك نجد ان الادارة الضريبية تسعى جاهدة لنشر الوعي الضريبي، من خلال قيامها بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم، حتى يدركوا واجباتهم الضريبية، ولأجل ذلك تستعمل شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموعة والانترنت، وكذلك تنظيم ملتقيات وابواب مفتوحة عامة حول الوعي الضريبي ومستجداته، وهذا لهدف تحسيس المكلف بأهمية دفع الضريبة وبان دفع الضريبة تمثل مساهمة في مالية الدولة (بلعوجة، 2019).

تعدد مصادر الدخل لدى المكلفين

تؤثر طبيعة نشاط المكلف وتنوعها على قرار مأمور التقدير، فكلما زادت نشاطات المكلف وتداخلت فيما بينها اصبح عمل المقدر اصعب في تحديد الوعاء الضريبي (العلكاوي، 2006).

الاطراف المتعاملة مع المقدر (المكلف المفوض عن المكلف)

يتأثر قرار المقدر بالاطراف المتعاملة معه حيث يواجه المقدر شخصيات مختلفة من المكلفين وكل منهم يتعامل بأسلوب مختلف عن الآخر فمنهم من يتفهم اهمية الضريبة للاقتصاد الوطني والبعض الآخر يشعر ان المقدر جاء ليأخذ امواله ويحاول بشتى الطرق التهرب من دفعها او تقليلها، فعلى سبيل المثال قد ترغب بعض المنشآت التي تقوم بتقديم الاقرارات الضريبية، او المحاسب الذي يتولى اعداد وتقديم الاقرار كوكيل عن المكلف في اخفاء بعض المعلومات او تغييرها او استخدام احد الاساليب المحاسبية الابداعية لتحقيق اهداف معينة، في حين يسعى مأمور التقدير لكشف الحقائق للوصول الى التطبيق الصحيح للقانون الضريبي، وتجنب المسؤولية القانونية (عطية، 2015).

تفاوت المكلفين في عملية تنظيم حساباتهم

ان تفاوت المكلفين في تنظيم الدفاتر والسجلات والحسابات بصورة قد تساعد المقدر في استخراج النتائج الصحيحة و اجراء عملية الفحص الضريبي بصورة أفضل وأكثر دقة (العلكاوي، 2006).

استغلال المكلفون المواد القانونية لتجنب من دفع الضريبة المستحقة عليهم

يشعر بعض المكلفين بالمغالاة في تقدير الضريبة عليه فيسعى الى التخلص من دفعها باستغلال الثغرات القانونية دون ان يظهر في مركز مخالف للقانون فيستغل عدم دقة نصوص القانون او عدم احكام صياغتها او عدم مواجهتها لكافة الاحتمالات، ويحولها لصالحه.

نتائج الاستئناف او الاعتراض في السنوات السابقة

من الممكن ان يؤثر اطلاع المقدر على نتائج اعتراض المكلف في السنوات السابقة على قراره، فاذا كانت النتائج الصادرة عن المحكمة لمصلحة المكلف، قد يقبل المقدر الكشف المقدم من المكلف في حالة التقدير الذاتي، كي ينسجم قراره في السنة الحالية مع ما صدر في المحكمة، دون الاخذ بعين الاعتبار المعايير اللازمة لقبول الكشف الحالي (غباشنة، 2010).

2.1.6 التشريعات الضريبية

2.1.6.1 التطور التاريخي لتشريعات الضريبة في فلسطين

لسنوات طويلة خضعت فلسطين للحكم الاسلامي والذي انتهى بانهيار الدولة العثمانية، وبالتالي فان كافة انواع الضرائب الاسلامية طبقت في فلسطين كالزكاة، العشر، الخراج والجزية وغيرها (رحال، 2018)، وبعد انتهاء الحكم العثماني وانتهاء الحرب العالمية الأولى وقعت فلسطين تحت سيطرة الانتداب البريطاني وذلك في الفترة من عام (1918) حتى عام (1948) وفرض على الشعب احكام الضريبة المطبقة في بريطانيا (نشوان، 2017) حيث صدر اول قانون لضريبة الدخل في فلسطين بقانون رقم 23 لعام 1941 والذي بدأ العمل به من 1\9\1941

وبذلك كانت فلسطين الدولة الرابعة التي فرضت فيها ضريبة الدخل (السلامين، 2018) و عدل على بعض النسب الضريبية في هذا القانون بقانون اخر هو قانون رقم 13 لعام 1947، وبعد حرب 1948، استمرت الادارة المصرية بتطبيق النظام ذاته على قطاع غزة مع تعديلات طفيفة، اما في الضفة الغربية فقد تم العمل بقانون رقم 25 لعام 1964 (رحال، 2018) حيث ادخل الاحتلال تعديلات عديدة عليه فشملت الشرائح والاعفاءات والكشف الضريبي وغيرها من مكونات النظام الاساسية، وبقي هذا النظام ساري المفعول حتى قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994 والتي اعتمدت في البداية: نظام ضريبة الدخل كما كان وادخلت اجراءات واليات جديدة شملت الية التعامل مع المكلفين وتحصيل الديون السابقة، والعمل على توعية المكلفين بضرورة تحصيل الديون السابقة، وتوعيتهم بضرورة دفع الضريبة بوصفها قرارا وطنيا وسياديا (علاونة، 2014) وقامت بإقرار قانون ضريبة دخل جديد رقم 17 لعام 2004 والذب بدأ سريانه من 1\1\2005م في الاراضي الفلسطينية وتم تعديله في عام 2011 بقرار بقوة قانون رقم 8\2011م، ثم تم تعديله بقوة قانون رقم 5\2015م (رحال، 2018).

2.1.6.2 واقع التشريعات الضريبية في فلسطين

ان الدراسات والابحاث الاتية تفيد بأن القوانين والتشريعات الضريبية السائدة في فلسطين لا تتلاءم مع طبيعة الواقع الفلسطيني:

- فقد اشارت نتائج دراسة (نشوان، 2017) الى "ضرورة تحسين وتفعيل كافة جوانب القانون الضريبي، بحيث يراعي خصوصية المكلف الفلسطيني من كافة جوانبه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
- وأوصت دراسة (عتيق، 2013) الى " وضع تشريع ضريبي يلائم الظروف الاقتصادية والاجتماعية في مناطق السلطة الفلسطينية، واجراء التعديلات على القوانين الضريبية المطبقة حاليا وسد النقص في انظمة تطبيقها واللوائح المفسرة لموادها.

- واكدت دراسة (خلف، 2014) على اعادة صياغة تعليمات القرار بقانون، وازالة التكرارات الواردة في التعليمات، وحذف المواد التي تضيف على القانون والعمل على تبسيط التعليمات مما يسهل فهمها وتطبيقها.

2.1.6.3 العوامل التشريعية المؤثرة على قرار المقدر

- ان التشريعات الضريبية تتميز عن باقي التشريعات الاخرى انها تخضع لتعديل والتبديل المستمر مما قد يؤدي الى تعدد النصوص وتعقيديها وصعوبة تفسيرها (أبوكرش، 2004) وهذا قد يسبب ارباكا لمأمور التقدير، وبالرجوع الى قانون ضريبة الدخل الفلسطيني نلاحظ انه قد لحقه العديد من التعديلات والتغييرات والتي قد تزيد من التعقيد وصعوبة في الفهم لدى مقدري ضريبة الدخل بالإضافة الى صعوبة فهمها من قبل المكلفين، الامر الذي يصعب من قدرة المقدر على التقدير الصحيح على المكلف او قد يعتري الغموض بعض فقرات القانون او بنود تلك الفقرات، فقد نصت المادة رقم 3 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على اخضاع كافة الدخول لضريبة باستثناء ما تم اعفاؤه بموجب احكام القانون، حيث لم يتطرق المشرع الفلسطيني الى تعريف محدد للدخل الخاضع لضريبة، فعدم تحديد مصادر الدخل الخاضعة لضريبة قد يدعوا الى الاجتهاد وتعدد التفسيرات.
- الصلاحيات المالية والادارية والقانونية والقضائية الواسعة التي منحها القانون الضريبي لمأمور التقدير ومدير الضريبة حيث تتعارض مع ابسط النصوص القانونية، كما ان القانون الضريبي لم يوفر حلا لعشرات القضايا الخاصة بالتقدير والتحصيل والمتابعة ووضعها في ذلك في يد مأمور التقدير او مدير الضريبة ليتولى البت فيها بموجب قرار فردي (علاونة، 2014).
- الثغرات الموجودة في القانون حيث لا يوجد في الدنيا أي قانون وضعي كامل، ويسعى المفوض عن المكلف الى استغلال أي ثغرة في القانون لمصلحة المكلف، لكي تكون الضريبة المفروضة اقل ما يمكن، وتكون لمصلحة المكلف (العلكاوي، 2006).

- مقدار الاعفاءات والشرائح الضريبية في العادة توضع الاعفاءات والشرائح الضريبية بصورة غير موضوعية بشكل كامل من قبل المشرع، فالإعفاءات الشخصية قليلة وغير واقعية ولا تلائم مع الوضع الاقتصادي للمكلف، وبالتالي فإن المقدر يتأثر بذلك ويحاول فرض ضريبة تلائم المكلف، ولكنه في الوقت نفسه يكون غير موضوعي (عفانة، 2002).

2.2 الدراسات السابقة

2.2.1 الدراسات العربية

دراسة (عمور واخرون، 2019) بعنوان "أثر العلاقة ما بين المكلفين بالضريبة وادارة الضرائب على مردودية الضريبة"- دراسة حالة مديرية الضرائب لعين تموشنت

هدفت الدراسة الى الكشف عن الرابط القائم بين المكلف والادارة الضريبية واثره على مردودية الضريبة والذي يمثل بدوره الدولة هذه العلاقة الضريبية لم تتمتع بسمعة حسنة على مر العصور في معظم المجتمعات وهذا بسبب تأثر المكلف بالضريبة التي تفرضها عليه الإدارة الضريبية، حيث ينظر دوما انها ادارة تجبي امواله بطرق تعسفية دون حصوله على أي مقابل، مما يولد لديه رد فعل متمثل في سلوك إيجابي (الالتزام) او سلبي (التهرب) تجاهها، حيث أن هذا السلوك تتحكم فيه عدة عوامل طبيعية مختلفة، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي حيث تم استخدام الاسلوب التحليلي لدراسة تطبيقية للبحث، وتم الاعتماد على المراجع والدراسات التي لها صلة بالموضوع، وعلى القوانين والتشريعات المتعلقة بالمكلف الضريبي كأدوات لدراسة، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها عدم اقتناع المكلف بوجود عدالة ضريبية وبوجود منافع اجتماعية تتجز عن تسديدهم للضرائب، هذا الاحساس جعله يجتهد في تقادي دفع الضريبة وبالتالي نقص المردودية، واوصت الدراسة بنشر الوعي الضريبي باستعمال عدة طرق كالصحافة، اقامة مكاتب الارشاد الضريبي، وتنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته.

دراسة (الشويرف، 2016) بعنوان " العوامل الشخصية المؤثرة على الالتزام الضريبي للمول،
دراسة ميدانية على أصحاب المهن الحرة بمدينة زليتن "

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على العوامل الشخصية المؤثرة على الالتزام الضريبي للمول،
وتحديد هذه العوامل التي تؤثر في سلوك الممول، ومن اجل تحقيق هدف الدراسة تم استخدام
المنهج العلمي الحديث في مجال المحاسبة والاعتماد على الاستبانة كأداة لدراسة وأجريت هذه
الدراسة على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة الخاضعين لضريبة المهن الحرة بمدينة زليتن.

واظهرت نتائج الدراسة ان هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على قرار الإفصاح عن الدخل
الضريبي. وهي غزيرة حب التملك لدى الانسان، والمستوى الأخلاقي للمول، واهمية النقود
بالنسبة للفرد و مستوى الدخل و الوعي الضريبي و مدى الشعور بالروح الجماعية، كما أوصى
الباحث بضرورة الاخذ بالعوامل الشخصية المؤثرة في التزام المكلفين بدفع الضريبة وذلك عند
صياغة او تعديل أي تشريع ضريبي.

دراسة (دروبي، 2016) بعنوان "الاعتراضات الضريبية اسبابها وسبل معالجتها من وجهة
نظر كل من مقدري ضريبة الدخل وكبار المكلفين "

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اسباب الاعتراضات الضريبية بشكل تفصيلي لإيجاد اليه
للحد من هذه الاعتراضات بحيث لا تصل الى المحاكم من خلال تحليل هذه الاسباب واقتراح
اسباب السبل لمعالجتها من جهتي نظر المقدرين وكبار المكلفين، ولتحقيق هدف الدراسة تم
استخدام المنهج الوصفي، وتم الاعتماد على استبانة كأداة للدراسة حيث اشتملت على 54 فقرة تم
توزيعها على عينة مكونة من 98 من مقدري ضريبة الدخل و 311 من كبار المكلفين. وتم
الاستعانة بالمقابلات الشخصية مع العاملين بمجال الضريبة وكبار المكلفين، وتم تحليل نتائج
وفرضيات الدراسة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية spss.

واظهرت نتائج الدراسة اتفاق جهتي نظر المقدرين وكبار المكلفين على وجود اسباب
للاعتراضات الضريبية تتعلق بالعوامل المرتبطة بالدوائر الضريبية والعوامل المرتبطة بالمكلفين

والعوامل المرتبطة بالمقدين والعوامل القانونية والمحاسبية ومن أبرز الاسباب ضعف التنسيق بين دائرة الدخل والدوائر الحكومية الاخرى وضعف كفاءة بعض المقدين في تحليل البيانات وعدم التزام المكلف بموعد المتابعة مع المقدر، وقد اوصى الباحث بضرورة التنسيق بين ضريبة الدخل والدوائر الحكومية الأخرى، وتقوية الثقة بين المكلف و مقدر ضريبة الدخل.

دراسة (غباشنة، 2010) بعنوان " العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لقبول كشف التقدير الذاتي: دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لقبول كشف التقدير الذاتي، حيث ركزت الدراسة على تأثير كل من العوامل القرارات الإدارية و العوامل الشخصية المتربطة بالمقدر و المعلومات المتاحة في الملف الضريبي و دور قسم التدقيق الداخلي و الأهمية النسبية لبنود الحسابات في قرار مقدري ضريبة الدخل، و لتحقيق هدف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، و الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة، حيث تم توزيعها على عينة عشوائية من 200 مقدر و شكلت العينة 40% من مجتمع الدراسة، ولتحليل نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (spss)، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها تأثير القرارات الإدارية على قرار مقدري ضريبة الدخل لقبول كشف التقدير الذاتي لرغبة الإدارة في تحصيل الضريبة بأسرع وقت ممكن، وزيادة تحصيلاتها الضريبية من خلال سياستها في تحقيق المصالحة مع المكلف، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بنظام جمع المعلومات بشكل افضل مما هو عليه.

دراسة (الخلايلة، 2014) بعنوان "العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل والمبيعات بالأردن"

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، والمتمثلة في: عدم الاستقرار التشريعي لقانون ضريبة الدخل والمبيعات، نقص الكفاءة المهنية لمقدري الدخل والمبيعات، نقص الحوافز المالية والإدارية لدى مديرية ضريبة الدخل

والمبيعات، نقص كفاءة أداء مديرية المعلومات في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، وجود العلاقات الاجتماعية مع المقدرين ووجود مكاتب خدمات الاستشارات المحاسبية والضريبية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، والاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة حيث تم توزيعها على مقدري ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن والبالغ عددهم (330) موظف، وتم اختبار أسئلة الدراسة وفرضياتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها: ان متغيرات الدراسة (عدم الاستقرار التشريعي، نقص الحوافز المادية والادارية، ونقص كفاءة اداء مديرية كفاءة المعلومات في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بالأردن) تؤثر على قرار مأمور التقدير بدرجة متفاوتة، اما متغير وجود العلاقات الاجتماعية مع المقدرين ووجود مكاتب للخدمات الاستشارية والضريبية فانه لا يؤثر على قرار المقدرين، اوصت الدراسة بضرورة تقليل التعليمات والتعاميم الداخلية المرافقة للقوانين المعدلة بحيث تكون مواد القانون واضحة ولا تحتاج لاجتهاد شخصي من قبل مقدري ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن.

دراسة (أبو محمد، 2010\2011) بعنوان "أثر مقدر الضريبة في الحد من التهرب الضريبي في الاردن"

هدفت الدراسة الى بيان أثر مقدر الضريبة في الحد من التهرب الضريبي في الاردن، والتعرف على العوامل التي تؤثر على دور المقدر الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، وذلك من خلال فحص محورين أساسيين تتمثلان بالعوامل المتعلقة بالمقدر الضريبي، والعوامل المتعلقة بدائرة ضريبة الدخل والمبيعات. ولتحقيق هدف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد الاستبانة كأداة للدراسة، حيث وزعت على عينة من مقدري ضريبة الدخل والمبيعات في عمان البالغ عددهم 342 مقدر، وتم اختبار أسئلة الدراسة و فرضياتها باستخدام البرنامج الإحصائي (Spss).

أظهرت الدراسة مجموعة من النتائج منها أنه يوجد أثر (دور) لمقدر الضريبة في الحد من التهرب الضريبي، وهذا الاثر يتزايد ويتناقص متأثراً بنوعين من العوامل:

الأولى تتعلق بالمقدر نفسه والثانية تتعلق بضريبة الدخل والمبيعات كما بينت الدراسة ان اكثر العوامل التي تؤثر على مقدرة المقدر الضريبي في الحد من التهرب الضريبي هي العوامل المتعلقة بدائرة ضريبة الدخل والمبيعات، واوصت الدراسة بضرورة قيام الدائرة بالتركيز على نوعية البيانات المنجزة وعمل توزيع مدروس للمقدين بين المديرية حسب الخبرة و الكفاءة، وتحسين الاوضاع المادية للمقدين.

دراسة (بوريني، 2010) بعنوان "المهارات المهنية لدى مقدي ضريبة الدخل والمبيعات في الاردن وطرق تطويرها"

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى توفر المهارات المهنية لدى مقدي ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، والتعرف على مدى بذل المقدين مجهودات لاكتساب وتطوير المهارات الفنية لديهم، ومعرفة مدى مساهمة الدائرة في اكتساب وتطوير المهارات الفنية لديها، ومن اجل تحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة حيث وزعت على عينة من المقدين العاملين في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بالأردن البالغ عددهم 130 مقدر، وتم تحليل البيانات عن طريق استخدام بعض الأساليب الإحصائية أهمها اختبار One Test – Sample T.

أظهرت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها ان نسبة كبيرة من مقدي الدائرة لديهم الرغبة لاكتساب وتطوير المهارات المهنية رقم وجود معوقات كثيرة كالعائق المادي والمعنوي، وان الدائرة لا تأخذ بعين الاعتبار نوعية الدورات التدريبية التي تلبي الاحتياجات التطويرية لمقدي الدائرة، واوصت الدراسة بضرورة قيام مقدي الدائرة باكتساب بعض المهارات التقنية والوظيفية من خلال طرق التعلم المختلفة، واهتمام الدائرة بنوعية الدورات التي تنظمها وتسريع عجلة الدوران الوظيفي.

دراسة (الغفور، 2008) بعنوان العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية "

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال معرفة حقوق و التزامات كل منهم، ومن ثم اثر ذلك على التحصيل و الجباية، و لتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي، والاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسية لدراسة و تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية (spss) لتحليل البيانات.

أظهرت الدراسة مجموعة من النتائج منها ان عدم توافر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية والغموض واللبس في بعض نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني يؤثر على الايراد والجباية. واوصت الدراسة بنشر الوعي بين المكلفين وإعادة النظر في بعض مواد القانون الفلسطيني بحيث يعاد صياغتها بشكل يعطيها المرونة ويزيل منها اللبس والغموض ويغلق باب الاجتهاد.

2.2.2 الدراسات الأجنبية

دراسة (Justin، 2011) بعنوان " Assessor Incentives and Property Assessment"

هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تؤثر على القيمة المقدرة من قبل مقدري الضرائب، وبينت الدراسة أن هناك نوعان من المقدرين إما أن يتم انتخابهم مباشرة من قبل السلطات المحلية/الدوائر الانتخابية، أو أن يتم تعيينهم من قبل مسؤول آخر منتخب.

ومن اجل تحقيق اهداف الدراسة تم استخدام رسم بياني يبين متوسط نسب المبيعات سنوات الدراسة من عام 2001 الى 2006 واستخدام الملاحظات في تحليل الانحدار، وبينت النتائج أن اتجاه الأثر لمعظم متغيرات الضغط السياسي هو نفس الاتجاه بالنسبة للطرفين، على الرغم من أن الفروقات غالباً ما توجد فيما يتعلق بحجم الاتجاه ودلالته الإحصائية، كما أن المتغيرات

الاقتصادية والاجتماعية للسكان مثل التجانس العرقي والدخل وحصص السكان الذين تتجاوز أعمارهم 66 عاماً، كانت ذات دلالة إحصائية بالنسبة للمقدين المعينين، وكان المقدرين المنتخبين أقل استجابة فيما يتعلق بالآثار الهامشية على هذه الأبعاد، وتشير النتائج أن الإصلاحات الهادفة إلى إبقاء المقدرين بعيدين عن ميادين الاقتراع يمكن أن يحسن من دقة التقدير.

دراسة (palil & other، 2011) بعنوان " Factors affecting tax compliance behavior in self-assessment system"

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم نتائج حول أهمية المعرفة الضريبية لدى المكلفين في تحديد سلوك الالتزام الضريبي في نظام التقييم الذاتي في ماليزيا، حيث ركزت الدراسة على مستوى المعرفة الضريبية لدى دافعي الضريبة الماليزيين وكيف تؤثر مستويات المعرفة الضريبية على سلوك الالتزام الضريبي، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة حيث وزعت على 5500 شخص مكلفون بدفع الضريبة تم اختيارهم، بشكل عشوائي من أدلة الهاتف في جميع أنحاء ماليزيا، وتم استرداد 1073 منها، وتم استخدام برنامج المعالجات الإحصائية على مرحلتين لتسهيل تحليل البيانات، حيث ركزت المرحلة الأولى على استخدام اختبار t وANOVA لمعرفة خصائص أفراد العينة بما في ذلك العرق والجنس والمستوى التعليمي ومستوى الدخل، وتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد في المرحلة الثانية لوصف علاقة المعرفة الضريبية المتوافقة مع الضرائب، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن مستويات المعرفة الضريبية تتأثر بالجنس والعرق ومستوى الدخل والموقع وحضور الدورات التدريبية وأوصت الدراسة إلى ضرورة توفير المزيد من المعرفة الضريبية لمجموعة أكبر من المجتمع للمساعدة على منع التهرب الضريبي في نظام التقييم الذاتي وأكدت على أهمية تدريس قوانين الضرائب والمعرفة الضريبية كجزء إلزامي من التعليم الثانوي لزيادة الامتثال الطوعي.

دراسة Khasawneh ،& Others ، (2008) بعنوان " Income Tax Fairness and the Taxpayers' Compliance in Jordan

هدفت الدراسة التعرف إلى مدى إدراك المكلفين بدفع ضريبة الدخل في الأردن لعدالة النظام الضريبي المطبق، ومدى التزامهم بذلك النظام. وكذلك معرفة أثر العدالة على درجة التزامهم بدفع الضريبة.

ومن أجل تحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة حيث وزعت على عينة مكونة من (246) مكلفا باستخدام أسلوب المسح الشامل، واستخدم الباحثون الأساليب الاحصائية (اختبار t لعينة واحدة والانحدار الخطي البسيط، توصلت الدراسة الى عدة نتائج من اهمها ان هناك درجة عالية من الامتثال للمكلفين بدفع الضريبة بالأردن، كما اوصت الدراسة الى ان عدالة النظام لها أثر في درجة التزامهم بدفع الضريبة. ولكن العدالة وحدها لا تفسر مقدار التغير الحاصل كله في درجة انصياعهم والتزامهم بالنظام الضريبي، وذلك لوجود عوامل أخرى لها دور في ذلك.

دراسة Al-khoury & Bdour ، (2006) بعنوان " Tax Practitioners' Perceptions of the Reasons Jordanian Taxpayers Seek Professional Income Tax Assistance"

هدفت الدراسة الى التعرف على الاسباب التي تدفع مكلفي ضريبة الدخل بالأردن الى الحصول على خدمات ضريبية متخصصة تتمثل في مساعدات واستشارات ونصائح مهنية، وهدفت الى التعرف على الدور الذي يقوم به محاسبو الضريبة لمنع التهرب الضريبي، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة حيث وزع الباحثون الاستبانة على عينة مكونة من (131) مدققا يعملون في شركات تدقيق تقدم الخدمات الضريبية واستخدم الباحثان الأساليب الاحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومقياس كرونباخ الفا)، وبرز ما توصلت اليه الدراسة ان اهم الاسباب التي تدفع المكلفين الى الاستعانة

محاسبي الضريبة يتمثل برغبة المكلفين بتجنب العقوبات الضريبية، بالإضافة الى الاستعانة بالخبرة الكبيرة من قبل محاسبي الضريبة بالقوانين الضريبية.

The Determinants of Malaysian " Abdul Manaf & other Land Taxpayers' Compliance Attitudes

هدفت الدراسة الى معرفة المحددات المؤثرة في الالتزام الضريبي لدافع الضريبة الماليزي ولتحقيق اهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم تطوير استبانة تكونت من جزئين:

الجزء الاول: لقياس مدى معرفة دافعي الضريبة الماليزيين بقانون الضريبة ومدى اعتقادهم بعدالة النظام الضريبي، واحتوى الجزء الثاني من الاستبانة على العوامل الديموغرافية، وتم توزيعها على عينة عشوائية مكونة من 750 فردا تم استرداد 179، وأبرز ما توصلت إليه الدراسة هو وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدالة النظام الضريبي وفهم القانون، والحوافز الضريبية من جهة المكلف والتزامه بدفع الضريبة من جهة أخرى.

2.2.3 التعليق على الدراسات السابقة

استفادت الباحثة بعد الاطلاع على الدراسات السابقة من وضع تصور للإطار النظري للبحث، وتحديد بعض متغيرات الدراسة، وكذلك استفادت بعد الاطلاع على ادوات الدراسات السابقة بانتقاء ما يناسب منها مع موضوع الدراسة الحالية تمهيدا لبناء اداتها متمثلة بالاستبانة، وتحديد منهج الدراسة وهو المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم رصد العديد من اوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة وفيما يلي عرض تحليلي لما تم رصده.

تشابهت الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة من حيث المنهج المستخدم فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي كمنهج يناسب طبيعة هذه الدراسات، وتشابهت مع بعض الدراسات السابقة باستخدام الاستبيان كأداة للدراسة.

واختلفت الدراسة الحالية عن بعض الدراسات السابقة بتناولها لموضوع الدراسة من زوايا اخرى حيث ركزت الدراسة الحالية على العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل بشكل عام (العوامل الشخصية، الإدارة الضريبية، المكلفين، التشريعات الضريبية)، واختلفت عن بعض الدراسات السابقة كدراسة (غباشة 2010) حول العوامل المؤثرة في قرار المقدر في حالة الكشف الذاتي،، ودراسة (دروبي، 2016) حول الاعتراضات الضريبية، ودراسة (البوريني، 2010) حول المهارات الفنية لمقدي ضريبة الدخل، ودراسة **Khasawneh & Others**، (2008) حول التزام المكلفين بدفع الضريبة، ودراسة **Al-khoury & Bdour**، (2006) حول الاسباب التي تدفع المكلفين بالحصول على خدمات ضريبية.

كما واختلفت الدراسة الحالية عن بعض الدراسات السابقة من حيث مجتمع الدراسة حيث تناولت فئة المقدرين من ضريبة الدخل في فلسطين.

ما يميز هذه الدراسة

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة انها تبحث في العوامل التي تؤثر على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين، والمتمثلة بالعوامل الشخصية، الإدارة الضريبية، المكلفين، التشريعات الضريبية والنتائج التي خرجت بها نتائج حديثة وامتداد لدراسات سابقة، كما تمتاز الدراسة بأنها ستقدم التوصيات الملائمة لتجاوز العقبات التي تواجه المقدرين لتمكينهم من أداء عملهم بصورة أفضل.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

يتضمن هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعها الباحث في تحديد مجتمع الدراسة وعينتها، واستخدام أداة الدراسة، وخطوات التحقق من صدق الأداة وثباتها، إضافة إلى وصف الطرق الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات.

3.1 منهج الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة المنهج الوصفي لوصف عينة الدراسة ومتغيراتها، إضافة إلى المنهج التحليلي بهدف التعرف العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين، ولأن الدراسة ميدانية فإنها تتبع المنهج الوصفي التحليلي والمعتمد في دراسة الأثر وفحص العلاقات بين المتغيرات.

3.2 مجتمع وعينة الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع مقدري ضريبة الدخل الافراد اللذين يعملون في دوائر ضريبة الدخل في المحافظات الشمالية تم أخذهم بأسلوب المسح الشامل حيث بلغ عددهم 100 مقدر.

3.3 أداة الدراسة

استخدمت الباحثة الاستبانة أداة للدراسة، وقد قامت بتطويرها كأداة لجمع بيانات الدراسة، وذلك وفقاً للخطوات الآتية:

1. مراجعة الأدب النظري المتعلق بموضوع الدراسة، وأهدافها، ومجالاتها، وتطبيقاتها، والعمل بها.

2. مراجعة الأبحاث والدراسات ذات العلاقة بعنوان الدراسة، ومن هذه الدراسات والأبحاث (غباشنة، 2010 / خلايلة، 2014 / سلامة واخرون، 2011).

وقد تكونت أداة الدراسة من ثلاثة أقسام:

القسم الأول: وهو عبارة عن 6 أسئلة تتعلق بالمعلومات الشخصية عن أفراد عينة الدراسة

القسم الثاني: وهو عبارة عن 41 سؤال موضوعي تتعلق بالمتغيرات المستقلة (العوامل الإدارية، العوامل الشخصية، المكلفين، التشريعات الضريبية).

القسم الثالث: وهو عبارة عن 13 سؤال موضوعي يتعلق بالمتغير التابع (قرار مقدري ضريبة الدخل).

لقد تم استخدام مقياس ليكرت (Likert) الخماسي والمتدرج بالاعتماد على الدراسات السابقة الذي يعتبر من المقاييس الأكثر شيوعاً حيث يطلب فيه من المستجوب أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على الخيارات المحددة، بحيث يكون كما يلي: (5: موافق بشدة) (4: موافق) (3: محايد) (2: غير موافق) وأخيراً (1: غير موافق بشدة).

3.4 صدق الأداة

تم عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين المختصين في تخصص إدارة الأعمال والمحاسبة والمنازعات الضريبية. وقد طُلب من المحكمين إبداء الرأي في فقرات أداة الدراسة من حيث صياغة الفقرات، ومدى مناسبتها للمجال الذي وُضعت فيه، إما بالموافقة عليها، أو تعديل صياغتها، أو حذفها لعدم أهميتها، أو إضافة فقرات جديدة، ولقد تم الأخذ برأي أغلبية أعضاء لجنة المحكمين في عملية التحكيم، وبذلك يكون قد تحقق صدق المحتوى للاستبانة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية (الملحق 1: أداة الدراسة)

3.5 إجراءات الدراسة

لقد تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

1. إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية

2. تحديد أفراد عينة الدراسة

3. توجيه كتاب من عمادة كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، الى مكاتب مقدري الضريبة في الضفة الغربية، لتسهيل مهمة جمع بيانات الدراسة.
4. قامت الباحثة بتوزيع أداة الدراسة على مجتمع الدراسة، واسترجاعها، إذ تم توزيع 100 استبيان وتم استرجاع 96 استبيانات.
5. تم تفرغ البيانات في برنامج Smart PLS3.
6. استخراج النتائج، وتحليلها، ومناقشتها، ومقارنتها مع الدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

3.6 متغيرات الدراسة

تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية:

المتغير التابع

- قرار مقدري ضريبة الدخل

المتغيرات المستقلة

- العوامل الادارية
- العوامل الشخصية
- المكلفين
- التشريعات الضريبية

3.7 المعالجات الإحصائية

بعد جمع إجابات أفراد العينة، جرى ترميزها وإدخال البيانات باستخدام الحاسوب، ثم تمت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج التحليل الإحصائي المتقدم SMART PLS 3 ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة لاختبار نموذج الدراسة واثبات صحة أو نفي الفرضيات ما يلي:

أولاً: تحليل النموذج القياسي Measurement Model

يمكن تحليل نتائج النموذج القياسي من خلال التحقق من المعايير التالية:

1. الصدق التقاربي Convergent validity وتتم من خلال

أ. الاتساق الداخلي - التشبعات / Factor Loading

ب. ثبات المقياس / Reliability- الموثوقية المركبة (Composite Reliability)
(CR)

ت. متوسط التباين المفسر / (Average Variance Extracted AVE)

2. الصدق التمايزي / Discriminant validity وذلك من خلال معيار Fornell and Larcker (1981)

ثانياً: تحليل النموذج الهيكلي Structural Model

يمكن تحليل نتائج النموذج الهيكلي من خلال التحقق من المعايير التالية:

أ. معامل التفسير (R²) coefficient of determination

ب. حجم التأثير Effect size (f²)

ت. اختبار الفرضيات

ثالثاً: اختبار جودة نموذج الدراسة

يتم اختبار جودة نموذج الدراسة من خلال التحقق من المعايير التالية:

أ. جودة التنبؤ Q^2

ب. جودة المطابقة (GoF) Goodnes of Fit

الفصل الرابع

تحليل وعرض نتائج الدراسة

الفصل الرابع

تحليل وعرض نتائج الدراسة

4.1 المقدمة

بعد الانتهاء من جمع البيانات عن طريق استبيان اعد من خلال الباحثة بغرض جمع البيانات اللازمة لاختبار نموذج الدراسة، والتي وزعت على عينة من مجتمع الدراسة المستهدف وهم مقدري ضريبة الدخل في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين. في هذا الفصل تم تحليل البيانات وعرض نتائجها، وذلك من اجل التحقق أو نفي صحة الفرضيات التي تم طرحها في نموذج الدراسة المقترح. وفي سبيل التحقق من نفي او اثبات صحة الفرضيات فان الدراسة الحالية قامت بتحليل البيانات باستخدام منهجية المعادلات الهيكلية Equation Structural SEM (Modeling) باستخدام برنامج التحليل الاحصائي المتقدم Smart-PLS3.

4.2 منهجية المعادلات الهيكلية SEM (Structural Equation Modeling)

تعد طريقة SEM (Structural Equation Modeling) من افضل الطرق الحديثة التي تستخدم لاختبار النماذج متعددة المتغيرات، وذلك لأنها تعطي للباحث امكانية اختبار العلاقة بين هذه المتغيرات دفعة واحدة مع تحديد مدى ملائمة النموذج للبيانات التي يتم تجميعها من خلال مجموعة مؤشرات يطلق عليها مؤشرات جودة المطابقة (Hair Jr, Hult, Ringle, & Sarstedt, 2016).

وبناءً عليهم استخدام نموذج المعادلات الهيكلية (SEM) من اجل اختبار مدى ملائمة النموذج المقترح، وذلك من خلال برنامج التحليل الاحصائي المتقدم Smart-PLS3، والذي يستخدم للتأكد من مدى ملائمة النموذج مع بيانات العينة المستخدمة وأنها تقيس فعلياً ما وضعت من اجل قياسه.

4.3 معدل الاستجابات على أداة الدراسة

تمثلت طريقة توزيع الاستبيان في التوجه الشخصي لعينة الدراسة المكونة من مقدري ضريبة الدخل في محافظات فلسطين، بحيث تم توزيع الاستبيان على عينة مكونة من 100 موظف من مجتمع الدراسة يعملون في ضريبة الدخل الفلسطينية. وبعد شهر من تاريخ التوزيع تم الرجوع لعينة الدراسة واستلام الاستبانة. تم توزيع 100 استبيان، وبعد انتهاء عملية الجمع تم الحصول على 96 استبانة بواقع 96% من مجتمع البحث الأصلي، وهذه النسبة تعد كافية جدا وممثلة لمجتمع البحث، (الجدول رقم 4.1) يبين الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

جدول (4.1): خصائص أفراد العينة الديموغرافية

النسبة	التكرار	خصائص أفراد عينة الدراسة
الجنس		
71.9%	69	ذكر
28.1%	27	انثى
المؤهل العلمي		
9.4%	9	دبلوم
78.1%	75	بكالوريوس
2.1%	2	دبلوم عالي
10.4%	10	دراسات عليا
التخصص		
74%	71	محاسب
4.2%	4	علوم مالية ومصرفية
12.5%	12	ادارة اعمال
1%	1	اقتصاد
8.3%	8	اخرى
عدد سنوات الخبرة		
33.3%	32	اقل من 5 سنوات
21%	21	من خمس سنوات - اقل من 10 سنوات
43%	43	عشر سنوات فأكثر
الدورات		
27.1%	26	اقل من 3 دورات
61.5%	59	من 3-5 دورات
11.5%	11	اكثر من 5 دورات
العمل		
41.7%	40	محافظات شمال الضفة
42.7%	41	محافظات وسط الضفة
15.6%	15	محافظات جنوب الضفة

يتضح من خلال النتائج الموضحة في جدول رقم (4.2) ما يلي:

ان غالبية المجيبين وعددهم (96) مقدرا هم من فئة الذكور حيث بلغت النسبة (71.9%).

كما ان غالبية المجيبين وعددهم (75) مقدرا لديهم الدرجة الجامعية الأولى (بكالوريوس) بنسبة 78.1%، إضافة الى ان غالبية المجيبين و عددهم (71) هم من حملة شهادة المحاسبة وبنسبة (74%).

بالإضافة الى ان غالبية المجيبين لديهم خبرة بالتقدير الضريبي لمدة تزيد عن (10) سنوات و بنسبة 43%، وان غابية المجيبين وعددهم 59 مقدرا هم من حصلوا على 3-5 دورات في مجال التقدير الضريبي بنسبة 61.5%.

ولعل هذه النسب تشير بوضوح الى قدرة المجيبين على فهم أسئلة الاستبانة و الإجابة عليها و إمكانية اعتماد اجاباتهم في التحليل الاحصائي و تعميم نتائج الدراسة.

4.4 تحليل وعرض نتائج تحليل بيانات الدراسة

يقسم التحليل باستخدام برنامج التحليل الاحصائي المتقدم Smart-PLS3 الى جزئين رئيسيين وهما:

1. تحليل النموذج القياسي (النموذج الخارجي) Measurement Model: وهو ذلك الجزء من نموذج المعادلة الهيكلية، والذي يتعامل مع متغيرات الدراسة ومؤشراتها حيث يحدد العلاقات بين المتغيرات المشاهدة (المؤشرات او الاسئلة) والمتغيرات غير المشاهدة (الكامنة)، كما أنه أيضا يصف صدق وثبات المتغيرات المشاهدة.

2. تحليل النموذج الهيكلية (النموذج الداخلي) Structural Model: وهو النموذج الداخلي الذي يوضح العلاقات السببية الموجودة بين متغيرات الدراسة، حيث انه يوضح طبيعة العلاقة بين العوامل المستقلة والتابعة، وكذلك يبين نسبة الأثر ومعامل التفسير لكل من

العوامل المستقلة في العامل التابع. ومن خلال نتائج النموذج الهيكلي يمكن توضيح نتائج فرضيات الدراسة وقيمة العلاقات و اشارتها (موجبة او سالبة).

بناءً على المراحل الأساسية للتحليل الاحصائي من خلال برنامج **Smart-PLS3** فان تحليل البيانات سيتم على مرحلتين لكي يتم التأكد اولا من ان البيانات التي تم جمعها قد اجتازت معايير النموذج القياسي Measurement Model، وثانيا يتم تقييم النموذج الهيكلي Structural Model وذلك من اجل الوصول الى نتائج الفرضيات وتحقيق اهداف هذه الدراسة.

4.4.1 تحليل النموذج القياسي (النموذج الخارجي Measurement Model)

يقسم تحليل النموذج القياسي Measurement Model الى قسمين رئيسيين هما:

1. الصدق التقاربي Convergent validity

2. الصدق التمايزي Discriminant validity

تتمثل إحدى المزايا الأساسية لبرنامج (**Smart-PLS3**) في قدرته على تقدير الصدق البنائي للمقاييس. ويشير الصدق البنائي إلى الدرجة التي تعكس بها عناصر مقياس البناء النظري والمفاهيمي الذي صممت لقياسه. ويتم التحقق من الصدق البنائي للمقياس من خلال اختبار توافر كلا من الصدق التقاربي، والصدق التمايزي لذات المقياس. وفيما يلي نتائج اختبار كلا النوعين من الصدق.

1. تحليل الصدق التقاربي للمقاييس Convergent validity

يشير الصدق التقاربي Convergent Validity إلى درجة اتساق العناصر المستخدمة لقياس المفهوم مع بعضها البعض. ووفقاً لما أشار إليه Hair Jr, Hult, Ringle, and Sarstedt (2016) فإن تقدير الصدق التقاربي يتم من خلال ثلاثة معايير هي: (A) الاتساق الداخلي - التشبعات Factor Loading، (B) ثبات المقياس Reliability - الموثوقية

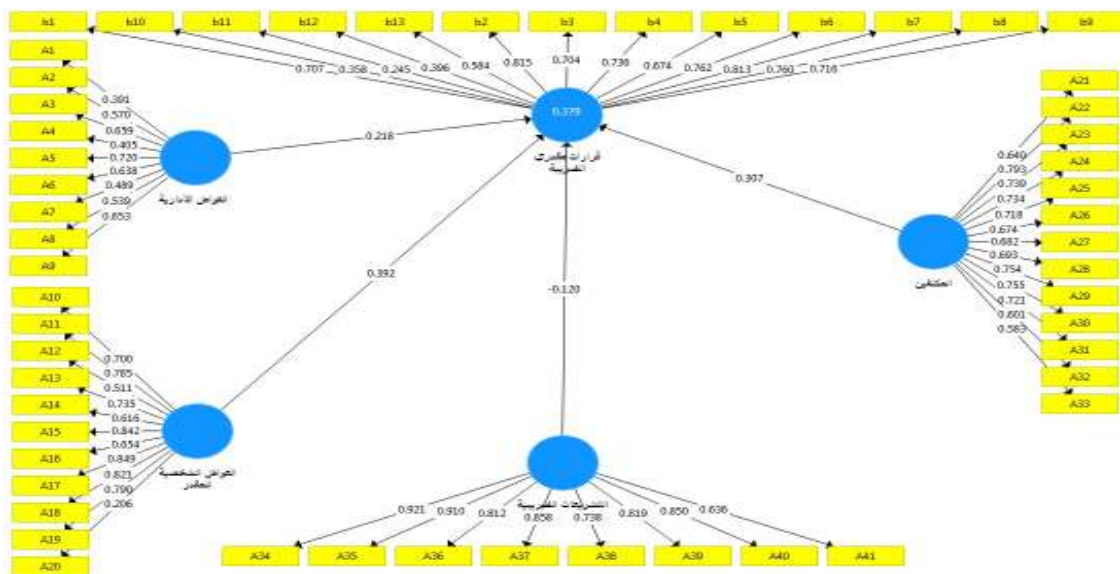
المركبة (CR) Composite Reliability (C)، متوسط التباين المفسر (Average Variance Extracted (AVE).

وفي الجدول رقم 4.2 توضيحا للمعايير المعتمدة علمياً لقبول عناصر الصدق التقاربي:

جدول (4.2): معايير قبول عناصر الصدق التقاربي

المعايير	القيم المعتمدة
الاتساق الداخلي Factor loading	يجب أن تكون قيمة التشبعات Factor loading لكل الاسئلة اكبر من 0.50 بحسب (Hair Jr et al., 2016).
الموثوقية المركبة Composite Reliability (CR)	يجب أن تكون قيم الموثوقية المركبة CR أكبر من 0.70 لتجسيد الاتساق الداخلي بين مؤشرات العام وذلك بحسب (Hair Jr et al., 2016).
متوسط التباين المفسر Average Variance Extracte (AVE)	يجب ان تكون قيم التباين المفسر (AVE) اكبر من 0.50 لتجسد نجاح جميع أسئلة العامل في قياسه وذلك بحسب (Hair Jr et al., 2016).

يظهر الشكل رقم 4.1 نتائج تحليل النموذج القياسي Measurement Model كما اظهرها برنامج Smart-PLS3.



شكل (4.1) النموذج القياسي ويظهر قيم التشبعات قبل الحذف

أ. الاتساق الداخلي – التشبعات Factor Loading

يتم تقدير الاتساق الداخلي لنموذج الدراسة من خلال اختبار تشبعات الأسئلة (الفقرات) لجميع الأبعاد. وللتحقق من الصدق التقاربي لنموذج الدراسة، يتم تقييم صدق النموذج من خلال قياس تشبعات فقرات نموذج الدراسة (Factor loading) حيث تشير النتائج في الجدول رقم 4.3 والشكل رقم 4.1 الى قيم تشبعات Factor Loadings العبارات (الأسئلة) لجميع عوامل الدراسة.

جدول (4.3): نتائج تشبعات الأسئلة لكل ابعاد نموذج الدراسة

العامل	الرمز	العبرة	قيم التشبعات
عامل الإدارة الضريبية	A1	وضوح السياسات والتعليمات الإدارية في دائرة ضريبية الدخل.	محذوف
	A2	توفر معلومات واضحة ودقيقة فيما يختص بالمكلفين	محذوف
	A3	تعمل دائرة ضريبة الدخل في الاسراع بجمع التحصيلات من المكلفين.	0.659
	A4	هناك متطلبات عمل كثيرة مفروضة على المقدم من قبل دائرة ضريبة الدخل.	محذوف
	A5	توفر ضريبة الدخل معايير واضحة في التعامل مع المكلفين.	0.720
	A6	تبذل دائرة ضريبة الدخل جهد كبير لمساعدة المكلفين على فهم القوانين والأنظمة.	0.638
	A7	يبذل موظفو دائرة ضريبة الدخل جهد كبير في الرد على استفسارات المكلفين الضريبية.	0.489
	A8	توفر دائرة ضريبة الدخل المعلومات التي يحتاجها المكلفين عبر الانترنت.	0.539
	A9	يعمل موظفو دائرة ضريبة الدخل على تفعيل المعلومات الضريبية المهمة على موقع دائرة الضريبة الرسمي.	0.653

قيم التشبعات	العبارة	الرمز	العامل	
0.700	هناك تباين في الخبرة الشخصية لمقدي الضرائب في دائرة ضريبة الدخل.	A10	العوامل الشخصية	
0.785	هناك تباين في المؤهل العلمي لمقدي الضرائب في دائرة ضريبة الدخل.	A11		
محذوف	تلعب الحالة النفسية دور كبيرة في قرارات مأمور الضريبة.	A12		
0.735	هناك ضغوط اجتماعية تعيق من عمل مقدي الضريبة.	A13		
0.616	هناك استقلالية في مزاولة المقدر عملة في دائرة ضريبة الدخل.	A14		
0.842	يؤثر تكرار عمل المقدر على انجاز الاعمال الموكلة اليه بصورة صحيحة	A15		
0.654	هناك ضعف في الامتيازات المقدمة للمقدر في دائرة ضريبة الدخل.	A16		
0.849	يتجنب المقدر كافة المعلومات التي يتلاقها بصورة غير رسمية من خارج دائرة ضريبة الدخل.	A17		
0.821	يتمتع مقدي ضريبة الدخل بالقدرة على التحليل من اجل التوصل الى المطلوب.	A18		
0.790	لدى مقدي ضريبة الدخل حب وانتماء لمهنة التقدير الضريبي.	A19		
محذوف	يمتلك المقدر مهارات سيكولوجية (مهارات شخصية - انفسية) قادرة على انجاز مهامه بسرعة	A20		
0.640	الوضع المادي للمكلف عند دفع الضرائب	A21		المكلفين
0.793	يهتم المكلف بإنهاء الملف الضريبي بشكل نهائي.	A22		
0.739	تطابق المعلومات والبيانات المقدمة من قبل المكلف مع السجلات الخاصة بدائرة الضريبة	A23		
0.734	يعمل المكلفين على تقديم البيانات المالية الخاصة بهم في مواعيد غير مناسبة	A24		

قيم التشبعات	العبارة	الرمز	العامل
0.718	يعمل المكلفين على تقديم البيانات المالية الخاصة بهم بطريقة غير صحيحة	A25	
0.674	لدى المكلفين خبرة قليلة في التعامل مع دائرة الضريبة.	A26	
0.682	هناك ثقة عالية من قبل دائرة الضريبة تجاه المكلف من خلال السنوات السابقة.	A27	
0.693	قلة وعي المكلفين لحقوقهم وواجباتهم الضريبية.	A28	
0.754	تأخر المكلف بدفع الرسوم المستحقة في الوقت المحدد.	A29	
0.755	استغلال المكلفون المواد القانونية للتهرب من الضريبة المستحقة عليهم	A30	
0.721	تعدد مصادر الدخل لدى المكلفين	A31	
0.601	جراة المكلف وقوة شخصيته وقدرته على التفاوض مع الدائرة الضريبية	A32	
محذوف	الالتزام المكلف بموعد المتابعة مع المقدر	A33	
0.921	كثرة التعديلات على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني	A34	التشريعات الضريبية
0.910	التعليمات الكثيرة الصادرة عن دوائر ضريبة الدخل.	A35	
0.812	يوجد العديد من التفسيرات المتضاربة لفقرات القوانين في دائرة ضريبة الدخل.	A36	
0.858	التساهل في تطبيق العقوبات الضريبية عند المتخلفين من تقديم البيانات المالية	A37	
0.738	الغموض في بعض نصوص بنود قانون ضريبة الدخل الفلسطيني	A38	
0.819	تعاون محاكم ضريبة الدخل الفلسطينية في تطبيق القوانين في دائرة ضريبة الدخل.	A39	
0.850	تقبل المكلفين لكافة القوانين والأنظمة التي تطبقها دائرة ضريبة الدخل.	A40	

قيم التشبعات	العبارة	الرمز	العامل
0.636	يتم تطبيق القوانين الضريبية في دائرة ضريبة الدخل بشكل جزئي.	A41	قرار مقدي ضريبة الدخل
0.707	يهتم مأمور التقدير بالإسراع في إنهاء الملف بالوقت المناسب.	B1	
0.815	يحرص مأمور التقدير على اصدار قرار موثوق يصعب الطعن فيه	B2	
0.704	يعمل مقدي ضريبة الدخل بعيدا عن الضغوط الاجتماعية (الواسطة)	B3	
0.736	يهتم مأمور التقدير في تطبيق القانون على أكمل وجه.	B4	
0.674	القرار الدقيق والمستند الى ادلة صحيحة يزيد من مصداقية مأمور التقدير الضريبي	B5	
0.762	القرار الموضوعي المبني على الاستقلالية والحياد يؤدي الى العدالة والمساواة بين المكلفين	B6	
0.813	لدى مأمور التقدير وعي كامل بأهمية إنهاء الملف وأثره على التحصيلات لخزينة الدولة.	B7	
0.760	يعمل مأمور التقدير على الاسراع في إنهاء الاعتراض.	B8	
0.716	يتصرف مأمور الضريبة بناء على مرحلة الاعتراضات للمكلف.	B9	
محذوف	المبالغة في قيمة الضريبة في حالة التقدير الغيابي يدفع المكلف الى التأخر في دفعها	B10	
محذوف	يتصرف مأمور التقدير بناء على الوضع الاقتصادي للمكلف	B11	
محذوف	معارضة المكلف على قرار المقدر ولجوءه الى الاعتراض او الاستئناف يتيح له فرصة التأخر من دفع الضريبة او تأجيلها	B12	
0.584	موافقة المقدر على الاقرار الاولي المقدم من المكلف يزيد درجة الثقة بين المكلف والادارة الضريبية	B13	

من خلال الجدول رقم 4.3 والشكل رقم 4.1 اعلاه، تجدر الإشارة إلى أن أداة الدراسة اشتملت على 54 سؤال وعند القيام باختبار الاتساق الداخلي -التشبعات، تم حذف الفقرات (A1, A2, A4, A7, A12, A20, A33, B10, B11, B12) ويعود سبب حذف هذه العبارات الى انخفاض معامل التشبع لها أي انه اقل من 0.50 مما يؤثر على ثبات العامل. فتبقى 44 سؤال لقياس النموذج القياسي.

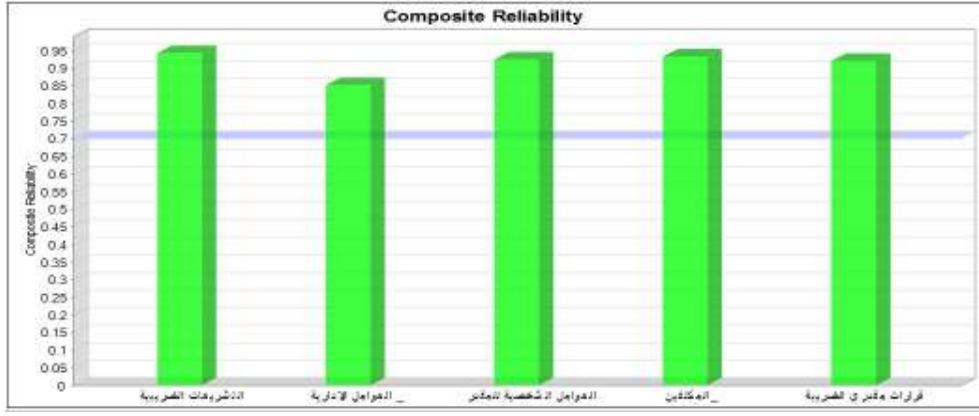
ب. ثبات المقياس الموثوقية المركبة. Composite Reliability

يقيس معيار الموثوقية المركبة مجموع أحمال العامل المتغير الكامنة بالنسبة إلى مجموع أحمال العامل زائد تباين الخطأ ويجب أن تكون القيمة الموصى بها 0.7 فما فوق بحسب Hair Jr et al., (2016). ويمكن توضيح نتائج ثبات مقياس الموثوقية المركبة Composite Reliability (CR) في الجدول 4.4 التالي:

جدول (4.4): نتائج الموثوقية المركبة CR

المتغير	Composite Reliability (CR) الموثوقية المركبة
العوامل الشخصية	0.942
عامل الادارة الضريبية	0.851
المكلفين	0.932
التشريعات الضريبية	0.942
قرار مقدري ضريبة الدخل	0.920

تشير نتائج مقياس الموثوقية المركبة CR أن جميع القيم أكبر من 0.70 كما في الجدول رقم 4.5 والشكل رقم 4.2، ويمكن القول ان مقياس الموثوقية المركبة قد تحقق، أي ان مستوى الاتساق الداخلي بين عوامل الدراسة يعتبر عالي وذلك بحسب (Hair Jr et al., 2016).



شكل (4.2) الموثوقية المركبة

ت. متوسط التباين المفسر (AVE) Average Variance Extracted

يعتبر مقياس متوسط التباين المفسر AVE من أشهر المقاييس الشائعة لإثبات صحة التقارب على مستوى النموذج البنائي. ويعرف هذا المقياس بأنه القيمة المتوسطة الكبرى للتحملات المربعة للمؤشرات المرتبطة بالعامل، أي مجموع التحميلات المربعة مقسوماً على عدد المؤشرات (الأسئلة).

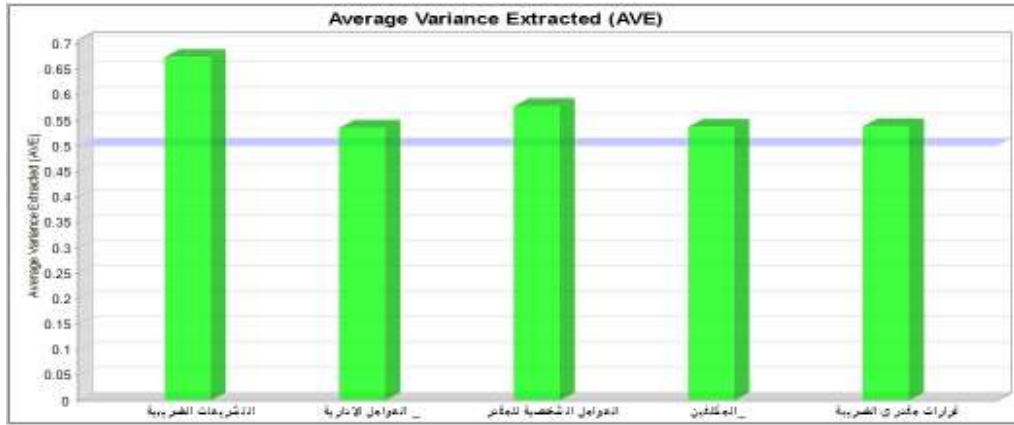
وباستخدام المنطق نفسه المستخدم في المؤشرات الفردية تشير قيمة AVE البالغة 0.50 أو أكثر إلى البناء (العامل) يفسر في المتوسط أكثر من نصف التباين في مؤشراتته. وعلى النقيض من ذلك، تشير القيمة AVE التي تقل عن 0.50 إلى أنه في المتوسط لا يزال هناك تباين أكبر في خطأ العناصر بدلاً من التباين المفسر في البناء. وفيما يتعلق بنتائج متوسط التباين المفسر (AVE) Average Variance Extracted فهي كما في الجدول رقم 4.5 والشكل رقم

4.3 التالي.

جدول (4.5): نتائج متوسط التباين المفسر AVE

المتغير	Average Variance Extracted (AVE) متوسط التباين المفسر
العوامل الشخصية	0.578
عامل الادارة الضريبية	0.535
المكلفين	0.537
التشريعات الضريبية	0.674
قرار مقدري ضريبة الدخل	0.538

تشير نتائج متوسط التباين المفسر Average Variance Extracted كما في الجدول رقم 4.5 والشكل رقم (4.3) فإن جميع القيم تجاوزت المعيار الموصى به. أي أن معيار متوسط التباين المفسر قد تحقق أي انه يوجد توافق بين أسئلة العامل مع بعضها البعض.



شكل (4.3): معيار متوسط التباين المفسر

2. الصدق التمايزي Discriminant Validity

يشير معيار الصدق التمايزي Discriminant Validity إلى درجة تباعد المتغيرات عن بعضها البعض او بمعنى اخر أن كل متغير يمثل نفسه ولا يمثل غيره من المتغيرات وذلك من اجل التأكد من ان المتغيرات المستخدمة غير مكررة. تم استخدام معيار Fornell and Larcker (1981) وحتى يكون هناك صدق تمايزي لأداة الدراسة يجب ان يكون معيار Fornell-Larcker لكل متغير من متغيرات الدراسة أكبر ما يمكن مقارنة ببقية المتغيرات،

أي أن المتغير يمثل نفسه أكثر من تمثيله لبقية المتغيرات، وبالتالي لا يكون هناك تداخل بين متغيرات الدراسة، الجدول رقم (4.6) يوضح انه لا يوجد تداخل بالتالي معيار الصدق التمايزي لأداة الدراسة محقق.

جدول (4.6): نتائج الصدق التمايزي

قرار مقدري ضريبة الدخل	المكلفين	العوامل الشخصية	عامل الادارة الضريبية	التشريعات الضريبية	
				0.821	التشريعات الضريبية
			0.732	0.065	عامل الادارة الضريبية
		0.760	0.203	0.654	العوامل الشخصية
	0.733	0.397	0.003	0.270	المكلفين
0.733	0.342	0.515	0.295	0.248	قرار مقدري ضريبة الدخل

بناءً على ما سبق، تظهر النتائج صحة الاسئلة المستخدمة في قياس المتغيرات من خلال تحليل النموذج القياسي Measurement Model بشقيه الصدق التقاربي Convergent validity والصدق التمايزي Discriminant validity فانه من الممكن البدء بتحليل النموذج الهيكلي (النموذج الداخلي) Structural Model والذي سيتم مناقشته في القسم التالي.

4.4.2 تحليل النموذج الهيكلي (النموذج الداخلي) Structural Model

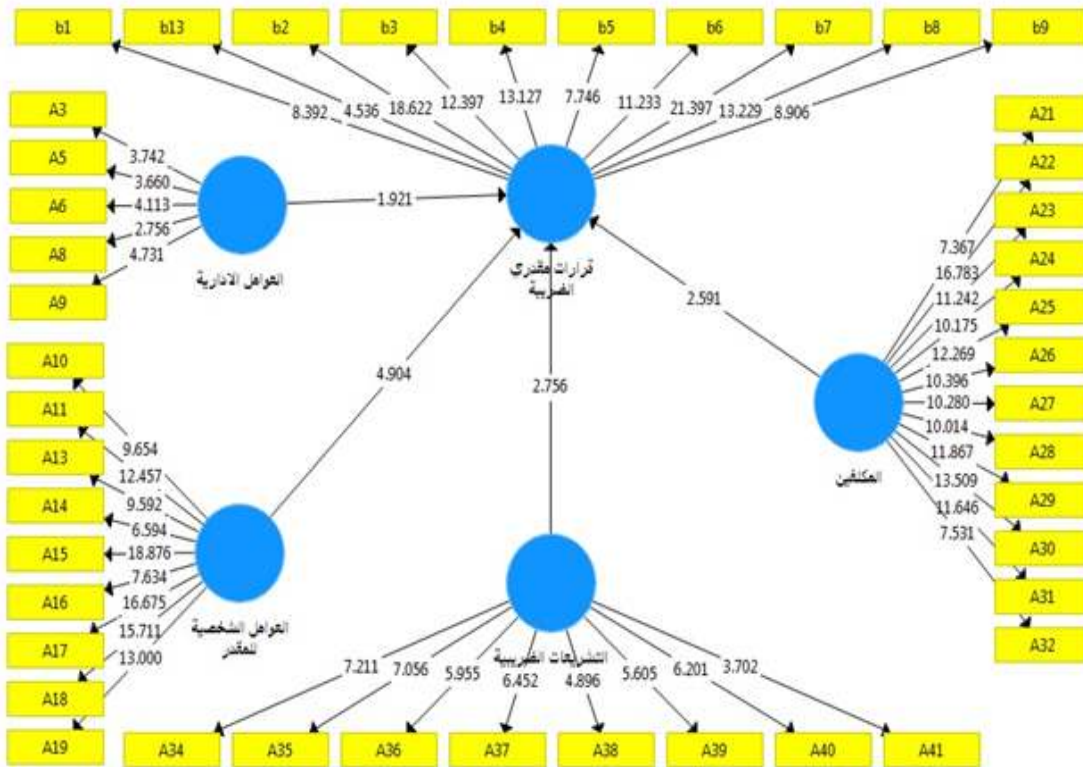
بعد قبول نتائج مقاييس الصدق التقاربي والتمايزي للنموذج القياسي، فإن الخطوة التالية تتناول تقييم نتائج النموذج الهيكلي. وهذا ينطوي على دراسة القدرات التنبؤية للنموذج والعلاقات بين متغيرات الدراسة، ولقد تم اختبار مجموعة من المعايير ينبغي استخدامها لتقييم النموذج الهيكلي، وتتضمن المعايير الأساسية لاختبار النموذج الهيكلي ما يلي:

أ. معامل التفسير coefficient of determination (R^2).

ب. حجم التأثير Effect size (f^2).

ت. اختبار الفرضيات.

الشكل رقم 4.4 يوضح نتائج النموذج الهيكلي بحسب نتائج برنامج Smart-PLS3



شكل (4.4): النموذج الهيكلي

الجدول رقم 4.7 التالي يبين القيم الموصى بها عليا لقبول النموذج الهيكلي.

جدول (4.7): معايير تقييم النموذج الهيكلي (النموذج الداخلي) Structural Model

المعايير	الوصف
معامل التفسير R^2	بحسب (Cohen (1988) فإن قيمة معامل التفسير R^2 تكون كما يلي: <ul style="list-style-type: none"> ● لا يوجد معامل تفسير في حال كانت $0.02 > R^2$ ● صغيرة في حال كانت $0.02 < 0.12 \leq R^2$ ● متوسطة في حال كانت $0.12 < 0.25 \leq R^2$ ● كبيرة في حال كانت $0.25 \leq R^2 \leq 1$
حجم الأثر f^2	بحسب (Hair, Ringle, and Sarstedt (2013) فإن قيمة حجم الأثر f^2 تكون كما يلي: <ul style="list-style-type: none"> ● لا يوجد حجم أثر في حال كانت $0.02 > f^2$ ● صغيرة في حال كانت $0.02 < 0.15 \leq f^2$ ● متوسطة في حال كانت $0.15 < 0.35 \leq f^2$ ● كبيرة في حال كانت $0.35 \leq f^2 \leq 1$
فحص معامل المسار باستخدام Boot Strapping	يجب تقدير معامل المسار من حيث الحجم والملائمة والقيمة المستخدمة عادة كما يلي: <ul style="list-style-type: none"> ● عند مستوى الدلالة 10% يساوي 1.65 ● عند مستوى الدلالة 5% يساوي 1.96 ● عند مستوى الدلالة 1% يساوي 2.59 بحسب Hair et al. (2013)

أ. معامل التفسير R^2

معامل التفسير (معامل التحديد) يعتبر المقياس الأكثر شيوعاً لتقييم النموذج الهيكلي وهو المعروف بقيمة R^2 ، ويمثل هذا المعامل مقياساً للقوة التنبؤية للنموذج وبحسب على أنه الترابط التربيعي بين القيم الفعلية والتنبؤية الخاصة بالنموذج الهيكلي. بالاعتماد على النموذج القياسي في الشكل رقم 1 سابقاً، والجدول رقم 4.1 أدناه يبين نتائج معامل التفسير R^2 حيث أظهرت النتيجة ان المتغير التابع (قرار مقدرى ضريبة الدخل) تم تفسيره بنسبة 34.2% من قبل العوامل

المستقلة (العوامل الشخصية، المكلفين، عامل الادارة الضريبية، التشريعات الضريبية). وبحسب القيم المعمول بها لمعامل التفسير R^2 فان 34.2% تعتبر نسبة تفسير كبيرة.

جدول 4.8: نتائج معامل التفسير R^2

النتيجة	المتغير
كبيرة	قرار مقدري ضريبة الدخل

ب. حجم الأثر f^2 للمتغيرات الخارجية Effect size

فيما يتعلق بقيم حجم الأثر f^2 ، يظهر الجدول رقم 4.10 نتائج حجم الأثر f^2 والذي بدوره يشرح قدرة كل متغير مستقل (على حدى) على تفسير المتغير التابع. وتشير النتائج انه يوجد تأثير من (التشريعات الضريبية) على قرار مقدري ضريبة الدخل، ويوجد تأثير صغير لكل من (الادارة الضريبية، المكلفين) على قرار مقدري ضريبة الدخل، اما العوامل الشخصية فلها تأثير كبير على قرار مقدري ضريبة الدخل.

جدول (4.9): نتائج حجم الأثر f^2

النتيجة	حجم الأثر f^2	المتغير
تأثير متوسط	0.178	العوامل الشخصية
تأثير صغير	0.060	عامل الادارة الضريبية
تأثير صغير	0.043	المكلفين
تأثير صغير	0.021	التشريعات الضريبية

ت. اختبار الفرضيات

بعد التأكد من قم كل من معامل التفسير R^2 وحجم الأثر f^2 ، تم اختبار نتائج الفرضية الرئيسية الاولى والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها والفرضية الرئيسية الثانية ويظهر الجدول رقم 4.10 والنموذج الهيكلي في الشكل رقم 4.4.

جدول (4.10) نتائج الفرضيات

النتيجة	-P Values	T- Value	قيمة الارتباط	الفرضيات	الرقم
معنوية	0.000	16.055	0.752	العوامل المؤثرة ← قرار مقدري ضريبة الدخل	H01
معنوية	0.000	4.541	0.488	العوامل الشخصية ← قرار مقدري ضريبة الدخل	H01.1
معنوية	0.049	1.971	0.205	عامل الادارة الضريبية ← قرار مقدري ضريبة الدخل	H01.2
معنوية	0.012	2.516	0.185	المكلفين ← قرار مقدري ضريبة الدخل	H01.3
معنوية	0.001	2.756	0.134	التشريعات الضريبية ← قرار مقدري ضريبة الدخل	H01.4

بناء على الجدول رقم 4.10 يمكن تفسير نتائج الفرضيات كما يلي:

H01: لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ للعوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل.

يتبين من تحليل الفرضية الرئيسية الاولى ان قيمة $t = 16.055$ معنوية عند مستوى دلالة $p = 0.000 \geq 0.05$ ، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا يوجد اثر ذا دلالة احصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين العوامل المؤثرة وقرار مقدري ضريبة الدخل، وان قيمة الارتباط ما بين هذه العوامل وقرار مقدري ضريبة الدخل بلغت 75.2%، وهذا يعني ان زيادة تأثير العوامل درجة واحدة يؤدي الى زيادة تأثيرها على قرار مقدري ضريبة الدخل بنسبة 75.2%

H01.1: لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) للعوامل الشخصية على قرار مقدري ضريبة الدخل.

يتبين من تحليل الفرضية الفرعية الاولى ان قيمة $t = 4.541$ معنوية عند مستوى دلالة $p = 0.000 \geq 0.05$ ، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا يوجد اثر ذا دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين العوامل الشخصية وقرار مقدري ضريبة الدخل، وان قيمة الارتباط ما بين العوامل الشخصية وقرار مقدري ضريبة الدخل بلغت 48.8%، مما يعني ان زيادة تأثير العامل الشخصي للمقدر درجة واحدة يؤدي الى زيادة تأثيرها على قرار مقدري ضريبة الدخل بنسبة 48.8%.

ويفسر ذلك ان العوامل الشخصية تؤثر على قرار المقدر الضريبي فنقص الكفاءة و الخبرة المهنية و عدم استقلالية المقدر في عمله و ضغوط الإدارة عليه و العلاقة الشخصية بين المكلف و المقدر تؤثر على موضوعية قراره الضريبي، وتتوافق هذه النتيجة مع دراسة (غباشنة 2010) التي وجدت ان نقص الكفاءة المهنية لمقدري ضريبة الدخل و العلاقات الاجتماعية تؤثر سلبا في قرارهم ودراسة (بوريني، 2010) التي توصلت الى ضرورة قيام مقدري ضريبة الدخل باكتساب بعض المهارات التقنية و الوظيفية من خلال طرق التعلم المختلفة، و اختلفت مع دراسة (خليلة، 2014) التي وجدت ان العلاقات الاجتماعية مع المقدرين لا تؤثر على قرارهم.

H01.2: لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) لعامل الادارة الضريبية على قرار مقدري ضريبة الدخل.

يتبين من تحليل الفرضية الفرعية الثانية ان قيمة $t = 1.971$ معنوية عند مستوى دلالة $p = 0.049 \geq 0.05$ ، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا يوجد اثر ذا دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) لعامل الادارة الضريبية وقرار مقدري ضريبة الدخل، وان قيمة الارتباط ما بين الادارة الضريبية وقرار مقدري ضريبة الدخل بلغت 20.5%، وهذا

يعني ان زيادة تأثير عامل الإدارة الضريبية للمقدر درجة واحدة يؤدي الى زيادة تأثيرها على قرار مقدري ضريبة الدخل بنسبة 20.5%.

ويفسر ذلك ان عامل الإدارة الضريبية تؤثر على قرار المقدر الضريبي فرغبة الإدارة في زيادة التحصيلات النقدية و نقص كفاءة أداء مديرية المعلومات في ضريبة الدخل و نقص برامج تدريب الموظفين تؤثر على موضوعية قرارهم الضريبي وتوافقت هذه النتيجة مع دراسة (غباشنة، 2010) التي توصلت ان رغبة الادارة الضريبية في زيادة التحصيلات الضريبية وسياسة الادارة الضريبية في تحقيق المصالحة مع المكلف تؤثر وبشكل كبير على قرار مقدري ضريبة الدخل، و دراسة (خليلة، 2014) التي توصلت الى ان نقص كفاءة اداء مديرية كفاءة المعلومات في دائرة ضريبة الدخل من العوامل المؤثرة على قرار المقدر الضريبي، ودراسة (بوريني، 2010) التي اكدت على ضرورة اهتمام الإدارة الضريبية بنوعية الدورات التدريبية التي تلبي احتياجات المقدرين لتطوير مهاراتهم المهنية، ولم تتعارض معها أي من الدراسات السابقة.

H01.3: لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ للمكلفين على قرار مقدري ضريبة الدخل.

يتبين من تحليل الفرضية الفرعية الثالثة ان قيمة $t = 2.516$ معنوية عند مستوى دلالة $p = 0.012 \geq 0.05$ ، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا يوجد اثر ذا دلالة احصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ للمكلفين على قرار مقدري ضريبة الدخل، وان قيمة الارتباط ما بين المكلفين وقرار مقدري ضريبة الدخل بلغت 18.5%، وهذا يعني ان زيادة تأثير عامل المكلفين درجة واحدة يؤدي الى زيادة تأثيرها على قرار مقدري ضريبة الدخل بنسبة 18.5%، ويفسر ذلك ان المكلفين يؤثر على قرار المقدر الضريبي من خلال ضعف الوعي الضريبي لديهم و تهربهم من دفع الضريبة المستحقة عليهم و الضغط الضريبي المرتفع، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (الغفور، 2008) حيث وجدت الدراسة ان المكلف ينظر دوماً للإدارة الضريبية على انها ادارة تجبي امواله بطريقة تعسفية دون حصوله على أي مقابل، الامر الذي

يجعل بعض المكلفين لا يتقون بها و لا يتعاملون معها بنظرة إيجابية، ودراسة (الشويرف، 2016) التي بينت غريزة حب التملك لدى الانسان و المستوى الأخلاقي للمكلف و أهمية النقود بالنسبة للفرد و مستوى الدخل و الوعي الضريبي بين المكلفين، و دراسة (palil & other، 2011) التي اكدت على ضرورة توفر المعرفة الضريبية للمكلفين لمنعهم من التهرب الضريبي، و على اهمية تدريس قوانين الضرائب و المعرفة الضريبية كجزء الزامي من التعليم الثانوي لزيادة الامتثال الطوعي، و لم تتعارض معها أي من الدراسات السابقة.

H01.4: لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ للتشريعات الضريبية على قرار مقدري ضريبة الدخل.

يتبين من تحليل الفرضية الفرعية الثالثة ان قيمة $t = 2.756$ غير معنوية عند مستوى دلالة $p = 0.001 \geq 0.05$ ، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا يوجد اثر ذا دلالة احصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ للتشريعات الضريبية على قرار مقدري ضريبة الدخل، وان قيمة الارتباط ما بين التشريعات الضريبية وقرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين بلغت 13.4%، وهذا يعني ان زيادة تأثير عامل التشريعات الضريبية درجة واحدة يؤدي الى زيادة تأثيرها على قرار مقدري ضريبة الدخل بنسبة 13.4% مما يفسر ان التشريعات الضريبية تؤثر على قرار المقدر الضريبي، فكثرة التعديلات في التشريعات الضريبية يؤدي الى تعدد نصوصها و تعقيد تفسيرها ويزيد من صعوبة فهمها لدى بعض المقدرين مما يدعوهم الى الاجتهاد في التفسير، بالإضافة الى تعدد التفسيرات في فقرات القانون الفلسطيني يؤثر على قرار المقدر الضريبي، واتفقت هذه النتائج مع دراسة (الخليلة، 2014) التي توصلت ان عدم الاستقرار التشريعي يؤثر على قرار مقدري ضريبة الدخل، و دراسة (الغفور، 2008) التي أكدت على ضرورة النظر في بعض مواد القانون الفلسطيني بحيث يعاد صياغتها بشكل يعطيها المرونة و يزيل منها اللبس و الغموض و يغلق باب الاجتهاد، ولم تتعارض معها أي من الدراسات السابقة.

4.5 معايير جودة نموذج الدراسة

4.5.1 جودة التنبؤ Q^2

يمثل مقياس جودة التنبؤ Q^2 القدرة التنبؤية خارج نموذج العينة أو أهميتها التنبؤية. عندما يظهر نموذج المسار في برنامج PLS علاقة تنبؤية، فإنه يتنبأ بدقة البيانات الغير المستخدمة في تقدير النموذج الهيكلي، تشير قيم Q^2 أكبر من الصفر للمتغير الكامن الداخلي الى الصلة التنبؤية للنموذج (Hair Jr et al., 2016)، والجدول رقم 4.11 يوضح نتائج جودة نموذج الدراسة.

جدول (4.11): جودة التنبؤ Q^2

Q^2	المتغير التابع
8900.	قرار مقدري ضريبة الدخل

يتضح من الجدول السابق، بأن قيمة جودة التنبؤ معنوية مقبولة من الناحية الإحصائية لأنها أكبر من قيمة صفر بحسب (Hair Jr et al., 2016)، مما يدل على ان المتغيرات الموجودة في نموذج الدراسة لديها القدرة على التنبؤ بحسب البيانات المستخدمة.

4.5.2 جودة المطابقة (GoF) Goodnes of Fit

اقترح الباحثون السابقون (Henseler and Sarstedt (2013) معياراً عالمياً لمؤشر حسن الملائمة (المطابقة GoF). يستخدم هذا المعيار لقياس الملاءمة الإجمالية للتحقق من صحة نموذج PLS وتأكيده، تم استخدام مؤشر GoF في دراسات مختلفة في نمذجة مسار PLS مثل (Sarstedt & Ringle, 2010). يتم التعرف على المعيار GoF كطريقة للتحقق من أداء نموذج PLS وتأكيده في القياس على مستوى النموذج البنائي و الهيكلي ككل، وبالتالي التركيز بشكل خاص على الأداء العام (Esposito Vinzi, Chin, Henseler, & Wang, 2010). بالإضافة الى ذلك، قامت الباحثة بتعريف GoF أنه " معياراً للتحقق من صحة نموذج PLS على صعيد عالمي " (Tenenhaus, Amato, & Esposito Vinzi, 2004). والجدول رقم 4.12 يوضح القيم اللازمة لحساب جودة معيار المطابقة.

جدول (4.12): جودة المطابقة GoF

	R ²	المتغير التابع
0.538	0.342	قرار مقدري ضريبة الدخل

$$GOF = \sqrt{R^2 \times (AVE)}$$

$$GoF = \sqrt{0.342 * 0.538}$$

$$GoF = \sqrt{0.1839}$$

$$GoF = 0.428$$

قيمة معيار GoF تساوي 0.4289 وهي أكبر من 0.36 حسب معيار (Wetzels, Odekerken-Schröder, & Van Oppen, 2009). مما يدل على جودة مطابقة كبيرة لنموذج الدراسة.

استنادًا إلى القيم الموضحة أعلاه، فإن مستوى ملاءمة النموذج مرتفع بدرجة كافية، مما يشير إلى أن صلاحية النموذج مناسبة.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5.1 النتائج

توصلت الباحثة من خلال هذه الدراسة والتحليل الإحصائي لها لعدة نتائج وهي:

1. بناء على الفرضية الأولى التي نصت على أن لا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) للعوامل الشخصية على قرار مقدري ضريبة الدخل تم التوصل بان العوامل الشخصية التي يتميز بها مقدري الضريبة في فلسطين مثل الخبرة والكفاءة والتحفيز وروتين العمل والعلاقة الشخصية للمقدر مع المكلفين تؤثر على موضوعية قرارهم الضريبي.

2. بناء على الفرضية الثانية التي نصت على أنه لا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) لعامل الإدارة الضريبية على قرار مقدري ضريبة الدخل. تم التوصل بتأثير عامل الإدارة الضريبية كدرجة الإدارة في زيادة التحصيلات الضريبية، والإسراع في جمعها على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين.

3. بناء على الفرضية الثالثة التي نصت على أنه لا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) للمكلفين على قرار مقدري ضريبة الدخل تم التوصل بتأثير المكلفين على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين وذلك من خلال عدم رغبة بعض المكلفين في التعاون مع المقدرين من خلال احساسهم ان المقدر جاء ليأخذ أموالهم، وان الدولة تأخذ تكثراً مما تعطي وارتفاع الضغط الضريبي وضعف الوعي الضريبي لديهم.

4. بناء على الفرضية الرابعة التي نصت على أنه لا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) للتشريعات الضريبية على قرار مقدري ضريبة الدخل تم التوصل إلى وجود تأثير للتشريعات الضريبية على قرار مقدري ضريبة الدخل، لا سيما الاجتهادات الشخصية من قبل المقدرين في تفسير بعض مواد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

5.2 التوصيات

بعد الاطلاع على نتائج الدراسة استطاعت الباحثة الخروج في بعض التوصيات على النحو التالي:

1. تدوير مقدري ضريبة الدخل من اماكن عملهم، وعدم ابقاء المقدر مع نفس المكلف في كل دورة ضريبية، حتى لا تبنى علاقة بين المكلف والمقدر، وبالتالي تؤثر العلاقات الشخصية على القرار.
2. تشكيل لجان تقوم بشكل دوري ومستمر بدراسة نوعية قرارات المقدرين وموضوعيها.
3. ارسال المقدرين في دورات متخصصة في المحاسبة المالية والضريبية والقانون، ومهارات التفاوض مع الجمهور لتنمية قدراتهم.
4. ضرورة ألا تضغط الإدارة الضريبية على مأمور التقدير من أجل زيادة التحصيلات الضريبية. وألا تكلفه بمهام كثيرة، لأن ذلك قد يؤدي إلى قرارات متسارعة من قبل مأمور التقدير الضريبي، وتكون بعيدة عن الموضوعية في أغلب الأحيان.
5. توعية مكلفين دائرة ضريبة الدخل باهمية ضريبة الدخل عن طريق اصدار النشرات والكتيبات لتوعية المواطنين بقوانين ضريبة الدخل وبضرورة دفع الضريبة، والعمل على تنظيم الندوات التلفزيونية و البرامج الموجهة لقضايا ضريبة الدخل، و اقامة محاضرات عامة عن ضريبة الدخل في الجامعات و المعاهد و المدارس.
6. زيادة الرقابة على المكلفين بدفع الضريبة وذلك بزيادة عدد الجولات التفتيشية على اماكن عملهم.
7. التأكيد على ضرورة الالتزام بالتشريعات الضريبية، وابقاء عقوبات رادعة على كل مقدر ضريبي لا يلتزم في تطبيقها.

8. ضرورة أن تكون التشريعات واضحة، ومفهومة، وألا تكون متعددة التفسير، حتى لا يترك مجال للاجتهادات الشخصية في تفسيرها وأن تكون العقوبات بحق المتهمين من الضريبة رادعة، وذلك باتخاذ المشرع الفلسطيني مواقف متشددة بحق غير الملتزمين بتقديم الكشوفات الدورية، أو السنوية، وتحديد غرامة بنسبة مئوية من الضريبة المستحقة، تتضاعف أوتوماتيكيا في حالة عدم تقديم الكشوف الدورية، أو السنوية.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع العربية

أبو كرش، شريف مصباح، (2004)، ادارة المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب. ط (1) عمان، الاردن، دار المناهج.

رحال، اكرم اسماعيل عبد الفتاح، (2017)، الضرائب فب فلسطين، ط (1)، عمان، الاردن، دار الشروق للنشر و التوزيع.

الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، (2014)، التشريع الضريبي. ط (1). عمان. الاردن. دار ومكتبة الحامد للنشر و التوزيع.

السلامين، واخرون، (2018)، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، ط (5).فلسطين، المكتبة الاكاديمية.

الشويكي، خضر، (2013)، منازعات الوعاء الضريبي. ط (1).بيروت. لبنان، المؤسسة الحديث للكتاب.

صبيح، ماجد حسني واخرون، الاقتصاد الفلسطيني، عمان. الاردن. منشورات جامعة القدي المفتوحة، 2008.

عاكوم، محمد حسن، (2019)، التهرب الضريبي. ط (1)، بيروت، لبنان.

العطية، وليد عبد الكريم، (2017)، الطعن بقرار ضريبة الدخل، ط (1).عمان، الاردن، دار الثقافة للنشر و التوزيع.

علاونة، عاطف كمال، (2014)، نشأة المالية العامة الفلسطينية و تطورها، ط (1)، عمان. الاردن، دار الشروق للنشر و التوزيع.

العنزي، حيدر وهاب عبود، (2017)، احكام الاقرار في تشريع الضرائب المباشرة. ط (1)، عابدين. القاهرة، المركز القومي للاصدارات القانونية.

عيسى، عائدة علي، (2020)، الاتجاهات الحديثة للسياسة الضريبية في ظل العولمة، ط (1)، الشياح، طريق صيدا القديمة، مكتبة زين الحقوقية.

قطاونة، عادل محمد و اخرون، (2008)، المحاسبة الضريبية، ط (1)، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.

القطوي، شمسان علي محمد ثابت، (2017)، دور الفحص الضريبي في تحقيق اهداف الضرائب، صنعاء، 2017

القيسي، اعاد محمود، (2017)، المالية العامة و التشريع الضريبي، ط (1)، عمان، الاردن، دار الثقافة للنشر و التوزيع.

المحاميد، موفق سمور علي، (2001)، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، ط (1)، عمان. الاردن، الدار العلمية الدولية، 2001

نصر الله، عباس محمد، (2015)، النظرية العامة للضريبة و التشريع الضريبي، ط (1)، صيدا، بيروت، مكتبة زين الحقوقية و الاردنية.

الدوريات و الأبحاث العلمية

بلعوجة، حسينة، (2019)، تحسين العلاقة بين المكلف و الادارة الضريبية في الجزائر. مجلة جيل للابحاث القانونية المعمقة، العدد مجلة جيل للابحاث القانونية المعمقة، العدد 31،

ص 113- 93

ثلجة، نوال جغولف، (2016)، عوامل التهرب من ضريبة الدخل من وجهة نظر المكلف، مجلة دراسات اقتصادية، مجلد (3)، عدد (3)، ص 179-210

حشيش، أكرم محمد منير ابراهيم، (2014)، *المتغيرات العامة المؤثرة على جودة الفحص الضريبي*. المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين، إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية و العدالة الاجتماعية، ع 2، ص 1-39

حمدونة، محمد سمير توفيق، (2020)، *معوقات الإصلاح الضريبي في فلسطين*. مجلة جامعة فلسطين للبحوث و الدراسات، مجلد 10، عدد 3، ص 250-276

الربيعي، و اخرون، (2013)، *تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي*. مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد الثامن، العدد 24.

الزهيري، محمد سلمان عبود، (2016)، *اثر العناية المهنية لمراقب الحسابات في تفعيل التحاسب الضريبي باسلوب التقدير الذاتي*. مجلة الادارة و الاقتصاد، عدد 106، ص 245-255

سلامة، رافت و اخرون، (2011) *العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل و المبيعات دراسة استطلاعية لمقدري ضريبة الدخل و المبيعات في الاردن*. مجلة الجامعة الاسلامية /سلسلة الدراسات الانسانية. المجلد 9. العدد 1، ص 1311-1337

الشويرف، محمد، عادل، (2016)، *العوامل الشخصية المؤثرة على الالتزام الضريبي للممول، دراسة ميدانية على أصحاب المهن الحرة بمدينة زيتن*. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية. الجامعة الاسمية الإسلامية. ليبيا.

عبد الوهاب، عبد الفتاح، دور نظام المعلومات الضريبي في تقييم قانون الضريبة على الدخل. المؤتمر الضريبي السادس عشر /الازمات و الصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية. العدد 2، ص 1-28

عبيد، و اخرون، (2013)، *استراتيجية حل المشكلة و صنع القرار لدى مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية*. مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية و الادارية. العدد (1)، ص 195-221

عتيق، ابراهيم محمد، (2013)، اثر تقييم واقع الادارة الضريبية العاملة في مناطق السلطة الفلسطينية. (الجامعة الاردنية - عمادة البحث العلمي). ع 3، ص 539-517

عطية، يوحنا نصحي، (2015)، ضرورة ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي. مجلة البحوث المالية و التجارية، ع 2، ص 86-112

فهيم، حسين متولي، (2011)، تغيير دور الادارة الضريبية. المؤتمر الضريبي السابع عشر، تقييم و تقويم النظام الضريبي المصري، مجلد 3، ص 1-40

محمود، حمادة خير، (2016)، التحديات التي تواجه الادارة الضريبية و سبل مواجهة هذه التحديات. المؤتمر العلمي الضريبي الرابع و العشرون بعنوان دور الضرائب في تحقيق استراتيجية 2030، المجلد 3، العدد 3، ص 1-21

نشوان، اسكندر محمود، (2017)، استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة الدخل لدولة فلسطين دراسة تحليلية، مجلة جامعة الاقصى (سلسلة العلوم الانسانية). مجلد 21، عدد 1، ص 212-258

رسائل ماجستير

ابراهيم، احمد فالح احمد، (2003)، موضوعية قرار التقدير الجزافي في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين.

أبو محمد، ناصر أحمد علي، (2010\2011)، أثر مقدر الضريبة في الحد من التهرب الضريبي في الاردن: دراسة ميدانية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة العلوم التطبيقية الخاصة. عمان. الأردن.

بوريني، محمود عثمان، (2010)، المهارات المهنية لدى مقدري ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن وطرق تطويرها. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة اليرموك. إربد. الأردن.

ترزي، امل عيسى نقولا، (2016)، دور إيرادات ضريبة الدخل في تمويل الموازنة الحكومية
واثرها على الاتفاق الحكومي في ضوء القانون الفلسطيني 8 لسنة 2011. رسالة
ماجستير. جامعة الأزهر. غزة.

الخاليلة، أسامة عبد الرحيم أحمد، (2014)، العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل
والمبيعات في الأردن. (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الهاشمية. الزرقاء.
الأردن.

خلف، جهاد صبحي، (2014)، ضريبة الدخل بموجب قرار رقم 8 لسنة 2011" دراسة
تحليلية نقدية". (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين.

دروبي، أحمد وجيه ناجي، (2016)، الاعتراضات الضريبية اسبابها وسبل معالجتها من وجهة
نظر كل من مقدري ضريبة الدخل وكبار المكلفين. رسالة ماجستير. جامعة النجاح
الوطنية. نابلس. فلسطين.

عفانة، عدي حسين ابراهيم، (2002)، العوامل المؤثرة على قرار مقدر ضريبة الدخل عند
مسك حسابات اصولية في الاردن. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة ال البيت.
الاردن.

العلكاوي، طلال جيجان ((2006)، تقييم العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل
لمواجهة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقري ضريبة
الدخل (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة دلمون للعلوم والتكنولوجيا. البحرين.

غباشنة، صائب يسري علي، (2010)، العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لقبول
كشف التقدير الذاتي: دراسة ميدانية. (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة جدارا. اربد.
الأردن.

الغفور، حسام فايز احمد عبد الغفور، (2008)، **العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية.**(رسالة ماجستير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس.

فلسطين

المراجع الاجنبية

Cohen, J. (1988). **Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences.**

2nd edn. Hillsdale, New Jersey: L. In (2nd edn ed.). New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates.

Esposito Vinzi, V., Chin, W. W., Henseler, J., & Wang, H. (2010).

Handbook of partial least squares: Concepts, methods and applications Ed.: Springer Publishing Company, Incorporated.

Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). *Evaluating structural equation*

models with unobservable variables and measurement error.

Journal of marketing research, 18(1), 39-50.

Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2016). **A primer**

on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM):

Sage Publications.

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010).

Multivariate data analysis (7th edn. ed.). New Jersey: Pearson

Prentice Hall.

Hair, J. F., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2013). **Editorial-partial least**

squares structural equation modeling: Rigorous applications,

better results and higher acceptance. Long Range Planning, 46(1-2), 1-12.

Hair, Joseph F., Hult, G., Tomas, M., Ringle, Christian M., & Sarstedt, M. (2013). **A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM):** Sage Publications.

Henseler, J., & Sarstedt, M. (2013). *Goodness-of-fit indices for partial least squares path modeling.* Computational Statistics, 28(2), 565-580.

Jeffrey Davis & Other. (2000) **Fiscal and Macroeconomic Impact of Privation** -Occasional Papres NO.194,IMF:Washington D.C, P-18

New Jersey: L (2nd edn ed.). **New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates.**

Sarstedt, M., & Ringle, C. M. (2010). *Treating unobserved heterogeneity in PLS path modeling: a comparison of FIMIX-PLS with different data analysis strategies.* Journal of Applied Statistics, 37(8), 1299-1318.

Wetzels, M., Odekerken-Schröder, G., & Van Oppen, C. (2009). **Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration.** MIS quarterly, 33(1), 177-195.

الملاحق

ملحق (1): الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج منازعات ضريبية

حضرة مقدر/ة الضريبة المحترم/ة

تحية طيبة و بعد:

تقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية بعنوان " العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين" وذلك من أجل الحصول على درجة الماجستير تخصص منازعات ضريبية من جامعة النجاح الوطنية، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بإعداد استبيانها معتمدة بها على الأدبيات والدراسات السابقة، لذا يرجى من حضرتكم قراءة الفقرات بتمعن ودقة ومن ثم التكرم بالإجابة عنها، علماً ان صحة نتائج الاستبانة تعتمد بدرجة كبيرة على صحة و موضوعية إجاباتكم، علماً بأن المعلومات الواردة لن تستخدم إلا لأهداف البحث العلمي وستعامل بالسرية تامة، وإذا رغبتم بتزويدكم بنتائج الدراسة يرجى كتابة بريدكم الإلكتروني:.....

شاكرة لكم حسن تعاونكم

الباحثة: أنوار دويكات

إشراف: أ. د. طارق الحاج

القسم الأول: المعلومات الشخصية والمهنية، يرجى وضع إشارة X في المكان المخصص الذي ينطبق عليك:

الجنس:

() ذكر () انثى

المؤهل العلمي:

() دبلوم () بكالوريوس
() دبلوم عالي () دراسات عليا

التخصص:

() محاسبة () علوم مالية ومصرفية
() إدارة أعمال () إقتصاد
() قانون () اخرى

الخبرة العملية بالضريبة:

() أقل من 5 سنوات () من 5-أقل من 10 سنوات
() 10 سنوات فأكثر

عدد الدورات التدريبية التي اشتركت بها في مجال التقدير:

() أقل من 3 دورات () من 3-5 دورات
() أكثر من 5 دورات

مكان العمل:

() محافظات شمال الضفة () محافظات وسط الضفة
() محافظات جنوب الضفة

القسم الثاني: مجالات الاستبانة وفقراتها

أرجو من حضرتكم قراءة الفقرات التالية، والإجابة عنها بوضع إشارة في المكان المخصص لها والتي تتفق مع رأيك

معارض بشده	معرض	محايد	موافق بشده	الفقرات	الرقم
المحور الأول: العوامل المؤثرة على مقدري الضريبة					
المجال الأول: العوامل الادارية					
				وضوح السياسات و التعليمات الإدارية في دائرة ضريبة الدخل.	1.
				توفر معلومات واضحة ودقيقة فيما يختص بالمكلفين.	2.
				تعمل دائرة ضريبة الدخل في الاسراع بجمع التحصيلات من المكلفين.	3.
				هناك متطلبات عمل كثيرة مفروضة على المقدر من قبل دائرة ضريبة الدخل.	4.
				توفر ضريبة الدخل معايير واضحة في التعامل مع المكلفين.	5.
				تبذل دائرة ضريبة الدخل جهد كبير لمساعدة المكلفين على فهم القوانين والأنظمة.	6.
				يبذل موظفو دائرة ضريبة الدخل جهد كبير في الرد على استفسارات المكلفين الضريبية.	7.
				توفر دائرة ضريبة الدخل المعلومات التي يحتاجها المكلفين عبر الانترنت.	8.
				يعمل موظفو دائرة ضريبة الدخل على تفعيل المعلومات الضريبية المهمة على موقع دائرة الضريبة الرسمي.	9.

معارض بشده	معرض	محايد	موافق بشده	الفقرات	الرقم
المجال الثاني: العوامل الشخصية للمقدر					
				هناك تباين في الخبرة الشخصية لمقدي الضرائب في دائرة ضريبة الدخل.	10.
				هناك تباين في المؤهل العلمي لمقدي الضرائب في دائرة ضريبة الدخل.	11.
				تلعب الحالة النفسية دور كبيرة في قرارات مأمور الضريبة.	12.
				هناك ضغوط اجتماعية تعيق من عمل مقدي الضريبة.	13.
				هناك استقلالية في مزاولة المقدر عملة في دائرة ضريبة الدخل.	14.
				يؤثر تكرار عمل المقدر على انجاز الاعمال الموكلة الية بصورة صحيحة.	15.
				هناك ضعف في الامتيازات المقدمة للمقدر في دائرة ضريبة الدخل.	16.
				يتجنب المقدر كافة المعلومات التي يتلاقها بصورة غير رسمية من خارج دائرة ضريبة الدخل.	17.
				يتمتع مقدي ضريبة الدخل بالقدرة على التحليل من اجل التوصل الى المطلوب.	18.
				لدى مقدي ضريبة الدخل حب وانشاء لمهنة التقدير الضريبي.	19.
				يمتلك المقدر مهارات سيكولوجية (مهارات شخصية نفسية) قادرة على انجاز مهامه بسرعة	20.
المجال الثالث: العوامل المتعلقة بالمكلفين					
				الوضع المادي للمكلف عند دفع الضرائب	21.

معارض بشده	معرض	محايد	موافق	موافق بشده	الفقرات	الرقم
					يهتم المكلف بإنهاء الملف الضريبي بشكل نهائي.	22.
					تطابق المعلومات والبيانات المقدمة من قبل المكلف مع السجلات الخاصة بدائرة الضريبة.	23.
					يعمل المكلفين على تقديم البيانات المالية الخاصة بهم في مواعيد غير مناسبة	24.
					يعمل المكلفين على تقديم البيانات المالية الخاصة بهم بطريقة غير صحيحة	25.
					لدى المكلفين خبرة قليلة في التعامل مع دائرة الضريبة.	26.
					هناك ثقة عالية من قبل دائرة الضريبة تجاه المكلف من خلال السنوات السابقة.	27.
					قلة وعي المكلفين لحقوقهم و واجباتهم الضريبية.	28.
					تأخر المكلف بدفع الرسوم المستحقة في الوقت المحدد.	29.
					استغلال المكلفون المواد القانونية للتهرب من الضريبة المستحقة عليهم	30.
					تعدد مصادر الدخل لدى المكلفين	31.
					جراًء المكلف و قوة شخصيته و قدرته على التفاوض مع الدائرة الضريبية	32.
					التزام المكلف بموعد المتابعه مع المقدر	33.
المجال الرابع: العوامل المتعلقة بالتشريعات الضريبية						
					كثرة التعديلات على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.	34.
					التعليمات الكثيرة الصادرة عن دوائر ضريبة الدخل.	35.

معارض بشده	معرض	محايد	موافق	موافق بشده	الفقرات	الرقم
					يوجد العديد من التفسيرات المتضاربة لفقرات القوانين في دائرة ضريبة الدخل.	36.
					التساهل في تطبيق العقوبات الضريبية عند المتخلفين من تقديم البيانات المالية	37.
					الغموض في بعض نصوص بنود قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.	38.
					تعاون محاكم ضريبة الدخل الفلسطينية في تطبيق القوانين في دائرة ضريبة الدخل.	39.
					تقبل المكلفين لكافة القوانين والأنظمة التي تطبقها دائرة ضريبة الدخل.	40.
					يتم تطبيق القوانين الضريبية في دائرة ضريبة الدخل بشكل جزئي.	41.
المحور الثاني: قرارات مقدري الضريبة						
					يهتم مأمور التقدير بالإسراع في إنهاء الملف بالوقت المناسب.	42.
					يحرص مأمور التقدير على اصدار قرار موثوق يصعب الطعن فيه	43.
					يعمل مقدري ضريبة الدخل بعيدا عن الضغوط الاجتماعية (الواسطة)	44.
					يهتم مأمور التقدير في تطبيق القانون على اكمل وجه.	45.
					القرار الدقيق والمستند الى ادلة صحيحة يزيد من مصداقية مأمور التقدير الضريبي	46.
					القرار الموضوعي المبني على الاستقلالية والحياد يؤدي الى العدالة و المساواة بين المكلفين	47.

معارض بشده	معرض	محايد	موافق	موافق بشده	الفقرات	الرقم
					لدى مأمور التقدير وعي كامل بأهمية إنهاء الملف وأثره على التحصيلات لخزينة الدولة.	48.
					يعمل مأمور التقدير على الإسراع في إنهاء الاعتراض.	49.
					يتصرف مأمور الضريبة بناء على مرحلة الاعتراض للمكلف.	50.
					المبالغة في قيمة الضريبة في حالة التقدير الغيابي يدفع المكلف الى التأخر في دفعها	51.
					يتصرف مأمور التقدير بناء على الوضع الاقتصادي للمكلف	52.
					معارضة المكلف على قرار المقدر و لجوئه الى الاعتراض او الاستئناف يتيح له فرصه التأخر من دفع الضريبة او تأجيلها	53.
					موافقة المقدر على الاقرار الاولي المقدم من المكلف يزيد درجة الثقة بين المكلف والادارة الضريبية	54.

ملحق (2) قائمة المحكمين

اسم المحكم	اللقب الوظيفي
الدكتور معاذ الاسمر	محاضر في جامعة النجاح الوطنية
الدكتور سهيل ميالة	رئيس جامعة القدس المفتوحة - طوباس
الدكتور عبد الناصر نور	منسق برنامج المنازعات الضريبية - جامعة النجاح الوطنية
الدكتور جميل علاونة	محاضر في جامعة القدس المفتوحة - نابلس

**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

Factors Affecting Decision of Income Tax Department Assessors in Palistine

**By
Anwar Osama Dwaikat**

**Supervisor
Prof. Tareq al-Haj**

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

2021

**Factors Affecting Decision of Income
Tax Department Assessors in Palistine**

**By
Anwar Osama Dwaikat
Supervisor
Prof. Tareq al-Haj**

Abstract

This study aimed to identify the factors affecting the decision of the income tax assessors in Palestine and to know the impact of the personal factor on the decision of the assessors and the statement of the impact of the tax administration on the decision of the assessors and to measure the effect of the taxpayers on the decision of the income tax assessors and to know the impact of tax legislation on the decision of the assessor, and to achieve the goal of the study The researcher used the descriptive analytical method, and relied on the questionnaire as a main tool for the study, which consisted of 44 paragraphs distributed on the areas (personal factor, tax administration, taxpayers and tax legislation, income tax assessors decision) and the study population consisted of all income tax assessors in the governorates of the West Bank. The study tool was distributed to all income tax assessors in the West Bank governorates, and the comprehensive enumeration method was used for the entire study population, and use the (3 Smart- Pls) statistical program to analyze the study information. Through this study and statistical analysis of several results, the researcher reached: that personal factors, tax administration factor, taxpayers tax legislation affect the decision of tax assessors, and after reviewing the results of the study, the researcher was able to come up

with some recommendations, the most important of which was working to rotate income tax assessors from Their workplaces and not keeping the assessor with the sam taxpayer in each tax cycle so as not to build a relationship between him and thee taxpayer and affect his decision, and work to educate taxpayers about the importance of income tax by issuing pamphlets and booklets to educate citizens about income tax laws and the need to pay the tax and establish Public lectures on income tax in universities, institutes and schools.