

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدقي الحسابات

إعداد

أمني ياسر مسعود غنيم

إشراف

د. مفيد الظاهر

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

2018م

العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدقي الحسابات

إعداد

أمني ياسر مسعود غنيم

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2018/12/13م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

.....

1. د. مفيد الظاهر / مشرفاً ورئيساً

.....

2. د. مجيد منصور / ممتحناً خارجياً

.....

3. د. سامح العطوط / ممتحناً داخلياً

الإهداء

"ربِّ أوزعني ان اشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي وأن اعمل صالحا ترضاه وادخلني برحمتك في عبادة الصالحين "

الى بؤرة النور التي عبرت بي نحو الأمل، واتسع قلبه ليحتوي حلمي، الى من أشبعني بحبه وحنانه، غرس معاني النور والصفاء في قلبي، وعلمني ان نعيش من أجل الحق والعلم، الى من رفعت رأسي عاليا افتخارا به.. سندي الذي وقفت مرتكزا عليه،

أبي الغالي علي قلبي أدامك الله ل عمري روحا

الى ملاكي.. جميلتي.. تلك التي رعتني حق الرعاية، صبرت علي كل شيء، وكانك وما زالت ابتمامها رمز الحب والعطاء، الى التي تغزل الحب عصفورا فوق ناصية الألام فتبقى روي مشرقة متألئة، يا من بكل جوارحي أنجني لها مقبلا قدميها، الى احب الناس الي، لك يا سيدة القلب والحياة، يعجز لساني أن يوفيك حقك وتقفة الكلمات حائرة أمام قلبك العظيم... أمي
خاليتي

الى من رافقتني حسم في عيني وقلبي.. الى من هم روح الحياة.. صدى صوتي الذي يرتد في الألام والفرح.. الى الذين كان كلامهم دفء التحي، اليه كلما ضاقت في الدنيا.. الى من امتزج حبهم بحنان الام وجنة قلبه الأب.. اليكم اخوتي واخوانتي..

والى الذين رافقوا مسيرتي في اليوم والغد والامس.. لأمسوا قلوبنا فزادوا الايام جمالا.. الذين ساندونا بضكتهم وحبهم.. لم يكونوا مجرد اسماء بل كان لمواقفهم ومساندتهم وحبهم اثر كبير علي مدى هذه المسيرة العلمية خلال وايام حفرت في الذاكرة.. الى صديقاتي..

الشكر والتقدير

الحمد لله حمدا طيبا مباركا فيه ملاً السماوات وملاً الأرض...

الحمد لله على توفيقه واحسانه وامتنانه لانجاز واتمام هذه الرسالة المتواضعة فلك الحمد ولك الشكر.

اتقدم بجزيل الشكر الى الذي كلما تظلمت طريقتي لجأت اليه فأنارها لي، وبث في نفسي روح الباحث المجد، وكان ذلك لي خير حافظ ومعين للوصول للحقائق العلمية بصدق وامانة وموضوعية، فقد تعلمت منه الكثير الكثير، ولم يبخل علي يوماً بعلمه، بل شملني بكرمه ورعاية صدره، فكان لي بمثابة الأب الى استاذي ومعلمي

الدكتور مفيد الظاهر.

كما اتقدم الى شكر الزميلات والزملاء الذين لم يبخلوا علي بتقديم النصح والارشاد وخص بالذكر الزميل المعتز بالله محمود والزميلة بيان الاعرج والى كل من وقف بجانبني وساعدني عن قريب او عن بعيد لانجاز هذا العمل المتواضع.

الإقرار

أنا الموقّعة أدناه، مقدّمة الرّسالة التي تحمل العنوان:

العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات

أقرّ بأنّ ما اشتملت عليه هذه الرّسالة إنّما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمّت الإشارة إليه حيثما ورد، وأنّ هذه الرسالة كاملة، أو أيّ جزء منها، لم يقَدّم من قبل لنيل أيّ درجة علميّة، أو لقب علمي، أو بحث لدى أيّ مؤسّسة 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:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

| الصفحة | الموضوع | الرقم |
|-----------|--|---------|
| ج | الإهداء | |
| د | الشكر والتقدير | |
| هـ | الإقرار | |
| و | فهرس المحتويات | |
| ط | فهرس الجداول | |
| ي | فهرس الملاحق | |
| ك | الملخص | |
| 1 | الفصل الأول: الإطار العام للدراسة | |
| 2 | مقدمة الدراسة | 1.1 |
| 4 | مشكلة الدراسة وأسئلتها | 2.1 |
| 5 | أهمية الدراسة | 3.1 |
| 5 | أهداف الدراسة | 4.1 |
| 6 | فرضيات الدراسة | 5.1 |
| 7 | منهجية الدراسة | 6.1 |
| 7 | مجتمع وعينة الدراسة | 7.1 |
| 8 | حدود الدراسة | 8.1 |
| 8 | متغيرات الدراسة | 9.1 |
| 9 | نموذج الدراسة | 10.1 |
| 9 | مصطلحات الدراسة | 11.1 |
| 11 | الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة | |
| 12 | الإطار النظري | 1.2 |
| 12 | العدالة الضريبية | 1.1.2 |
| 12 | مقدمة | 1.1.1.2 |
| 13 | ما هية العدالة الضريبية | 2.1.1.2 |
| 14 | أنواع العدالة الضريبية | 3.1.1.2 |
| 15 | خصائص العدالة الضريبية | 4.1.1.2 |

| الصفحة | الموضوع | الرقم |
|-----------|--|---------|
| 16 | صور العدالة الضريبية | 5.1.1.2 |
| 24 | اثار عدم تحقيق العدالة الضريبية | 6.1.1.2 |
| 26 | ضريبة القيمة المضافة | 2.1.2 |
| 26 | مقدمة | 1.2.1.2 |
| 27 | ما هية ضريبة القيمة المضافة | 2.2.1.2 |
| 28 | خصائص ضريبة القيمة المضافة | 3.2.1.2 |
| 31 | أهداف ضريبة القيمة المضافة | 4.2.1.2 |
| 32 | مزايا تطبيق ضريبة القيمة المضافة وعيوبها | 5.2.1.2 |
| 34 | اجراءات واعفاءات وطرائق احتساب ضريبة القيمة المضافة واستحقاقها | 3.1.2 |
| 34 | اعفاءات ضريبة القيمة المضافة | 1.3.1.2 |
| 36 | كيفية فرض ضريبة القيمة المضافة واستحقاقها | 2.3.1.2 |
| 37 | اجراءات التسجيل وكيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة | 3.3.1.2 |
| 39 | واقع نظام ضريبة القيمة المضافة في فلسطين | 4.3.1.2 |
| 42 | الدراسات السابقة | 2.2 |
| 42 | الدراسات العربية | 1.2.2 |
| 48 | الدراسات الأجنبية | 2.2.2 |
| 50 | مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية | 3.2.2 |
| 52 | التعقيب على الدراسات السابقة | 4.2.2 |
| 54 | الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات | |
| 55 | منهج الدراسة | 1.3 |
| 55 | مجتمع الدراسة | .2.3 |
| 56 | عينة الدراسة | 3.3 |
| 57 | أداة الدراسة | 4.3 |
| 58 | صدق الاداة | 5.3 |
| 59 | ثبات الاداة | 6.3 |
| 59 | اجراءات الدراسة | 7.3 |
| 60 | المعالجات الاحصائية | 8.3 |

| الصفحة | الموضوع | الرقم |
|--------|---|-------|
| 62 | الفصل الرابع: مناقشة أسئلة الدراسة وفرضياتها | |
| 63 | اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمر نوف) | 1.4 |
| 64 | النتائج الإحصائية المتعلقة بفرضيات الدراسة | 2.4 |
| 65 | النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى | 1.2.4 |
| 69 | النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية | 2.2.4 |
| 73 | النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة | 3.2.4 |
| 77 | النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة | 4.2.4 |
| 81 | النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الخامسة | 5.2.4 |
| 83 | النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى | 6.2.4 |
| 89 | النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية | 7.2.4 |
| 92 | الفصل الخامس: النتائج والتوصيات | |
| 93 | النتائج | 1.5 |
| 94 | التوصيات | 2.5 |
| 96 | قائمة المصادر والمراجع | |
| 101 | الملاحق | |
| b | Abstract | |

فهرس الجداول

| الصفحة | الجدول | الرقم |
|--------|--|-------------|
| 50 | مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية | جدول (1.2) |
| 56 | توزيع مجتمع الدراسة في العام 2017/2016 | جدول (1.3) |
| 57 | توزيع أفراد عينة الدراسة | جدول (2.3) |
| 59 | معاملات ثبات المقياس | جدول (3.3) |
| 63 | اختبار التوزيع الطبيعي | جدول (1.4) |
| 66 | نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور نسبة ضريبة القيمة المضافة | جدول (2.4) |
| 70 | نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور المقدرة التكلفة | جدول (3.4) |
| 74 | نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية | جدول (4.4) |
| 78 | نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور العقوبات والجزاء. | جدول (5.4) |
| 81 | نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور اجراءات الاعتراض والاستئناف | جدول (6.4) |
| 85 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لصور العدالة الضريبة (المحاور) | جدول (7.4) |
| 86 | تحليل التباين متعدد القياسات المتكررة (repeated measures) بين صور العدالة الضريبة | جدول (8.4) |
| 87 | نتائج اختبار (LSD) للمقارنات البعدية بين محاور العدالة الضريبة والعدالة الضريبية ككل | جدول (9.4) |
| 90 | نتائج تحليل التباين المتعدد لمدى تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدقي الحسابات تبعاً لمتغيرات (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المحافظة). | جدول (10.4) |
| 91 | نتائج اختبار (LSD) لدلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المحافظة | جدول (11.4) |

فهرس الملاحق

| الصفحة | الملحق | الرقم |
|--------|----------------|----------|
| 102 | أسماء المحكمين | ملحق (1) |
| 103 | الاستبانه | ملحق (2) |

العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات

إعداد

أماني ياسر مسعود غنيم

إشراف

د. مفيد الظاهر

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى تطبيق صور العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات، وقد استخدمت الباحثة المنهج الوصفي في دراستها، لملاءمته لطبيعة الدراسة، اذ يتكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي الحسابات في الضفة الغربية، وقد تم تصميم استبانة محكمة وتمت معالجتها باستخدام الحزمة الاحصائية للدراسات الاجتماعية (spss)، وبلغ حجم عينة الدراسة (198) مدقق حسابات مزاول للمهنة وقد تم توزيعها على جميع المدققين في حين تم استعادة (122) استبانة، وقد تم استخدام أسلوب العينة الطبقية العشوائية، ، ويتضح من نتائج الدراسة ان نسبة العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر المدققين قد أتت بمتوسط حسابي قدره (3.21) وبانحراف معياري قدره (0.50) وبشكل عام نجد أن 64.3% من المبحوثين يرون أن هناك تطبيقاً لصور العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة، ولكن كانت بدرجة متوسطة ليست بالكافية لتحقيق صور العدالة بشكل كامل، وتعزو الباحثة ذلك الى ان هناك تضارباً في تطبيق أساسيات العدالة الضريبية كاهتمامها في بعض القضايا وتجاهلها لقضايا اخرى ذات اهمية، فهي بالتالي لم تحقق جميع صور العدالة الضريبية.

وقد توصلت الباحثة الى عدة نتائج ولعل ابرزها، عدم مراعاة نسبة ضريبة القيمة المضافة (16%) المطبقة في فلسطين للعدالة الضريبية، بسبب ارتفاع نسبة الضريبة على السلع الاساسية، وليس بامكان السلطة الفلسطينية تغييرها لارتباطها لبروتوكول باريس الاقتصادي، و يتم فرض ضريبة مضافة بنسبة موحدة على جميع السلع سواء كانت اساسية او كمالية، وكذلك ان المقدرة التكلفة للمستهلك لا تتناسب مع الأسعار المعروضة في السوق وهذا بالتالي يدفع

التاجر الى التلاعب بما يتناسب مع قدرته للدفع للدائرة الضريبية، وبذلك لا تحقق العدالة المنشودة.

وبناء على نتائج هذه الدراسة أوصي بما يأتي:

- ❖ اعادة النظر الى بروتوكول باريس الاقتصادي بالشكل الذي يمكن الحكومة من تعديل نسبة الضريبة بما يتلاءم مع الوضع الاقتصادي للشعب الفلسطيني، مع التمييز بين انواع السلع الاساسية والكمالية وعدم اعتماد 16% بشكل موحد لجميع السلع والخدمات.
- ❖ مراعاة المقدرة التكلفة للمكلفين وذلك عن طريق تسهيل اجراءات التسجيل للنشاطات التجارية وعدم ارهاقه باجراءات مكثفة، مع تعزيز العقوبات والغرامات وتفعيلها مع الاخذ بعين الاعتبار مناسبتها مع المخالفة المرتكبة.
- ❖ اعادة النظر الى اجراءات الاعتراض والاستئناف بحيث تكون سهلة وواضحة لمقدرة المكلف دون أي غموض، وكذلك اعادة النظر الى العقوبات والجزاءات المطبقة في ضريبة القيمة المضافة عن طريق اصدار قانون خاص لفلسطين .

الفصل الأول
الاطار العام للدراسة

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

1.1 مقدمة الدراسة

منذ ظهور نظام الدولة نشأت الضرائب، وقد بدأت بشكلها البسيط حتى الضرائب الحالية المطبقة في جميع دول العالم، وتعتبر الضرائب من أهم الأدوات المالية المؤثرة على الاقتصاد الوطني، وبالتالي تعمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي، ومن أهم صور الضرائب الغير المباشرة ضريبة القيمة المضافة، حيث تعتبر الأكثر مردودا في الدول الصناعية مقارنة بالضرائب الاخرى اذ تدر دخلا ضخما بكفاءة عالية. (عوض، 2007)

ولكيلا تشكل الضريبة عبئا على المكلف ومن اجل تحقيق الأهداف العامة للدولة سواء كانت اقتصادية او اجتماعية او مالية وغيرها فلا بد عند سن القوانين الضريبية ان تحقق القواعد الضريبية والتي تتضمن العدالة والملائمة واليقين والاقتصاد، وعند حدوث اخلال بتلك القواعد يجعل الدولة متعسفة في استعمال حقها في فرض الضرائب، فالركن الأساسي من قواعد الضريبة عند فرضها هي تحقيق العدالة التي تختلف بمفهومها بين شخص واخر، فقد يراها الغني تطبيق ضريبة موحدة او عامة على الجميع، ويراهها الفقير مساواة في التضحية أي وفق حالته المادية. (دقة، 2003)

وهناك عدة صور للحكم على تحقيق العدالة الضريبية من بينها مراعاة المقدرة التكلفة، وان تكون تلك القاعدة مفهومة وان تنصب على دخول متحققة فعلا غير موهومة في حقيقتها، فان كان هدف الضريبة هدفا جباثيا، أي حصول الدولة على ايرادات سيادية لتمويل نفقاتها العامة فيجب ان يكون ذلك الهدف متسقا مع قاعدة العدالة الضريبية، وقد بين القضاء ايضا مظاهر العدالة التي يجب ان يتقيد فيها المشرع الضريبي اثناء سن القانون ومنها ان يتم تحديد وعاء الضريبة تحديدا حقيقيا غير جزافي؛ كون الاخير لا يراعي المقدرة التكلفة. (الهالي، 2012)

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من الأدوات الضريبية التي ولدتها العولمة، وتطبيق هذا النوع من الضرائب أصبح المعيار الاساسي الذي يدل على حداثة الهيكيلية الاقتصادية والضريبية وقوتها، والخذ بتلك الضريبة تعد خطوة مهمة لاصلاح النظام الضريبي؛ وذلك بسبب انها من أهم ميزات النظم الضريبية في الدول الصناعية والنامية. (علوان، الزباني، 2008)

ظهرت الضريبة المضافة في فلسطين نتيجة الاحتلال الاسرائيلي للضفة الغربية وقطاع غزة بموجب اتفاقية باريس الاقتصادية المبرمة ما بين منظمة التحرير الفلسطينية والاحتلال الاسرائيلي عام 1994م، وتحتل اسرائيل المرتبة الثالثة ما بعد النرويج والدنمارك في فرض الضرائب غير المباشرة، فهنا تفرض على فلسطين؛ لان اقتصادها يتبع إسرائيل وليس لاعتبارها دولة متقدمة، وتعتبر إسرائيل اول من طبق تلك الضريبة في الشرق الاوسط عام 1976م. (حوسو، 2007)

وتسهم ضريبة القيمة المضافة في تمويل الموازنة الفلسطينية، وتشكل ثلثي الموازنة العامة سواء أكانت محلية أي التي تفرض في داخل مناطق السلطة الفلسطينية ، او عامة وهي تلك التي يطلق عليها ضريبة المقاصة، فتشكل تلك الضريبة في فلسطين اكبر الحصص مساهمة في الموازنة العامة بحيث بلغت حوالي 30% من الايرادات العامة للدولة وما نسبته 50% من الايرادات المحلية وحوالي 60% من الايرادات الضريبية، فقد ساهمت الضريبة المضافة في نمو الايرادات وحققت تطورا ملحوظا خلال السنوات السابقة.

وتشكل الضرائب غير المباشرة اكبر جزء من الايرادات العامة والموازنة العامة الفلسطينية ، وذلك لأنها كما تم ذكر ذلك سابقا تشكل ثلثي ايرادات الموازنة فاصبحت تزداد سنة بعد سنة حتى اصبحت تشكل نسبة عالية جدا ، كما ان نسبة الايرادات المحلية من الايرادات العامة خلال سنوات تضائل بشكل ملحوظ حيث كانت نسبتها بسنة 2008 تشكل (42.99%)، بينما خلال تلك السنوات اصبحت تشكل ما يقارب (33%) . (محمود، 2016)

وتفرض الضريبة المضافة على جميع فئات المجتمع من التجار، وأصحاب الحرف، واصحاب المهن الحرة وكذلك تفرض على المواطنين العاديين أي على كل مشغل او مؤسسة

مالية، إذ تفرض تلك الضريبة على بيع السلعة والخدمة في كافة مراحل الانتاج من خلال الانتاج والتصنيع والتعبئة والتغليف والبيع لتاجر الجملة و ثم لتاجر المفرق وصولا الى المستهلك النهائي، و يستطيع المكلف نقل عبء الضريبة المضافة الى مشتغل اخر ، وهي ليست سنوية انما تدفع عند الشراء او الحصول على الخدمة فقط وتحصلها من قبل الدائرة شهريا. (البسطامي، 2006)

2.1 مشكلة الدراسة وأسئلتها

يعاني المكلف الفلسطيني من العبء الضريبي و الضغط و عدم المساواة في الضرائب الملقاة على عاتقه و بشكل خاص ضرائب القيمة المضافة التي لا تميز بين أنواع السلع او نوع الخدمة المقدمة، ونظرا لأهمية قاعدة العدالة الضريبية؛ كونها تمس المراكز القانونية للمكلفين، ولكون الشعور بالعدالة الضريبية يؤدي الى اتساع الإيرادات الضريبية، فالحصيلة الضريبة تعتمد على العدالة الضريبية، وكونها الركن الأساسي من قواعد الضريبة عند فرضها، ولكون الضريبة المضافة بحد ذاتها من اهم صور الإيرادات فهي تشكل نسبة كبيرة في فلسطين ، وتعتبر من اكبر الحصص المساهمة في الموازنة العامة.

وعليه تأتي هذه الدراسة للاجابة عن مشكله الدراسه الرئيسية والتي تنص على:

هل تتوافر العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات؟

كما ويمكن طرح أسئلة فرعية للدراسة المتعلقة بمشكلة الدراسة على النحو الاتي:

1. هل تمثل نسبة ضريبة القيمة المضافة المفروضة على المكلفين إحدى صور العدالة الضريبية؟

2. هل تراعي ضريبة القيمة المضافة المقدرة التكلفة للمكلفين؟

3. هل يتم تطبيق مبدأ العمومية الشخصية والمادية في ضريبة القيمة المضافة؟

4. هل يتم تطبيق العقوبات والجزاءات في ضريبة القيمة المضافة؟

5. هل يتم تطبيق إجراءات (الاعتراض والاستئناف) على قيمة الضريبة المضافة؟

3.1 أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تناولته الدراسة، وهو قياس توافر العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات والكشف عن مدى تطبيقها لصور العدالة الضريبية؛ نظرا لكون العدالة ذات أهمية كبيرة في تحقيق الاهداف العامة للدولة، وكذلك اهمية ضريبة القيمة المضافة بحد ذاتها في كونها احدى اهم صور الضرائب غير المباشرة، ودورها الفعال في زيادة الموارد المالية للدولة وبالتالي تغذية الخزينة العامة،بالاضافة الى الاهمية الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة لتأثيرها على كل من الاستهلاك والانفاق، فجاءت تلك الدراسة لتحليل عدالتها و الكشف عن القصور الواردة في قانون ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين.

4.1 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى تحقيق عدة أهداف وهي:

1. هدفت تلك الدراسة الى معرفة مدى تحقيق صور العدالة الضريبية في احد اهم الضرائب وهي ضريبة القيمة المضافة لما تتمتع بأكبر نسبة من ايرادات الدولة .
2. تم التعرف الى مفهوم العدالة الضريبية وصورها واهميتها وكيفية تحقيقها، ودراسة أثر عدم تحقيق العدالة الضريبية نظرا لأهمية عنصر العدالة الضريبية في تحقيق أهداف الدولة .
3. التعرف الى ضريبة القيمة المضافة وأهميتها وأهدافها وميزاتها وعيوبها واليات الدفع.
4. وكذلك تم البحث عن الإجراءات والتعليمات والأنظمة المتعلقة بالضريبة المضافة، وتم التحدث عن واقع النظام الضريبي في فلسطين.
5. واخيرا الخروج بمجموعة من التوصيات والاقتراحات لتحقيق العدالة الضريبية في ضوء نتائج هذه الدراسة.

5.1 فرضيات الدراسة

وفي ضوء تلك الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية لتحقيق أهداف الدراسة وانبثق عنها عدة فرضيات فرعية وهي كالآتي:

الفرضية الرئيسية الأولى: ضريبة القيمة المضافة في فلسطين لا تحقق العدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

ويتفرع من هذه الفرضية عدة فرضيات فرعية وهي:

الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير المبلغ الضريبي .

الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير المقدرة التكاليفية .

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير مبدأ العمومية الشخصية والمادية .

الفرضية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير العقوبات والجزاءات .

الفرضية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير إجراءات الاعتراض والاستئناف .

الفرضية الرئيسية الثانية : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة α (=0.05) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي ، الخبرة ، المحافظة) .

6.1 منهجية الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في جمع المعلومات وتم الارتكاز على:

✓ المراجعة العلمية: فقد تم جمع ومراجعة الأدبيات لتحديد الاطار النظري للدراسة والتطرق الى الدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع.

✓ البحث الميداني: تم تصميم استبانة بحث ميداني لغرض قياس عدالة الضريبة المضافة من وجهة نظر المحاسبين وسيتم تفريغ الاستبانة وتحليلها من خلال برنامج تحليل البيانات الاحصائي (spss) وسيتم اختبار الفرضيات وكذلك حساب المتوسط الحسابي ومعامل الثبات ومعامل الفاكرونباخ والنسب المئوية واي اساليب احصائية مناسبة.

✓ مراجعة القوانين والتشريعات المتعلقة بالضريبة المضافة.

7.1 مجتمع الدراسة وعينتها

اولا: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين اذ بلغ عدد المدققين (198) مدقق.

ثانيا: عينة الدراسة

تم توزيع استبانة على جميع مدققي الحسابات في الضفة الغربية

8.1 حدود الدراسة

الحد المكاني: وتشمل الدراسة المحاسبين العاملين في الضفة الغربية

الحد الزماني: المعلومات المفصح عنها للفترة الزمنية (2018-2019)

الحدود البشرية: تقتصر هذه الدراسة على مدقي الحسابات

9.1 متغيرات الدراسة

المتغيرات المستقلة

- مبلغ الضريبة .
- المقدرة التكلفة .
- مبدأ العمومية الشخصية والمادية .
- اجراءات العقوبات والجزاءات .
- اجراءات الاعتراض والاستئناف .

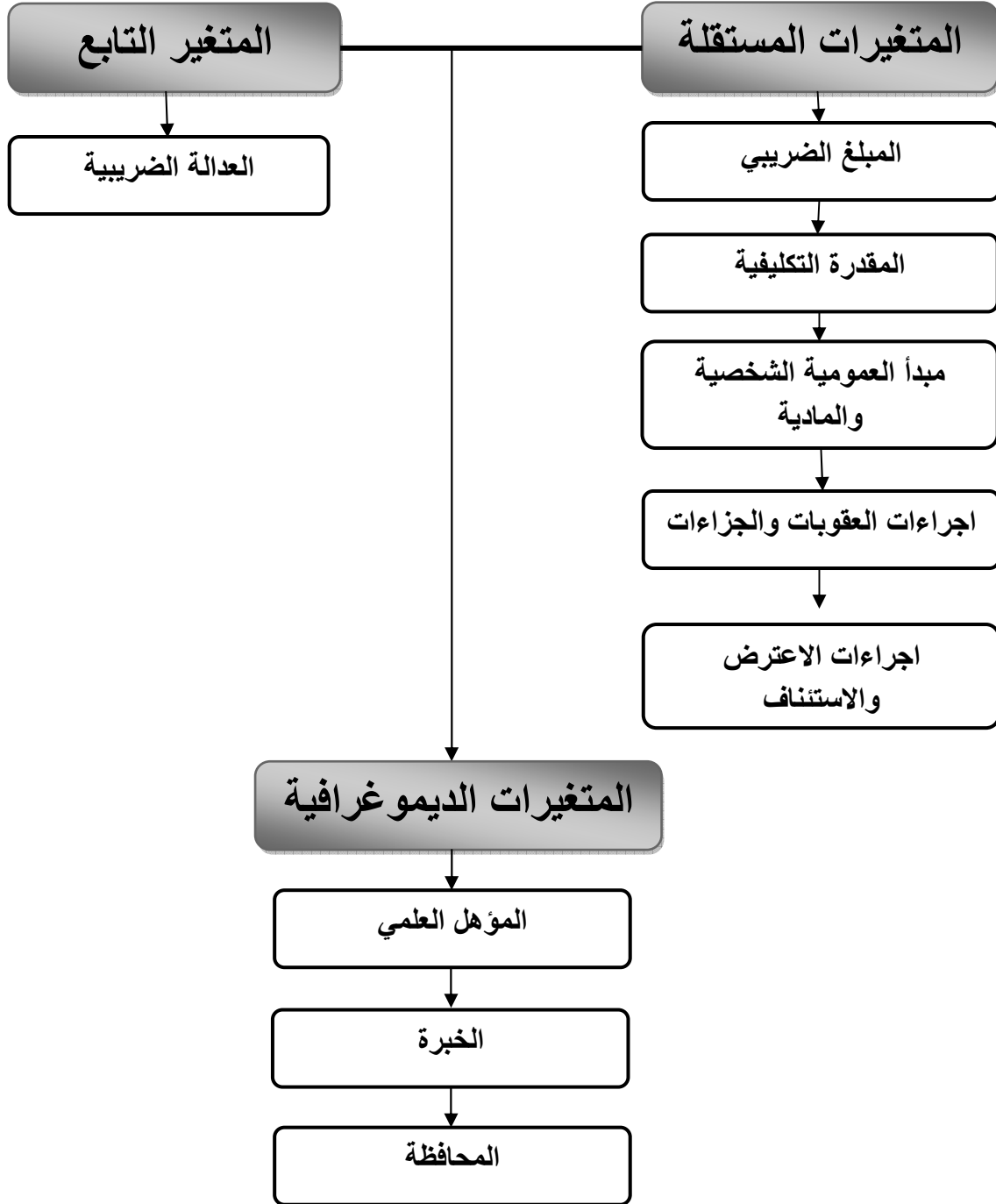
المتغير التابع:

العدالة الضريبية

المتغيرات الديموغرافية :

- المؤهل العلمي
- الخبرة
- المحافظة

10.1 نموذج الدراسة



11.1 مصطلحات الدراسة

العدالة الضريبية: ان يتم توزيع العبء الضريبي بالتساوي على جميع الافراد بالتساوي الذين يعيشون في ظروف متشابهة ، ومراعاة ظروف كل فرد حسب مقدرته التكاليفية .

ضريبة القيمة المضافة: ضريبة تفرض جبرا على بيع المقتنيات للمشتغل او عن تقديم خدمات للمشتغل او مدفوعات اخرى . (نظام بشأن رسوم على منتجات محلية ،1985)

المكلف بالرسوم: مشتغل او مؤسسة مالية .

فاتورة: فاتورة صفقة او فاتورة ضريبية . (نظام بشأن رسوم على منتجات محلية ،1985)

مدققين الحسابات : المدقق الحاصل على رخصة مزاوله مهنة تدقيق الحسابات والمتفرغ للعمل بها سواء لحسابه الخاص أو لدى الغير . (قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات ، 2004)

الفصل الثاني

الاطار النظري والدراسات السابقة

الفصل الثاني

الاطار النظري والدراسات السابقة

1.2 الاطار النظري

1.1.2 العدالة الضريبية

1.1.1.2 مقدمة

هناك عدة قواعد واسس يجب ان يراعيها المشرع عند فرض الضريبة، فاذا ما قامت تلك الدولة باحترام هذه القواعد وسوف تؤدي الى تفاقم حدتها وتصبح عبئا ثقيلا على المكلف، وعند الاخلال بتلك القواعد تصبح تلك الضرائب ظالمة في استعمال حقها في فرض الضريبة على الفرد.

وهذه القواعد اشار اليها ابو الاقتصاد (ادم سميث) في كتابه ثروة الامم، واول قاعده نادى بها هي قاعدة العدالة والمساواة، والتي تعني ضرورة مساهمة افراد المجتمع كافة في اداء الضريبة بما يتناسب مع قدراتهم المالية، واشترك جميع الاشخاص في دفع الضريبة سواء أكان طبيعيا او معنويا، وهذا ما سيتم شرحه فيما بعد بالتفصيل، أما القاعده الثانية والتي يطلق عليها قاعدة الملائمة؛ والتي تعني تلاؤم الوضع الاقتصادي مع المكلف، فيجب توضيح مواعيد وطرق التحصيل وملائمة اجراءاته للمكلف حتى لا تكون عبئا ثقيلا عليه، وان يكون ميعاد تحصيل في الوقت المناسب . (السلامين، الدقة، 2014).

اما القاعدة الثالثة وهي يطلق عليها قاعدة اليقين؛ والتي تعني تلاؤم الوضع الاقتصادي مع المكلف، فيجب توضيح مواعيد وطرق التحصيل وملائمة اجراءاته للمكلف حتى لا تكون عبئا ثقيلا عليه، مع تناسب ميعاد التحصيل في الوقت المناسب، اما القاعدة الاخيرة وهي قاعدة الاقتصاد؛ ويقصد بهذه القاعدة تأمين سهولة التطبيق ومرونته وان تتجنب مقومات الروتين والتعقيد مما يحمل الادارة المالية نفقات باهضة وفي سبيل تحصيل الضرائب ، أي اختيار الدولة الكلفة المناسبة عند جباية الضريبة وتحصيلها، بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه الفرد وما تحصل

عليه الدوال قاعة قلا جـ دا .

<http://elearning.uokerbala.edu.iq/mod/resource/view.php?id=8983>

وقد تم استحداث عدة قواعد وضعها علماء اخرون منها قاعدة المرونة، وقاعدة الاستقرار، والاقليمية، و السنوية، وقاعدة التنسيق بين الاهداف، واخيرا قاعدة امكانية التطبيق، جميعها لتحقيق نظام ضريبي ناجح وفاعل في تحقيق الاهداف العامة للدولة وبالتالي الوصول الى الاستقرار. (المنيف، 2018)

2.1.1.2 ماهية العدالة الضريبية

العدالة في اللغة: " مشتقة من المصدر (العدل) وقد عرفت المصادر اللغوية العدل بانه ما قام في النفس واستقامت عليه ". (الزبيدي، 2015)

اما الضريبة وتعني في اللغة " مؤنث الضريب وهو الرأس والموكل بالقдах او الذي بضرب بها وهو ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة وتختلف باختلاف القوانين والاحوال ". (محمود، 2005)

أما اصطلاحا فقد وردت عدة تعريفات مختلفة كل حسب رأيه، وبالرغم من الاختلاف الا انها تحمل نفس المضمون في ان يتحمل كل مكلف نصيبه في تمويل النفقات العامة واعادة توزيع الدخل والثروات، فقد عرفها "Bernard Vinay" (من وجهة نظر التنمية الاقتصادية ان نصيب الضريبة يوزع على المكلفين بصورة منصفة ويجب ربط العدالة الضريبية بدخول المكلفين وان مشكله العدالة الضريبية يجب ان توفر توزيعا متوازنا لعبء الضريبة بين القطاعات الاقتصادية). (الزبيدي، 2015)

اما العدالة الضريبية صفتها ركنا من اركان الضريبة فيقصد بها (القواعد التي تنظم أحكام الضريبة في فرضها وتحصيلها ويراعيها القانون الضريبي، وتلتزم الادارة الضريبية بها لتتناسب الضريبة مع المقدرة التكاليفية للمكلف). (حطيط، 2016)

وهناك ايضا من بنى مفهوم العدالة على المنفعة بما تسمى بـ "نظرية المنفعة " أي ان تدفع الضريبة مقابل ان ينتفع الممول من نشاط الشخص العام، وهناك من عرفها بنظرية "القدرة على الدفع" أي ان يتم توزيع العبء الضريبي حسب مقدرة المكلف على الدفع، ولكن بتلك النظريتين يصعب قياسها فلا يوجد طريقة لقياس المنفعة المتحققة لكل فرد بمفرده، وكذلك هناك صعوبة في تحديد مقدرة كل فرد على الدفع، فالمشرع لن يستطيع ان يحقق العدالة الضريبية في توزيع الاعباء الضريبية الا بشكل نسبي؛ نظرا لصعوبة قياس العبء الضريبي لكل فرد. (دقة، 2003)

ومن هنا نستطيع ان نجمل تعريف العدالة الضريبية بانها: الانصاف في توزيع الأعباء على المكلفين بحيث يخضع كل فرد على دفع نسبة من الضريبة على ان يتم اقتطاعها بعدالة، وان يتم توزيع العبء الضريبي بالتساوي على الأفراد الذين يعيشون في ظروف متشابهة ومعاملتهم معاملة متساوية، وبالمقابل توفير الخدمات الاساسية للأفراد، فهي مساهمة مالية من الافراد لتوزيع النفقات المالية بطريقة عادلة بحيث يدفع كل فرد حسب مقدراته التكلفة، وبالتالي مراعاة ظروف المكلف الشخصية.

3.1.1.2 أنواع العدالة الضريبية

هناك نوعان من العدالة الضريبية وهي العدالة الافقية والعدالة الرأسية.

أ: العدالة الافقية

وهي بمفهومها البسيط ان يتم معاملة المكلفين المتشابهين الذين يتشابهون بالظروف الاقتصادية معاملة ضريبية متماثلة وبالتالي يتم تسديد ضرائب متماثلة، ومن هذا المنطلق هناك من يرى ان تلك القاعدة تساعد على تحديد العلاقة بين سعر الضريبة وموضوع الضريبة، فأصحاب القدرات الواحدة سوف يسددون المبالغ بشكل متساو وتسمى بمبدأ المساواة أمام الضرائب. (الزبيدي، 2015)

ب: العدالة الرأسية

اما تلك العدالة فتعني معاملة المكلفين المختلفين ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة.

يعتبر تلك المبدأن منطقيتين من الناحية المنطقية، ولكن حتى يتم تطبيقهما تطبيقاً عملياً يجب ان يتم تحديد المعيار للحكم على التماثل بين الأفراد، وقد سيطر مبدأين المنفعة والقدرة على الدفع لتحقيق العدالة الضريبية على فترة طويلة من الزمن، بحيث يجب على كل من ينتفع من الخدمات الحكومية ان يدفع الضرائب، وفي حال تساوت المنفعة التي تعود من الحكومة على فردين فيجب ان يعاملا معاملة ضريبية واحدة، اما مبدأ القدرة على الدفع فان القياس فيه دليل على التماثل بين شخصين من وجهة نظر الضريبية، الا انه في ظل تطور النظرة حول دور الضريبة فقد أدى الى فشل المبدأين في تحقيق العدالة الضريبية، كما تم اعادة صياغتهما لكي يتم اتخاذهما أساساً في توزيع الأعباء الضريبية. (عرباسي، 2008)

وبالخلاصة يجب ان يتم تحقيق العدالة الأفقية والرأسية معاً؛ لكي يتم توسيع القاعدة الضريبية، ولكن المشرع يسعى الى ان يحقق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية ويضحي بهدف العدالة النسبية بين المكلفين في توزيع العبء الضريبي؛ لانه ينقصه وسائل للتحقق من تساوي العبء بين المكلفين.

4.1.1.2 خصائص العدالة الضريبية

للعدالة الضريبية عدة مزايا وخصائص تؤدي الى الوصول الى تحقيق مستوى الرضا من دفع الضريبة ومن هذه الخصائص:

❖ الاشراف المباشر للسلطات المحكمة: ليتم تنفيذ القانون الضريبي بشكل جيد وناجح وفعال فانه يجب أن تخضع العدالة الضريبية لاشراف مباشر من قبل سلطات الحكومية.

وفي ارض الواقع في فلسطين يتحكم بضريبة القيمة المضافة الجانب الاسرائيلي وهذا يعني عدم وجود قانون خاص لفلسطين، وبالتالي تفقد تلك الضريبة واحدة من مزاياها.

❖ أن تكون مرنة : أي قابلة للتغيير والتعديل حسب الظروف والتقلبات الاقتصادية التي تؤثر في المجتمع.

وتبعاً للارتباط في الجانب الإسرائيلي فمن المنطق ان تكون هذه الميزة ايضاً مفقودة.

❖ الصفة القانونية: فهي تتميز بانها تكسب هذه الصفة، وهذه يجب ان تطبق على جميع الافراد دون استثناء أي بالتساوي.

ولكن على ارض الواقع تطبق ضريبة القيمة المضافة في اسرائيل بنسبة 17% وفي فلسطين نسبة 16% حسب بروتوكول باريس الاقتصادي مما يفقدها الصفة القانونية.

❖ تعتمد على مجموعة من التشريعات القانونية التي تنفذ حسب أحكام سلطة الضريبة العامة، وترتبط بإعلان الدولة للبيان الضريبي العام سواء في المواقع الالكترونية التابعة للوزارة أو في الصحف المحلية. (خضر، 2016)

❖ تخضع للتقدير الشخصي: فهي ذات مدلول غامض ومعقد ونسبي ومرن وأخلاقي وفلسفي يحتوي على صعوبات عملية معقدة.

اما في فلسطين فتخضع بنسبة واحدة على جميع السلع بغض النظر عن كونها سلعة كمالية ام ضرورية، ودون الاخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلف، وبالتالي لا تخضع للتقدير الشخصي فهي بذلك تفقد ميزة اخرى من مزايا الضريبة المضافة.

5.1.1.2 صور وقواعد العدالة الضريبية

1: مبلغ الضريبة

ومن وجهة نظر الباحثة فان مبلغ الضريبة من الممكن ان يعد من اهم اسس العدالة الضريبية، بحيث ان يتناسب مع اقصاء الدولة ومع مقدرة المكلفين، فلو تم فرض ضريبة بنسبة عالية فوق المعدل الطبيعي فان هذا يؤدي الى الاخلال بالتوازن في تحقيق العدالة الضريبية، فيجب ان تكون من ضمن المعقول لكي تحقق الاهداف الضريبية.

يحدد المشرع الضريبي سعر الضريبة ومقدارها من فترة لآخرى وذلك بمراعاة عدة أمور مهمة منها، مستوى المعيشة او مستوى الاسعار، وحسب الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وكذلك وفقا للخطط المالية للدولة والاقتصادية حسب الموازنة العامة للدولة، وقد ميز المشرع الضريبي بين انواع مختلفة من المعدلات الضريبية منها المعدل الثابت والمعدل المتصاعد، حيث ان الثابت لا يتغير بتغير الوعاء سواء أكان فقيرا ام غنيا وهذه لا تحقق العدالة الضريبية، اما المتصاعدة فهي تختلف من شخص الى اخر، وهناك المعدل المحدد والمعدل المطلق فيمكن ان تحدد معدل الضريبة مسبقا قبل جبايتها او قد تكون مطلقة بحيث لا يمكن تحديده الا بعد تحقيق الضريبة وجبايتها فعلا. (دقة، 2003)

ويتخذ ايضا سعر الضريبة صورتين أساسيتين وهما السعر القيمي والسعر النوعي، فالسعر القيمي يتمثل في شكل نسبة مئوية من قيمة الوعاء بعد تقديره، اما السعر النوعي فتتمثل على شكل مبلغ نقدي معين على كل وحدة كمية من وعاء الضريبة، فمن الممكن ان تكون هذه الوحدة على شكل حجم او وزن او مساحة، وعادة ما تأخذ الضرائب المباشرة أسعارا قيمية أما غير المباشرة فتطبق الاسعار النوعية. (العلي، 2003)

ولكي يتم تحقيق العدالة الضريبية فان الضريبة المتصاعدة هي الحل الامثل لتحقيق تلك العدالة المنشودة، فقد تقسم الضريبة الى شرائح قد تكون متساوية او غير متساوية أو الى طبقات اذا ان كل طبقة لها معدل خاص. (قاشي، دون تاريخ نشر)

اما عن ضريبة القيمة المضافة فهي تفرض بشكل نسبي وهناك نوعان منها:

- نسبة 17%: وتلك النسبة مفروضة بالقانون وتفرض في فلسطين بنسبة 16%، أما في اسرائيل فبنسبة 17%.

- نسبة صفر %: وهذه النسبة تفرض ايضا على حسب القانون لبعض السلع والخدمات، وهنا فان المشتغل المرخص الذي سيتم توضيحه لاحقا بالتفصيل، والمسجل في دائرة الضريبة له الحق بمطالبته بالضريبة الاضافية المدفوعة على مدخلاته التي تم ادخالها في عملياته

الانتاجية، او اذا كان هناك أي تعليمات خطية من المسؤول بالشراء من تجار مرخصين بنسبة صفر لمؤسسات خيرية مثل جمعية خيرية او مشفى. (عبد الدايم، 2018)

2: مراعاة المقدرة التكلفة

أي مراعاة المقدرة المالية لكل مكلف بحيث يجب ألا تفرض الضرائب على جميع الأشخاص بنفس المقدار؛ لأن كل فرد يختلف دخله عن باقي الأفراد، فيمكن ان يكون شخصا ذا دخل محدود وبسيط مقارنة مع دخل فرد اخر الذي يمتلك دخلا كبيرا، وعليه يجب على كل شخص ان يدفع ضريبة بما يتناسب مع حجم دخله، وليس فقط مراعاة دخله فيجب ان يراعي ايضا ظروفه الشخصية والعائلية وهي ما يطلق عليها اصطلاح (شخصية الضريبة) وتقاس هذه المقدرة استنادا الى عناصر موضوعية ملموسة كالدخل والثروة. (الهاللي، 2012)

شخصية الضريبة

لكي نصل الى تحقيق العدالة يجب ان تحقق مبدأ شخصية الضريبة، أي ان ياخذ الظروف المحيطة بالمكلف بحيث تراعي الظروف الشخصية للمكلف ومركزه المالي، فضريبة القيمة المضافة لا تفرق ما بين الاعزب والمتزوج مثلا او ما بين فقير و غني او من لديه اولاد ومن لا يملك، ولا يمكن ان نقول ان الضريبة شخصية الا اذا راعت الظروف التكلفة لكل فرد وراعت الحد الأدنى اللازم للمعيشة وكذلك الصعود في سعر الضريبة فالمقدرة المالية للغني اكبر من المقدرة التكلفة للفقير وهكذا. (العلي، دون تاريخ نشر)

أما على أرض الواقع في فلسطين فهناك انعدام تناول ضريبة القيمة المضافة الكثير من التوجيهات المقدرة التكلفة، ولا نرى توزيعا للعبء الضريبي على المكلفين على اختلاف حالتهم الاجتماعية والاقتصادية، (جابر، الرياحي، 2014) أو أي توجه نحو تفعيل التقسيط لمبالغ الضريبة بعد التدقيق حتى يتماشي مع مقدرة المكلف، وضعف قدرة الجانب الفلسطيني في السيطرة على الاجراءات المتعلقة بالتسجيل لأي نشاط تجاري لمراعاة مقدرة المكلف.

وهناك نوعان من المقدرة التكلفة هما العامة والفردية:

✓ **المقدرة التكلفة العامة:** تهدف الى دراسة تحديد مدى قدرة المجتمع في تخصيص جانب من دخله لتستقطعه الدولة في صورة ضرائب للمساهمة في تمويل الاعباء العامة، فقيمة الناتج القومي حسب سعر السوق تمثل قيمة التدفقات النقدية التي تتجه من المجتمع الى المشروعات الانتاجية سواء كانت مشروعات خاصة او عامة، وسواءً كانت لانتاج السلع والخدمات الاستهلاكية او الرأسمالية، كما ان تكلفة قيمة الناتج القومي حسب عوامل الانتاج تمثل قيمة التدفقات النقدية التي تتجه الى المشروعات الانتاجية على شكل أجور ورواتب. (فوزي، 1971)

✓ **المقدرة التكلفة الخاصة او الفردية:** وتهدف الى التعرف على امكانيات توزيع العبء الضريبي العام على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في المجتمع حسب قدراتهم التي تحددها دخولهم، وتتأثر بعدة عوامل منها حجم الدخل، وانفاقه لمصدر الدخل، ونفسية الفرد، ووعيه المالي، (فوزي، 1971)

3: عمومية الضريبة

ويقصد بالعمومية أن تفرض الضريبة على كل شخص يقع على أرض الدولة من أشخاص وأموال دون أي استثناء، ولكنها قد تراعي بعض طبقات من المجتمع من فرض تلك القاعدة عليهم لعدة أسباب قد تكون اجتماعية أو اقتصادية أو لأسباب تنظيمية. (الهالي، 2012)

فرضية القيمة المضافة تفرض على جميع الافراد ولا تعفي بعضا من الطبقات او بعض من الاموال، على عكس ما كان ساريا قبل الثورة الفرنسية فقد كانت الضريبة تقتصر على الاموال العقارية فقط دون الاموال المنقولة، ومن هنا تعني العمومية ان تفرض ضريبة على جميع الاشخاص حسب مقدرتهم التكلفة دون استثناء. (الزبيدي، 2015)

وتعتبر عمومية الضرائب مبدأ من المبادئ التي تمثل قاعدة العدالة الضريبية،بالاضافة الى مبدأ الوحدة ومبدأ الكفاءة، فعمومية الضريبة تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والاموال التي تمتد على سيادة الدولة، ولتحقيق العدالة يتطلب توافق المبادئ التي تسود النظام

الضريبي وتحكم تطبيقه مع القيم الاجتماعية السائدة في مجتمع ما، فالعدالة الضريبية مشتقة من مبدأ المساواة أمام الضريبة التي تفترض عموميتها وان تعامل الممول حسب قدرته على الدفع. (دقة، 2003)

ومن وجهة نظر الباحثة يتنافى مبدأ العمومية مع ضريبة القيمة المضافة في فلسطين، التي تفرض على جميع المكلفين دون استثناء الطبقات الفقيرة او الاخذ بمدى انتفاعهم من الضريبة الذي يمثل محور انتقاص للعدالة المطلوبة، ويتسبب بزيادة الثقل على المكلفين.

ويتضمن العمومية على نوعين:

1. العمومية الشخصية

ويقصد بالعمومية الشخصية الشمول الشخصي، أي ان تفرض الدولة الضريبة على جميع الاشخاص المقيمين على أراضي الدولة من مواطنين أو أجانب والخاضعين لسيادتها والتابعين لها اقتصاديا وسياسيا. (حطيط، 2016)

فضريبة القيمة المضافة تفرض على جميع الاشخاص المقيمين على ارض فلسطين دون تمييز بين المواطنين والاجانب، ولكن من وجهة نظر الباحثة ترى انه لو تم فرض ضريبة مضافة على المواطنين بشكل أقل من تلك الضريبة المفروضة على الاجانب لاصبحت أكثر عدالة.

وتستند تلك القاعدة على عدة مبادئ منها التبعية السياسية (الجنسية) أي انها تفرض على جميع المكلفين ما دام متمتعاً بجنسية الدولة حسب قدراتهم المالية؛ كونهم متضامنين مع الدولة وبمقابل التمتع بحماية الدولة فيجب اخضاعهم لتلك الضريبة، وكذلك تستند الى التبعية الاقتصادية والاجتماعية والتي تستند اليه في فرض الضريبة على الأجانب المقيمين في أرض الدولة ويحقق دخلا بها. (دقة، 2003)

2. العمومية المادية

ويقصد بها خضوع الاموال او الدخول الموجودة او المتحققة في اقليم الدولة كافة للضرائب، أي ان تفرض الضريبة على جميع الاموال دون أي استثناء. (الهالي، 2012)

وبذلك تعني العمومية المادية ان كل مال او دخل مهما كان مصدره يجب ان يدفع ضريبة اذ ان العدالة العمومية تفرض متابعة جميع الاموال سواء كانت الخاصة او العامة وإخضاعها للضريبة دون أي تمييز، ومن هنا تقتضي تلك القاعدة بان يأخذ بالمبادئ الثلاثة وهي الإقامة، والإقليمية، والجنسية، ولكن فعليا لم يأخذ المشرع بأي من المبادئ سوى الإقليمية وهذا يعبر عن انتقاص للدولة (دقة، 2003)

ولم تميز ضريبة القيمة المضافة في فلسطين بين طبيعة مصدر الاموال او محل صرفها وبالتالي لم تتمكن من الوصول الى العدالة الضريبية.

4: مدى تطبيق العقوبات والجزاءات

ونظرا لارتباط ضريبة القيمة المضافة بالعنصر البشري لابد من التعامل مع المخالفين غير الملتزمين بشكل صريح في ضريبة القيمة المضافة من اتخاذ قرارات عقوبية يحقق لهم ضمان تحصيل الدولة لحقها من خلال فرض غرامات مالية على المخالفين بشكل مناسب مع حجم المخالفة المرتكبة من قبلهم، ولا بد من اشراف الادارة الضريبية على التسويات التي تتم على العقوبات المفروضة بضمان تحقيق عقوبة رادعة لكي تتمكن من الوصول الى احدى صور العدالة الضريبية.

وحسب قرار قانون ضريبة القيمة المضافة فان هناك عقوبات وجزاءات لكل من يخالف تطبيق القانون تتمثل في غرامات وفوائد، حيث هناك غرامة التأخير في تقديم الاقرار، وغرامة على عدم ادارة الدفاتر، وكذلك غرامة على عدم الدفع بالميعاد، وايضا هناك غرامة ادارية، لكل من تلك الغرامات نسبة محددة.

وحسب مادة رقم 123 التي تنص على " كل من قام بمخالفة نص من نصوص القانون والانظمة بموجبه ولم يحدد للمخالفات عقاب، يعاقب بالحبس ثلاثة أشهر او غرامة 200000 شيقل او بالعقوبتين معا وذلك لارتكاب احدى المخالفات الاتية:

* كل من رفض تقديم معلومات او مستندات او سجلات بعد ان كلف بذلك.

* كل من قدم كشفا دوريا ذا معلومات خاطئة.

* من قام باصدار فاتورة ضريبية بعد ان تم حظره من اصدار أي فاتورة.

* كل من تخلف عن تقديم كشف في الموعد المحدد.

* كل من تخلف عن تنظيم الدفاتر الحسابية.

* كل من امتنع عن الحضور للتحقيق بعد ان كلف بذلك.

* اذا قام المشتغل بتسليم شخص اخر بغير وجه مشروع بضاعة معفاة بشرط ان تستعمل من قبله فقط.

* اذا تم نقل بضاعة بدون اصطحاب شهادة ارسال او فاتورة.

وكذلك يعاقب بالحبس ثلاث سنوات او بغرامة قدرها مليون شيقل او اربعة اضعاف

قيمة الرسوم التي نوى التهرب من دفعها او بالعقوبتين معا من قام بتنفيذ مخالفة من الاتي:

(1) اخفاء أي سجل او اهلاكه او تغييره أو العبث بأي مستند اخر كلف بتنظيمه .

(2) اصدار فاتورة ضريبية دون ان يتم بتنفيذ صفقة بخصوصها.

(3) القيام بنقل بضائع مع العلم بانها ليست مرفقة بفاتورة او شهادة ارسال.

(4) الاستمرار في تنفيذ صفقات بعد المنع من ذلك.

5) القيام بخصم رسوم مصروفات مع العلم بانه ليس في حيازته فاتورة ضريبية بخصوصها. (نظام بشأن رسوم على منتجات محلية {يهودا والسامرة} 4745 لعام 1985)

5: القابلية للاعتراض والاستئناف

ولكي يتم تحقيق العدالة الضريبية يجب ان يكون المكلف قادرا على تقديم الاعتراض والاستئناف على قرار قيمة الضريبة، وهي من ايسر حقوقه لكي يتحقق من قيمة الضريبة المفروضة عليه، اذ ان الضريبة المفروضة عليه هي ضريبة جبرية والزامية لا يستطيع التهرب من دفعها ويلتزم بها دون أي مقابل، ولا بد ايضا من الأخذ بعين الاعتبار مدى سهولة تطبيق اجراءات الاعتراض على مبلغ ضريبة القيمة المضافة، ومدى امكانية العمل به واسترداد الحقوق في الاوقات المناسبة دون الاطالة والتسبب بتعطيل اعمال المكلفين وبالتالي التسبب بضرر مالي يترتب عليه نتائج بعيدة المدى سواء كانت مالية او اقتصادية مما ينعكس على المجتمع بشكل عام.

ومن هنا هل يتم تقديم اعتراض على قيمة ضريبة المضافة؟

حسب قانون نظام بشأن الرسوم على منتجات محلية (يهودا والسامرة) 1985 م لضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين، فانه يحق تقديم الاعتراض على رفض التقرير ضمن اعتراضه بناءً على المادة 94 من النظام حيث نصت على ما يأتي:

"الذي يعارض التكليف يحق له تقديم معارضته كتابة أمام لجنة الاعتراضات مع توضيح أسبابه الى المسؤول خلال ثلاثين يوما من تسلميه اعلان التكليف او من خلال المدة التي سمح بها المسؤول، ويحق للمسؤول حين يستلم قرار المعارضة اما ان ينفذ التكليف او ان يزيد قيمته او يقوم بتخفيضها، ومن ثم يتم اعلان المكلف بالرسوم بشأن موافقة المسؤول او عن قراره بشأن المعارضة مع ذكر اسبابه، وكذلك لا يحق المعارضة الا اذا تم دفع الرسوم المستحقة عليه وحسب القانون من قام بتحرير التكليف لا يحق له تقديم المعارضة عليه" (نظام بشأن رسوم على منتجات محلية {يهودا والسامرة} 4745 لعام 1985)

وكذلك نص القانون اذا تبين للمسؤول ان المكلف لا يقدم كشفه الدوري، او تخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه وتهرب من دفعها فهنا يجوز للادارة ان تطلب من المكلف ان يقدم ضمانا كترضية لدفع الديون، وفي حال لم يقدم الضمانه في الموعد المحدد فان الادارة تمنعه من ممارسة اشغاله حتى يتم تقديم الضمانة، وهنا يدخل قرار المسؤول حيز التنفيذ بعد خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه، ويحق له الاعتراض على القرار.

ويحق للادارة ان تمنع المكلف من اصدار فاتورة ضريبية اذا تخلف عن تنظيم دفاتره حسب القانون، فيحق للمكلف هنا ايضا تقديم اعتراض خلال خمسة عشر يوما من تاريخ التبليغ بالانذار، وكذلك يجوز للمسؤول ان يمدد فترة سداد الدين بشرط ان يحصل على الضمان.

6.1.1.2 اثار عدم تحقيق العدالة الضريبية

لا شك ان هناك اثارا تنتج من جراء عدم تحقق العدالة الضريبية تتعلق بالتحصيل الضريبي ومن بين تلك الاثار انها:

- **التهرب الضريبي:** ان المكلف حين يشعر بالظلم والتعدي على امواله الخاصة من قبل الدولة، خصوصا ان دفع الضريبة لا يعود له باية فائدة عليه ولا يتم مراعاة ظروفه الخاصة فهنا يشعر المكلف بتقصير الدولة في انفاق الحصيلة الضريبة في سبيل تلبية احتياجاته، ومن هنا ستتكدس الثروات لدى المتهربين ضريبيا في حين ستتخفض دخول الملتزمين في دفعها. (قاشي، 2015)

وذلك الأمر نجده على أرض الواقع في فلسطين اذ ان عدم تنظيم قانون ضريبي يعكس العدالة بين المواطنين من الناحية الاقتصادية يعد اهم عامل من عوامل التهرب الضريبي، وقد بلغت نسبة التهرب في فلسطين ما يقارب (50%). (جابر، الرياحي، 2014)

- **تقليل الحصيلة الضريبية:** فان عدم عدالة توزيع العبء المالي على جميع الافراد يؤدي الى قلة التحصيل الضريبي، وبالتالي تضر الخزينة العامة للدولة و تعمل على تعطيل تلك الاموال في تمويل المشروعات العامة. (دقة، 2003)

وفي الحالة الفلسطينية نجد ذلك في زيادة العبء الضريبي على أصحاب الدخل المتدنية، وعدم قدرتهم على الاستهلاك والادخار لقلّة دخولهم، ودون النظر الى النسبة المفروضة عليهم، وبالتالي تخسر الدولة فرصة الحصول على تحصيل عالي للضريبة بسبب انعدام التصاعد في ضريبة القيمة المضافة.

- **الغش الضريبي:** فاذا كانت الاعفاءات التي يقررها التشريع الضريبي غير متناسبة، وعدم فرض عقوبات كافية لكل من خالف نصوص القانون، فان هذا يؤدي الى ازدياد الرغبة في الغش الضريبي. (الزبيدي، 2015)

ومن وجهة نظر الباحثة فان انعدام الفاعلية لدى الادارة في متابعة المكلفين ضريبيا وعدم تفعيل تطبيق العقوبة عليهم في الوقت المناسب يؤدي الى لجوء المكلفين الى التهرب او الغش الضريبي بطريقة مشروعة وهذا يؤدي الى زيادة النقص الضريبي على فئات الملزمة، وبالتالي قلة الحصيلة الضريبية.

ولتحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة عند فرض الضريبة يجب مراعاة يأتي:

- ◎ **الضريبة التصاعدية:** لكي تتحقق العدالة يجب ان تراعي الضريبة التصاعدية وهذه الخاصة تفقدتها ضريبة القيمة المضافة على عكس ضريبة الدخل التي توزع على شرائح تراعي الفروقات الفردية، فيمكن ان تتحقق العدالة الاجتماعية عن طريق تبني مبدأ التصاعدية في الاسعار، فاذا ما تم تطبيق تلك الخاصة فانها ستفقد عدالتها.

ولكي تحقق العدالة الضريبية فانه من الممكن التوصل الى التصاعد الضريبي بين المكلفين حتى تصل بالنهاية الى تقليل التفاوت بن الدخل عن طريق تقسيم السلع بحسب أهميتها الى عدة اقسام تبدأ بالضرورة ذات الاستهلاك الكبير بحيث ان يتم اعفاؤها من الضريبة او بسعر منخفض نسبيا حتى تصل الى السلع الكمالية وهنا تخضع لسعر ضريبي مرتفع. (الزبيدي،

(2015)

◎ **الضريبة النسبية:** من ميزات ضريبة القيمة المضافة انها نسبية، أي انها تفرض نسبة مئوية من ثمن البيع او بدل الخدمة (الفرق بين عملية البيع والشراء لسلعة او بدل خدمة)، فالضريبة النسبية قادرة على تحقيق المساواة بين المكلفين بعبء الضريبة أي المساواة في الأنصبة ولكنها عاجزة مطلقاً عن تحقيق العدالة. (الحطيط، 2016)

والفكرة تتمحور حول مدى ملاءمة هذه النسبة المفروضة في فلسطين لأوضاع المكلفين الاقتصادية فهل تلك النسبة تحقق العدالة الضريبية؟ هذا ما سيتم معرفته من خلال تحليل رأي مدققي الحسابات.

◎ **الأخذ بالاعتبار المركز المالي والاجتماعي للمكلف:** ومن وجهة نظر الباحثة فان اهم ما يميز العدالة الضريبية ان تراعي المركز المالي للممول بحيث تفرض عليه ما يستطيع تحمله، وحسب ما يحقق من ارباح جراء بيع و شراء سلعة او خدمة ما، اما ضريبة القيمة المضافة فلا تراعي ذلك المبدأ على عكس ضريبة الدخل.

2.1.2 ضريبة القيمة المضافة

1.2.1.2 مقدمة

تحتل الضرائب في فلسطين جزءاً كبيراً من إيرادات الدولة اذ تعتبر الضرائب المصدر الرئيسي لتمويل موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية اذ تشكل اكثر من 80% من إيراداتها، لذا يجب الاهتمام بموضوع الضريبة فهي جزء من السياسة المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية والنظام المالي الفلسطيني، وتعتبر وسيلة لتمكين الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي تحقيق التنمية الاقتصادية وصولاً الى ما يسمى (الرفاه الاجتماعي) بحيث تشجع الصناعات، وهذا النوع من الضرائب يدر على السلطة ما يوازي 845 مليون دولار سنوياً، وبنسبة تقارب 31% من مجمل الضرائب والجمارك والمكوس التي تجبها السلطة. (مرصد السياسات الاجتماعية والاقتصادية، 2016)

تنقسم الضرائب الى قسمين ضرائب مباشرة واخرى غير مباشرة، فالمباشرة هي التي تقتطع من الثروة مثل ضريبة الدخل اما غير مباشرة فهي التي تفرض على استعمال عناصر الثروة (الدخل ورأس المال) مثل ضريبة القيمة المضافة، وتحمل الضرائب غير المباشرة الجزء الأكبر من الإيرادات الضريبية وهذا يشكل عبئا ثقيلا على المواطنين الذين يتحملون الجزء الأكبر من العبء المالي الذي يقع عليهم. (السلامين، دقة، 2014)

قامت الدولة المحتلة باستحداث قانون ضريبة القيمة المضافة عام 1976 م بموجب القانون التنفيذي، وفرضت تحت اسم نظام الرسوم على المنتجات المحلية ما يطلق عليه (ادارة دفاتر حسابات)، وتم تطبيقها على المناطق المحتلة داخل اسرائيل و الضفة الغربية والقدس بالاضافة الى قطاع غزة، وقد بلغت ضريبة القيمة المضافة حوالي 176 مليون دولار عام 1987 م، أي بنسبة 35% من جميع إيرادات سلطات الاحتلال، وبالرغم من مقاومة القيادة الوطنية الموحدة للانتفاضة الفلسطينية لتلك الضريبة وصدتها من كل جانب ودعت المواطنين من عدم دفعها، الا ان الادارة الاسرائيلية سمحت بتطبيق القانون من قبل ادارتها بنفسها بواسطة مدير الدائرة الذي يقوم بجميع مهمات مامور التقدير. (علاونة، 1992)

وبعد قدوم السلطة الوطنية واستلامها ادارة الضرائب عام 1994 م ومن ثم تبعها الاتفاق الاقتصادي توقيع (اتفاقية باريس)، وبتوقيع ذلك الاتفاق اكتسب شرعية النظامي ظل السلطة الفلسطينية، واعطاء بعض الصلاحيات لتعديل القيود على ضريبة المضافة، الا انها كانت ظالمة وغير عادلة اذ ان اغلب الإيرادات تكون لصالح الاحتلال. (البسطامي، 2006)

2.2.1.2 ما هية ضريبة القيمة المضافة

القيمة هي النوع والتمن، تتضمن القيمة المضافة معاني كثيرة وتختلف باختلاف الموضوع، ففي علم الاقتصاد تعني استبدال الشيء بأشياء أخرى، أي منفعة الشيء، فالمنفعة هي الاساس لتحديد القيمة، وبراي بعض العلماء كأمثال (جان ميل) فقد اعتبر التكاليف اساسا لتحديد القيمة، فاصطلاح القيمة المضافة يعني الفرق بين القيمة وبين تكلفة السلعة الوسيطة، لذلك

تعرف القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية بانها الفرق بين قيمة السلع المنتجة وقيمة المواد التي ادخلت في انتاجها. (عوض، 2012)

وقد عرفها الباحث علوان والزياني بانها " حصيلة الضريبة الواحدة على الانتاج والضريبة التراكمية في كافة المراحل، فسيرانها يتم على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع والاستهلاك، كما يمكن فرضها بسعر واحد وعلى جميع المراحل وعلى جميع السلع والخدمات، وتسدد المنتجون هذه الضريبة من المشاريع ، وكذلك التجار، ومقدمو الخدمات وفقا لطريقة المدفوعات المجزأة وهذه كلها تمثل مجموعة الثروة المستعملة والخدمات المضافة والتي تكون في نهاية المطاف على عاتق المستهلك " (علوان،الزياني، 2008)

وفي تعريف مبسط تعرف ضريبة القيمة المضافة فانها "احدى الضرائب غير المباشرة تفرض على أثمان جميع الصفقات (أموال وخدمات) بنسبة واحدة ومتفق عليها داخل المنطقة باستثناء ما نص عليه القانون " (الدقة، السلامين،2014)

"فهي الفرق بين تكلفة المدخلات (مشتريات المواد والخدمات) وقيمة المخرجات نتيجة العمليات التشغيلية التي قامت بها المنشأة على هذه المدخلات" (حوسو 2007)

وبشكل عام فان ضريبة القيمة المضافة في السلطة الوطنية الفلسطينية ضريبة غير مباشرة شاملة لكل السلع والخدمات وعلى كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع حتى البيع النهائي، تفرض جبرا على كل مكلف على شكل نقدي دون مقابل، ويتم نقل عبئها من تاجر الى اخر حتى تصل الى المستهلك النهائي، وهي مفروضة على الانفاق وبعدها ثابت، ويتم دفعها شهريا من قبل المكلفين، حيث يتم ارسال صورة عن نماذج خاصة لتسوية الحسابات في نهاية الفترات المالية.

3.2.1.2 خصائص ضريبة القيمة المضافة

وتتميز الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة على المبيعات في كافة مراحل الانتاج اذ انها تفرض على كافة السلع والخدمات وهنا تتميز تلك الضريبة بعدة خصائص ويمكن اجمالها بما يأتي :

1) ضريبة عامة

وتخضع لها كافة السلع والخدمات المنتجة والمستهلكة داخل الاراضي الفلسطينية سواء كانت محلية او مستوردة، باستثناء بعض السلع والخدمات حددها القانون بنسبة صفر لتحقيق بعض الاهداف الاقتصادية والاجتماعية، ويتم فرض الضريبة واحتسابها وتحصيلها في كل مرحلة من مراحل تداول السلع وتقديم الخدمات، وهذه الخاصية تؤدي تحقيق الى منافسة عادلة وهي ذات اسعار محددة. (شريف،2013)

2) انها ضريبة غير مباشرة:

انها تفرض على الدخل عند استعماله او انفاقه، وكذلك لا تحصل من المستهلك النهائي بل انها تستوفى من قبل المؤسسات الخاضعة لها التي تعرض السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل التصنيع والتوزيع والاستهلاك، وبالنهاية تقع على المستهلك النهائي. (عواضة، قطيش، 2013)

3) ضريبة دورية التحصيل

ان تلك الضريبة تلزم المكلف بتحصيلها دوريا فهي بذلك تعد موردا بشكل شهري في فلسطين وفي بعض البلدان مرة كل ثلاثة اشهر، وهذا ما يميزها عن الضرائب المباشرة التي تورد سنويا، او بحسب طبيعة السلع والخدمات، وهذا يجعل عبئها ليس ثقيلًا على المكلف وبالتالي يقلل من فرص التهرب على عكس الضرائب المباشرة؛ لانها تحصل بشكل شهري و ليس سنويا فالمدة الطويلة تزيد من فرص التهرب. (عوض، 2007)

4) ضريبة متعددة المراحل

اي انها تفرض على كافة مراحل الانتاج والتوزيع اذ تبدأ من المنتج، ثم الى تاجر الجملة، فتاجر التجزئة لتصل الى المستهلك النهائي، وهذا يعني عند احتساب ضريبة اضافية للسلعة تنتقل من المستورد ثم الى الوكيل، ثم تنتقل الى التجار ثم الى المحلات واخيرا الى المستهلك النهائي فينتقل كافة العبء عليه. (صبري، 1998)

5) ضريبة عينية

تتناول المادة الخاضعة للضريبة سواء أكانت سلع أو خدمات أي الإيراد ذاته بغض النظر عن ظرف من يتحملها، وهي أيضا تساوي بين السلع المصنعة محلياً أو المستوردة وهذا ما يميزها عن الضرائب الشخصية التي تقع على الشخص ذاته وتراعي فيه المقدرة التكليفية. (عوض، 2007)

6) ضريبة اقليمية

أي ان ضريبة القيمة المضافة تفرض على جميع الاموال او الخدمات او التعاملات التي تقع ضمن النطاق الاقليمي للدولة المطبقة لهذا النظام سواء كانت هذه الاموال او الخدمات وطنية المصدر أو أجنبية مستوردة من الخارج. (الساعدي، 2015)

7) ضريبة ذات اجراءات سهلة وميسرة وتحقق رقابة ذاتية

فهي تفرض بطريقة نوعية أي بنسبة معينة من سعر السلعة، او بطريقة نوعية أي مبلغ ثابت على الوحدة من السلعة بغض النظر عن قيمتها، وكما ان السعر موحد لكافة السلع والخدمات، وهذا يعمل على تسهيل التعامل ما بين الممول والادارة الضريبية، وكذلك هي تحقق رقابة لانها تعتمد على الفحص الدفترى والمستندي لدى المسجلين، وهذا يقلل من فرص التهرب من الضريبة. (السلامين، دقة، 2014)

8) ضريبة نسبية

فضريبة القيمة المضافة تتميز بأنها نسبية، أي انها تفرض نسبة مئوية من ثمن البيع او بدل الخدمة أي الفرق بين عملية البيع والشراء لسلعة او بدل خدمة، وهنا يترتب على من يقوم بتسليم المال دفع ضريبة قيمة مضافة في كل مرحلة.

9) ضريبة مائة للخرينة

ان تلك الضريبة تحصل بمجرد حدوث الواقعة المنشأة لها، وقد تحدث عن النظام الاسرائيلي بشأن الضريبة على القيمة المضافة رقم 16 لسنة 1963 المطبق لدى السلطة الوطنية،فالبتالي هي تفرض عند حدوث الواقعة للمنشأة سواء أكان للبضائع او الخدمات. (قانون ضريبة الدخل رقم (16) بسنة 1963)

4.2.1.2 أهداف تطبيق ضريبة القيمة المضافة

اولاً:أهداف ضريبة القيمة المضافة

هناك عدة اهداف لتطبيق ضريبة القيمة المضافة تتلخص بثلاثة اهداف وهي:

- **الأهداف المالية:** وهو الهدف الاساسي لفرض الضريبة أي زيادة الايرادات؛ وذلك بسبب انها تتميز بسهولة جبايتها بشكل مباشر فهي توفر حصيلة ضريبية كافية وبصورة دائمة ومستمرة، حيث تصل ايراداتها الى اكثر من 80% من الإيرادات العامة. (دقة، 2003)

وفي فلسطين تشكل نسبة ضريبة القيمة المضافة في الايرادات العامة ما يقارب 60.68% أي ان الاعتماد جميعه في التمويل عليها، فيمكن القول ان ضريبة القيمة المضافة حققت الهدف المالي ولكن الى أي مدى يتم مراعاة الحالة الاجتماعية والاقتصادية للمكلفين.

- **الأهداف الاقتصادية:** فهي تعمل على تشجيع الصناعات المحلية وحمائتها من المنافسة، تساعد على تشجيع احلال الواردات والصناعات الوطنية عن طريق اعفاء البضائع المصدرة وفرض ضريبة القيمة مضافة فقط على البضائع المستوردة، وكذلك تساعد على تشجيع استثمارات معينة فهناك بعض الاستثمارات معفية من ضريبة القيمة المضافة وتخضع بنسبة صفر وهذا بدوره يحقق استرادادات ضريبية. (محمود، 2016)

وفي فلسطين نجد ان الجانب الاسرائيلي يستخدمها عامل ضغط على الحكومة الفلسطينية ، وذلك بعدم توريدها للسلطة لضمان تنفيذ شروط معينة واستمرار التبعية الاقتصادية، وهذا ادى الى عدم تحقيق الهدف الاقتصادي للضريبة المضافة.

• **الأهداف الاجتماعية:** اما الاهداف الاجتماعية فهي تتحقق عن طريق اعادة توزيع الثروة بين المواطنين، كذلك الحد من استهلاك بعض السلع غير المرغوب بها مثل المُسكرات والدخان وهنا تفرض ضريبة مضافة عالية.(السلامين، دقة، 2014)

وكما ذكر سابقا يتم فرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة واحدة على جميع فئات المجتمع، ومن وجهة نظر الباحثة فان هذا يؤدي الى عدم اعادة توزيع الدخل بين الأفراد وانعدام مراعاة طبيعة السلع سواء أكانت اساسية أو كمالية مما يترتب عليه انعدام تحقيق العدالة الافقية بين المكلفين التي تعتبر أحد اهم صور العدالة الاجتماعية في المجتمع.

ويجب ان نذكر ان ضريبة القيمة المضافة تمكن الادارة الضريبية بتحقيق الرقابة وتقلص فرص التهرب من تلك الضريبة؛ لان تحقق مصلحة لكل الاطراف فهي قابلة للاسترداد عن طريق خصمها من الضريبة المستحقة عليه. (موسى، 2006)

5.2.1.2 مزايا تطبيق ضريبة القيمة المضافة وعيوبها

مزايا ضريبة القيمة المضافة

ان ضريبة القيمة المضافة تحقق عدة مزايا تؤثر بشكل ايجابي على الدولة التي تفرضها ومن تلك المزايا:

❖ تحقيق التنمية الاقتصادية: بشكل عام ان ضريبة القيمة المضافة تتميز بانها تحقق النمو الاقتصادي الذي جعلها وسيلة فعالة وهادفة للتأثير على مستوى الدخل القومي وحماية الناتج المحلي، اما بشكل خاص في فلسطين وفي ظل الاحتلال الاسرائيلي ضمن اتفاقية باريس الاقتصادية فقد اصبحت تشكل عائقا امام تحقيق النمو. (جمام، 2009)

❖ ارتفاع حصيله الضريبة ومرونتها؛ وذلك نظرا لاتساع نطاقها، وكذلك تتميز بسرعة تحصيلها وتدفعها المستمر خلال السنة فهي تحصل بشكل شهري فبذلك تحقق غزارة التحصيل لصالح الدولة. (خربوش، 1996)

ولكن في الحالة الفلسطينية من وجهة نظر الباحثة أدى ارتفاع الحصيلة منها الى ضعف قدرة الحكومة من ايجاد أوعية جديدة تمكنها من التقدم والتخلص تدريجيا من ضريبة القيمة المضافة فهي لا تراعي الحالة الاقتصادية للمكلفين.

❖ صعوبة التهرب منها؛ وذلك بسبب تضارب مصالح المكلفين وسعي كل منهم في الحصول على ما يثبت دفع ضريبة القيمة المضافة على مشترياته، وذلك حتى يتسنى له استردادها. (حوسو، 2007)

❖ تلاؤمها مع أوضاع المكلفين: ان ضريبة القيمة المضافة ملائمة مع اوضاع المكلفين النفسية والمالية، فيستطيع المكلف التحكم بها ونخفيض عبئها وذلك من خلال تخفيف استهلاك سلع معينة وبالتالي يتم تقليل الضريبة المفروضة عليهم. (صبري، 2003)

وهذا في حالة تم فرض نسبة لها تراعي طبيعة السلعة اما في الحالة الفلسطينية فان التوحيد وعدم تمييز ما بين نسبة الضريبة على السلع يؤدي الى تفاقم العبء على المكلف قليل الايراد وكثير الاستهلاك.

❖ كذلك تتميز بسهولة تحصيلها؛ نظرا لانها لا تتطلب اجراءات معقدة وطويلة، وكذلك لا تحتاج الى جهاز اداري واسع من اجل ربطها وتحصيلها، وايضا تتميز بانخفاض كلفة الجباية والتحويل. (خريوش، 1996)

ولكن هل تتميز تلك الضريبة في فلسطين بتلك الميزة ايضا، هذا مما سيتم معرفته من خلال اداة الدراسة.

عيوب ضريبة القيمة المضافة

كما ذكرنا فان ضريبة القيمة المضافة تعتبر من الضرائب غير المباشرة أي انها تفرض على استعمالات الدخل، وبالرغم من تلك المزايا التي سبق وذكرها الا انها بالجانب الاخر تحمل عيوباً تجعلها اقل عدالة، ومن تلك العيوب:

- انها تعتبر ضريبة القيمة المضافة أقل عدالة من الضرائب المباشرة؛ نظرا لأن المستهلك ذا الدخل المنخفض هو من يتحمل عبئها بدرجة اعلى من ذوي الدخل المرتفع وكذلك لعدم تطبيقها للضريبة المتصاعدة. (محمد، 2014)
- تنتقد ضريبة القيمة المضافة بانها ذات اثر تضخمي، ولكن كان رد بعض النقاد لهذه السلبية بانها يمكن ان تؤدي في المدى الطويل الى الحد من الاتجاهات التضخمية، فهو يتوزع على مدى زمني طويل، وقد يستوعب جانبا منه من خلال الانخفاض في هوامش ربح المنتجين والموزعين. (العيسوي، 2014)
- يمكن ان تؤدي الى انخفاض في مستوى المعيشة، وذلك لانها تتضمن سعر السلعة مما يرفع سعر هذه السلعة بعد الضريبة، وبالتالي ينخفض استهلاك تلك السلعة (فليح، 2008)

3.1.2 اجراءات اعفاءات وطرائق احتساب ضريبة القيمة المضافة واستحقاقها

1.3.1.2 الاعفاءات في ضريبة القيمة المضافة

ان ضريبة القيمة المضافة تفرض بشكل نسبي كما ذكرنا سابقا بنسبة:

- 17%: وتلك النسبة مفروضة في القانون و تفرض في فلسطين بنسبة 16%.
- ونسبة صفر %: وهذه النسبة تفرض ايضا على حسب القانون لبعض السلع والخدمات، وحسب قانون المكوس على المنتجات المحلية لسنة 1963 (نظام بشأن المكوس على المنتجات المحلية) في مادة (31) تم ايجاز جميع الضرائب المفروضة بقيمة صفر بالمئة باختصار:

1. في بيع البضائع ما عدا الصفقات التي تخص الماس والاحجار الكريمة.

2. بيع ممتلكات غير ملموسة لشخص غير مقيم في المنطقة.

3. اذا تم تقديم خدمة ما لشخص مقيم بالخارج، وهنا لا تعتبر خدمة اذا تم تقديمها بالنسبة للممتلكات موجودة في اسرائيل او أي منطقة اخرى الا اذا تم الاثبات ان مؤدي الخدمة تعتبر جزءا من السعر المألوف للبضاعة، او اذا كان موضوع الاتفاق تقديم خدمة لشخص مقيم في اسرائيل او لاي منطقة اخرى.
4. في تقديم خدمة خارج اسرائيل او لاي منطقة اخرى عن طريق مشغل محلي في المنطقة.
5. اذا تم اقامة سائح في احد الفنادق وما يتبعها من خدمات اخرى من مأكّل ومشروبات واستخدام الهواتف وغيرها من الخدمات.
6. في حالة بيع الخضراوات والفواكه في شروط معينة.
7. اذا تم عقد صفقة ويقصد بها حق السفر للخارج.
8. وايضا في حال بيع ممتلكات من محل المشتغل.

ولا بد من ذكر الصفقات المعفاة من الضريبة المضافة وهي كما يأتي:

- ✓ في حال تم تأجير للسكن لفترة لا تتجاوز عشر السنوات ما عدا التأجير.
- ✓ اذا تم تأجير بيوت محمية بموجب قانون المالكين والمستأجرين.
- ✓ كذلك الامر بالنسبة لعقد الصفقات التي يعقدها المشتغل الصغير الذي تقل حصيلة نفقاته عن 287300 ش.
- ✓ اذا تم بيع ايداع مال من قبل مشتغل في مؤسسة مالية او تم اقراض المشغل لمؤسسة مالية قرضا.
- ✓ واخيرا الصفقات مع المشتغل التي تخص بيع الماس والاحجار الكريمة ، عدا الماس الصناعي.(نظام بشأن المكوس على المنتجات المحلية، 1985)

2.3.1.2 كيفية فرض الضريبة واستحقاقها

ان الأساس الذي تفرض عليه الضريبة يستند الى نظريتين هما: نظرية تعاقدية واخرى تضامنية، فأصحاب نظرية التعاقدية أكدوا بان الضريبة هي علاقة تعاقدية بين الدولة والفرد، فهناك عقد ضمني بينهما بحيث يقوم هذا الفرد بتقديم مبلغ مالي على شكل ضريبة وبالمقابل تقدم الدولة خدمات، أما نظرية التضامن الاجتماعي فهي عبارة عن تضامن المجتمع الذي يخضع لسلطة سيادية واحدة فأصبحت الضريبة فريضة اجبارية الدفع في اطار اجتماعي وتضامني. (جمام، سحنون، 2009)

يتم فرض ضريبة قيمة مضافة على جميع السلع والخدمات المحلية والمستوردة بنسبة 16 % حسب سنة 2018 م، وتلك النسبة مرتبطة باتفاقية باريس كما نعلم التي ترتفع وتتنخفض تبعا لاسرائيل.

تقوم الدائرة بتصنيف المشتغلين الى عدة اصناف وهم المكلفون في ضريبة القيمة المضافة، فالمكلف هو كل مشتغل او مؤسسة مالية وقد تم تقسيمهم حسب دورتهم المالية الي ما يأتي:

❖ مشتغل مرخص: وهو الشخص الذي بلغت حصيلة صفقاته السنوية مبلغ 185000 شيكل، بالاعتماد على نصوص القانون، وهو الاكثر شيوعا و يعتبر محور الضريبة المضافة، فانه يحق له اصدار فاتورة ضريبية ويحصل على شهادة مشتغل اعتمادا على المادة 60 من النظام، وان يقوم بخصم المدخلات ضمن ادارته لنظام محاسبي فعال. (محمود، 2016)

❖ مشتغل صغير: وهو المشتغل المكلف بدفع الضريبة الذي بلغ حجم صفقاته ما بين (44200 - 185000)، وهو لا يعفى من التصريح عن ايراداته ونفقاته الشهرية من واقع الكشف الدورية من النظام، ويحق له ان يخصم ضريبة المشتريات أي المدخلات من ضريبة المبيعات وهي الصفقات، وملزم باصدار فاتورة صفقة وليس فاتورة ضريبية. (السلامين، دقة، 2014)

❖ مشغل معفي: اما المعفي فهو ما دون 44200، وهذا النوع ملزم بتقديم كشف دوري للتصريح عن ايراداته ولكنه لا يدفع ضريبة وعادة ما تكون جمعيات غير هادفة للربح.

تفرض ضريبة المضافة على شراء السلع والاستهلاك، بحيث تفرض على جميع النشاطات الاقتصادية والتجارية، والخدمات ذات الطابع التجاري،بالاضافة الى الصفقات العرضية سواء أكانوا مسجلين لصفحتهم تجارا او غير مسجلين، وكذلك تخضع لتلك الضريبة لبيع العقارات سواء أكان عملا تجاريا او مؤسسة مالية او غير ربحية، وايضا تفرض على استيراد السلع من الخارج للاستعمال الشخصي او التجاري، وكذلك تفرض بنسبة صفر على التصدير والخدمات التي يتلقاها السائح من خدمات، والشحن البري والبحري، وتأجير المباني للاغراض السكنية. (صبري، 2003)

وتفرض ضريبة المضافة على كل نشاط مؤسسة مالية،حيث تفرض على الأجور والأرباح فقط وليس على صفقات المدخلات، فلا يجوز لها اصدار فواتير ضريبية نهائيا، ولا بد ان نذكر هناك ضريبة مقطوعة وهي التي تفرض على قطاع السيارات العمومية والمركبات التجارية، التي لا تميز ما بين سيارات ومكاتب الأجرة ووسائل النقل المختلفة، ومن هنا حددت ضريبة مقطوعة حسب نوع المركبة وحمولتها وسنة انتاجها دون النظر لما تحققه من ايرادات. (البسطامي، 2006)

3.3.1.2 اجراءات التسجيل وكيفية احتساب قيمة الضريبة

حسب النظام بشأن رسوم على منتجات محلية (يهودا والسامرة) 1985 م ورد بالمجمل ما يلي:

بداية يقوم المكلف بالتسجيل وفتح ملف لدى دائرة ضريبة الدخل، ويقوم المكلف بتعبئة كل التفاصيل بنموذج تسجيل محدد متضمنا: نوع محل العمل، الدورة المالية السنوية لمحل العمل، وعدد المستخدمين في محل العمل ورقم ملف الخصم، ويقدم كافة اوراقه للدائرة.

يتم تقديم ما يعرف بالكشف الدوري: "وهو عبارة عن خلاصة شهرية نتيجة أعمال المكلف لأغراض ضريبية القيمة المضافة تتضمن إيراداته (مدخلاته) الشهرية، ويتضمن اسم المشتغل وعنوانه، ورقم ملفه الضريبي، والفترة التي تخص الدورة المالية " (السلامين، 2014)

وبعد تقديم الاقرار الضريبي الزم القانون المكلفين بتحصيل الضريبة وتوريدها الى الادارة في موعدها المحدد، وفي حال لم يكن مؤدي الخدمة مشتغلا مرخصا فهنا الزم القانون متلقي الخدمة ان يقوم بدفع المكوس، وكذلك الزم المشتري غير المشتغل أو المؤسسة غير مالية ايضا بدفع المكوس عند عقد صفقة بيع عقار (صبري، 2003)

ولا بد ان نورد ان القانون ايضا الزم المكلف بتنظيم دفاتر وسجلات خاصة لكل نشاط اقتصادي، ويجب الاحتفاظ بها لمدة خمس سنوات، وفي حال تم طلبها من قبل الادارة فيجب ان يقوم بتوريدها للدائرة، وفي حال الاخلال بتلك السجلات فان ذلك يعرض المكلف للمساءلة ودفع غرامات.

يتم احتساب قيمة الضريبة عن طريق الخطوات الآتية : (محمود، 2016)

- ✓ يتم اعطاء المكلف كشفا دوريا و يقوم بتعبئته كما اوضحنا سابقا.
- ✓ ثم يقوم المكلف بتسجيل المبيعات بدون ان تشمل ضريبة القيمة المضافة، اما اذا اشتملت عليها فانه يقوم باحتسابها عن طريق (المبيعات شاملة ض. ق. م / 1.16).
- ✓ ثم تضرب النتيجة السابقة بالمبيعات غير شاملة الضريبة المضافة بقيمة الضريبة الحالية(المبيعات غير شاملة ض. ق. م / 16%).
- ✓ يحتسب التاجر المشتريات غير شاملة ض. ق. م ثم يتم طرح الضريبة على المبيعات من الضريبة على المشتريات، ويسجل المبلغ المترتب عليه في البنك سواء أكان موجبا او كان سالبا ويستحق المكلف رديات ضريبة تدخل ضمن حسابه ليتم التقاص منه في الدورات الاخرى.

ولتوضيح طريقة الاحتساب نورد المثال البسيط الاتي:

قام شادي بشراء بضاعة بمبلغ 300000 شيكل غير شاملة الضريبة وذلك بتاريخ 2018/3/2، وقد بلغت مبيعاته حتى 2018/3/31 ما قيمته 400000 شيكل غير شاملة الضريبة، فما قيمة الضريبة المضافة المترتبة عليه؟

$$\text{ضريبة القيمة المضافة على المبيعات (الصفقات)} = 400000 * 16\% = 64000$$

$$\text{اما ضريبة القيمة المضافة على المشتريات (المدخلات)} = 300000 * 16\% = 48000$$

قيمة الضريبة الواجب دفعها = ض. ق. م على المبيعات - ض. ق. م على المشتريات

$$48000 - 64000 =$$

$$= 16000 \text{ شيكل}$$

ويتم خصم الضريبة عن طريق احتساب جميع ما اضافته البائع على مدخلاته أي مشترياته بشرط ان تكون تلك المشتريات قد دخلت في انتاج سلعة خاضعة للضريبة، وبعد قيامه ببيع السلعة او تقديم الخدمة وتحصيل ثمنها يقوم بطرح الفرق بين ما دفعه وما قام بتحصيله من المشتري واحتساب قيمة الضريبة المترتبة عليه. (البسطامي، 2006)

ومن هنا تم طرح السؤال الاتي، هل تلك الاجراءات سهلة وواضحة بالنسبة للمكلف او انها تحمل عبئا كبيرا تقع على عاتقه، سيتم الاجابة على هذه السؤال بناءً على وجهة نظر مدققي الحسابات.

4.3.1.2 واقع نظام ضريبة القيمة المضافة في فلسطين

منذ عام 1976 م وفلسطين تطبق ضريبة القيمة المضافة التي فرضها الاحتلال الاسرائيلي بنسبة 8% ثم اخذت ترتفع سنة تلو اخرى حتى وصلت الى نسبة 16% على جميع الصفقات المعقودة من سلع وخدمات، وقد نصت الاتفاقية على ان تطبق هذه الضريبة لدى

الطرف الفلسطيني بنسبة لا تقل عن 14.5% ولا تزيد عن 18%، اما نسبة الاعفاءات بموجب هذا النظام فهي محدودة جدا، ولا يوجد هناك نسبة منخفضة باستثناء نسبة الصفر التي تفرض على بعض السلع والخدمات. (صبري، 2003)

فلو تم اصدار قانون ضريبة عن السلطة الوطنية فان هذا سيؤدي الى استقلالية القوانين الضريبية عن اسرائيل، والقيام بتعديلها بما يتناسب مع الوضع الاقتصادي الفلسطيني، مما يؤدي بدوره الى زيادة الايرادات الضريبية لتعمل على تغطية العجز في موازنتها، وحين تصبح تلك الضريبة مناسبة مع وضع المكلف ستصبح أكثر عدالة وسيدفع المكلف المبلغ المترتب عليه دون الشعور بالظلم المترتب عليه.

ولا يوجد هناك استثناءات في قانون الضريبة الفلسطيني، كما لا يوجد دعم للسلع الأساسية كالزيت والطحين والارز، وبالتالي سيشمل الارتفاع في كافة السلع والبضائع . ان بعض الدول تفرض ضريبة أقل على الاحتياجات الأساسية، ولكن تلك الرؤية غير متوفرة في فلسطين، و ومن هنا سيؤدي هذا الارتفاع إلى زيادة التهرب الضريبي وبالتالي انخفاض النمو. (مرصد السياسات الاجتماعية والاقتصادية، 2016)

ومن وجهة نظر البعض ان ضريبة القيمة المضافة مفروضة بحكم بروتوكول باريس الاقتصادي، غير ان هذا الاسناد يعد باطلا، وذلك بسبب التزام السلطة الفلسطينية ببنود الاتفاقية مع اسرائيل وهذا لا يوجب التزام المواطنين بدفع تلك الضريبة ما لم تستوف كامل الاجراءات الشكلية المهمة، أي ان تصاغ في قانون وطني من السلطة التشريعية، او ان تصدر مرسوما بسريتها وتنتشر في جريدة رسمية، ولهذا يعد فرض تلك الضريبة باطلا، ولا يوجد هناك امام السلطة الا ان تسلك احدي الطريقتين، اما ان تتوقف عن تحصيلها او ان تصدر قانونا خاصا للضريبة على القيمة المضافة، لان ذلك سيؤدي الى فقدان الثقة في العدالة وسيادة القانون. (نصار، 2016)

والسؤال الاساسي هل ضريبة القيمة المضافة تتصف بالعدالة؟

يرى الدكتور فوزي عطوي " ان ضريبة القيمة المضافة عادلة لأنها أصبحت تمثل الدخل الاساسي للعديد من الدول، وهناك اكثر من 70% تطبقها وما تبقى تطبق ضريبة الاستهلاك وذلك لأنها تتميز بأنها ضريبة غير تراكمية فهي تفرض على سعر السلع التي تباع من المستهلك النهائي " (عطوي، 2003)

وهناك وجهة نظر اخرى نادت ايضا بان ضريبة القيمة المضافة هي اكثر عدالة من الضرائب المباشرة لأن جميع افراد الشعب يدفعونها بنفس النسبة بحيث عندما يقوم كل فرد بشراء سلة بالمقابل يدفع المبلغ اضافة الى قيمة الضريبة المضافة، على عكس الضرائب المباشرة التي يدخل فيها عوامل اخرى لتجعل منها ضريبة غير عادلة. (دويكات، 2017)

وبالمقابل هناك من نادى بانها ضريبة عمياء غير عادلة وذلك لانها لا تميز ما بين الفقراء والاغنياء، وكذلك لا يوجد هناك تفاوت بالدخول بين المستهلكين، وانها تشكل عبئا كبيرا على اصحاب الدخل المحدود لانها تمتص موردا مهما من مواردهم، وهذا يؤدي الى تقليل القدرة الشرائية للمستهلك وكذلك التقليل من فرص الاستهلاك. (الجزيرة، موقع الكتروني، 2016)

ومن وجهة نظر الباحثة فانها ترى ان تلك الضريبة هي ضريبة غير عادلة للمستهلك دون التاجر، فالتاجر بكل سهولة يستطيع نقلها للمستهلك الذي يقوم برفع سعر السلعة ويتحمل عبئها ذاك المستهلك، غير ان التاجر يستطيع ان يخصمها من الرديات، وكذلك ان تلك الضريبة لا تميز ما بين السلع الاساسية او الكمالية وهذا يجعلها غير عادلة فمن غير المنطق ان يكون الارز والحليب والطحين موازيا للأشياء الكمالية الاخرى، فلا تراعي وضع الفقير الذي هو بحاجة الى ادنى متطلبات الحياة.

لكن من خلال وجهة نظر المدققين سوف نصل الى مدى عدالة كل صورة من صور العدالة الضريبية لضريبة القيمة المضافة.

2.2 الدراسات السابقة

1.2.2 الدراسات العربية

1. دراسة (محمود، 2016)

وهي دراسة بعنوان (دور الادارة الضريبية وممارستها في زيادة ايرادات ضريبة القيمة المضافة).

هدفت هذه الدراسة الى معرفة دور الادارة الضريبية وممارستها في زيادة ايرادات ضريبة القيمة المضافة والتعرف الى اوجه القصور في الادارات الضريبية ، وتم استخدام المنهج الوصفي وتم اختيار عينة للدراسة من العاملين في دائرة ضريبة القيمة المضافة وتكونت من مئة واحد عشر موظفا وموظفة في الضفة الغربية.

وخرجت بعدة نتائج ومن ابرزها ان الادارة الضريبية لا تقوم بنشر ثقافة الالتزام الضريبي الطوعي، كما ان الادارة الضريبية تتساهل في تطبيق العقوبات والغرامات القانونية وتستخدم سلطتها في الاطلاع والتبرير ولكنها لا تستخدمها فيالحجز على الاموال، وهناك نقص بالكفاءة والخبرة لدى موظفي الضرائب ، وقد اوصت تلك الدراسة بضرورة التنسيق ما بين الادارات الضريبية والحكومية والعمل على تطوير الكشف الميداني وايضا عقد الندوات وتنظيم ورش العمل لتقوم بتعريف المكلف بأهمية ضريبة القيمة المضافة المالية والاقتصادية وكذلك تفعيل الجهات الرقابية على التساهل في العقوبات والغرامات.

تشابهت تلك الدراسة مع دراستي بأنها تناولت موضوع ضريبة القيمة المضافة واهتمت بدور الادارة في زيادة ايراداتها ، بينما اختلفت بانها لم تتناول موضوع قياس عدالتها ، وكذلك قام بقياس دراسته باختيار عينة من العاملين في دائرة ضريبة القيمة المضافة ، بينما قامت الباحثة بقياس العدالة باختيار جميع مدققين الحسابات .

2. دراسة (محمد، 2014)

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

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اجراءات الفحص والتدقيق والتسويات المتبعة لدى دائرة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل، وهدفت الى التعرف الى كيفية اجراء عمليات الفحص والتسويات، واثر ذلك على ضريبة الدخل، والتعرف الى مدى توافق اجراءات الفحص ومعالجتها مع نظام ضريبة القيمة المضافة.

وتم استخدام المنهج الوصفي واختيرت عينة للدراسة من موظفي دائرتي ضريبة القيمة المضافة والدخل ومكاتب التدقيق والمحاسبة وتكونت عينة الدراسة من (98) موظفا وموظفة في الضفة الغربية.

وقد اظهرت نتائج البحث ان هناك علاقة طردية ما بين ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، ان دائرة ضريبة الدخل تعتمد في عملها على تسويات وملفات ضريبة القيمة المضافة وليس العكس، وكذلك تبين بان هناك تدقيقا وتسويات ضريبية لدى دائرة ضريبة المضافة يتم اللجوء اليها عند مخالفة القانون.

وقد تم التوصل الى عدة توصيات منها: ان يتم توحيد دائرتي ضريبة الدخل والجمارك والمضافة والمكوس لكافة الاعمال، وتنسيق العمل بين الدوائر، وكذلك على الفاحص الضريبي قبل القيام باجراءات الفحص تجميع البيانات والمعلومات عن المنشأة موضوع الفحص ، واخيرا الاعتماد على المقومات الاساسية كالتأهيل العلمي للموظفين والفحص حسب قواعد التشريع الضريبي.

تشابهت تلك الدراسة ايضا مع دراستي في انها تناولت موضوع ضريبة القيمة المضافة ولكنها اختلفت انها جاءت للتعرف على اجراءات الفحص والتدقيق والتسويات المتبعة لدى تلك الدائرة وأثرها على ضريبة الدخل ، في حين اقتصرت دراستي على دراسة عدالتها .

3. دراسة (شريف، 2013)

وهي دراسة بعنوان "أثر الضريبة على القيمة المضافة (دراسة مقارنة)"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف الى الواقع الحالي للضريبة على القيمة المضافة وموقعها في النظام الضريبي اللبناني ومدى انعكاس هذه الضريبة على الايرادات العامة للدولة، واثرت التدخل غير المباشر لهذه الضريبة في الحياة الاجتماعية والاقتصادية للفرد واثرها في عملية النمو.

واعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على طرائق التحليل المنهجي ونقل التجربة العملية والشخصية ، وقد اظهرت نتائج الدراسة بان استحداث هذه الضريبة أسهم في زيادة الايرادات العامة للدولة حيث تستخدمها في تغطية النفقات العامة، وكذلك اظهرت الدراسة بان الضريبة على القيمة المضافة تمثل عاملا سلبيا للتنمية والنمو اذ تخصم من دخول الافراد، ومن ثم من ادخارهم.

واوصت تلك الدراسة بضرورة اصلاح الادارة الضريبية ووضع رؤية وخطة واضحة وشاملة ليتم توزيع العبء الضريبي توزيعا عادلا، وان يكون هناك شفافية ونزاهة اكبر في عمليات الادارية مما يساهم في توفير مناخ استثماري جيد تقوم على تشجيع التجارة.

وقد تشابهت تلك الدراسة كذلك بنتاولها لموضوع ضريبة القيمة المضافة ، ولكنها اختلفت في انها قامت بالتعرف على واقع النظام الضريبي اللبناني في حين شملت دراستي الى التعرف على عدالة الضريبة المضافة في الضفة الغربية .

4. دراسة (البسطامي، 2006)

وهي دراسة بعنوان ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الاردن (دراسة مقارنة).

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على نظام ضريبة المضافة والتعرف عليها المعمول في فلسطين وكذلك التعرف الى ضريبة المبيعات المطبقة في الاردن، والتعرف الى نقاط القوة والضعف في كلا النظامين.

وخرجت بعدة نتائج ولعل ابرزها ان النظام الضريبي المطبق في فلسطين هو نظام قهري ولا يراعي مقدرة المكلف، واذ تم تطبيق كافة نصوصه سيؤدي الى انخفاض حصيله الايرادات الضريبية، اما نظام ضريبة المبيعات المطبق في الاردن فانه تراعي أوضاع المكلفين ولا يركز على العقوبات الا للضرورة، وكذلك استند قانون الاردني على نسب مختلفة لجباية ضريبة المبيعات بعكس ضريبة المضافة المطبقة في فلسطين التي تعتمد على نسبة ثابتة هي 16% من القيمة المضافة.

ومن أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة:

▪ يجب توفير الاسس القانونية لفرض الضرائب الغير مباشرة وخاصة ضريبة القيمة المضافة لان النظام المطبق هو نظام اسرائيلي تم فرضه على المكلف الفلسطيني منذ سنة 1976 مستمدا شرعيته من اتفاقية باريس.

▪ استخدام معدلات مختلفة من النسب الضريبية من خلال التمييز بين السلع والخدمات الاساسية وغير الاساسية، من خلال التركيز على البعدين الاقتصادي والاجتماعية، والاستفادة من نصوص قانون ضريبة المبيعات المطبق في الاردن.

وقد تشابهت تلك الدراسة ايضا انها تناولت موضوع ضريبة القيمة المضافة في فلسطين ، ولكنها اختلفت في انها قامت بمقارنتها مع ضريبة المبيعات المطبقة في الاردن ، بينما اتت دراستي بتناول عدالة ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية .

5. دراسة (موسى، 2006)

وهي دراسة بعنوان ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل.

هدفت هذه الدراسة الى معرفة العلاقة ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل وخاصة العلاقة التشريعية، والبحث في كيفية الوصول الى تحديد قيمة ضريبة الدخل التي تستحق على المؤسسات والشركات، ودراسة مدى امكانية توحيد دائرة ضريبة الدخل وضريبة الدخل واندماجهم معا، وتم استخدام المنهج الوصفي واختيرت عينة للدراسة من دافعي الضرائب وتكونت (206) أفراد في الضفة الغربية، وكذلك تم اجراء مقابلات مع مديري دوائر ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل.

وقد توصل الباحث الى ان هناك علاقة قوية ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل وهي علاقة تشريعية واقتصادية، وان كلتا الضريبتين تتأثران بالمقدرة المالية للمكلف وبالتالي بالاقتصاد القومي والدخل القومي.

وقد اوصت تلك الدراسة الى توحيد دائرتي ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل في دائرة واحدة، وكذلك ضرورة توافر نصوص تشريعية مستقلة وخاصة في السلطة الوطنية الفلسطينية، واوصى بان يتم تقليل الاعتماد على الضرائب المباشرة مثل ضريبة الدخل وزيادة الاعتماد على الضرائب على الانفاق مثل المضافة.

وقد تشابهت تلك الدراسة كذلك بتناولها لموضوع ضريبة القيمة المضافة ، ولكنها اختلفت بانها قامت بدراسة علاقتها بضريبة الدخل في حين ناقشت رسالتي موضوع عدالة ضريبة المضافة فقط دون النظر الى ضريبة الدخل .

6. دراسة (صبري، 2003)

وهي بعنوان مدى عدالة النسب والاعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين (دراسة مقارنة).

وقد هدفت هذه الدراسة الى البحث في النسب والاعفاءات الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة في فلسطين ومقارنتها مع الدول المحاورة مثل سوريا والأردن ومصر وكذلك مع دول الاتحاد الأوروبي، والتعرف الى الاعفاءات ومجالات التهرب الضريبي وكيفية معالجتها.

وتم استخدام المنهج الوصفي واختيرت عينة للدراسة من التجار وموظفين ومدققي الحسابات وتكونت من (400) فرد من الضفة الغربية وشملت قلبية ورام الله ونابلس وسلفيت وطولكرم.

وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها:

ان الدول الصناعية تعتمد على الايرادات الضريبية اكثر من الدول النامية وتشكل ايراداتها لهذه الدول حوالي 90% من اجمالي الايرادات ، وان نسبة 17% غير ملائمة للاقتصاد الفلسطيني، وضرورة التمييز ما بين السلع الضرورية والسلع الكمالية في فرض الضريبة، وكذلك اظهرت ان نسبة الضرائب المباشرة من اجمالي الايرادات في فلسطين تعتبر الاقل بين دول العالم بينما نسبة الضرائب غير المباشرة من أعلى النسب بين الدول التي شملتها الدراسة ، وتمنح الدول اعفاءات وتخفيضات على نسبة الضريبة لتحقيق الاهداف الا ان تلك التخفيضات والاعفاءات في فلسطين محدودة جدا وتقل عن باقي الدول كما ان هناك عبئا ضريبيا على المكلف الفلسطيني.

وقد أوصت تلك الدراسة الى ضرورة إصدار قانون فلسطيني مستقل خاص بضريبة القيمة المضافة، ويجب الانفصال عن شركة شاعم الإسرائيلية ، وإنشاء شركة فلسطينية لإدارة الضرائب، وكذلك يوصي الباحث بزيادة الإعفاءات والتخفيضات لتتناسب مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للشعب الفلسطيني.

ومن هنا تشابهت دراسة صبري بدراستي في انها تناولت موضوع عدالة النسب والاعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين ، وكذلك كانت الفئة المبحوثة من ضمنها مدققين الحسابات ، اما جوهر الاختلاف كان في ان تلك الدراسة تناولت مبدأ العدالة من جهة واحدة وهي النسب الضريبية بينما شملت دراستي جميع صور العدالة الضريبية فلم تقتصر على جهة واحدة للحكم على عدالتها .

7. دراسة (دقة، 2003)

وهي بعنوان العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

هدفت هذه الدراسة الى توضيح مفهوم العدالة الضريبية، معرفة اثر العدالة الضريبية على الاستقرار النفسي لدى المكلفين، ونشر الوعي الضريبي بين المكلفين.

وقد توصل الباحث الى عدة نتائج اهمها ان العدالة الضريبية تتحقق بواسطة اليات تتمثل في القانون الضريبي والاجراءات والادارة الضريبية والتدقيق والقضاء، وان القانون الضريبي يوجد فيه عدة ثغرات وغموض وينقصه الوضوح، وان هناك سرية تامة في المعلومات المتعلقة بالمكلف ويحق له الاعتراض والدفاع عن نفسه تكفل لتحقيق العدالة الضريبية.

وقد أوصت تلك الدراسة بعدة توصيات منها:

- يجب اخضاع كافة مصادر الدخل للضريبة ،على اعتبار ان ذلك هو القاعدة العامة، وينبغي اعفاء بعض مصادر الدخل لاعتبارات اقتصادية.
 - ان يتم تعديل نصوص القانون لتصبح اكثر وضوحا ومرونة.
 - اخضاع الارباح الرأسمالية المتحققة للضريبة لتضييق الفجوة بين طبقات المجتمع.
- وهنا تشابهت تلك الدراسة بدراستي في انها تناولت مبدأ العدالة الضريبية ، بينما جوهر الاختلاف كان في دراسة عدالة ضريبة الدخل وليس ضريبة القيمة المضافة كدراستي هذه .

2.2.2 الدراسات الاجنبية

1. دراسة (جويل، سدرالفيتش واخرون، 2015)

وهي بعنوان العدالة الضريبية في الشرق الاوسط وشمال افريقيا.

هدفت هذه الدراسة الى تحسين النظم الضريبية لتلبية المطالب التي تدعو الى زيادة العدالة الاقتصادية في منطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا نظرا للضغوط القوية لتحقيق المزيد من الانصاف في الحصول على الفرص الاجتماعية والاقتصادية، وكذلك تحديد توزيع الاعباء الضريبية وكيفية تطبيق النظام الضريبي في الواقع العملي.

وقد توصلت تلك الدراسة الى عدة نتائج ، منها غياب العدالة الضريبية في منطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا، وأن إيرادات الضرائب على الدخل الشخصي تدر إيرادات اقل مقارنة ببلدان الاسواق الصاعدة والبلدان النامية، وغالبا لا تكون تصاعدية، اما دخل الشركات فانها تطبق ضرائب بمعدلات معتدلة نسبيا ولكنها تعاني من تعدد معدلات الضريبة واتساع نطاق النفقات الضريبية.

وقد أوصت تلك الدراسة بعدة توصيات منها:

1. ينبغي على الحكومات تطبيق ضريبة على القيمة المضافة بمعدل منخفض كخطوة اولى نظرا لكفاءتها واتساع قاعدتها الضريبية مع مراعاة الاعفاءات.
2. البدء بتطوير ضريبة على دخل الشركات.
3. فرض ضرائب على الممتلكات، وضرائب المكوس بمعدل بسيط نسبيا.
4. وضع خطط لتطبيق ضريبة الدخل الشخصي مستقبلا، فهي غير ملائمة من الناحية السياسية في العديد من البلدان المصدرة للنفط.

وكذلك تلك الدراسة تشابهت بدراستي انها تناولت موضع العدالة الضريبية في الشرق الاسط وشمال افريقيا ، بينما قامت دراستي بقياسها في الضفة الغربية من وجهة نظر مدققها .

2. دراسة (Bickley، 2006)

وهي بعنوان مفهوم الضريبة على القيمة المضافة.

هدفت تلك الدراسة الى توضيح مفهوم الضريبة على القيمة المضافة ونماذجها وطرائق حسابها والإعفاءات المقررة منها، وكذلك إيضاح الحالات التي تفرض فيها الضريبة بسعر صفر، وكما تطرقت الى إمكانية فرض ضريبة قيمة مضافة ذات وعاء متسع في الولايات المتحدة، وهل من الممكن ان تمثل تلك الضريبة مصدرا جيدا للإيرادات في الولايات المتحدة.

وقد توصلت تلك الدراسة الى ان معظم الدول المتقدمة تعتمد على ضرائب الاستهلاك اكثر بالمقارنة مع الولايات المتحدة وكذلك ان الإيرادات المرتفعة من ضريبة القيمة المضافة سوف تؤدي الى تخفيض التكاليف الإدارية بنسبة اكبر من زيادة تلك الإيرادات.

3.2.2 مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة يمكن ملاحظة الآتي:

جدول (1.2) مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية من حيث:

| مقارنة من حيث | ما ركزت عليه الدراسات السابقة | ما ركزت عليه الدراسة الحالية |
|---------------------------|--|--|
| 1. من حيث موضوع الدراسة . | ركزت دراسة (محمود،2016)على دور الادارة الضريبية في زيادة ايرادات ضريبة القيمة المضافة والتعرف على اوجه القصور، ودراسة (محمد، 2014) على اجراءات الفحص والتدقيق والتسويات المتبعة لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة واثرها على ضريبة الدخل ، و (شريف،2014) ودراسة (Bickley، 2006) على اثر الضريبة على القيمة المضافة ، ومفهوم الضريبة على القيمة المضافة ، وركزت ودراسة (موسى ، 2006) على ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل ، اما دراسة (البسطامي) فقد ركز على ضريبة القيمة المضافة في فلسطين ومقارنتها بضريبة المبيعات في الاردن ، وركزت دراسة (صبري، 2003) على | ركزت هذه الدراسة على عدالة ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات ، وذلك من خلال عرض اطار نظري عن العدالة الضريبية ثم عن ضريبة القيمة المضافة. وتميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ، في أنها تناولت شقين مهمين معا العدالة الضريبية وضريبة القيمة المضافة لم تتناولها الدراسات السابقة مجتمعه. |

| | | |
|--|--|---|
| | <p>عدالة النسب والاعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة ، اما دراسة (دقة ، 2003) ركزت على العدالة الضريبية في ضريبة الدخل في فلسطين ، واخيرا ركزت دراسة (جويل،سدرالفيثش واخرون،2015) على ايضا موضوع العدالة الضريبية بشكل عام في الشرق الاوسط وشمال افريقيا .</p> | |
| <p>هذه الدراسة ركزت على جميع مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في الضفة الغربية من أجل قياس مدى عدالة ضريبة القيمة المضافة .</p> | <p>من حيث الفئة المبحوثة ركزت كل من دراسة (محمود، 2016) و (محمد،2014) على الموظفين العاملين في الدوائر الضريبية المضافة منها والدخل ، وكما وركزت دراسة (موسى ، 2006) على المكلفين بالاضافة الى مدراء ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل ، وركزت دراسة (صبري،2003) على التجار والموظفين ودققي الحسابات ودراسة (إيداح،2012) بالإضافة إلى دراسة (جويل،سدرالفيثش واخرون،2015) .</p> | <p>2. من حيث الفئة المبحوثة.</p> |
| <p>إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وإستخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات الأولية ، كما استخدم برنامج spss وبعض الإختبارات الإحصائية لتحليل البيانات والوصول الى النتائج .</p> | <p>استخدمت كل الدراسات السابقة المنهج التحليلي الوصفي والاستبانة كأداة للدراسة .</p> | <p>3.من حيث المنهج المتبع والأدوات.</p> |

| | | |
|--|--|-------------------------|
| <p>هذه الدراسة أجريت في الضفة الغربية - فلسطين .</p> | <p>تنوعت الدراسات السابقة من حيث المكان الذي أجريت فيه ، إذ كانت أغلب هذه الدراسات فلسطينية بالإضافة الى دراسة عربية وهي: دراسة (شريف ، 2013) أجريت بلبنان بالإضافة إلى بعض الدراسات الاجنبية مثل : دراسة (جويل، سدرالفيتش واخرون، 2015) التي اجريت في الشرق الاوسط وشمال افريقيا ، ودراسة (Bickley، 2006) في الولايات المتحدة الامريكية .</p> | <p>4. من حيث المكان</p> |
| <p>اجريت هذه الدراسة خلال عام 2018 م.</p> | <p>اجريت الدراسات السابقة ما بين عام 2003 الى عام 2016م.</p> | <p>5. من حيث الزمان</p> |

4.2.2 التعقيب على الدراسات السابقة

يتضح من العرض السابق للدراسات ان اغلب الدراسات السابقة اهتمت بموضوع ضريبة القيمة المضافة فهو احد اهم صور الضرائب غير المباشرة، فبعض الدراسات تناولت دور الادارة الضريبية في زيادة ايرادات ضريبة القيمة المضافة، وكذلك فان هناك من قارن قانون ضريبة القيمة المضافة مع الضرائب الاخرى كضريبة المبيعات وهناك من قارنها مع قانون الدخل ودراسة العلاقة بينهما دراسات مقارنه، وأيضا هناك من تناول اثر الضريبة على القيمة المضافة لانها اهم الضرائب غير المباشرة، و بعض الدراسات تبين بان تركيزها كان منصبا على الضريبة نفسها دون ان يتم دراستها من حيث التشريعات والقوانين الناظمة لها، كما تناولت بعض الدراسات موضوع العدالة الضريبية وقياسها فمنهم من اهتم بعدالة قانون ضريبة الدخل، وهناك دراسة تناولت عدالة النسب والاعفاءات الضريبية فقط في نظام ضريبة القيمة المضافة، فتلك الدراسة لم تتناول صور العدالة كاملة انما اكتفت بقياس عدالة نسبتها فقط دون

النظر الى العدالة بشكل كامل واهتمت بمقارنتها مع دول المحور، وهناك دراسات تناولت موضوع العدالة وربطها بضريبة الدخل.

وتناولت الدراسات الاجنبية العدالة الضريبية في الشرق الاوسط وشمال افريقيا لتتوصل بغياب العدالة الضريبية، ومنهم من درس مفهوم ضريبة القيمة المضافة ومدى امكانية فرضها بذات وعاء واسع وقياس امكانية تلك الضريبة على تحقيق الايرادات للدولة واوصت تلك الدراسات بضرورة تطبيق ضريبة القيمة المضافة نظرا لكفاءتها واتساع قاعدتها الضريبية مع مراعاة الاعفاءات.

ما اضافته الدراسة الحالية

وأهم ما يميز هذه الدراسة انها تناولت موضوع مدى عدالة الضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات لما لديهم من المام وفهم بشكل جيد بالضريبة المضافة، ولما له ركن اساسا فهو يهدف الى ابداء رأي فني ومحايد عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وكذلك تم اختياري للمدقق لما له وجهة نظر محايدة عن المكلف وعن موظفي دائرة ضريبة القيمة المضافة ، وقامت بتحليل العدالة الى عدة صور للحكم على عدالتها وليس من جهة واحدة فقط بل شملت جميع صور العدالة؛ لما لتلك الضريبة من اهمية كبيرة في تحقيق الايرادات بشكل واسع اذا ما طبقت العدالة، وحين تتحقق تلك العدالة يشعر المكلف بالرضا النفسي عنها.

وكذلك اهم ما يميز هذه الدراسة انها تناولت شقين مهمين معا العدالة الضريبية وضريبة القيمة المضافة، فلا يوجد هناك أي رسالة تناولتهما معا فهناك رسالة تناولت عدالة ضريبة الدخل، واخرى تناولت عدالة النسب والاعفاءات في ضريبة القيمة المضافة، واما تلك الدراسة فقد تناولت جميع صور العدالة وطبقتها على ضريبة القيمة المضافة.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أدوات الدراسة المستخدمة وطرائق إعدادها، كما يتضمن هذا الفصل أنموذج الدراسة ووصفاً للإجراءات التي قامت بها الباحثة في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً الأساليب الإحصائية التي اعتمدت في تحليل أسئلة الدراسة وفرضياتها، وفيما يأتي وصف للعناصر السابقة:

1.3 منهج الدراسة

في ضوء طبيعة الدراسة والبيانات المراد الحصول عليها استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، فهو المنهج المناسب لهذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي يدرس العلاقة بين المتغيرات، ويصف درجة العلاقة بين المتغيرات وصفاً كمياً، وذلك باستخدام مقاييس كمية، ومن أغراض المنهج الوصفي وصف العلاقات بين المتغيرات، لهذا فقد رأت الباحثة أن هذا المنهج هو الأنسب لهذه الدراسة ويحقق أهدافها بالشكل الذي يضمن الدقة والموضوعية.

2.3 مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع مدقي الحسابات العاملين في ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية والبالغ عددهم للعام 2017/2018 (198) مدقق ومدققة، وذلك حسب مصادر دائرة ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية، والجدول رقم (1.3) التالي يبين توزيع مجتمع الدراسة وعينتها حسب المحافظة.

جدول (1.3): توزيع مجتمع الدراسة في العام 2018/2017

| المحافظة | عدد المدققين |
|------------------|--------------|
| طولكرم | 10 |
| نابلس | 23 |
| الخليل | 28 |
| بيت لحم | 18 |
| جنين | 19 |
| رام الله | 62 |
| البيرة | 10 |
| المحافظات الأخرى | 28 |
| المجموع | 198 |

المصدر: جمعية مدققي الحسابات ، رام الله

من خلال العرض السابق يتبين من الجدول ان محافظة رام الله قد حصلت على المرتبة الاولى في عدد المدققين وذلك بسبب ان محافظة رام الله هي محافظة مركزية في فلسطين حيث تشكل المدينة الرئيسية، ولا بد ان عدد السكان يلعب دوراً نسبياً في ذلك، ثم تأتي الخليل التي تشكل المرتبة الثانية فهي تشكل اكبر عدد من حيث السكان في فلسطين، وتعتبر ايضاً محافظة مركزية، ولكن كانت طولكرم اقل عدد للمدققين الحسابات حيث بلغ عددهم (10) وذلك بسبب انها اصغر المحافظات واقلها عدداً من حيث السكان، عدا ان بعض المدققون من طولكرم مكاتبهم الرئيسية في رام الله، وكذلك الحال بالنسبة للبيرة.

3.3 عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة الفعلية من (122) مدققاً ومدققة من مدققي الحسابات العاملين في ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية التي استطاعت الباحثة الوصول إليهم، وقدمت اختيارهم بطريقة العينة الطباقية العشوائية (Stratified Random Sample) حسب متغير المحافظة، وقد شكلت العينة ما نسبته (61%) تقريباً من مجتمع الدراسة، وتعتبر هذه النسبة جيدة حيث يشير عودة

وملكاوي (1992) إلى أن العينة تكون ممثلة بالبحوث الوصفية التي يكون فيها مجتمع الدراسة بالمئات عندما تكون نسبة التمثيل (20%) فما فوق، والجدول (2.3) يبين خصائص عينة الدراسة والتكرارات والنسب المئوية حسب متغيراتها.

جدول (2.3) توزيع أفراد عينة الدراسة

| المتغيرات | مستويات المتغير | التكرار | النسبة المئوية (%) |
|---------------|-------------------|---------|--------------------|
| سنوات الخبرة | سنتين فأقل | 4 | 3.3 |
| | ما بين 3-5 سنوات | 5 | 4.1 |
| | ما بين 6-10 سنوات | 25 | 20.5 |
| | أكثر من 10 سنوات | 88 | 72.1 |
| | المجموع | 122 | 100% |
| المؤهل العلمي | دبلوم فأقل | 2 | 1.6 |
| | بكالوريوس | 59 | 48.4 |
| | دراسات عليا | 61 | 50.0 |
| | المجموع | 122 | 100% |
| المحافظة | طولكرم | 9 | 7.4 |
| | نابلس | 14 | 11.5 |
| | الخليل | 18 | 14.8 |
| | بيت لحم | 9 | 7.4 |
| | جنين | 12 | 9.8 |
| | رام الله | 37 | 30.3 |
| | البييرة | 5 | 4.1 |
| | أخرى | 18 | 14.8 |
| | المجموع | 122 | 100% |

4.3 أداة الدراسة

بعد إطلاع الباحثة على الأدب النظري وعدد من الدراسات والأدوات المستخدمة فيها، قامت بتطوير استبانة خاصة من أجل التعرف إلى العدالة الضريبية في ضريبة القيمة

المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات في دوائر ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية، وقد تكونت الاستبانة في صورتها النهائية من جزأين: الأول تضمن بيانات ديموغرافية عن المفحوصين تمثلت بسنوات الخبرة، المؤهل العلمي، المحافظة، أما الثاني فقد تكون من الفقرات التي تقيس العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات، حيث بلغ عدد هذه الفقرات (31) فقرة. موزعة على خمسة مجالات رئيسية وهي:

المجال الأول: نسبة ضريبة القيمة المضافة، ويتكون من (7) فقرات.

المجال الثاني: المقدرة التكليفية، ويتكون من (5) فقرات.

المجال الثالث: مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية، ويتكون من (6) فقرات.

المجال الرابع: العقوبات والجزاءات، ويتكون من (7) فقرات.

المجال الخامس: إجراءات الاعتراض والاستئناف، ويتكون من (6) فقرات.

وقد تم صياغة بنود الأداة وطريقة التصحيح بحسب مقياس (ليكرت Likert Scale)، كما تم تصميم المقياس على أساس مقياس ليكرت خماسي الأبعاد، وقد بنيت الفقرات بالاتجاه الإيجابي وأعطيت الأوزان كما هو آت: أوافق جدا: خمس درجات، أوافق: أربع درجات، محايد: ثلاث درجات، معارض: درجتان، معارض بشدة: درجة واحدة.

5.3 صدق الأداة

تم استخراج دلالات الصدق الظاهري للأداة عن طريق عرضها على مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجال المنازعات الضريبية، بهدف التحقق من مناسبة الأداة ما أعدت من أجله، وسلامة صياغة الفقرات، وانتماء كل منها للمجال الذي وضعت فيه، وفي ضوء ملاحظات المحكمين تم إجراء التعديلات المناسبة. وقد توصلت الباحثة إلى الصياغة النهائية للأداة بأقسامها وبصورتها الحالية. ويوضح الملحق رقم (1) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة.

6.3 ثبات الأداة

من أجل قياس مدى ثبات الأداة استخدمت الباحثة معادلة الفا كرونباخ ومعادلة جتمان ومعادلة التجزئة النصفية والجدول (3.3) يبين ثبات مقياس الأداة:

جدول (3.3) معاملات ثبات المقياس

| الترتيب | الثبات | عدد العبارات | مقياس الثبات |
|---------|--------|--------------|------------------------|
| 1 | 0.88 | 31 | معادلة الفا كرونباخ |
| 2 | 0.85 | 31 | معادلة جتمان |
| 3 | 0.76 | 31 | معادلة التجزئة النصفية |

يتضح من الجدول أن معاملات ثبات الأداة كانت مناسبة حيث بلغ معامل الثبات (0.88) حسب معادلة الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) وبلغ (0.76) حسب معادلة التجزئة النصفية (Split-Half) وبلغ (0.85) حسب معادلة (Guttman)، وهذا يدل على أن الاداة تتمتع بدرجة مقبولة من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق النهائي للدراسة، وهي نسب أعلى من الحد الأدنى المقبول وهو (60 %)، وبالتالي هي نسبة كافية من الناحية الإحصائية للاستمرار في إجراءات البحث، وبذلك يكون قد تم التأكد من صدق وثبات استبانة البحث، مما يجعل الباحثة على ثقة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج.

7.3 إجراءات الدراسة

بعد إعداد أدوات الدراسة في صورتها النهائية قامت الباحثة بإيصال كتاب من عمادة الدراسات العليا بجامعة النجاح، إلى دوائر ضريبية القيمة المضافة في الضفة الغربية من أجل الحصول على موافقة الجهات المعنية في دوائر ضريبية القيمة المضافة لإجراء الدراسة الميدانية. وقد تم تنفيذ الدراسة وفق الخطوات الآتية:

1. مرحلة جمع البيانات الثانوية: تم جمع البيانات الثانوية من العديد من المصادر الثانوية كالكتب والمقالات والتقارير والرسائل الجامعية وغيرها، وذلك من أجل وضع الإطار

النظري لهذه الدراسة، والاستعانة بها في بناء أدواتها وتوظيفها في الوصول الى نتائج الدراسة لاحقاً.

2. مرحلة جمع البيانات الأولية: بعد أن تم الانتهاء من تصميم الاستبانة ومراجعتها والتأكد من صدقها وثباتها، قامت الباحثة بتوزيعها على أفراد عينة الدراسة، وذلك من أجل الوصول إلى حجم معلومات كافية للإجابة عن أسئلة الدراسة والوصول الى الأهداف المحددة.

3. بعد الانتهاء من الفترة الزمنية المتفق عليها واللازمة لتعبئة الاستبانة، تم القيام بعملية جمعها، ثم مراجعتها للتأكد من مدى صلاحيتها للتحليل، واستبعاد ما لم تصلح منها.

4. مرحلة إدخال البيانات: قامت الباحثة بإدخال البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبانة الى جهاز الحاسوب باستخدام الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية (spss)، ومن ثم تصنيف البيانات من أجل تجهيزها لعملية التحليل.

5. مرحلة معالجة البيانات: تم تحليل البيانات للحصول على معلومات عن متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة، والقيام بالتحليلات الإحصائية التي تجيب عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات وذلك تحقيقاً لأهداف الدراسة.

6. مرحلة مناقشة النتائج: قامت الباحثة بمناقشة النتائج التي تم الحصول عليها من خلال تحليل البيانات وذلك من أجل توضيح النتائج التي حصلت عليها الباحثة والتي تخص العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات في الضفة الغربية.

8.3 المعالجات الإحصائية

لاختبار فرضيات الدراسة تم تفرغ البيانات في الحاسوب، ثم تحليل النتائج ومعالجتها واستخدمتها الباحثة مجموعة من الاساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية (SPSS) على النحو الآتي:

1. المتوسطات الحسابية والنسب المئوية واختبار (ت) للعينة المستقلة (One-Sample T-Test) للإجابة عن أسئلة الدراسة الدراسة.
2. تحليل التباين المتعدد لفحص الفرضيات المتعلقة بمتغيرات المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، المحافظة.
3. اختبار (LSD) البعدي لفحص اتجاه الفروق لمتغير المحافظة.
4. معادلة الفا كرونباخ ومعادلة جتمان ومعادلة التجزئة النصفية لقياس الثبات.
5. اختبار كولوم جروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (Sample K-S -1)
6. استخدم تحليل التباين متعدد القياسات المتكررة (repeated measures) والاختبار الأحصائي ولكس لامبدا Wilks' lambda

الفصل الرابع

مناقشة أسئلة وفرضيات الدراسة

الفصل الرابع

مناقشة اسئلة وفرضيات الدراسة

تضمن هذا الفصل عرضاً كاملاً ومفصلاً لنتائج الدراسة، وذلك للإجابة عن تساؤلات الدراسة والتحقق من صحة فرضياتها، ومن أجل التأكد من اعتدالية التوزيع لبيانات العينة من أجل تحديد الطرائق الإحصائية التي سيتم استخدامها لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1-Sample K-S)).

1.4 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف-سمرنوف) (1-Sample K-S)

يستخدم اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة ما اذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح جدول رقم (1.4) نتائج اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وذلك لتحديد الاختبارات الإحصائية المناسبة لكل حالة (اختبارات معلمية-اختبارات لامعلمية) وقد يتبين أن قيمة مستوى المعنوية لكل من مجالات الدراسة أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية:

جدول (1.4) اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)

| المحور | عنوان المحور | عدد الفقرات | قيمة الاختبار Z | مستوى المعنوية |
|--------|---|-------------|-----------------|----------------|
| الأول | نسبة ضريبة القيمة المضافة | 7 | 1.199 | 0.122 |
| الثاني | المقدرة التكاليفية | 5 | 1.080 | 0.194 |
| الثالث | مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية | 6 | 1.135 | 0.152 |
| الرابع | العقوبات والجزاءات | 7 | 1.114 | 0.120 |
| الخامس | اجراءات الاعتراض والاستئناف | 6 | 1.269 | 0.097 |
| | العدالة الضريبية ككل | 31 | 0.935 | 0.347 |

2.4 النتائج الإحصائية المتعلقة بفرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية الأولى

ضريبة القيمة المضافة في فلسطين لا تحقق العدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

ويتفرع من هذه الفرضية عدة فرضيات فرعية وهي:

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير المبلغ الضريبي .

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير المقدرة التكلفة .

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير مبدأ العمومية الشخصية والمادية .

الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير العقوبات والجزاءات .

الفرضية الفرعية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير إجراءات الاعتراض والاستئناف .

ولاختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية التي انبثقت عنها تم استخدام اختبار T للمجتمع الواحد (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة ومجالاتها، بحيث تم استخراج النسبة المئوية التقديرية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة "ت" المحسوبة من العينة ومستوى الدلالة المحسوب لكل فقرة، وترتيب الفقرات حسب قيمة متوسطاتها الحسابية ونسبتها المئوية، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة لقيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي في هذه الدراسة (1.98) عند درجة حرية (121) ومستوى معنوية (0.05) (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد المجتمع لا يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة لقيمة المحسوبة أصغر من القيمة المطلقة لقيمة (t) الجدولية، (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05) والوزن النسبي أقل من 60%) وتكون آراء المجتمع في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر 0.05. والوزن النسبي يساوي 60%.

1.2.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير المبلغ الضريبي .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور نسبة ضريبة القيمة المضافة، والنتائج المبينة في جدول رقم (2.4) تبين ذلك:

جدول(2.4): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور نسبة ضريبة القيمة المضافة.

| الترتيب | مستوى الدلالة | قيمة (ت) | النسبة المئوية التقديرية | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة | التسلسل |
|---------|---------------|----------|--------------------------|-------------------|-----------------|---|---------|
| 6 | *0.00 | -3.818 | 51.97 | 1.16179 | 2.5984 | تحقق نسبة ضريبة القيمة المضافة المعمول بها(16%) العدالة الضريبية. | 1 |
| 1 | *0.00 | 12.727 | 81.31 | 0.92475 | 4.0656 | اعتماد نسبة ضريبة قيمة مضافة للسلع الاساسية أقل من السلع الأخرى تحقق العدالة الضريبية. | 2 |
| 7 | *0.00 | -4.610 | 50.33 | 1.15875 | 2.5164 | اعتماد نسبة واحدة لجميع السلع تحقق احدى صور العدالة الضريبية. | 3 |
| 4 | *0.00 | 7.686 | 72.79 | 0.91873 | 3.6393 | الصفقات الخاضعة بنسبة (صفر) كبضائع التصدير او مبيعات خدمات لأشخاص يقيمون بالخارج، ومبيعات البضائع والخدمات في فنادق السائحين تحقق احدى صور العدالة الضريبية . | 4 |
| 3 | *0.00 | 9.413 | 75.57 | 0.91374 | 3.7787 | اعفاء المشتغل المعفي الذي تقل ايراداته عن (44200 شيكل) عن جباية الضريبة يحقق احدى صور العدالة الضريبية. | 5 |
| 5 | *0.00 | 3.955 | 67.38 | 1.03013 | 3.3689 | الصفقات المعفاة كليا من الضريبة كتأجير السكن لمدة لا تزيد عن 10 سنوات، ايداع او اقتراض أموال من البنوك تحقق احدى صور العدالة الضريبية. | 6 |
| 2 | *0.00 | 10.809 | 75.90 | 0.81249 | 3.7951 | اعفاء المشتغل الصغير الذي لا تزيد مبيعاته عن (12000 دولار) من جباية الضريبة تحقق احدى صور العدالة الضريبية | 7 |
| | | | | | | الدرجة الكلية لمحور نسبة ضريبة القيمة المضافة | |
| | | *0.00 | 9.500 | 67.89 | 0.45881 | 3.3946 | |

يتضح من خلال الجدول (2.4) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على الفقرات (1-7)، وعلى الدرجة الكلية لمحور نسبة ضريبية القيمة المضافة، إذ بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) ويعني ذلك رفض الفرضية، وقد حصلت الفقرة (2) على درجة مرتفعة وكان ترتيبها الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (81.31%) ويعني ذلك موافقة المبحوثين بدرجة كبيرة على أن نسبة ضريبية القيمة المضافة المعمول بها (16%) تحقق العدالة الضريبية، وحصلت الفقرة رقم (3) على المرتبة الأدنى إذ بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (50.33%) وهي مع ذلك تعتبر درجة منخفضة وأقل من الوزن النسبي (60%)، ويعني ذلك أن أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على أن اعتماد نسبة واحدة لجميع السلع يحقق العدالة الضريبية.

وبشكل عام، يتضح أن المتوسط الحسابي كلي (3.3946) والانحراف المعياري (0.45881)، وبنسبة مئوية تقديرية متوسطة بلغت (67.89%)، ومستوى دلالة (0.00) ويعني ذلك رفض الفرضية، بمعنى انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير المبلغ الضريبي، ويعني أن أفراد عينة الدراسة يرون أن نسبة ضريبة القيمة المضافة المفروضة على المكلفين تعد إحدى صور العدالة الضريبية.

ولا بد للإشارة إلى أن الفقرة الثانية " اعتماد نسبة ضريبة قيمة مضافة للسلع الأساسية أقل من السلع الأخرى تحقق العدالة الضريبية" قد حصلت على المرتبة الأولى وذلك بسبب أن لو تم الاعتماد نسبة ضريبة على السلع الأساسية أقل من السلع الكمالية لأصبحت أكثر عدالة فمن المنطق أن تكون السلع الأساسية كالارز والطحين نسبة ضريبيتها أقل من التفاضز مثلاً، وهكذا يستطيع الفقير شراء السلع الأساسية بأسعار مرضية، وحصلت الفقرة السابعة باعفاء المشتغل الصغير الذي لا تزيد مبيعاته عن (12000 دولار) من جباية الضريبة تحقق إحدى صور العدالة الضريبية على المرتبة الثانية، وذلك لأنها حققت جزء من العدالة الضريبية فمن

الطبيعي ان يتم اعفاء ذلك المشتغل الصغير الذي لا يستطيع شراء الاحياجات الاساسية فلا بد من اعفاء من جباية الضريبة ، وكذلك الحال بالنسبة للفقرة الخامسة باعفاء المشتغل المعفي الذي تقل ايراداته عن (44200 شيكل) عن جباية الضريبة فهي من وجهة نظر المدققين انها تحقق احدى صور العدالة الضريبية وذلك بسبب ان ايراداته تقل عن الحد الادنى للمعيشة ولكنه ملزم بان يقدم كشف دوري للتصريح عن ايراداته وهذه تمثلها الجمعيات غير الهادفة للربح ، اما المرتبة الرابعة فهي الفقرة الرابعة ايضا وهي الصفقات الخاضعة بنسبة (صفر) كبضائع التصدير او مبيعات خدمات لأشخاص يقيمون بالخارج، تعتبر احدى صور العدالة الضريبية وذلك بسبب ارتباطها بالخارج وهذه يتم اعفاؤها ، اما مبيعات البضائع والخدمات في فنادق السائحين فهي تشكل جزء مهم من الارباح التي تعود للدولة فيتم الانتفاع منها بصورة اخرى ، اما الفقرة السادسة فقد حصلت على المرتبة الخامسة حيث حين نودع اموالنا في البنك او نقترض لا يتم دفع ضريبة عليها وهذه من وجهة نظر المدققين تحقق العدالة الضريبية ، فلو تم دفع ضريبة فلن يعد باستطاعة المكلف ان يسد دينه بسبب الفوائد المترتبة عليه ، وحصلت الفقرة الاولى " تحقق نسبة ضريبة القيمة المضافة المعمول بها (16%) العدالة الضريبية " على المرتبة ما قبل الاخيرة لان نسبة ضريبة القيمة المضافة لا تحقق باي شكل من الاشكال صورة للعدالة الضريبية فهي مجحفة وظالمة بحق المكلفين حسب وجهة نظر المدققين؛ بسبب انها تحقق نسبة عالية مقارنة بالاوضاع الاقتصادية في الضفة التي تشهد تراجع مستمر دون تحقيق أي تطورات ملموسة ، اما المرتبة الاخيرة فقد حصلت عليها الفقرة الثالثة " اعتماد نسبة واحدة لجميع السلع تحقق احدى صور العدالة الضريبية" وتلك لم تحقق ايضا العدالة الضريبية ؛ لأنه يجب التمييز ما بين السلع الاساسية والكمالية كما تم ذكر ذلك سابقا لتصبح اكثر عدالة .

تعتقد الباحثة ان نسبة الضريبة المطبقة في الوقت الحالي (16%) لا تحقق العدالة الضريبية فهي تشكل عبئا كبيرا الذي يتحمله بالنهاية المستهلك، وتعزو الباحثة ذلك الى التفرقة ما بين الضريبة المطبقة على السلع الاساسية والسلع الاخرى او الكمالية اذ أن الضريبة تفرض بنسبة واحدة لجميع السلع وهذا يقود ايضا الى عدم تحقيق العدالة الضريبية.

وهذا يتفق مع دراسة صبري (2003) بعنوان: مدى عدالة النسب والاعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين، الذي توصل الى نتيجة ان نسبة 17% غير ملائمة للاقتصاد الفلسطيني، يرى ضرورة التمييز ما بين السلع الضرورية والسلع الكمالية في فرض الضريبة، وان الدول تمنح اعفاءات وتخفيضات على نسبة الضريبة لتحقيق الاهداف الا ان تلك التخفيضات والاعفاءات في فلسطين محدودة جدا وتقل عن باقي الدول.

وترى الباحثة انه يجب اعادة النظر في نسبة ضريبة القيمة المضافة المفروضة في فلسطين، من خلال اعادة النظر الى برتوكول باريس الاقتصادي، وان يتم تطبيق النسب المتعددة لأنواع السلع والخدمات المختلفة مع الاخذ بعين الاعتبار السلع الاساسية و الكمالية لكي يتم تحقيق العدالة المنشودة، وان يتم اعادة النظر في الاعفاءات الممنوحة للمكلفين.

2.2.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير المقدرة التكلفة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور المقدرة التكلفة، والنتائج المبينة في جدول رقم (3.4) تبين ذلك:

جدول (3.4): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور المقدر التكاليف.

| الترتيب | مستوى الدلالة | قيمة (ت) | النسبة المئوية التقديرية | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة | التسلسل |
|---------|---------------|----------|--------------------------|-------------------|-----------------|--|---------|
| 2 | *0.00 | 1.642 | 63.77 | 1.26838 | 3.1885 | العبء الضريبي الذي يتحمله المكلفون يختلف من مكلف الى اخر حسب اختلاف ظروف المكلف المادية والشخصية والاجتماعية | 1. |
| 1 | *0.00 | 2.236 | 64.59 | 1.13390 | 3.2295 | تقوم ض. ق. م بتقسيم مبلغ الضريبة المستحقة بعد التدقيق وفق مقدرة المكلف | 2. |
| 4 | *0.00 | 4.495- | 52.13 | 96687. | 2.6066 | ض. ق. م في فلسطين تراعي المقدرة التكاليفية للتصريح عن المبيعات والمشترقات باختلاف القطاعات | 3. |
| 5 | *0.00 | 2.403- | 55.08 | 1.13043 | 2.7541 | اجراءات التسجيل لنشاط تجاري جديد لأغراض ض. ق. م تراعي وتتوافق مع مقدرة المكلف | 4. |
| 3 | *0.00 | 1.922- | 55.90 | 1.17789 | 2.7951 | يؤخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف المادية عند اجراء تسويات اغلاق الملف | 5. |
| | *0.00 | 1.154- | 58.30 | 0.81592 | 2.9148 | المقدرة التكاليفية | |

يتضح من خلال الجدول (3.4) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على الفقرات (1-5)، وعلى الدرجة الكلية لمحور المقدر التكاليف، إذ بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00)، ويعني ذلك رفض الفرضية إلا أن النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين على محور المقدر التكاليف قد بلغت (58.3%) وهي مع ذلك تعتبر درجة منخفضة وأقل من الوزن النسبي (60%)

وبمتوسط حسابي كلي (2.9148) وانحراف معياري (0.81592) ويعني ذلك أن أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على كون ضريبة القيمة المضافة تراعي المقدرة التكاليفية للمكلفين، وقد حصلت الفقرة (2) على درجة متوسطة وكان ترتيبها الأول وقد بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين على هذه الفقرة (64.59%) ويعني ذلك موافقة الباحثين وبدرجة متوسطة على أن ضريبة القيمة المضافة تقوم بتقسيم مبلغ الضريبة المستحقة بعد التدقيق وفق مقدرة المكلف، وحصلت الفقرة رقم (4) على المرتبة الدنيا والأخيرة إذ بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (55.08%)، وهي أقل من الوزن النسبي (60%) ويعني ذلك عدم موافقة أفراد عينة الدراسة على أن إجراءات التسجيل لنشاط تجاري جديد لأغراض ضريبة القيمة المضافة تراعي وتتوافق مع مقدرة المكلف.

وبالمجمل بينت نتائج الدراسة أن مدى مراعاة المقدرة التكاليفية للمكلفين من وجهة نظر المدققين قد اتت بتوسط حسابي قدره (2.91) وانحراف معياري (0.81) ونسبة مئوية (58%) أي أن عدالة نسبة ضريبة القيمة المضافة قد كانت بدرجة منخفضة، وبلغ مستوى دلالة (0.00) ويعني ذلك رفض الفرضية، بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير المقدرة التكاليفية ويعني ذلك أن أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على أن ضريبة القيمة المضافة تراعي المقدرة التكاليفية للمكلفين.

وقد حصلت الفقرة الثانية "تقوم ض.ق.م بتقسيم مبلغ الضريبة المستحقة بعد التدقيق وفق مقدرة المكلف" على الترتيب الأول وذلك يعني من وجهة نظر المدققين أن الإدارة الضريبية تقوم بتقسيم مبلغ الضريبة المتراكم على المكلف في حال لم يقوم بسداد ديونه المتراكمة، أما الفقرة الأولى "العبء الضريبي الذي يتحمله المكلفون يختلف من مكلف إلى آخر حسب اختلاف ظروف المكلف المادية والشخصية والاجتماعية" على الترتيب الثاني وذلك بسبب أن العبء الضريبي يختلف من شخص إلى آخر كل حسب أوضاعه المادية وبذلك حققت تلك الفقرة أيضاً جزءاً من العدالة الضريبية، في حين جاءت الفقرات التالية بعدم تحقيق تلك

العدالة ففي الفقرة الخامسة " يؤخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلّف المادية عند اجراء تسويات اغلاق الملف " اتت بالمرتبة الثالثة وذلك بسبب ان الادارة الضريبية لم تراعي المكلّف مقدّره المادية اثناء اجراء تسويات الاغلاق ، وبذلك لم تحقق العدالة ، وايضا الفقرة الثالثة التي جاءت بالمرتبة الرابعة فرضية القيمة المضافة لم تراعي المقدرة التكلفة للتصريح عن المبيعات وذلك بسبب حين يقوم التاجر ببيع بضاعة اجلة ولم يقبض ثمنها مباشرة ، فانه يجب عليه دفع قيمة الضريبة المترتبة عليه سواء تم القبض ام لم يتم ، وبهذا من لم تحقق العدالة من وجهة نظر المدققين ، وحصلت الفقرة الرابعة على المرتبة الاخيرة " اجراءات التسجيل لنشاط تجاري جديد لأغراض ض.ق. م تراعي وتتوافق مع مقدرة المكلّف " لان اجراءات التسجيل تحتاج الى اجراءات كثيفة فهي بحاجة الى وقت طويل وهذا ينافي مبدأ العدالة الضريبية .

ومن هنا يتضح ان المقدرة التكلفة للمكلفين في مجملها لا تحقق العدالة الضريبية باي شكل من الاشكال؛ وذلك لكونها لا تراعي المقدرة التكلفة للتصريح عن المبيعات والمشتريات باختلاف القطاعات، وكذلك فان هناك صعوبة في اجراءات التسجيل لنشاط تجاري جديد فهي لا تتوافق مع مقدرة المكلّف، ولا يتم الاخذ بعين الاعتبار المقدرة المادية للمكلف، وبالتالي تتنافى مع صور العدالة الضريبية.

وهنا تطرح الباحثة تساؤلاً حول كون المقدرة التكلفة متعلقة بالتاجر الذي يحول العبء الضريبي الى المستهلك، في حين يقوم التاجر بالتلاعب بالاسعار بما يتناسب مع مقدّره التكلفة نعتقد ان هذا قد شكل احد اهم اسباب التهرب الضريبي للضرائب غير المباشرة.

وهذا يتفق مع دراسة (البسطامي، 2006) بعنوان ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الاردن، والذي توصل الى ان النظام الضريبي المطبق في فلسطين هو نظام قهري ولا يراعي مقدرة المكلّف، واذا ما تم تطبيق كافة نصوصه سيؤدي الى انخفاض حصيلّة الايرادات الضريبية، أما نظام ضريبة المبيعات المطبق في الاردن فانه تراعي أوضاع المكلفين.

وترى الباحثة انه من المنطق مراعاة مقدرة المكلف لما له تأثير هام في تحقيق العدالة الضريبية، وذلك عن طريق تسهيل اجراءات التسجيل للنشاطات التجارية وعدم ارهاقه باجراءات مكثفة، و ان تراعي المقدرة التكليفية للتصريح عن المبيعات والمشتريات وكذلك يجب ان يتم مراعاة المقدرة المادية للمكلف لكي يتم تحقيق العدالة الضريبية

3.2.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير مبدأ العمومية الشخصية والمادية .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور مبدأ العمومية الشخصية والمادية، والنتائج المبينة في جدول رقم (4.4) تبين ذلك:

جدول (4.4): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية.

| الترتيب | مستوى الدلالة | قيمة (ت) | النسبة المئوية التقديرية | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة | التسلسل |
|---------|---------------|----------|--------------------------|-------------------|-----------------|---|---------|
| 5 | 0.699 | 0.388 | 60.82 | 1.16702 | 3.0410 | يتم فرض ض.ق.م على جميع الأشخاص والأموال دون وجود تفرقة في المعاملة بين المكلفين | .1 |
| 2 | *0.00 | 8.558 | 75.08 | 0.97329 | 3.7541 | تقوم الادارة الضريبية باجبار المكلف على ضريبة القيمة المضافة بالتسجيل لدى الدائرة | .2 |
| 4 | *0.00 | 2.678 | 65.25 | 1.08181 | 3.2623 | تقوم الادارة الضريبية بمتابعة كل من لا يلتزم بالتصريح عن الصفقات سواء أكانت مبيعات او صفقات | .3 |
| 1 | *0.00 | 8.636 | 77.21 | 1.10083 | 3.8607 | تخضع كافة البنوك والمؤسسات وشركات التأمين الموجودة داخل فلسطين لضريبة القيمة المضافة | .4 |
| 6 | *0.00 | 2.301- | 55.08 | 1.18050 | 2.7541 | تفرض ض.ق.م في فلسطين على القطاعات التجارية والخدمات التي تمارس في فلسطين مع الاخذ بعين الاعتبار، الاوضاع الاجتماعية | .5 |
| 3 | *0.00 | 4.854 | 68.52 | 0.96995 | 3.4262 | تقوم الادارة الضريبية بالتعاون مع الدوائر الحكومية الاخرى من اجل الوصول الى الانشطة التجارية في فلسطين | .6 |
| | *0.00 | 5.913 | 66.99 | 0.65324 | 3.3497 | مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية | |

يتضح من خلال الجدول (4.4) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة

إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على الفقرات (2-6)، وعلى الدرجة الكلية لمحور مبدأ

العمومية الشخصية والمادية في ضريبة القيمة المضافة حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) ويعني ذلك رفض الفرضية على هذه الفقرات وعلى الدرجة الكلية للمحور، في حين لم تكن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على الفقرة (1) وقد بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة عليها (0.69) ويعني ذلك قبول الفرضية على هذه الفقرة مما يعني أن أفراد عينة الدراسة غير متأكدين بأنه يتم فرض ضريبة القيمة المضافة على جميع الأشخاص والأموال دون وجود تفرقة في المعاملة بين المكلفين، وقد حصلت الفقرة (4) على درجة مرتفعة وكات ترتيبها الأول إذ بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (77.21%) ويعني ذلك موافقة المبحوثين بدرجة كبيرة على أن البنوك والمؤسسات وشركات التأمين الموجودة داخل فلسطين كافة تخضع لضريبة القيمة المضافة وذلك لأن البنوك والمؤسسات هي أكثر الشركات التي تحصل على مردود عالي، فلا بد لأحضاها جميعاً للضريبة المضافة لتحقيق العدالة الضريبية، أما الفقرة الثانية التي حصلت على المرتبة الثانية أيضاً فهنا وافق المدققون أن الإدارة الضريبية تقوم بإجبار جميع المكلفين بالتسجيل لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة بذلك تحقق أيضاً جزءاً من العدالة، أما الفقرة السادسة فقد تبين أن الإدارة الضريبية تقوم أحياناً بالتعاون مع الدوائر الحكومية الأخرى للوصول إلى كافة الأنشطة التجارية أي في حالة ملاحقة مكلف متهرب من الضريبة تقوم الإدارة بالاستعانة بدائرة أخرى لتقوم بوقف متطلباته، ثم تأتي الفقرة الثالثة بالمرتبة الرابعة وذلك يعني أن الإدارة الضريبية تقوم بمتابعة وملاحقة كل من لا يلتزم بالتصريح عن مبيعاته أو صفقاته وتتخذ الإجراءات المناسبة لذلك، أما المرتبة الخامسة فقد حصلت عليها الفقرة الأولى ومن خلال استماع إلى وجهات نظر بعض المدققين فقد تبين للباحثة أن ضريبة القيمة المضافة لا تفرض على جميع الأشخاص، وهناك مكلفون يتهربون من دفعها وبشكل قانوني، وحصلت الفقرة رقم (5) على المرتبة الدنيا حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (55.08%) وهي تعتبر درجة منخفضة وأقل من الوزن النسبي (60%)، ويعني ذلك أن أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على أن ضريبة القيمة المضافة في فلسطين تفرض على القطاعات التجارية والخدمات التي تمارس في فلسطين وتأخذ بعين الاعتبار،

الايضاح الاجتماعي ، فمن الطبيعي عدم مراعاة القيمة المضافة للظروف الاجتماعية؛ كونها ضريبة غير مباشرة، ولكن بالامكان التفرقة بنسب الضريبة ما بين السلع التي يستخدمها الفقراء لسداد احتياجاتهم الضرورية وما يستخدمه الاغنياء لحاجاتهم الترفيهية، وهذا ما تم ذكره سابقا في اجابة السؤال الاول .

وبشكل عام، يتضح أن المتوسط الحسابي الكلي (3.3497) والانحراف المعياري (0.65324)، وبنسبة مئوية تقديرية متوسطة بلغت (66.99%) ومستوى دلالة (0.00) ويعني ذلك رفض الفرضية، بمعنى انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير مبدأ العمومية الشخصية والمادية ويعني ذلك ان أفراد عينة الدراسة يوافقون على أنه يتم تطبيق مبدأ العمومية الشخصية والمادية في ضريبة القيمة المضافة وبدرجة متوسطة.

ومن صور العدالة أن تقوم الادارة الضريبية باجبار جميع المكلفين بالتسجيل لدى الدائرة الضريبية، وقد وجدنا اقبال المدققين عليها بدرجة عالية، وذلك يعني انها حققت جزءا من العدالة، ولا بد للبنوك والمؤسسات وشركات التأمين ان تخضع للضريبة المضافة باعتبارها الاكثر ارباحا، فهي تفرض على الرواتب والاجور فقط، ومن هنا نلاحظ انها حققت جزءا من العدالة واهملت اجزاء مهمة.

وترى الباحثة انه يجب ان يتم عدم التمييز ما بين المكلفين في المعاملة، وان يتم فرضها على الجميع بشكل عادل، بحيث تراعي جميع الطبقات الفقيرة منها والغنية بحيث ان تأخذ بعين الاعتبار الاوضاع الاجتماعية، لكي تصل الى العدالة الضريبية المنشودة، وكذلك ينبغي تعزيز التسجيل لكل مكلف لدى الدائرة الضريبية والاهتمام بتحصيل الضريبة من المؤسسات ذات الربح المرتفع كالبنوك وشركات التأمين شركات الاتصالات لكي تحقق موردا هاما للخزينة وان تعفي الطبقات المتدنية من تلك الضريبة.

4.2.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير العقوبات والجزاءات.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور العقوبات والجزاءات، والنتائج المبينة في جدول رقم (5.4) تبين ذلك:

جدول (5.4): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور العقوبات والجزاءات.

| الترتيب | مستوى الدلالة | قيمة (ت) | النسبة المئوية التقديرية | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة | التسلسل |
|---------|---------------|----------|--------------------------|-------------------|-----------------|---|---------|
| 5 | 0.190 | 1.319- | 57.38 | 1.09809 | 2.8689 | تتناسب الغرامات والعقوبات المفروضة مع المخالفة التي يرتكبها المكلف | 1. |
| 2 | *0.00 | 3.927 | 66.56 | 92211. | 3.3279 | موافقة الادارة الضريبية على اجراء تسوية على العقوبات المفروضة تحقق بعض المؤشرات التي تدل على وجود احدى صور العدالة الضريبية | 2. |
| 4 | 0.868 | 167.- | 59.67 | 1.08318 | 2.9836 | منع الادارة الضريبية من اصدار فواتير ضريبية في حالة ارتكاب مخالفة يعتبر احد صور العدالة الضريبية | 3. |
| 6 | *0.00 | 2.538- | 55.08 | 1.07035 | 2.7541 | العقوبات والغرامات المطبقة داخل الادارة الضريبية الفلسطينية في مجملها تعتبر من صور العدالة الضريبية | 4. |
| 1 | *0.00 | 4.257 | 67.70 | 99956. | 3.3852 | اقرار غرامة على تأخير تقديم الكشف الدوري يعد احدى صور العدالة الضريبية | 5. |
| 3 | *0.00 | 2.152 | 64.10 | 1.05187 | 3.2049 | اقرار غرامة ادارية وعدم ادارة الدفاتر يعدان من صور العدالة الضريبية | 6. |
| | *0.00 | 0.864 | 61.03 | 0.65865 | 3.0515 | العقوبات والجزاءات | |

يتضح من خلال الجدول (5.4) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على الفقرات (3، 6، 7)، وعلى الدرجة الكلية لمحور العقوبات والجزاءات حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على هذه الفقرات على

التوالي (0.00) بمعنى رفض الفرضية على هذه الفقرات وعلى الدرجة الكلية، أما الفقرات (1)، (2)، (4) فلم تكن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على هذه الفقرات، بمعنى قبول الفرضية على هذه الفقرات مما يعني ان أفراد عينة الدراسة غير متأكدين واختلفت آرائهم بخصوص العقوبات والجزاءات المتعلقة بهذه الفقرات وهي: قيام الادارة الضريبية بالتعاون مع الدوائر الحكومية الاخرى من اجل الوصول الى الانشطة التجارية في فلسطين، تناسب الغرامات والعقوبات المفروضة التي يرتكبها المكلف، وأن منع الادارة الضريبية من اصدار فواتير ضريبية في حالة ارتكاب مخالفة يعد احدى صور العدالة الضريبية.

وقد حصلت الفقرة (5) على درجة متوسطة كان ترتيبها الأول، اذ بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (67.7%) ويعني ذلك موافقة المبحوثين بدرجة متوسطة على ان اقرار غرامة على تأخير تقديم الكشف الدوري يعد احدى صور العدالة الضريبية؛ وذلك لأن الكشف الدوري يعد ذو اهمية كبيرة للحد من التهرب الضريبي، وحصلت الفقرة (2) على الرتبة الثانية وذلك لان اجراءات التسوية تحقق نوعاً من العدالة فالمكلف حين يرى انه بمقدرته اجراء تسوية مع الضريبة ومقدرته احياناً في تخفيض نسبة الضريبة يحقق صورة من صور العدالة الضريبية، اما الفقرة (6) حصلت على الرتبة الثالثة لأن اقرار غرامة ادارية وغرامة عدم ادارة الدفاتر تعد من وجهة نظر المدققين احدى صور العدالة، أما الفقرة (3) فقد حصلت على الرتبة الرابعة فمن وجهة نظر المدققين في امتناع الادارة عن اصدار فواتير ضريبية لا تحقق العدالة الضريبية؛ لأنها تسهم في تعطيل تنفيذ العمليات التجارية، وقد حصلت الفقرة (1) على الرتبة الخامسة فالغرامات والعقوبات لا تتناسب مع المخالفة التي يرتكبها المكلف، فهناك غرامات هائلة مقابل مخالفات لا بسيطه والعكس صحيح حيث هناك غرامات قليلة مقابل مخالفات عظيمة بفعل (الوساطة)، واخيراً حصلت الفقرة رقم (4) على الرتبة الدنيا والأخيرة، وقد بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (55.08%) وهي تعتبر درجة منخفضة وأقل من الوزن النسبي (60%)، ويعني ذلك عدم قبول أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة والتي تنص على "العقوبات والغرامات المطبقة داخل الادارة الضريبية الفلسطينية في

مجمّلها يعد احدى صور العدالة الضريبية" ؛ وتعزو الباحثة ذلك الى مغالاة الاوامر العسكرية الاسرائيلية على فرضها للعقوبات على المواطن الفلسطيني مما يجعل الادارة الضريبية تتساهل في تطبيق الغرامات والعقوبات وينتج عن ذلك التلاعب في المال العام، وهنا يتضح ايضا غياب العدالة الضريبية .

وبشكل عام، يتضح أن المتوسط الحسابي الكلي (3.0515) والانحراف المعياري (0.65865)، وبنسبة مئوية تقديرية متوسطة بلغت (61.03%)، ومستوى دلالة (0.00) ويعني ذلك قبول الفرضية، بمعنى انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدقي الحسابات تعزى لمتغير العقوبات والجزاءات ويعني ذلك ان أفراد عينة الدراسة يوافقون بانه يتم تطبيق العقوبات والجزاءات في ضريبة القيمة المضافة ولكن بدرجة متوسطة.

وهذا يتفق مع دراسة محمود(2016) بعنوان دور الادارة الضريبية وممارستها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، الذي خلص الى ان الادارة تتساهل في تطبيق العقوبات والغرامات القانونية وتستخدم سلطتها في الاطلاع والتبرير ولكنها لا تستخدمها فيالحجز على الاموال.

وترى الباحثة انه يجب اعادة النظر في العقوبات والجزاءات المطبقة في ضريبة القيمة المضافة، وذلك عن طريق اصدار قانون خاص لفلسطين بحيث لا يتعارض مع قانون الاردني ولا القانون الاسرائيلي ، ويجب ان يراعي تناسب الغرامات والعقوبات المفروضة مع المخالفة التي يرتكبها المكلف، وان تقوم الادراة باصدار فواتير ضريبية في حالة ارتكاب مخالفة لكيلا يتم تعطيل الاعمال التجارية مع اختيار عقوبة مختلفة بحيث لا تسبب التوقف عن تلك الاعمال، وان تقوم باقرار غرامات ادراية نظرا لارتباط ضريبة القيمة المضافة بالعنصر البشري فلا بد من التعامل مع المخالفين وغير الملتزمين بالدفع بعقوبة مناسبة لهم.

5.2.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الخامسة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير إجراءات الاعتراض والاستئناف.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور إجراءات الاعتراض والاستئناف، والنتائج المبينة في جدول رقم (6.4) تبين ذلك:

جدول (6.4): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمحور إجراءات الاعتراض والاستئناف

| الترتيب | مستوى الدلالة | قيمة (ت) | النسبة المئوية التقديرية | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة | التسلسل |
|---------|---------------|----------|--------------------------|-------------------|-----------------|---|---------|
| 1 | *0.00 | 14.824 | 80.82 | 0.77564 | 4.0410 | يحق للمكلف الاعتراض على مبلغ ض. ق. م نتيجة التدقيق | 1 |
| 6 | *0.00 | -3.292 | 53.77 | 1.04511 | 2.6885 | إجراءات الاعتراض في ض. ق. م سهلة وملئمة وواضحة لمقدرة المكلف | 2 |
| 4 | *0.00 | 5.132 | 69.34 | 1.00564 | 3.4672 | يحق للمكلف الاعتراض على مبالغ التسوية اثناء العمل | 3 |
| 3 | *0.00 | 5.101 | 70.16 | 1.10031 | 3.5082 | يحق للمكلف الاعتراض على مبالغ التسوية عند الاغلاق | 4 |
| 2 | *0.00 | 9.266 | 75.74 | .93799 | 3.7869 | يحق للمكلف الاعتراض على مبلغ العقوبة المقدرة عليه | 5 |
| 5 | *0.00 | -2.004 | 56.23 | 1.03917 | 2.8115 | قيام الادارة الضريبية بوقف متطلبات المكلف عند الطعن هو احد صور العدالة الضريبية | 6 |
| | *0.00 | 5.918 | 67.68 | 0.71642 | 3.3839 | إجراءات الاعتراض والاستئناف | |

يتضح من خلال الجدول (6.4) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على الفقرات (1-6)، وعلى الدرجة لمحور اجراءات الاعتراض والاستئناف اذ بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) ويعني ذلك رفض الفرضية على هذه الفقرات والدرجة الكلية وموافقة أفراد عينة الدراسة على اجراءات الاعتراض والاستئناف التي تقوم بها ضريبة القيمة المضافة باعتبارها إحدى صور العدالة الضريبية، وقد حصلت الفقرة (1) على درجة مرتفعة وكان ترتيبها الاول، وقد بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (80.82%) ويعني ذلك موافقة المبحوثين بدرجة كبيرة على انه يحق للمكلف الاعتراض على مبلغ ضريبة القيمة المضافة بعد التدقيق ، فلكي يتم تحقيق العدالة الضريبية يجب ان يكون المكلف قادرا على تقديم الاعتراض والاستئناف على قرار قيمة الضريبة، وهي من ابسط حقوقه لكي يتحقق من قيمة الضريبة المفروضة عليه، اذ ان الضريبة المفروضة عليه هي ضريبة جبرية والزامية لا يستطيع التهرب من دفعها ويلتزم بها دون أي مقابل ، وحصلت الفقرات أرقام (5)، (4)، (3) على الرتبة الثانية والثالثة والرابعة على التوالي ؛ لأن حق الاعتراض على المبالغ اثناء العمل والاعتراض على مبلغ التسوية وعلى مبلغ العقوبة تعد حقوق المكلف للوصول الى العدالة الضريبية ،اما الفقرة (6) فقد حصلت على المرتبة ما قبل الاخيرة فلا بد ايضا الأخذ بعين الاعتبار مدى سهولة تطبيق اجراءات الاعتراض على مبلغ ضريبة القيمة المضافة، ومدى امكانية العمل به واسترداد الحقوق في الاوقات المناسبة دون الاطالة والتسبب بتعطيل اعمال المكلفين وبالتالي التسبب بضرر مالي يترتب عليه نتائج بعيدة المدى سواء كانت مالية او اقتصادية مما ينعكس على المجتمع بشكل عام، اما الرتبة الاخيرة فحصلت الفقرة رقم (2) عليها، وقد بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (53.77%) وهي تعتبر درجة منخفضة وأقل من الوزن النسبي (60%)، ويعني ذلك عدم موافقة أفراد عينة الدراسة على أن اجراءات الاعتراض في ضريبة القيمة المضافة سهلة وملائمة وواضحة لمقدرة المكلف، فاجراءات الاعتراض والاستئناف في مجملها لا تحقق العدالة الضريبية المنشودة وتعزو الباحثة في ذلك الى صعوبة اجراءات الاعتراض اذ انها صعبة وغير ملائمة لمقدرة المكلف .

وبشكل عام، يتضح أن المتوسط الحسابي الكلي (3.3839) والانحراف المعياري (0.71642)، وبنسبة مئوية تقديرية متوسطة بلغت (67.68%)، ومستوى دلالة (0.00) ويعني ذلك رفض الفرضية، بمعنى انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير اجراءات الاعتراض والاستئناف ويعني ذلك انه أفراد عينة الدراسة يوافقون على اجراءات الاعتراض والاستئناف التي تقوم بها ضريبة القيمة المضافة باعتبارها إحدى صور العدالة الضريبية.

ولكن نرى ان هناك موافقة في الاراء في اعتراض المكلف على مبلغ التسوية سواء أكانت اثناء العمل او عند الاغلاق او الاعتراض على مبلغ العقوبة، وهذه تحقق احدى صور العدالة الضريبية، فمن ابسط حقوق المكلف حين يشعر بالظلم ان يقدم اعتراضه خطيا، ولكن هناك صعوبات واضحة في اجراءاتها، وهذا يؤدي احيانا الى نفور المكلف منها ودفوع قيمة الضريبة المترتبة عليه دون اللجوء الى القانون، حتى لا يتعرض الى تلك الصعوبات.

وترى الباحثة أنه لا بد ان يتم اعادة النظر في اجراءات الاعتراض والاستئناف بحيث تكون سهلة وواضحة وملائمة للمكلف، وعدم عرقلة المكلف اثناء الطعن بحيث لا يتم توقيف اعماله حتى انتهاء فترة الطعن.

6.2.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الاولى

ضريبة القيمة المضافة في فلسطين لا تحقق العدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات وفي المجمل يتضح من نتائج الدراسة ان نسبة العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر المدققين قد أتت بمتوسط حسابي قدره (3.21) وبانحراف معياري قدره (0.50) وبشكل عام نجد أن 64.3% من المبحوثين يرون أن هناك تطبيقا لصور العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة، وتعزو الباحثة ذلك الى وجود نسبة متوسطة للنتيجة الكلية للدراسة ، أي ان هناك تضاربا في تطبيق أساسيات العدالة الضريبية وجزئياتها ، كاهتمامها في

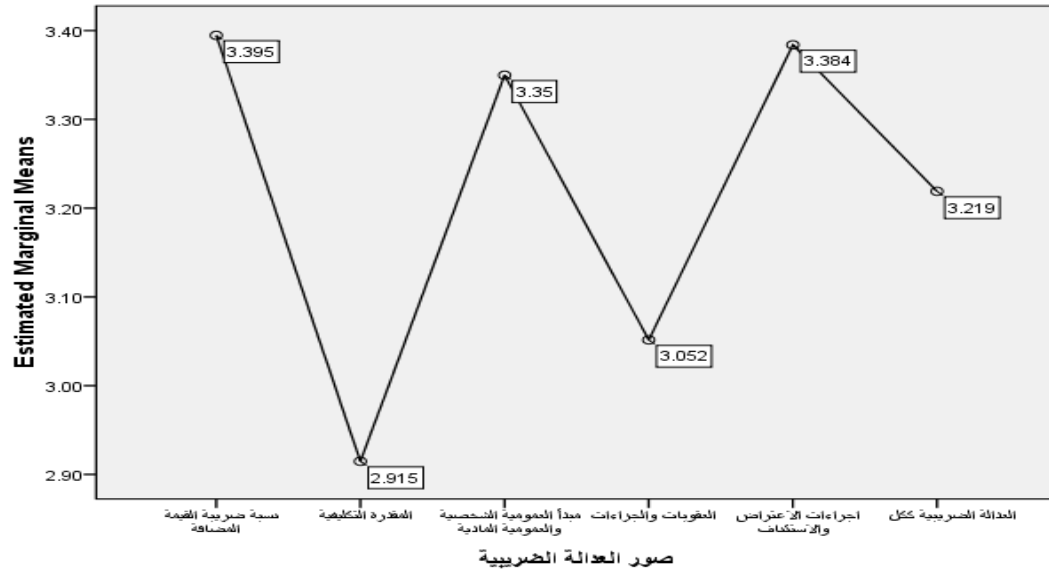
بعض القضايا مثل الاعفاءات والصفقات المعفاة من الضريبة، والغرامات المفروضة على غير الملتزمين بالدفع، والحق في الاعتراض وغيرها من القضايا التي تمت الموافقة على انها تحقق العدالة، وتجاهلها لقضايا اخرى ذات اهمية مثل نسبة الضريبة، ومراعاة المقدرة التكلفية، وكذلك اجراءات الاعتراض الخ، فهي بالتالي لم تحقق جميع صور العدالة الضريبية.

ولمعرفة تأثير صور العدالة الضريبية(المحاور) على بعضها البعض وأيها أكثر تطبيقاً في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات وإذا ما كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين هذه المحاور تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كما هو مبين في الجدول (6.3.5) ومن أجل تحديد إذا ما كانت هناك فروق بين هذه المحاور التي تمثل صور العدالة الضريبية وتأثيرها على بعضها البعض استخدم استخدم تحليل التباين متعدد القياسات المتكررة (repeated measures) واستخدام الأحصائي ولكس لامبدا Wilks' lambda والجدول (7.4) يوضح ذلك:

جدول (7.4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لصور العدالة الضريبية (المحاور)

| الترتيب | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | القياس |
|---------|-------------------|-----------------|---|
| 1 | 0.45881 | 3.3946 | نسبة ضريبة القيمة المضافة |
| 2 | 0.71642 | 3.3839 | اجراءات الاعتراض والاستئناف |
| 3 | 0.65324 | 3.3497 | مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية |
| 4 | 0.65865 | 3.0515 | العقوبات والجزاءات |
| 5 | 0.81592 | 2.9148 | المقدرة التكليفية |
| | 0.50330 | 3.2189 | العدالة الضريبية ككل |

يبين الجدول (7.4) أن متوسط الدرجة الكلية لمحور نسبة ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (M=3.394)، وانحراف معياري بلغ (STD= 0.45881) وبلغ على محور اجراءات الاعتراض والاستئناف (M=3.3839) وانحراف معياري بلغ (STD=0.542)، في حين بلغ محور الموارد البشرية (M= 3.87)، وانحراف معياري بلغ (STD=0.71642) وبلغ محور مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية (M=3.349)، وانحراف معياري بلغ (STD=0.65865)، وبلغ محور المقدرة التكليفية (M=2.9148)، وانحراف معياري بلغ (STD=0.50330) وعلى الدرجة الكلية للعدالة الضريبية بلغت قيمة المتوسط الحسابي الكلي (3.2189) وانحراف معياري (0.50330) ويستنتج مما سبق أن محور نسبة ضريبة القيمة المضافة قد جاء بالمرتبة الأولى، وفي المرتبة الثانية جاء محور اجراءات الاعتراض والاستئناف، وجاء في المرتبة الثالثة مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية، وجاء في المرتبة الرابعة العقوبات والجزاءات وجاء في المرتبة الأخيرة محور المقدرة التكليفية. والشكل الآتي يوضح الفروقات في المتوسطات الحسابية لمحاور العدالة الضريبية والعدالة الضريبية ككل .



شكل الفروقات في المتوسطات الحسابية لمحاور العدالة الضريبية والعدالة الضريبية ككل

جدول (8.4) تحليل التباين متعدد القياسات المتكررة (repeated measures) بينصور العدالة الضريبية

| مستوى الدلالة | الخطأ | درجات حرية البسط | قيمة (ف) التقريبية | قيمة اختبار ولكس لامبدا Wilks' lambda |
|---------------|---------|------------------|--------------------|---------------------------------------|
| **0.00 | 118.000 | 4 | 24.670 | 0.545 |

يبين الجدول (8.4) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بينمحاور العدالة الضريبية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ولتحديد أي المحاور كانت الفروق بينها دالة إحصائياً استخدم اختبار (LSD) للاختبارات البعدية ونتائج الجدول (12) توضح ذلك:

جدول (9.4) نتائج اختبار (LSD) للمقارنات البعدية بين محاور العدالة الضريبية والعدالة الضريبية ككل

| مستوى الدلالة | الفرق في المتوسط (I-J) | صور العدالة الضريبية (J) | (I) صور العدالة الضريبية |
|---------------|------------------------|---|---|
| .000 | .480* | المقدرة التكاليفية | نسبة ضريبية القيمة المضافة |
| .480 | 0.045 | مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية | |
| .000 | .343* | العقوبات والجزاءات | |
| .867 | .011 | اجراءات الاعتراض والاستئناف | |
| .000 | .176* | العدالة الضريبية ككل | |
| .000 | -.480* | نسبة ضريبية القيمة المضافة | المقدرة التكاليفية |
| .000 | -.435* | مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية | |
| .044 | -.137* | العقوبات والجزاءات | |
| .000 | -.469* | اجراءات الاعتراض والاستئناف | |
| .000 | -.304* | العدالة الضريبية ككل | |
| .480 | -.045 | نسبة ضريبية القيمة المضافة | مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية |
| .000 | .435* | المقدرة التكاليفية | |
| .000 | .298* | العقوبات والجزاءات | |
| .579 | -.034 | اجراءات الاعتراض والاستئناف | |
| .001 | .131* | العدالة الضريبية ككل | |
| .000 | -.343* | نسبة ضريبية القيمة المضافة | العقوبات والجزاءات |
| .044 | .137* | المقدرة التكاليفية | |
| .000 | -.298* | مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية | |
| .000 | -.332* | اجراءات الاعتراض والاستئناف | |
| .000 | -.167* | العدالة الضريبية ككل | |
| .867 | -.011 | نسبة ضريبية القيمة المضافة | اجراءات الاعتراض والاستئناف |
| .000 | .469* | المقدرة التكاليفية | |
| .579 | .034 | مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية | |
| .000 | .332* | العقوبات والجزاءات | |
| .000 | .165* | العدالة الضريبية ككل | |
| .000 | -.176* | نسبة ضريبية القيمة المضافة | العدالة الضريبية ككل |
| .000 | .304* | المقدرة التكاليفية | |
| .001 | -.131* | مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية | |
| .000 | .167* | العقوبات والجزاءات | |
| .000 | -.165* | اجراءات الاعتراض والاستئناف | |

*. The mean difference is significant at the.05 level.

يتضح من الجدول (9.4) بان الفروق كانت دالة إحصائيا بين محاور العدالة الضريبية على النحو الآتي:

1- وجود فروق دالة إحصائيا بين محور المقدرة التكاليفية و محور نسبة ضريبة القيمة المضافة لصالح نسبة ضريبة القيمة المضافة.

2- وجود فروق دالة إحصائيا بين محور العقوبات والجزاءات و محور نسبة ضريبة القيمة المضافة لصالح نسبة ضريبة القيمة المضافة.

3- وجود فروق دالة إحصائيا بين العدالة الضريبية ككل و محور نسبة ضريبة القيمة المضافة لصالح نسبة ضريبة القيمة المضافة.

4- وجود فروق دالة إحصائيا بين مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية ومحور المقدرة التكاليفية لصالح مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية.

5- وجود فروق دالة إحصائيا بين العقوبات والجزاءات ومحور المقدرة التكاليفية لصالح العقوبات والجزاءات.

6- وجود فروق دالة إحصائيا بين العقوبات والجزاءات ومحور المقدرة التكاليفية لصالح العقوبات والجزاءات.

7- وجود فروق دالة إحصائيا بين العدالة الضريبية ككل ومحور المقدرة التكاليفية لصالح العدالة الضريبية ككل.

8- وجود فروق دالة إحصائيا بين مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية ومحور العقوبات والجزاءات لصالح مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية.

9- وجود فروق دالة إحصائيا بين مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية والعدالة الضريبية ككل لصالح مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية.

10- وجود فروق دالة إحصائية بين إجراءات الاعتراض والاستئناف والعقوبات والجزاءات لصالح إجراءات الاعتراض والاستئناف.

11- وجود فروق دالة إحصائية بين العدالة الضريبية ككل ومحور العقوبات والجزاءات لصالح العدالة الضريبية ككل.

7.2.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي ، الخبرة ، المحافظة) .

ولاختبار هذه الفرضية فقد استخدمت الباحثة أسلوب تحليل التباين المتعدد Analysis of Variance ويبين الجدول (10.4) نتائج تحليل التباين في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المحافظة).

جدول (10.4) نتائج تحليل التباين المتعدد لمدى تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المحافظة).

| مستوى الدلالة | قيمة (ف) | متوسط مجموع مربعات الانحرافات MS | درجات الحرية DF | مجموع مربعات الانحرافات SS | مصدر التباين |
|---------------|----------|----------------------------------|-----------------|----------------------------|-----------------|
| 0.91 | 0.091 | 0.019 | 2 | 0.039 | المؤهل العلمي |
| 0.36 | 1.075 | 0.228 | 3 | 0.683 | سنوات الخبرة |
| **0.00 | 4.521 | 0.957 | 7 | 6.699 | المحافظة |
| | | 0.212 | 109 | 23.073 | الخطأ (البواقي) |
| | | | 121 | 30.651 | الكللي المعدل |

يتضح من الجدول (10.4) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على متغير المؤهل العلمي وسنوات الخبرة قد بلغت على التوالي (0.91، 0.36) وهذه القيم أكبر من قيمة مستوى الدلالة المحدد للدراسة ($\alpha \leq 0.05$) أي أننا نقبل الفرضية الصفرية على هذه المتغيرات. ويعني ذلك عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغيرات المؤهل العلمي وسنوات الخبرة، أما بالنسبة لمتغير المحافظة فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة لهذا المتغير (0.00) مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى لمتغير المحافظة، ولتحديد طبيعة الفروق أجرت الباحثة اختبار (LSD) للمقارنات البعدية بحسب متغير المحافظة، وذلك لتحديد لصالح من كانت الفروق، والجدول الآتي يوضح نتائج هذا الاختبار:

جدول (11.4): نتائج اختبار (LSD) لدلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المحافظة

| مستويات المتغير | المتوسط الحسابي | طولكرم | نابلس | الخليل | بيت لحم | جنين | رام الله | البييرة | أخرى |
|-----------------|-----------------|--------|-------|----------|---------|---------|----------|---------|---------|
| طولكرم | 3.711 | | | *0.900 | | *0.554- | *0.501- | *0.548- | *0.417- |
| نابلس | 3.559 | | | *0.748 | | *0.402 | *0.349 | | |
| الخليل | 2.810 | | | | | | | | |
| بيت لحم | 3.242 | | | *0.431- | | | | | |
| جنين | 3.157 | | | *0.346- | | | | | |
| رام الله | 3.209 | | | *0.399- | | | | | |
| البييرة | 3.163 | | | | | | | | |
| أخرى | 3.293 | | | 0.482* - | | | | | |

يوضح الجدول السابق وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة في مدى تحقيق ضريبة القيمة المضافة للعدالة الضريبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تبعاً لمتغير المحافظة، وقد كانت الفروق على النحو الآتي:

- وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظات الخليل و جنين ورام الله والبييرة وأخرى و محافظة طولكرم لصالح محافظة طولكرم.

- وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظات الخليل و جنين ورام الله ومحافظة نابلس لصالح محافظة نابلس.

- وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظات الخليل، وبيت لحم لصالح بيت لحم.

- وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظات الخليل، و جنين لصالح جنين.

- وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظات الخليل، رام الله لصالح رام الله.

- وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظات الخليل، والمحافظة الأخرى لصالح المحافظات الأخرى.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1.5 النتائج

1. عدم مراعاة نسبة ضريبة القيمة المضافة (16%) المطبقة في فلسطين للعدالة الضريبية، بسبب ارتفاع نسبة الضريبة على السلع الاساسية، وليس بإمكان السلطة الفلسطينية تغييرها لارتباطها لبرتوكول باريس الاقتصادي.
2. يتم فرض ضريبة مضافة بنسبة موحدة على جميع السلع سواء كانت اساسية او كمالية ولا يراعي في ذلك مبدأ العدالة الضريبية الذي هو ركن اساسي من قواعد الضريبة.
3. ان المقدرة التكاليفية للمستهلك لا تتناسب مع الأسعار المعروضة في السوق، وبالتالي هذا يدفع التاجر الى التلاعب بما يتناسب مع مقدرته للدفع للدائرة الضريبية، وبذلك لا تحقق العدالة المنشودة والتي تؤدي بدورها الى التهرب الضريبي.
4. عدم تطبيق مبدأ العمومية والشخصية لضريبة القيمة المضافة بشكل متكامل، فالبرغم من قيام الادارة باجبار المكلف على التسجيل لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة، وهناك اشخاص لا يدفعون كامل المبلغ للضريبة، ولا لاتراعي الظروف الاجتماعية للمكلف.
5. لا تحقق العقوبات والغرامات بشكل عام العدالة الضريبية وذلك كونها لا تتناسب مع المخالفة التي يرتكبها المكلف، وكذلك بسبب قيام الادارة الضريبية بمنع اصدار فواتير ضريبية في حالة ارتكاب مخالفة ضريبية، وهذا لا يؤدي الى تحقيق العدالة الضريبية.
6. على الرغم من ان المكلف يحق له الاعتراض على مبلغ الضريبة، الا ان اجراءات الاعتراض والاستئناف غير سهلة وغير واضحة لمقدرة المكلف، وهذا يقود الى عدم تحقيق العدالة الضريبية.

7. تمثل مقدرة المكلف على تقديم الاعتراض على مبلغ التسوية سواء أكانت اثناء العمل او عند الاغلاق احدى صور العدالة الضريبية،
8. تقوم الادارة الضريبية بوقف متطلبات المكلف عند الطعن وبالتالي يُجبر المكلف على وقف عن أعماله التجارية، وهذا يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية.

2.5 التوصيات

- (1) اعادة النظر في بروتوكول باريس الاقتصادي بالشكل الذي يمكن الحكومة من تعديل نسبة الضريبة بما يتلاءم مع الوضع الاقتصادي للشعب الفلسطيني.
- (2) ضرورة التمييز ما بين السلع وفرض ضريبة على كل نوع من السلع بما يتناسب مع كونها سلع أساسية و سلع كمالية، وعدم اعتماد نسبة 16% بشكل موحد لجميع السلع والخدمات.
- (3) مراعاة المقدرة التكلفة للمكلفين وذلك عن طريق تسهيل اجراءات التسجيل للنشاطات التجارية وعدم ارهاقه باجراءات مكثفة، و ان تراعي المقدرة التكلفة للتصريح عن المبيعات والمشتريات.
- (4) عدم التمييز ما بين المكلفين في المعاملة، وان يتم فرضها على الجميع بشكل عادل بحيث تراعي جميع الطبقات الفقيرة منها والغنية مع الأخذ بعين الاعتبار الاوضاع الاجتماعية، حتى تصل الى العدالة الضريبية المنشودة.
- (5) اعادة النظر في العقوبات والجزاءات المطبقة في ضريبة القيمة المضافة، وذلك عن طريق اصدار قانون خاص لفلسطين بحيث لا يتعارض مع القانون الاردني او القانون الاسرائيلي.
- (6) تعزيز تفعيل العقوبات والغرامات التي تفرض على المتهربين من ضريبة القيمة المضافة وان تكون عقوبات وغرامات رادعة ومنطقية بشرط أن تتناسب الغرامات والعقوبات المفروضة مع المخالفة التي يرتكبها المكلف.

7) إعادة النظر إلى إجراءات الاعتراض والاستئناف بحيث تكون سهلة وواضحة لمقدرة المكلف دون أي غموض، وعدم اطالة إجراءاتها.

توصيات ثانوية قد تساهم في تحقيق العدالة الضريبية :

❖ تشكيل فريق عمل متكامل لإعداد برنامج تطبيق الضريبة يضم ممثلين من الدوائر ذات العلاقة (القانونية، السياسة الضريبية، الأبحاث والدراسات، هيئة مدققي الحسابات) لما له من دور في تحسين عمل الإدارة الضريبية وبالتالي انجاح السياسة الضريبية بمحاورها المالية والاقتصادية والاجتماعية.

❖ تهيئة كوادر متخصصة من خريجي الجامعات وتدريبهم على كل ما يتعلق بإنشاء الضريبة على القيمة المضافة وأساليب تطبيقها وضمان مشاركتها في المؤتمرات وندوات.

❖ وضع برامج خاصة للتوعية والإعلام الضريبي فمن المعلوم ان من أهم مكونات الضريبة ونجاحها هو مدى الوعي الضريبي في المجتمع ومن العوامل التي تؤثر في انتشار هذا الوعي نشر الثقافة الضريبية من خلال الاعلام الضريبي بمختلف وسائله وإعلامه.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع العربي

جابر، فراس، الرياحي، اياد. (2014). دراسة مقارنة: الانظمة الضريبية في ست دول عربية، سلسلة اوراق بحثية، بيروت، لبنان.

حطيط، رنا حسين. (2016). عدالة الضريبة على القيمة المضافة، مكتبة زين الحقوقية ش.م.م، بيروت، لبنان.

خريوش، حسن، حسين، اليحيى. (1996). المالية العامة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان، الاردن.

دويكات، محمود اشنيور. (2017). المحاسبة الضريبية في فلسطين، فلسطين.

الساعدي، ذو الفقار علي. (2015). الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان.

السلامين، باسم غازي، الدقة، عبد الرحمن قاسم. (2014). المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، فلسطين.

صبري، نضال رشيد. (1998). محاسبة ضريبة الدخل، منشورات جامعة القدس المفتوحة، فلسطين.

عطوي، د. فوزي. (2003). المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، بيروت، لبنان.

علاونة، عاطف. (1992). شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية، جامعة النجاح الوطنية، جامعة القدس المفتوحة، رام الله، فلسطين.

علوان، قاسم النايف (2008). ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم - القياس - التطبيق)، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.

العلي، د. عادل فلح. (2003). *مالية عامة*، دار زهران، عمان، الأردن.

عواضة، حسين، قطيش، عبد الرؤوف (2013). *المالية العامة: الموازنة - نفقاتها - وادارتها - ضرائب - رسوم القروض - الاصدار النقدي - الخزينة: دراسة مقارنة*، بيروت.

عودة، أحمد، ملكاوي، فتحي (1992): *أساسيات البحث العلمي في التربية والعلوم الإنسانية*، مكتبة الكتاني، اربد، الأردن.

عوض، السيد خالد عبد العليم. (2007). *الضريبة على القيمة المضافة*، دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، الطبعة الأولى، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر.

عوض، باسم نعيم. (2012). *الضريبة على القيمة المضافة: مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والطول المقترحة*، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية المالية الضرائب، مصر.

العيسوي، د. ابراهيم. (2014). *الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات الى الضريبة على قيمة المضافة في مصر*، معهد التخطيط القومي، القاهرة، مصر.

فليح، حسين. (2008). *المالية العامة*، عمان، الأردن.

فوزي، د. عبد المنعم. (1971). *المالية العامة والسياسة المالية*، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.

قاشي، د. يوسف. (لا يوجد سنة النشر) *اشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة الى حالة الجزائر*، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البريرة، الجزائر.

الهاللي، علي هادي عطية، (2012). *الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة في ظل التعديلات على التشريعية واجتهادات القضاء الدستوري)*، كلية القانون - جامعة ذي قار، بغداد.

المراجع الأجنبية

جويل، اندرو، كارلو، سدرالفيتش، واخرون.(2015). **العدالة الضريبية في الشرق الاوسط وشمال افريقيا، صندوق النقد الدولي.**

Bickley (2006). **مفهوم الضريبة على القيمة المضافة، الولايات المتحدة الامريكية.**

الرسائل الجامعية

البسطامي، مؤيد عبد الرؤوف درويش.(2006). **ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن(دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.**

جمام، محمود، سحنون، د. محمد. (2009-2010). **النظام الضريبي واثاره الاقتصادية: دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر.**

حوسو، محمد محمود. (2007). **الضريبة الاضافية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.**

دقة، هبد الرحمن قاسم ابراهيم. (2003). **العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.**

شريف، رجاى محمود. (2013). **أثر الضريبة على القيمة المضافة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، لبنان.**

صبري، اسامة مصطفى موسى. (2003). **مدى عدالة النسب والاعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.**

عبد الدايم، دعاء محمد. (2018). أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في
النظم الضريبية (الدخل، القيمة المضافة، الاملاك) المطبقة في فلسطين، رسالة ماجستير
جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

محمد، باسل مسعود داود. (2014). التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة
واثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية،
نابلس، فلسطين.

محمود، فاضل مرشد حمدان. (2005). المعالجة الضريبية لمعاملات المصارف الإسلامية،
رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

محمود، معتز بالله جميل قاسم. (2016). دور الإدارة الضريبية وممارستها في زيادة إيرادات
ضريبة القيمة المضافة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

موسى، عمرو عبد العزيز محمود. (2006). ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل،
رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

المراجع الإلكترونية

الجزيرة، (2016) رة،

<http://www.aljazeera.net/encyclopedia/economy/2016/8/18/%D9%85>

%D8%A7-

%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D8%A

9-%D8%B9%D9%84%D9%89-

%D8%A7%D9%84%D9%82%D9%8A%D9%85%D8%A9-

%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B6%D8%A7%D9%81%D8%A9

خضر، مجد. (2016). خصائص العدالة الضريبية، مدونات الجزيرة،

<http://blogs.aljazeera.net/majdmkhader>

مرصد السياسات الاجتماعية والاقتصادية، (2016)

<https://www.almarsad.ps/archives/457?fbclid=IwAR3cyErTY4fn7Rm>

[SxD83IQCcaAtnCVRJx3kUI9DH4VZ34ucDVZJGIuEbJdg](https://www.almarsad.ps/archives/457?fbclid=IwAR3cyErTY4fn7RmSxD83IQCcaAtnCVRJx3kUI9DH4VZ34ucDVZJGIuEbJdg)

المنيف، عبد الله وآخرون. (2018). المحاسبة الضريبية، جامعة الملك سعود، الرياض،

السعودية.

http://esyria.sy/eafkar/index.php?inid=4&page_gallery_id=257&pid=

[38&&tg=3](http://esyria.sy/eafkar/index.php?inid=4&page_gallery_id=257&pid=38&&tg=3)

نصار، وأهل، (2016/1/25)، دنيا الوطن

<https://pulpit.alwatanvoice.com/content/print/391993.html>

<http://elearning.uokerbala.edu.iq/mod/resource/view.php?id=8983>

الملاحق

ملحق (1) أسماء المحكمين

المحكمين الأكاديميين

| اسم المحكم | اللقب الوظيفي |
|-----------------|---|
| د. محمد معالي | مدير دائرة الجودة الاكاديمية- جامعة فلسطينية التقنية- خضوري |
| د. محمد الصويص | محاضر في جامعة فلسطين التقنية - خضوري |
| د. سهير الشوملي | محاضر في جامعة فلسطين التقنية - خضوري |

المحكمين المهنيين

| اسم المحكم | اللقب الوظيفي |
|-------------|---|
| راشد عواد | مدير دائرة ضريبة القيمة المضافة (كبار المكلفين) - نابلس |
| محمد القبيج | مدير دائرة ضريبة القيمة المضافة - طولكرم |

ملحق (2): الاستبانة



جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

حضرة السيد / الاستاذ / الدكتور المحترم

الموضوع: تعبئة استبانته

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،

تقوم الباحثة بإجراء دراسة تهدف إلى التعرف على " العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات" وذلك لقياس مدى عدالة ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين.

وقد صممت هذه الاستبانة لجمع المعلومات حول موضوع الدراسة، يرجى منك الإجابة عن فقراتها شاكرين لك تعاونك، ومؤكدين لك بأن المعلومات التي ستقدمها لنا لا تستخدم إلا للبحث العلمي فقط.

الباحثة: أماني غنيم

إشراف: د. مفيد الظاهر

الجزء الأول:المعلومات الشخصية

يرجى وضع الإشارة (x) أمام ما يناسب حالتك.

1. المؤهل العلمي

- | | |
|-----------------|-----------------|
| () ثانوية عامة | () دبلوم فاضل |
| () بكالوريوس | () دراسات عليا |

2. الخبرة

- | | |
|-----------------------|----------------------|
| () سنتين فأقل | () ما بين 3-5 سنوات |
| () ما بين 6-10 سنوات | () أكثر من 10 سنوات |

3. المحافظة

- | | | |
|--------------|------------|------------|
| () طولكرم | () جنين | () نابلس |
| () رام الله | () الخليل | () البيرة |
| () بيت لحم | () أخرى | |

الجزء الثاني: الاسئلة التفصيلية

يرجى منك وضع الإشارة (×) في المستوى الذي يناسبك أمام كل فقرة.

| الرقم | الفقرة | موافق جداً | موافق | محايد | معارض | معارض جداً |
|-------|--|------------|-------|-------|-------|------------|
| | المحور الأول: الاسئلة المتعلقة بأحد صور العدالة الضريبية (نسبة ضريبة القيمة المضافة) | | | | | |
| 1 | تحقق نسبة ضريبة القيمة المضافة المعمول بها (16%) العدالة الضريبية. | | | | | |
| 2 | اعتماد نسبة ضريبة قيمة مضافة للسلع الاساسية أقل من السلع الأخرى تحقق العدالة الضريبية. | | | | | |
| 3 | اعتماد نسبة واحدة لجميع السلع تحقق احدى صور العدالة الضريبية. | | | | | |
| 4 | الصفقات الخاضعة بنسبة (صفر) كبضائع التصدير او مبيعات خدمات لأشخاص يقيمون بالخارج، ومبيعات البضائع والخدمات في فنادق السائحين، وكذلك مبيعات الخضار والفواكه الخ تحقق احدى صور العدالة الضريبية. | | | | | |
| 5 | اعفاء المشتغل المعفي الذي تقل ايراداته عن (44200 شيكل) عن جباية الضريبة يحقق احدى صور العدالة الضريبية. | | | | | |
| 6 | الصفقات المعفاة كلياً من الضريبة كتأجير السكن لمدة لا تزيد عن 10 سنوات، ايداع او اقتراض أموال من البنوك تحقق احدى صور العدالة الضريبية. | | | | | |

| الرقم | الفقرة | موافق جداً | موافق | محايد | معارض | معارض جداً |
|--|--|------------|-------|-------|-------|------------|
| المحور الثاني: الاسئلة المتعلقة باحدى صور العدالة الضريبية(المقدرة التكلفة) | | | | | | |
| 1 | العبء الضريبي الذي يتحمله المكلفون يختلف من مكلف الى اخر حسب اختلاف ظروف المكلف المادية والشخصية والاجتماعية مثل كون المكلف اعزبا او متزوجا. | | | | | |
| 2 | تقوم ض.ق. م بتقسيط مبلغ الضريبة المستحقة بعد التدقيق وفق مقدرة المكلف. | | | | | |
| 3 | ض.ق. م في فلسطين تراعي المقدرة التكلفة للتصريح عن المبيعات والمشتريات باختلاف القطاعات. | | | | | |
| 4 | اجراءات التسجيل لنشاط تجاري جديد لأغراض ض.ق. م تراعي وتتوافق مع مقدرة المكلف. | | | | | |
| 5 | يؤخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف المادية عند اجراء تسويات اغلاق الملف. | | | | | |
| المحور الثالث: الأسئلة المتعلقة باحدى صور العدالة (مبدأ العمومية الشخصية والعمومية المادية) | | | | | | |
| 1 | يتم فرض ض.ق.م على جميع الاشخاص والأموال دون وجود تفرقة في المعاملة بين المكلفين. | | | | | |
| 2 | تقوم الادارة الضريبة باجبار المكلف على ضريبة القيمة المضافة بالتسجيل لدى الدائرة. | | | | | |

| معارض جداً | معارض | محايد | موافق | موافق جداً | الفقرة | الرقم |
|---|-------|-------|-------|---------------|--|-------|
| | | | | | تقوم الادارة الضريبية بمتابعة كل من لا يلتزم بالتصريح عن الصفقات سواء أكانت مبيعات او صفقات. | 3 |
| | | | | | تخضع كافة البنوك والمؤسسات وشركات التأمين الموجودة داخل فلسطين لضريبة القيمة المضافة. | 4 |
| | | | | | تفرض ض.ق.م في فلسطين على القطاعات التجارية والخدماتية التي تمارس في فلسطين مع الاخذ بعين الاعتبار، الاوضاع الاجتماعية. | 5 |
| | | | | | تقوم الادارة الضريبية بالتعاون مع الدوائر الحكومية الاخرى من اجل الوصول الى الانشطة التجارية في فلسطين. | 6 |
| المحور الرابع: الأسئلة المتعلقة باحدى صور العدالة (العقوبات والجزاءات) | | | | | | |
| | | | | | تتناسب الغرامات والعقوبات المفروضة مع المخالفة التي يرتكبها المكلف. | 1 |
| | | | | | موافقة الادارة الضريبية على اجراء تسوية على العقوبات المفروضة تحقق بعض المؤشرات التي تدل على وجود احدى صور العدالة الضريبية. | 2 |
| | | | | | منع الادارة الضريبية من اصدار فواتير ضريبية في حالة ارتكاب مخالفة يعتبر احدى صور العدالة الضريبية. | 3 |
| | | | | | العقوبات والغرامات المطبقة داخل الادارة الضريبية الفلسطينية في مجملها تعتبر من صور العدالة الضريبية. | 4 |

| الرقم | الفقرة | موافق جداً | موافق | محايد | معارض | معارض جداً |
|---|---|------------|-------|-------|-------|------------|
| 5 | اقرار غرامة على تأخير تقديم الكشف الدوري يعد احدى صور العدالة الضريبية. | | | | | |
| 6 | اقرار غرامة ادارية وغرامة عدم ادارة الدفاتر يعتبران من صور العدالة الضريبية. | | | | | |
| المحور الخامس: الاسئلة المتعلقة باحدى صور العدالة الضريبية (اجراءات الاعتراض والاستئناف) | | | | | | |
| 1 | يحق للمكلف الاعتراض على مبلغ ض. ق. م نتيجة التدقيق. | | | | | |
| 2 | اجراءات الاعتراض في ض. ق. م سهلة وملائمة وواضحة لمقدرة المكلف. | | | | | |
| 3 | يحق للمكلف الاعتراض على مبالغ التسوية اثناء العمل. | | | | | |
| 4 | يحق للمكلف الاعتراض على مبالغ التسوية عند الاغلاق. | | | | | |
| 5 | يحق للمكلف الاعتراض على مبلغ العقوبة المقدرة عليه. | | | | | |
| 6 | قيام الادارة الضريبية بوقف متطلبات المكلف عند الطعن هو احدى صور العدالة الضريبية. | | | | | |

انتهت الاستبانة

شكرا لتعاونك معنا

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

Tax Justice in Value Added Tax from the Point of View of Auditors

**By
Amani Yassir Masoud Ghuneim**

**Supervisor
Dr. Mufeed Al-Thaher**

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

2018

Tax Justice in Value Added Tax from the Point of View of Auditors
By
Amani Yassir Masoud Ghuneim
Supervisor
Dr. Mufeed Al-Thaher

Abstract

This study aimed to define the applicability of value added tax fairness from auditors' perspectives. So the researcher used the descriptive method and the random stratified sample due to their compatibility with the study, and questionnaires were used to collect the required information.

The population of the study consists of all auditors in the West Bank, And a questionnaire was designed and processed using SPSS program , the sample consists of (198) auditor, who the questionnaires were distributed to, but only (122) were retrieved.

And after the analyzing procedure was done, the study reached a number of results, the main ones are:

1. Fairness of value added tax from auditors' perspective had an average of (3.21) and a standard deviation of (0.50), and that 64.3% of all auditors see that there is a medium degree of applicability of value added tax fairness, which is not enough, due to the conflict of applying that fairness, where it is taking into consideration in some cases and other not.
2. The value of the value added tax in Palestine reached (16%) which is very high, and The Palestinian National Authority can't change it because of Paris Economic Protocol.

3. The same value added tax is imposed on all commodities and luxury goods.
4. The prices in the market don't suit the ability of consumers, which drives them to manipulate with the law to commensurate with their tax paying abilities.

Therefore, the researcher suggested a number of recommendations:

1. Reconsidering Paris Economic Protocol, so that the Palestinian National Authority can amend value added tax percentage so that it suits the Palestinian economic situation, the importance of not imposing the same percentage on all commodities and luxury goods.
2. Taking into consideration the commissioning capacity of taxpayers through facilitating registration procedures for commercial activities, and the suitability of punishment with the offense committed
3. Reconsider objection and appeal procedures so that they are clear and easy to understand for the taxpayer, and also reconsider sanctions and penalties in the value added tax through the issuance of a special tax law for Palestine.