

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

مدى فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين

إعداد

ولاء عرفات محمد عازم

إشراف

د. إسلام عبد الجواد

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

2019م

مدى فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين

إعداد

ولاء عرفات محمد عازم

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2019/01/21م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

.....

1. د. إسلام عبد الجواد / مشرفاً رئيسياً

.....

2. د. يوسف أبو فارة / ممتحناً خارجياً

.....

3. د. سامح العطوط / ممتحناً داخلياً

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم (وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَنَسُوهُ وَالْمُؤْمِنُونَ)

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك... ولا يطيب النهار إلا بطاعتك... ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك... ولا تطيب
الآخرة إلا بعفوك... ولا تطيب الجنة إلا برويتك

الله جل جلاله

إلى نبي الهدى والعلم... إلى نبي الرحمة ونور العالمين... سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم...
إلى من كلله الله العيبة والوقار... إلى من علمني العطاء دون انتظار... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار...
والذي الحنون

إلى تلك الروح التي جادت فأشبعت خلجات روحي فخراً وعلماً... إلى من لم أكن لأكون دون ظل عطائها...
إلى من تحت قدميها جناح الخلا... أمي الحبيبة

إلى رفقاء الحياة وزاد السعادة... إلى ملجئي وقت شقائي وعنائني، فرحي وهنائني... إلى شقيقتي الغالية،
وأشقائي، وخالي الدكتور رضا وعائلتي الحبيبة...

إلى مهجة قلبي وقلبة كبدتي... أملي... وفرحتي... إلى من أحيش له.. إلى مصدر سعادتي وقوتي... شبلي
الصغير... ابني خالد

إلى ذلك الكسر الذي أوقفني من جديد وعلمني الكثير...

وإلى وطني وملجئي... إلى من نوت بدم شهدائها... أمي فلسطينية

الشكر والتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى مشرفي الفاضل الدكتور إسلام عبد الجواد الذي تفضل بقبول الإشراف على هذه الرسالة والذي أحاطني بعنايته الأكاديمية منذ سنوات الدراسة الأولى، الذي لم يتوان عن بذل أي جهد في سبيل إخراج هذه الدراسة بأفضل صورة ممكنة.

وأقدم بالشكر بوافر الشكر للجنة المناقشة التي تفضلت بقبول مناقشتي لهذه الرسالة.

وأقدم بالشكر الجزيل الرائع لجميع أساتذتي الكرام في جامعة النجاح الوطنية وأخص بالذكر الهيئة التدريسية في قسم المنازعات الضريبية.

كما وأقدم بالشكر إلى منارة العلم جامعة النجاح الوطنية.

الإقرار

أنا الموقّعة أدناه، مقدّمة الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين

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

Declaration

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

Student's name:

اسم الطالبة:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ل	فهرس الأشكال
م	فهرس الملاحق
ن	الملخص
1	الفصل الأول: مقدمة الدراسة وأهميتها
2	مقدمة الدراسة
4	مشكلة الدراسة
5	أهداف الدراسة
6	أسئلة الدراسة
7	أهمية الدراسة
7	محددات الدراسة
8	فرضيات الدراسة الرئيسية
8	مصطلحات الدراسة
10	الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة
11	المبحث الأول: ظاهرة التهرب الضريبي
11	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
12	المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي
14	المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي
15	الفرع الأول: الأسباب النفسية والسلوكية للممول
16	الفرع الثاني: الأسباب التشريعية
17	الفرع الثالث: الأسباب الإدارية والفنية
17	الفرع الرابع: الأسباب السياسية

الصفحة	الموضوع
18	الفرع الخامس: الأسباب الاقتصادية
18	الفرع السادس: الأسباب الجزائية
19	المطلب الرابع: آثار التهرب الضريبي
21	المطلب الخامس: طرق مكافحة التهرب الضريبي
21	الفرع الأول: مكافحة التهرب الضريبي الداخلي
31	الفرع الثاني: مكافحة التهرب الضريبي الخارجي
32	المبحث الثاني: جهاز الضابطة الجمركية
34	المطلب الأول: أهداف جهاز الضابطة الجمركية
34	الفرع الأول: الأهداف العامة لجهاز الضابطة الجمركية
35	الفرع الثاني: الأهداف الخاصة لجهاز الضابطة الجمركية
35	المطلب الثاني: مهام جهاز الضابطة الجمركية
37	المطلب الثالث: صلاحيات جهاز الضابطة الجمركية
38	المطلب الرابع: آلية عمل جهاز الضابطة الجمركية
39	المطلب الخامس: القوانين التي تنظم عمل جهاز الضابطة الجمركية
40	المطلب السادس: التكنولوجيا المستخدمة لدى جهاز الضابطة الجمركية
42	المطلب السابع: الرقابة على جهاز الضابطة الجمركية ونظام الشكاوي
47	المطلب الثامن: العوائق التي تواجه جهاز الضابطة الجمركية
48	المطلب التاسع: مدى فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي
48	الفرع الأول: الموارد المتاحة لجهاز الضابطة الجمركية مقارنة بالمهام المنوطة إليه
51	الفرع الثاني: قياس فاعلية جهاز الضابطة الجمركية حسب نتائج أعماله وانجازاته
55	المبحث الثالث: قياس الأداء وجودة الخدمة
55	المطلب الأول: ماهية قياس الأداء
56	الفرع الأول: مفهوم قياس الأداء
56	الفرع الثاني: أهداف قياس فاعلية الأداء
57	الفرع الثالث: مفهوم قياس الأداء في المؤسسات الضريبية

الصفحة	الموضوع
57	الفرع الرابع: مقاييس أداء الإدارة الضريبية
58	الفرع الخامس: العوامل التي تساعد في فاعلية الدوائر الضريبية
60	الفرع السادس: مؤشرات قياس فاعلية الأداء الضريبي في الدوائر الضريبية
63	المطلب الثاني: جودة الخدمة
63	الفرع الأول: الخدمة
65	الفرع الثاني: ماهية الجودة
67	الفرع الثالث: ماهية جودة الخدمة
78	المبحث الرابع: الدراسات السابقة
92	الفصل الثالث: منهجية الدراسة وإجراءاتها
93	منهج الدراسة
93	طرق جمع البيانات
94	وحدة التحليل
95	مجتمع الدراسة
95	عينة الدراسة
97	أداة الدراسة
100	صدق الأداة وثباتها
109	أساليب المعالجة الإحصائية
111	الفصل الرابع: نتائج الدراسة ومناقشتها
112	المقدمة
112	اختبار وتحليل فرضيات وأسئلة الدراسة
113	اختبار أسئلة الدراسة
141	اختبار فرضيات الدراسة
150	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
151	النتائج
153	التوصيات
156	قائمة المصادر والمراجع
168	الملاحق
b	Abstract

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
52	القضايا الضريبية المحولة من جهاز الضابطة الجمركية للإدارة العامة للجمارك والمكوس و ض.ق.م حسب المحافظة التي يخضع لها المكاف	جدول (1)
54	القضايا المضبوطة من قبل جهاز الضابطة الجمركية الخاصة بالمقاصات (الجانب الاسرائيلي) والبيانات الجمركية (الاستيراد)	جدول (2)
61	ملخص معايير ومؤشرات قياس أداء الإدارة الضريبية من الدراسات التجريبية السابقة	جدول (3)
96	توزيع عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية	جدول (4)
98	الأقسام الرئيسية لأداة الدراسة	جدول (5)
102	قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين"، باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية والدرجة الكلية للبعد الواردة فيه	جدول (6)
108	نتائج اختبار معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا على أبعاد أداة قياس فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين"، باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية	جدول (7)
109	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)	جدول (8)
115	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المئوية للعناصر الملموسة لمقر جهاز الضابطة الجمركية المتعلقة بالمظهر العام والتجهيزات ومظهر العاملين والتكنولوجيا	جدول (9)
118	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المئوية لمدى قدرة جهاز الضابطة الجمركية على أداء واجباتهم بالشكل الملائم وبالدفقة المطلوبة (الاعتمادية)	جدول (10)

الصفحة	الجدول	الرقم
122	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المئوية لمدى رغبة موظفي جهاز الضابطة الجمركية في مساعدة المكلفين وتقديم الخدمة بشكل نشيط ولائق	جدول (11)
125	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المئوية درجة شعور المكلفين أفراد عينة الدراسة بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية	جدول (12)
129	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المئوية لدرجة تعاطف ودعم موظفي جهاز الضابطة الجمركية عند مواجهة المشاكل الخاصة بالمكلفين	جدول (13)
132	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية لاحترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين	جدول (14)
136	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية لرضا المكلفين عن الطريقة التي ينفذ بها جهاز الضابطة الجمركية الأوامر الضريبية	جدول (15)
139	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية لمستوى التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى التي يعمل معه	جدول (16)
142	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة	جدول (17)
143	مصفوفة معامل الارتباط بين أبعاد متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة	جدول (18)
144	نتائج تحليل الأحادي لفحص صلاحية نماذج الانحدار المستخدم في الدراسة	جدول (19)
145	ملخص النموذج (Model Summary) لنتائج تحليل الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة	جدول (20)

الصفحة	الجدول	الرقم
147	يبين نتائج تحليل التباين لفاعلية جهاز الضابطة الجمركية ورضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية الرضا وعن التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى تبعاً لمتغيرات (طبيعة عمل المستجيب، المحافظة، سنة التأسيس، عدد العاملين الدائمين، عدد الفروع).	جدول (21)
149	نتائج اختبار (LSD) للفروق في درجة رضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية تعزى لمتغير المحافظة.	جدول (22)

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
65	مثلث الخدمة	شكل (1)
72	معايير جودة الخدمة	شكل (2)
75	مدخل نظرية الفجوة لنموذج جودة الخدمة (SERVQUAL)	شكل (3)
95	نموذج وتصميم الدراسة	شكل (4)

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
169	الاستبانة	ملحق (1)
177	محكمون أداة الدراسة	ملحق (2)
178	أسئلة المقابلة	ملحق (3)
181	قائمة المقابلات	ملحق (4)

مدى فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد
من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين

إعداد

ولاء عرفات محمد عازم

إشراف

د. إسلام عبد الجواد

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى قياس فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية باستخدام مقياس جودة الخدمة بالاعتماد على عدة معايير أساسية مهمة وهي (العناصر الملموسة، الاعتمادية، الاستجابة، الثقة، التعاطف، احترام المكلفين)، وتناولت الدراسة بعض العموميات حول مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه وعوامله وآثاره وماهية جهاز الضابطة الجمركية وأهدافه والمهام الموكلة إليه وصلاحياته وكذلك تم دراسة مداخل قياس الأداء من أهداف ومعايير ومؤشرات تقيس مدى فاعلية الأداء الضريبي، وركزت الباحثة في قياس أداء جهاز الضابطة الجمركية على مؤشر جودة الخدمة المقدمة للمكلفين، فقامت الباحثة بدراسة جودة الخدمة من عدة جوانب أولاً تناولت بشكل عام مفهوم الخدمة والجودة ومن ثم تناولت مفهوم جودة الخدمة ومعايير وطرق قياسه.

وتبين من خلال الدراسة قبول الفرضية الرئيسية لها وهي بأنه "يوجد علاقة إيجابية بين فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية وبين مدى رضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية".

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات ومن أهمها: ضرورة اهتمام جهاز الضابطة الجمركية بالمكلفين وخلق الثقة والأمان والمصداقية، وضرورة تطوير جهاز الضابطة الجمركية لكوادره وتوفير أجهزة ومعدات حديثة وتطوير وسائلها وأساليبها في الحد من التهرب الضريبي، وضرورة إعادة صياغة قانون موحد يحكم وينظم إطار عمل جهاز الضابطة الجمركية.

الفصل الأول

مقدمة الدراسة وأهميتها

مقدمة الدراسة

مشكلة الدراسة

أهداف الدراسة

أسئلة الدراسة

أهمية الدراسة

محددات الدراسة

فرضيات الدراسة الرئيسية

مصطلحات الدراسة

الفصل الأول

مقدمة الدراسة وأهميتها

مقدمة الدراسة

يعد التهرب الضريبي من أهم المشاكل الضريبية وصورة من صور الفساد الاقتصادي، ويعرف بأنه محاولة المكلف التهرب من الضريبة بوسائل وطرق غير قانونية بشكل كلي أو جزئي (كاظم، 2011). وقد يكون التهرب الضريبي مشروعاً من خلال محاولة المكلف التخلص من عبء الضريبة بإيجاد ثغرات ونقص في التشريع الضريبي للتخلص من عبء الضريبة ويطلق على ذلك التجنب الضريبي، ولا يعاقب عليه القانون، بينما التهرب غير المشروع هو إتباع طرق غير شرعية ومخالفة للقانون تحمل في طياتها طابع الغش والاحتيال (الشوابكة، 2015)، والتي بينها نص المادة (37) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 ضمن الأفعال غير القانونية التي يعاقب مرتكبها.

وللتهرب الضريبي آثار سلبية على الاقتصاد الوطني للدولة، حيث أنه يضيع حق الدولة والخزانة العامة من الأموال اللازمة من أجل مواجهة التزاماتها ونفقاتها، إذ بلغت نسبة التهرب الضريبي في فلسطين كما صرح وزير المالية د. شكري بشارة 70% وهذه النسبة عالية جداً و تكبد خزينة الدولة خسارة كبيرة وفقدان جزء كبير من مصادر تمويلها ويشكل خطراً كبيراً على الموازنة العامة (محمود، 2016)، وليس التهرب الضريبي مقصوراً على فلسطين فقد قدر حجم التهرب الضريبي في الأردن (1578) مليون دينار أردني لعام 2015 (المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، 2014)، ونسبة المتخلفين عن دفع الضريبة من رجال الأعمال في مصر 75%، أما في أمريكا فقد بلغت النسبة 10% من الناتج القومي والاتحاد الأوروبي نسبة 16% (النجار، 2008). ويتضح من النسب السابقة أن نسبة التهرب الضريبي في الدول النامية أكبر من الدول المتقدمة وربما يعود السبب إلى ارتفاع نسب الضريبة المفروضة على المكلفين في الدول النامية لأنها تعد المصدر الأساسي لرفد الخزانة العامة.

ويقوم جهاز الضابطة الجمركية الذي تأسس بقرار رئاسي رقم (25) عام 1995م بمكافحة التهرب الضريبي والتهرب الجمركي في فلسطين، وقد تم إصدار قرار رئاسي رقم (62) لسنة 2008 بإلحاق جهاز الضابطة الجمركية بالإدارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة في وزارة المالية. حالياً فإن جهاز الضابطة الجمركية هو جهاز عسكري تنفيذي، من الناحية الإدارية يتبع لوزارة الداخلية ويخضع موظفي الضابطة لقانون الخدمة العسكرية ومن الناحية الفنية يتبع لوزارة المالية. ويعمل جهاز الضابطة الجمركية مع الدوائر الضريبية وإدارة الجمارك والمكوس على تحقيق العدالة الضريبية وتحقيق أهداف الدولة وحمايتها ويعمل على تنفيذ سياسة الوزارات الأخرى الشريكة وذات الصلة مثل وزارة الاقتصاد الوطني ووزارة الزراعة وغيرها (أبو هولي، 2013).

ورغم مرور أكثر من عشرين عاماً على إنشاء هذا الجهاز، فإن مدى فعاليته في تحقيق أهدافه ما زال موضع تساؤل رغم ما له من دور في رفق خزينة الدولة وحمايتها من التهرب الضريبي والجمركي، لذلك يسعى هذا البحث إلى استكشاف مدى فاعلية هذا الجهاز في الحد من التهرب الضريبي، ودراسة كفاءة أساليبه وإجراءاته في منع التهرب والقوانين التي تحكم عمله.

يستخدم الباحثون العديد من المداخل لتقييم كفاءة عمل المؤسسات العامة بما فيها مؤسسات الضرائب، ومن هذه المداخل مدخل كفاءة تحصيل الضرائب، وكفاءة زيادة الضرائب وكفاءة تخفيض التكاليف، كذلك هناك بعض الدراسات التي استخدمت مدخل رضا المكلفين وجودة الخدمة لتقييم مؤسسات جمع الضرائب (Serra, 2005).

وقد قامت الباحثة باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي، فقامت الباحثة بتبني قياس الجانب النوعي في تقييم أداء جهاز الضابطة الجمركية، فركزت على الجانب السلوكي لأداء جهاز الضابطة الجمركية، من ناحية سلوك العاملين فيها ومدى التعاون بين العاملين في الإدارة، وكيفية تعاملهم مع المكلفين واحترامهم لهم وتقديم الخدمة والمشورة للمكلف التي تؤثر بصفة مباشرة في زيادة فاعلية وكفاءة

جهاز الضابطة الجمركية، لذلك على جهاز الضابطة الجمركية تبني سياسات وأنظمة لإدارة الأداء بصورة أفضل وأكثر فاعلية تسهم في تحقيق الأهداف المرسومة وتوجيه الأداء لتحقيقها، حيث يحتاج جهاز الضابطة الجمركية كغيره من مؤسسات القطاع العام لتبني نظم لقياس وتقييم الأداء مبني على الجانب السلوكي بدلاً من التركيز على الجانب الكمي فقط في تفعيل أداء الإدارة الضريبية، وزيادة التحكم والسيطرة من أجل الوصول لتحقيق الأهداف المنشودة.

واعتمدت الباحثة على مجموعة من الأبعاد لقياس جودة خدمة أداء جهاز الضابطة الجمركية من وجهة نظر المكلف وأهمها:

1. العناصر الملموسة: يقصد بها التسهيلات المادية المتاحة لدى المؤسسة من المعدات وطاقم العمل وأجهزة الاتصال وغيرها.
2. الاعتمادية: مدى قدرتها على تقديم الخدمة للمكلف بالموعد المحدد بشكل متقن وصحيح.
3. الاستجابة: مدى الرغبة في تقديم المساعدة للمكلفين، ويركز هذا البعد على مدى تقديم المساعدة والاهتمام بتلبية طلبات المكلفين والإجابة على استفساراتهم من أسئلة.
4. الثقة: درجة شعور المكلف بالثقة والأمان في الخدمة المقدمة إليه والجهة المقدمة للخدمة.
5. التعاطف: المشاعر المتبادلة بين مقدم الخدمة والمكلف وهي ظاهرة أساسية في كل علاقة.
6. اللباقة والاحترام المتبادل: مدى تمتع مقدم الخدمة بصفات جمة منها اللباقة والأدب وحسن الخلق.

مشكلة الدراسة

يعتبر التهرب الضريبي من أهم المشكلات التي تواجه موازنة السلطة الفلسطينية وتمنع من إمكانية الاعتماد الذاتي في تمويل النفقات الجارية، وبالتالي يجب البحث عن حلول لمكافحة التهرب الضريبي لتقليل العجز في موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية ومن هذه الحلول تفعيل

دور جهاز الضابطة الجمركية الذي يعمل على منع ومكافحة التهرب الضريبي وبالتالي يؤدي إلى تقليل نسبة التهرب وبدوره يعمل على رفد خزينة الدولة لمواجهة التزاماتها، ومن هنا فإن هذه الدراسة ستجيب عن التساؤل حول "مدى فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين"؟

وستستخدم الدراسة مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية والإجابة عن هذا السؤال أسوة بالعديد من الباحثين منهم دراسة (حماد، 2005) ودراسة (درغام، 2006) ودراسة (الزهران، 2016) ودراسة (Awaluddin,2017) ودراسة (Mansor,2010) ودراسة (بوعكاز، 2015).

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الهدف الرئيسي الآتي:

تقييم مدى فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية.

ويتحقق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- 1) تحديد دور العناصر الملموسة لمقر جهاز الضابطة الجمركية المتعلقة بالمظهر العام والتجهيزات ومظهر العاملين والتكنولوجيا.
- 2) تحديد مدى قدرة جهاز الضابطة الجمركية على أداء واجبهم بالشكل الملائم وبالذقة المطلوبة (الاعتمادية).
- 3) تحديد مدى رغبة موظفي جهاز الضابطة الجمركية في مساعدة المكلفين وتقديم الخدمة بشكل نشيط ولائق (الاستجابة).
- 4) تحديد مدى شعور المكلفين أفراد عينة الدراسة بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية (الثقة).

5) تحديد درجة تعاطف ودعم موظفي جهاز الضابطة الجمركية عند مواجهة المشاكل الخاصة بالمكلفين (التعاطف).

6) تحديد درجة احترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين.

7) تحديد مدى رضا المكلفين عن الطريقة التي ينفذ بها جهاز الضابطة الجمركية الأوامر الضريبية.

8) تحديد رأي المكلفين في مستوى التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى التي يعمل معها.

9) اختبار العلاقة بين جودة الخدمة التي يقدمها جهاز الضابطة الجمركية وبين درجة رضا المكلفين عن الجهاز.

أسئلة الدراسة

السؤال الرئيسي الأول: "ما مدى فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين"، باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية؟

وقد انبثق عن هذا السؤال الرئيس عدة تساؤلات:

1. ما مدى كفاية العناصر الملموسة لمقر جهاز الضابطة الجمركية المتعلقة بالمظهر العام والتجهيزات ومظهر العاملين والتكنولوجيا؟

2. ما مدى قدرة جهاز الضابطة الجمركية على أداء واجباتهم بالشكل الملائم وبالذقة المطلوبة (الاعتمادية)؟

3. ما مدى رغبة موظفي جهاز الضابطة الجمركية في مساعدة المكلفين وتقديم الخدمة بشكل نشيط ولائق (الاستجابة)؟

4. ما مدى شعور المكلفين أفراد عينة الدراسة بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية (الثقة)؟

5. ما درجة تعاطف ودعم موظفي جهاز الضابطة الجمركية عند مواجهة المشاكل الخاصة بالمكلفين (التعاطف)؟

6. ما درجة احترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين؟

السؤال الرئيسي الثاني: ما مدى رضا المكلفين عن الطريقة التي ينفذ بها جهاز الضابطة الجمركية الأوامر الضريبية؟

السؤال الرئيسي الثالث: ما رأي المكلفين في مستوى التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى التي يعمل معها؟

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من الأهمية التي يقدمها جهاز الضابطة الجمركية إلى خزينة السلطة الوطنية الفلسطينية، والأساليب التي يتبعها جهاز الضابطة الجمركية لمكافحة التهرب الضريبي، وآلية العمل التي يتبعها جهاز الضابطة الجمركية لتحقيق أهدافه، وعلاقة هذا الجهاز مع الدوائر الضريبية الأخرى ودائرة الجمارك والمكوس ومع الوزارات الشريكة، وأخيراً دور هذا الجهاز في زيادة الثقة بينه وبين المكلفين، والصلاحيات الممنوحة له لممارسة دوره على أكمل وجه.

محددات الدراسة

واجهت الدراسة المحددات الآتية التي أثرت في طريقة إجرائها وفي إمكانية تعميم

نتائجها:

1. تعدد القوانين والتشريعات التي تحكم جهاز الضابطة الجمركية.

2. قلة الدراسات السابقة التي تتحدث عن دور جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي.

3. صعوبة الوصول إلى بيانات فعلية تحدد مدى دور وفاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي.

4. صعوبة الوصول إلى إحصائيات وأرقام فعلية تبين حجم ومقدار التهرب الضريبي أو مقدار التحصيل من مبالغ التهرب الضريبي.

فرضيات الدراسة الرئيسية

إضافة إلى إجابة أسئلة الدراسة، ستقوم الدراسة باختبار الفرضيات البديلة التالية:

- يوجد علاقة إيجابية بين فاعلية جهاز الضابطة الجمركية وبين مدى رضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) لفاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية ورضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية والرضا وعن التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى تبعاً لمتغيرات (طبيعة عمل المستجيب، المحافظة، سنة التأسيس، عدد العاملين الدائمين، عدد الفروع، النطاق الجغرافي للمبيعات، نوع الشركة المسجلة).

مصطلحات الدراسة

اشتملت الدراسة على عدد من المصطلحات التي ارتأت الباحثة بضرورة تعريفها

وتحديداً وفقاً للسياق الذي ستستخدم فيه في هذه الدراسة وذلك على النحو الآتي:

المكلف: كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها.

جهاز الضابطة الجمركية: هو جهاز عسكري تنفيذي، ويتبع من الناحية الإدارية لوزارة الداخلية ومن الناحية الفنية يتبع لوزارة المالية.

التهرب الضريبي: محاولة الشخص الخاضع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً متبعاً في ذلك طرقاً وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش.

قياس الأداء: عملية قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالنتائج المحققة بالنتائج المراد تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تتكون صورة ما تم تحقيقه فعلاً ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء.

العناصر الملموسة: هي المعدات والأجهزة والموظفين ووسائل الاتصال لمقدم الخدمة.

الاعتمادية: هي الإتصاق في الأداء وانجاز الخدمة الموعودة بشكل دقيق.

الاستجابة: مدى رغبة العاملين بتقديم الخدمة المطلوبة للجمهور وتلبية احتياجاتهم المختلفة بشكل مناسب.

الثقة: هي القدرة على تلبية الاحتياجات الجديدة أو الطارئة للمكلفين من خلال المرونة في وسائل تقديم الخدمة.

التعاطف: خلو المعاملات في منظمة الخدمة من الشك والقدرة على التعامل مع المكلفين.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: ظاهرة التهرب الضريبي

المقدمة

تعد الضريبة فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الفرد بأدائها بلا مقابل بغرض تغطية أعبائها وتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (اليحيى، خريوش، 1994).

وبناءً على التعريف السابقة إن الضريبة المدفوعة هي إلزامية ولا يكون الفرد حراً في دفعها بل هو مجبر، وتكون عبء عليه، لأنه يتم اقتطاعها من ماله الخاص، دون مقابل منفعة تعود عليه بشكل مباشرة، ويحاول الفرد التهرب من عبء الضريبة بشكل جزئي أو كلي، وخاصة عندما يكون محملاً بالعديد من الضرائب وخاصة إذا كانت أسعارها مرتفعة.

وللتهرب العديد من الصور والآثار السلبية التي تعود على المجتمع والاقتصاد الوطني والسياسي، وفي هذا الفصل سنتعرف على مفهوم التهريب الضريبي وأنواعه والعوامل التي تؤدي إليه وآثار التهرب.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

إن تعريف اللغوي لكلمة (التهرب) كما جاء في معجم العربية الكلاسيكية والمعاصرة مشتقة من الفعل (هَرَبَ) حيث أن "هَرَبَ - هَرَباً وهروباً ومهرباً وهرباناً: فرّ" و "هَرَبَ تهريباً فُلتاناً: جعله يهرب، بضاعة ممنوعة: أدخلها من بلد إلى بلد آخر خفية. (هَرَبَ مخدرات/ أسلحة/ مشروبات كحولية/ شخصاً) (رضا، 2006).

أما بالنسبة إلى علم المالية العامة عرف الباحثون التهرب الضريبي عدة تعاريف، فعرفه قدورة ب "أن يحاول الشخص الخاضع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً متبعاً في ذلك طرقاً وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش" (قدورة، 2012).

وعرفه المرصفاوي بأنه "كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه" (المرصفاوي، 1963).

وعرفه صادق بأنه "التخلص من عبئها وذلك بمخالفة القانون وباستخدام إحدى الوسائل التي حددها القانون حصراً". (صادق، 1999).

في حين عرفها آخرون بأنه "هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة" (الخطيب، شامية، 1993).

ومن التعريف السابق يتبين لنا بأنه يوجد أشكال للتهرب الضريبي وهي التهرب المشروع والتهرب غير مشروع ونوضح ذلك كما يلي:

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

يمكن التمييز بين شكلين من التهرب الضريبي وهما التهرب الضريبي المشروع بمعنى آخر التجنب الضريبي والتهرب غير المشروع:

عادةً يتم التفرقة بين التهرب المشروع والتهرب غير المشروع من الضريبة والتمييز بينهما من حيث مخالفة أحكام التشريع الضريبي أو عدم مخالفتها (المرصفاوي، 1963)، حيث أن:

1. التهرب المشروع "التجنب الضريبي":

يعني قيام المكلف بالامتناع عن القيام بالتصرف أو العمل الذي يستوجب دفع الضريبة كما هو الحال عندما يمتنع المكلف عن استيراد سلعة من الخارج لكي لا يدفع ضريبتها، أو الامتناع المكلف عن استهلاك سلعة ما من أجل التملص من دفع ضريبتها (خصاونة، 1999).

ويمكن أن يتجنب دفع الضريبة من خلال تحويل الوعاء الضريبي كلياً أو جزئياً من نطاق ضريبة مرتفعة إلى نطاق ضريبة أقل عبئاً منها (سلوم، 1990)، وأيضاً من أوجه التهرب

الضريبي المشروع استغلال المكلف للثغرات أو الخلل الموجود في أحكام القانون الضريبي، ويمكن الاستعانة بذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال للاستدلال عليها، وهو تصرف قد يكون مصحوباً بالنية الحسنة أو مشوباً بالقصد السيئ، ففي الحالة الأولى إن تصرفه لا غبار عليه من الناحية الأخلاقية، أما في الحالة الثانية فإن تصرفه لا يلقى رضاءً من الجانب الجماعي، ويعتبر منافياً للقيم الأخلاقية بالتزامن الاجتماعي (المرصفاوي، 1963).

ومن صور التهرب المشروع في الحالة الفلسطينية مسألة التحايل على قانون تشجيع الاستثمار رقم (1) لسنة 1998 وتعديلاته بمنح إعفاءات وتخفيضات ضريبية للمستثمر لفترات زمنية معينة تتراوح من 5 إلى 21 سنة، فينقل المستثمر ملكية المشروع لأحد أقربائه بعد انتهاء فترة الإعفاء لغاية الاستفادة من فترة إعفاء وتخفيض الضريبي جديد، ولا يوجد نصوص قانونية في التشريع المذكور يعتبر هذا التصرف تحايل على القانون يستوجب بطلان الإعفاء أو التخفيض الضريبي ومحاسبة المتحايل (علاونة، 2011).

وفي التهرب الضريبي "التجنب الضريبي" المكلف لا يعتبر مخالفاً من الناحية القانونية ولا يتعرض لأي عقوبة.

2. التهرب غير المشروع "الغش الضريبي":

يقصد بالتهرب من الضريبة امتناع المكلف الذي توافرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، بمخالفة الأحكام القانونية مستعيناً في ذلك كافة وسائل الغش والاحتيايل، مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون (الخطيب، شامية، 2003)، وذلك بقصد التخلص أو تخفيض مقدار الواقعة عليه، ملحقاً الضرر بالخزانة العامة، وقد يكون التهرب كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة المستحقة (علاونة، 2011)، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل التخلص منها وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف من التهرب من الضريبة (السامراني، العبيدي، 2012).

وللتهرب الضريبي صوراً وأشكال متعددة حسب الضريبة المراد التخلص منها سواء كانت ضريبة مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك حسب هدف المكلف من التهرب وما إذا كان هدف المكلف التخلص من أداء الضريبة بشكل كلي أو جزئي من العبء الملقى عليه (علوثة، 2011)، ومن صور التهرب الضريبي في فلسطين:

1. عدم تصريح المكلف عن النشاط الذي يمارسه للدوائر الضريبية وبالتالي يترتب على ذلك عدم دفع الضريبة الواقعة عليه.
2. قيام المكلف بزيادة المشتريات والمصاريف المتعلقة بالمشروع بشكل غير حقيقي أو تخفيض المبيعات (الإيرادات) بعدم إخراج المبيعات الحقيقية جميعها بفواتير ضريبية أو تقليل قيمة الفواتير المخرجة بأقل من قيمتها الحقيقية، وذلك من أجل تخفيض نسبة الأرباح وبالتالي تخفيض قيمة الضريبة.
3. تقديم المكلفين أو المحاسبين القانونيين لمكفليهم بيانات مالية تعبر عن خسارة أو أرباح بسيطة، وفي حال تقديم بيانات بالخسارة فإنها تدور، وبالتالي تكون لسنوات لاحقة وليس فقط في السنة الحالية.
4. في القطاع الخاص لا يقوم أرباب العمل بفتح ملفات للعاملين لديهم في قسم الاقتطاعات لدى دائرة ضريبة الدخل وبالتالي يتم التهرب من ضريبة الدخل.
5. قيام المكلف بالتهرب من ضريبة الدخل من خلال التلاعب باسم الجهة التي ستوجه إليها شهادة خصم بالمنبع، والمبلغ الذي يريده ورقم الفاتورة وتاريخ منح هذه الشهادة وتاريخ انتهائها (العطوط، 2009).

المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي

ومن خلال مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله نستنتج أن هدف الممول التخلص من عبء الضريبة للحفاظ على ثروته، وهذا سبب من أسباب التهرب الضريبي حيث يوجد العديد من الأسباب التي تدفع الممول للتخلص من عبء الضريبة ونوضحها كما يلي:

الفرع الأول: الأسباب النفسية والسلوكية للممول

إن طبيعة الإنسان في قوة غريزة التملك لديه وحساسيته الشديدة فيما يتعلق بالمسائل المالية، فهو لا يرتضي أن يقطع جزءاً من ثروته بل يرغب بالاحتفاظ بها والتمتع بمنافعها بدلاً من التنازل عنها لصالح الدولة من خلال دفع الضريبة لها (المرصفاوي، 1963)، رغماً من علمه بأنه سيستفيد من الخدمات التي ستقدمها الدولة له سواء قام بدفعها أو لم يدفعها (أبو حشيش، 2010)، يعد ذلك من أهم أسباب التهرب الضريبي.

إن عدم شعور المكلف بالمساواة في تطبيق التشريع الضريبي، لو كانت عادلة من وجهة القانونية كما أراها المشرع المالي، فإنها تضعف الثقة العامة بالعدالة الضريبية، ففد تلجأ الدولة في الأزمات إلى رفع أسعار الضريبة القائمة أو فرض ضرائب إضافية لمواجهة أزماتها فإن الممول يشعر بثقل وطأتها عليها مما يدفعه للتهرب منها (المرصفاوي، 1963).

تدني المستوى الخلفي بعض المجتمعات من خلال نظرتهم للمتهربين من دفع الضريبة حيث ينظر إليهم نظرة إعجاب ويعتبر الشخص المتهرب شجاع وباهر، في حين ينظر للمتهرب في بعض المجتمعات نظرة ازدراء وعدم احترام من قبل المجتمع (السامرائي، العبيدي، 2012).

كما يعد تدني الوعي الضريبي لدى المكلفين حول الفائدة التي تعود على المجتمع من خلال دفع الضريبة بالحفاظ على الأمن وتوفير سبل العيش للأفراد وتقديم المعونات والخدمات لعامة للأفراد دون التمييز بين غني وفقير، وانعدام الروح التضامنية لدى الأفراد وضالة شعورهم بواجباتهم اتجاه الدولة والجماعة، حيث لا يمكن فرضه على الأفراد، وإنما تتأثر بمقدار ما يشعر الفرد برابطة قوية لمجتمعه (سلوم، 1990)، وزيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين فإن الباعث النفسي على التهرب الضريبي يكون ضعيف، أما إذا كان الوعي الضريبي ضعيف لدى المكلفين فإن العامل النفسي على التهرب الضريبي يكون قوياً وبالتالي يزداد التهرب الضريبي (الخطيب، شامية، 1993).

ومن أهم الأسباب النفسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي ضعف الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وقد تعود للأسباب سابقة الذكر، حيث إن الثقة تبنى على التفاهم بين المكلف بالضريبة والقائمين عليها، وبعدم وجود الثقة وعدم التجاوب مع وجهات نظر المكلفين بالضريبة يضعف الثقة بين الطرفين (علونة، 2011).

الفرع الثاني: الأسباب التشريعية

عدم مراعاة المشرع عند وضع النصوص القانونية فيما يتعلق بفرض الضريبة أو زيادة مقدارها أو تحديد الشرائح وخاصة على ذوي الدخل المحدود مدى العبء الضريبي الذي يتحمله الأفراد، مما يؤدي إلى مواجهة الفرد للعبء الضريبي عن طريق التهرب (الشوابكة، 2015).

فبعض التشريعات الضريبية تعاني من نقص وعدم إحكام صياغته، واحتوائه على ثغرات تدفع المكلف للتهرب والتخلص من دفع الضريبة، وربما يرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية وخاصة التي تصدر في البلدان النامية من قبل أشخاص غير مؤهلين وغير أكفاء، وتصدر دون دراسة الوضع الضريبي للمجتمع بالشكل الصحيح (الخطيب، شامية، 2003).

وتعقيد القواعد القانونية التي تنظم التشريع الضريبي، كالإعفاءات والتخفيضات والتي تهدف غالباً لتحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة في توزيع العبء الضريبي، فإن هذه القواعد تثير الكثير من المشكلات الفنية التي تواجه المكلفين فبصعب عليهم فهمها مما يؤدي إلى زيادة احتمالية التهرب الضريبي، كما أن تعدد أسلوب الضرائب المتعددة التي تأخذ به جميع الأنظمة الضريبية المعاصرة تزيد العبء الضريبي على المكلف مما يدفعه للبحث عن الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية للتهرب من الضريبة الواقعة عليه (العمور، 2007).

ومن ضمن هذه الأسباب الازدواج الضريبي التي تعرض المكلف لدفع الضريبة لأكثر من مرة، عن نفس الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة لها، وللفترة الزمنية نفسها، لأكثر من سلطة مالية واحدة (الشوابكة، 2015)، فيزيد من ميل المكلف إلى التهرب من الضريبة للتخلص من زيادة العبء الضريبي.

الفرع الثالث: الأسباب الإدارية والفنية

للإدارة الضريبية دور كبير في التوسع أو الحد من التهرب الضريبي، فيجب أن تتوفر في الإدارة الضريبية العديد من المقومات تتعلق بالعناصر الفنية ذات الكفاءة والخبرة الواسعة وتوفر نظم الرقابة التي تتميز بدقتها وسرعة اكتشافها للمخالفات من الأجهزة الأخرى وفرض العقوبات المناسبة عليهم وتزويد الإدارة بالأنظمة الإلكترونية الحديثة لرفع مستوى خدماتها وكذلك تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها، ففي حين ضعف هذه المقومات في الإدارة الضريبية يؤدي ذلك إلى انتشار الفساد في هذه الإدارة الذي بدوره سيؤدي إلى إيقاع الظلم على المكلفين، مما يزيد من ميلهم إلى التهرب الضريبي، وعدم قدرة الإدارة على ضبط المتهربين من التمادي في مخالفاتهم وإساءاتهم، فيتمادون في التهرب والإساءة ويزداد الضرر الذي يصيب الخزانة العامة (البطريق، 1984).

الفرع الرابع: الأسباب السياسية

إن مدى ثقة وقناعة الأفراد بالسلطة الحاكمة وبسياسة الإنفاق العام للأموال هي عامل مهم لالتزام المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، فكلما كانت ثقة الأفراد بالسلطة الحاكمة قوية وإيمانهم بحسن استخدام السلطة للأموال العامة فإن الأفراد يزيد ميلهم للتهرب من الضريبة يقل، بل ويلتزمون بدفع الضريبة للإسهام في الإنفاق العام للدولة نتيجة زيادة وعيهم الضريبي والعكس صحيح، إذا كانت ثقة الأفراد بالسلطة الحاكمة متزعزعة وعدم ثقتهم بسياسة الإنفاق العام، وقيام الحاكمون بالإنفاق على حاجاتهم الخاصة من أموال الدولة، فهما يلتجأ الأفراد إلى تجنب دفع الضريبة والتهرب منها (أبو حشيش، 2010).

كما إن عدم الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي للدولة يؤدي التهرب من الضرائب، كما إن عدم الترابط بين أجهزة الدولة المختلفة وعدم التعاون بينها وتضارب البلاغات بين الجهات الحكومية المختلفة يساعد على التهرب من الضريبة (الخطيب، 2000).

الفرع الخامس: الأسباب الاقتصادية

إن التهرب الضريبي يرتبط بالظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة وخاصة في حالتها الرواج والكساد.

ففي الحالة الأولى إن الوضع المالي يكون للمكلفين مرتفع ولا يشعرون بثقل العبء الضريبي المفروضة عليهم، وبالتالي لا يكلف المكلف نفسه مشقة العمل على التهرب الضريبي من دفعها والوقوع تحت طائلة المسؤولية القانونية ما دام لديه القدرة على دفعها، بينما في حالة الكساد يختلف الأمر من ناحيتين، الناحية الأولى وضع الدولة الاقتصادي السيء الذي يدفعها إلى رفع نسبة الضريبة المفروضة أو فرض ضرائب جديدة على المكلفين لمواجهة النفقات العامة وسداد العجز لديها، وبالتالي يزداد ميل المكلفين من هذه الناحية إلى التهرب من دفع الضريبة المترتبة عليه، ومن ناحية أخرى الوضع المالي للمكلف في حالة الكساد فإنه يشعر بثقل العبء الضريبي المترتب عليه وبالتالي يلتجئ إلى تجنب دفع الضريبة سواء بالطرق المشروعة أو الغير مشروعة (المرصفاوي، 1963).

وإن نطاق التهرب الضريبي يختلف من دولة لأخرى باختلاف بنائها الاقتصادي وباختلاف بنیان الدخل فيها، ففي الدول التي تحتل فيها الزراعة مكاناً هاماً تزداد نسبة التهرب بصفة عامة لصعوبة رقابة الدخل الزراعية، في حين كلما زادت نسبة تركيز النشاط الاقتصادي على المجال الصناعي فإن نسبة التهرب تقل لسهولة الرقابة عليها وتقدير الدخل فيها، كما أنه يقل التهرب بصفة عامة في الاقتصاديات التي تسود في الدول الموزعة بالنسبة للاقتصاديات التي تسيطر فيها الدخل الفردية (عوض الله، 2003).

الفرع السادس: الأسباب الجزائية

إن التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون، وبناءً عليه فقد تساعد العقوبة التي يفرضها على المتهرب في ردعه عن جريمة التهرب الضريبي، فالمكلف يوازن بين مبلغ الضريبة المراد التهرب منه وبين العقوبة التي تقع عليه إذا تهرب منها، فكلما كانت العقوبة

شديدة فإن المكلف يتردد في ارتكاب هذا الفعل. فهذا جعل المشرع إلى فرض عقوبة الحبس على المتهرب بالإضافة إلى غرامة مالية يدفعها مع المبلغ الذي أراد التهرب منه لا تقل عن نسبة معينة منه (خصاونة، 1999)، وفي الحالة الفلسطينية فإن المشرع الفلسطيني عاقب كل متهرب ارتكب جريمة التهرب بالحبس أو الغرامة المالية أو بكلا العقوبتين حيث نصت المادة رقم (37) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل بأن:

"1. مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة مالية لا تقل عن (1000 شيكل) ولا تزيد عن (10000 شيكل) أو بكلا العقوبتين معاً، كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على القيام بأي فعل من الأفعال التالية:....."

المطلب الرابع: آثار التهرب الضريبي

إن التهرب من الضريبة له آثار مالية واقتصادية واجتماعية بالغة ضارة بالجماعة والدولة:

1. آثار التهرب على الخزينة العامة للدولة

أ- إن التهرب من الضريبة يؤدي إلى نقص الإيرادات العامة الوافدة على الخزنة العامة للدولة وتبعاً لذلك إن النفقات العامة تنقلص، ويؤدي ذلك إلى الإضرار بالخزينة العامة وإلى سوء الأحوال الاجتماعية في الدولة، وإن ذلك يعيق الدولة في السير في تطبيق سياستها المالية وعدم تحقيق الأهداف التنموية التي رسمتها وتعطيل المشروعات التي كان المقرر القيام بها (حسين، 2010).

ب- غياب العدالة الضريبية: إن التهرب من الضريبة يمس بمصلحة بعض المكلفين الملتزمين بدفع الضريبة المترتبة عليهم بينما الفريق الآخر يتملص من دفع الضريبة، وفي هذه الحالة تغيب عدالة توزيع أعباء الضرائب بين جميع المكلفين القادرين على الدفع، ويخل بمبدأ المساواة بين المكلفين (أبو حشيش، 2010).

2. آثار التهرب على الاقتصاد الوطني

يؤثر التهرب من الضريبة على الناحية الاقتصادية من خلال الإخلال وخرق للأسس الاقتصادية التي تقوم عليها النظرية الاقتصادية، فإن التهرب يخل بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بنجاح المشروعات الأكثر كفاءة وأكثر إنتاجية لنقل العبء الضريبي عليها وبالتالي يقضي على إنتاجيتها، ويعطي فرصة للمنافسة للمشاريع القادرة على التهرب من الضرائب بتخفيض أسعارها بمقدار ما استطاعت تهريبه من الضريبة (أبو حشيش، 2010).

إن تقلص الإيرادات العامة الوافدة على الخزينة العامة بسبب التهرب الضريبي تحد من قدرة الدولة على تعبئة الموارد وتوفير الإيرادات اللازمة لتمويل الإنفاق الحكومي وهذا من شأنه أن يضعف جودة الخدمات التي تقدمها وتقليل فرصة دعم وإقامة المشاريع الإنتاجية الداعمة للدولة وللإقتصاد الوطني، وتقليل فرص الاستثمار في البنى التحتية والمرافق لضرورية، ويحول دون نهج سياسات حكومية تحفز النمو الاقتصادي والتنمية.

3. آثار التهرب على المجتمع

نتيجة لتقلص موارد الخزينة العامة الناتجة عن التهرب الضريبي فإن ذلك يؤثر على الإنفاق العام على الخدمات التي تقدمها الدولة للمكلفين من خدمات تعليمية وصحية وتوفير الأمن وتقديم المساعدات والإعانات، وإن ذلك كله يزعزع ثقة المواطنين بالدولة لعدم قدرتها على توفير هذه الخدمات.

وإن التهرب من الدفع بشكل كلي أو جزئي يؤدي إلى انهيار الأخلاق والشعور بعدم الرضا وعدم أداء الواجب (حسين، 2010)، وكما أن عدم الشعور بالعدالة الضريبية للمكلفين الملتزمين بدفع الضرائب يدفعهم ذلك إلى التهرب منها كباقي المكلفين.

كما ترى الباحثة أن من الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي انعدام ثقة الأفراد بالسلطة الحاكمة في عدم قدرتها على الضبط والسيطرة على المتهربين وضعف قدرتها على سن قوانين وتشريعات تحد من التهرب، وانعدام ثقتهم بسياساتها المالية، وبالتالي انتشار الفساد وزيادة في

معدلات التهرب الضريبي، وهذا يحول دون إرساء منظومة ضريبية عادلة توزع أعباء الإنفاق بشكل متوازن وعادل يتناسب مع قدرة المكلفين على الإسهام بها.

4. آثار التهرب النفسية

إن التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في توفير الخدمات الضرورية للأفراد وتقل الثقة بالسياسة المالية المتبعة في الدولة، وتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي (الخطيب، شامية، 1993).

المطلب الخامس: طرق مكافحة التهرب الضريبي

تسعى الدولة والمؤسسات المالية بكل السبل المتاحة لديها للبحث عن حلول للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، نظراً لأثارها الخطيرة على المجتمع وعلى الاقتصاد الوطني والسياسي، لذا لجأت الدول إلى أساليب وطرق عديدة للبحث عن أسباب الظاهرة ومحاولة الحد منها، لذا لجأت الدولة في مكافحة التهرب الضريبي المتحقق سواء كان التهرب داخلي أو خارجي، حيث يقصد بالتهرب الخارجي تهرب رعايا الدولة من دفع الضريبة المستحقة على أموالهم المتحققة في الخارج، أما التهرب الداخلي فهو الأكثر ذبوعاً وهو الذي يتحقق داخل الدولة، وهذا التهرب الذي يصعب حصر وسائله لاختلاف أنواع النشاط وتعدد الأموال التي تفرض عليها الضريبة (المرصفاوي، 1963)، لذلك ستقوم الباحثة بدراسة مكافحة التهرب الضريبي من ناحية مكان تحقق دخول رعايا الدولة سواء كان تحقق التهرب داخل حدود الدولة أو خارجها كما يلي:

الفرع الأول: مكافحة التهرب الضريبي الداخلي

تود كل دولة معالجة ظاهرة التهرب من الضريبة بالطرق والوسائل التي تلائمها لما لها من آثار خطيرة تحققها، حيث تقوم بدراسة مختلف الحالات والأوضاع وتتقصى الأسباب، لمحاولة التخفيف من الحد من هذه الظاهرة، وقد تنتوع الوسائل التي تستطيع الدولة اللجوء لها في محاولة الحد من هذه الظاهرة، ما بين وسائل وقائية تقوم على أساس منع الأسباب المؤدية

إلى التهرب، ووسائل علاجية تقوم على أساس حل المشكلة بعد وقوعها وتكون من خلال فرض العقوبات على المتهربين، وستقوم الباحثة بتناول وسائل مكافحة التهرب الداخلي من ناحية الممول ومن ناحية الإدارة الضريبية:

أ- سبل مكافحة من ناحية الممول

1) نشر الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين

إن من الأسباب الرئيسية المؤدية إلى التهرب الضريبي قلة الوعي الضريبي لدى المكلفين لما للضريبة المفروضة عليهم من أهمية في توفير الكثير من الخدمات للمواطنين سواء كانت تعليمية أو صحية، كما أنها لها أهمية لها المستوى الاقتصادي بدعم الاقتصاد الوطني والمنتجات الوطنية، وحفظ الأمن في البلاد، وقلة وعيهم بالآثار السلبية الضارة بالمجتمع من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية، كما قد يعود السبب إلى أسباب نفسية تتعلق بطبيعة غريزة الممول في حب التملك الشديدة وخاصة في ما يتعلق بالمسائل المالية، ويتم ذلك من خلال تحقيق الوعي الضريبي للمكلف بأن يكون مقتنعاً بواجبه نحو دفع الضريبة المترتبة عليه، وذلك بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها، ووجوه إنفاقها، وتعريفهم بواجباتهم الضريبية من خلال وسائل الإعلام المختلفة وتشجيعهم على تنظيم حساباتهم المالية حتى يسهل للإدارة الضريبية محاسبتهم عن إيراداتهم الحقيقية، وتذكيرهم من خلال النشرات التذكيرية بالصحف بتقديم إقراراتهم في الميعاد، وسداد الضريبة في الوقت المحدد، وذلك لأن الشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم على فقط على الاعتبارات الموضوعية والفنية وحدها، بل يستند إلى اكتمال الوعي الضريبي والأخلاقي وتمتع أفراد المجتمع بروح الانتماء إلى الوطن، فأى نظام ضريبي ليس نظاماً جامداً، بل هو نظام اجتماعي اقتصادي سياسي يستمد كيانه ومضمونه من روح المجتمع وعقليته (جمعه، 2005).

وعلى السلطات تعريف المواطنين دائماً وباستمرار بمختلف الإنجازات التي تحققت، بفضل أدائهم للضريبة المترتبة عليهم، كنوع من التحفيز والتشجيع لهم على الاستمرار بدفعها.

(2) حجية الإقرارات

إن التشريعات الضريبية المختلفة تتطلب من الممول أن يقدم العديد من الإقرارات وفقاً لنوع الضريبة والوعاء الذي يخضع لها، وفي هذه الحالة قد يعتمد الممولون إلى وضع أرباح لا تعكس صورتها الحقيقية أو تتسم في الصورية في بعض التصرفات، فإن جعل المشرع قوة إلزامية بالنسبة إلى المقر وتصبح حجة يتمسك بها ضده عند الضرورة لمنع هذا كثيراً من الممولين عن عدم ذكر الحقيقة في تلك الإقرارات (المرصفاوي، 1963).

ب- سبل المكافحة من ناحية الإدارة الضريبية

(1) مراجعة التشريعات الضريبية

يجب أن يتمتع التشريع الضريبي المتماسك والجيد بعدة سمات من حيث حسن صياغته وانسجامه مع الوضع الاقتصادي ومع التشريعات الأخرى، فالتشريع المالي المترابط والمنسجم عليه أن يكون محكم الوضع لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب من دفع الضريبة، وأن يكون يتم وضعه من قبل ذوي الخبرة والكفاءة، ودراسة جميع أحكامه بما يتناسب مع الوضع المالي للبلد، ولا يتوقف الأمر على ذلك بل يتطلب أيضاً تحسين الإجراءات الإدارية من حيث اختصار إجراءات التحقيق والتحصيل مما يساعد على سرعة تحقيق وجباية الضريبة، وبالتالي يتحقق عنصر الملائمة فلا تطول الإجراءات وتتعدد، وعدم ترك للمكلف فرصة للتهرب من الضريبة (جمعه، 2005).

ومن أجل مكافحة التهرب الضريبي يجب أن يتمتع التشريع الضريبي ويشمل عدة أمور

منها:

(أ) ترك السياسات التقليدية وتبني سياسات ضريبية معاصرة جديدة

إن فشل السياسات التقليدية المتبعة ووصولها إلى طريق مسدودة، استدعى الأمر مراجعة شاملة لتلك السياسات، وتبني سياسات حديثة تقوم على أسس وأهداف جديدة تتماشى مع

الحاضر، من خلال إعداد دراسات دقيقة حول السياسات الضريبية، والاستعانة بذوي الخبرات، ووضع أهداف واضحة المعالم للسياسة الضريبية تركز على قاعدة العدالة الضريبية، والنظر للضريبة من منظورها الشامل، فهي أداة للتنمية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والثقافية والعلمية والتربوية، ولها رسالة شاملة في جميع المجالات والميادين، وتحرير السياسات الضريبية من الصورة النمطية في كونها أداة لسد العجز في الموازنات العامة، مما ينعكس إيجاباً على السياسات المالية، والقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، ويتطلب ذلك الاستعانة بالمراكز والمؤسسات البحثية المتخصصة الوطنية والدولية، وإشراكها في رسم سياسات حديثة تحقق المصلحة العامة للدولة، وتحافظ على المراكز القانونية للمكلفين، مما يؤدي إلى وضع سياسات ناجحة، تقوم على التوازن وتحقق أهدافها الإستراتيجية، تهدف إلى تحقيقها من خلال سياسة ضريبية حديثة (حامد، 2015).

ب) تبسيط النظام الضريبي ووضوح القواعد الضريبية وبساطتها

على المشرع الضريبي عند صياغته لأحكام القانوني الضريبي التبسيط في نصوصها وأن تكون واضحة للممول سهلة الفهم غير غامضة، وأن يستبعد الأحكام التعسفية بحق الممولين، ويحسن في هذا المجال أن يشترك الفقه القانوني والفقه المحاسبي مع الفقه الاقتصادي والمالي في إقامة هذه النصوص التشريعية، للعمل على سد الثغرات وتصحيح النصوص وحسم الخلافات الفقهية عند التطبيق (الخطيب، 2000).

ت) يجب أن يشمل القانون على خصم الضريبة من المصدر

تعتبر هذه الطريقة من أهم الطرق الوقائية لمنع التهرب الضريبي، لأنها تعمل حجز الضريبة وخصمها قبل وصول الدخل للمستفيد، حيث يتم اقتطاع الضريبة من رواتب أو أجور قبل دفعها للمستفيدين من قبل رب العمل وتوريدها للإدارة الضريبية، حيث أن ليس لرب العمل مصلحة في مساعدة المكلف على التهرب من الضريبة، وقد نصت المادة (31) بند (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 على أنه "يعتبر المقيم الذي يكون وكيلاً قانونياً أو تجارياً أو فرعاً أو شريكاً لشخص غير مقيم أو يكون له علاقة تجارية معه، مسؤولاً عن القيام بالنيابة عنه بكافة

الإجراءات المنصوص عليها في هذا القرار بقانون، بما فيها خصم الضريبة المستحقة وتوريدها لحساب الدائرة".

كما نصت المادة (31) من نفس القانون بند (3) على أنه "يتوجب على صاحب العمل أو المسؤول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافأة وما في حكمهما، أن يخصم عند دفعها الضريبة المستحقة وتوريدها للدائرة بموجب كشف تفصيلي وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الدفع".

ونصت المادة (31) بند (7) من نفس القانون على أنه "يتوجب على كل من يدفع مبلغاً لشخص كجائزة أو كأرباح يانصيب عينية أو نقدية، خصم بنسبة (10%) من قيمة هذه المبالغ وتعتبر المبالغ المقطوعة ضريبة مقطوعة ونهائية باستثناء الشركات حيث تضاف إلى أرباحها".

ث) عدم المبالغة والمغالاة في تعداد الضرائب

على الدولة عند رسم سياستها المالية والاقتصادية ووضع الخطط الضريبية وفرض الضرائب مراعاة العديد من الاعتبارات، والأخذ بعين الاعتبار عدة معايير يجب عليها مراعاتها وخاصة فيما يتعلق بظروف المكلفين والظروف الاقتصادية، من خلال معقولة معدلات الضرائب والعدد القابل للتطبيق حسب إمكانيات المكلفين، فإن لم تأخذ الدولة بهذه الاعتبارات والمعايير فإنها تدفع المكلف للتهرب من دفع الضرائب، فكلما زاد العبء الضريبي على المكلف، كلما بذل ما بوسعه للتخلص منه، وبالتالي تزداد ظاهرة التهرب الضريبي (العطوط، 2009).

2) تحقيق العدالة الضريبية:

لتحقيق العدالة الضريبية لا بد من إتباع مجموعة من السبل والإجراءات منها:

- شمولية الضريبة: تعني وجوب اشتراك كافة الأشخاص في الدولة سواء أكان شخصاً طبيعياً أو معنوياً في دفع الضريبة، وذلك تكريساً لمبدأ المساواة في دفع الضريبة، ولا يشعر المكلف الذي يدفع الضريبة أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة.

- معدل الضريبة: على المشرع الضريبي عند وضعه لنصوص القانونية أن يراعي معدل الضريبة بما يتناسب مع المقدرة المالية للمكلف، لما لها آثار سلبية على نفسية المكلف، وقد تدفعه للتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه، حيث إن مثل هذه الضريبة تصيب رأس مال المكلف ولا تصيب الربح الناجم عن رأس المال.
- الإعفاءات الضريبية: عند وضع المشرع للنصوص القانونية الخاصة بالإعفاءات فإنه يكون تشجيع لفئات معينة على حساب فئات أخرى، وذلك يدفع المكلف للتهرب من دفع الضريبة، لذلك يجب أن تكون الإعفاءات الموضوعة أن تكون مدروسة بشكل جيد ويستفيد منها أشخاص بحاجة إلى إعفاءات وإلا أدى ذلك إلى تهرب ضريبي من قبل دافعيها.
- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة: على المشرع الضريبي أن يراعي الحالة الاجتماعية للمكلف، لتحديد قدرته التكليفية بعد الأخذ بعين الاعتبار الحد الأدنى لنفقات المعيشة وعدد أفراد أسرته والأفراد الذي يقوم بإعالتهم (الخطيب، شامية، 2003).

(3) تحسين الجهاز الإداري الضريبي

للحصول على جهاز إداري ضريبي فعال وناجح أن يتحقق عدة أمور منها:

- تحديث وعصرنة الإدارات الضريبية ورفع كفاءة العاملين فيها: ويتم ذلك من خلال تدعيم الجهاز الضريبي بالأنظمة والبرامج الضريبية الحديثة التي تسهل عمل الجهاز الضريبي بشكل فعال، وإدخال التقنيات الحديثة والمتطورة لسرعة إنجاز العمل (الخطيب، شامية، 2003)، ووضع دراسات تطبيقية عن مختلف المهن الخاضعة للضريبة بقصد مساعدة موظفي الإدارة المالية في تفهم طبيعة كل مهنة ووسائل التهرب في نطاقها، وكذلك إنشاء إدارة ضريبية مركزية تتلقى المعلومات المختلفة عن المكلفين الذين تتعدد مصادر إيراداتهم (الخطيب، 2000).

ولا يقتصر إنشاء إدارات ضريبية حديثة على إدخال التقنيات والبرامج الحديثة، وإنما علاج العنصر الأساسي والفعال في الجهاز الضريبي وهو العنصر البشري، وذلك بتطوير

مهارات وكفاءات العاملين في تلك الأجهزة، باختيار العاملين على أسس سليمة من حيث الخبرة والكفاءة و المعرفة العلمية، وتطوير خبراتهم ومهاراتهم من برامج الإعداد والتدريب، والاستفادة من خبرات ومهارات وتجارب الإدارات الضريبية في الدول المتقدمة، باستجلاب خبراء ومستشارين منها، لنقل خبراتهم وتجاربهم الناجحة في مجال الإدارة الضريبية، وعمل ورش عمل ودورات دورية لرفع الكفاءة وتطوير الأداء، مما يشكل جهاز فعال قادر على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (حامد، 2015).

- العمل على تشكيل جهاز نزيه: من أجل تشكيل نظام نزيه بعيد عن المحسوبية، يجب وضع نظام واضح لمنع تضارب المصالح، بإعطاء العاملين فيها رواتب جيدة وحوافز تشجيعية ومكافآت، ونشر الوعي ما بين الموظفين حول جريمة استغلال الموقع العام، والتعامل مع الشكاوي المقدمة ضد موظفي الإدارات الضريبية بشكل جدي لخلق ثقة بين المكلف والإدارات الضريبية، والحد من استغلال المنصب العام وبالتالي الحد من التهرب الضريبي عن طريق موظفي الدوائر الضريبية (علاونة، 2011).

4) تشديد رقابة الإدارة الضريبية

- حق الإطلاع: منح المشرع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية حق الإطلاع على المستندات والأوراق الخاصة بالمكلف وإجراء كشوفات الحسبة حتى يتمكنوا من الوقوف على المعلومات التي تمكنهم من ربط الضريبة على أساس سليم، والاطمئنان إلى صحة الإقرارات أو المستندات المقدمة (الشوابكة، 2015). وأخذ المشرع الفلسطيني الضريبي بذلك حيث نصت المادة (23) بند (2) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل على أن "للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً أن يدخل إلى أي مكان يجري تعاطي عمل فيه، وأن يفحص البضائع المخزنة والنقد والآلات والسجلات الحسابية والمستندات، وله الاحتفاظ بها لمدة لا تزيد عن شهر إذا اقتنع بأن الاحتفاظ بها ضرورياً لغايات تنفيذ أحكام هذا القرار بقانون".

● قبول الإدارة التبليغ من الغير: ويقصد بذلك حصول الإدارة الضريبية على معلومات مالية تتعلق بالوعاء الضريبي للمكلف من قبل أشخاص آخرين غير المكلف ويتم ذلك من خلال (المرصفاوي، 1963):

- إلزام المشرع الضريبي في بعض الدول أشخاصاً معينين أو جهات معينة تبليغ الإدارة الضريبية عن المعاملات والتصرفات التي تساعد على ربط الضرائب على بعض المكلفين، كما هو الحال في الشركات حيث يتعين على رب العمل أن يقدم للضريبة كشف بأسماء العاملين لديه ورواتبهم وأجورهم وفي الشركات المساهمة نصيب المساهمين من الأرباح وفوائد السندات التي تصرح عنها الشركة الدافعة.

- إفساح القانون المجال أمام من يرغب بتزويد الإدارة الضريبية بالمعلومات والإخباريات التي تساعد الإدارة الضريبية في مراقبة إقرارات المكلفين والكشف عن مصداقية تلك الإقرارات وذلك مقابل مكافآت مالية تصرف لهم.

- إنشاء وحدة إدارية مختصة بتجميع المعلومات عن المكلفين وأرباحهم من خلال مراجع رسمية تحصل عليها من الدوائر الأخرى وغير رسمية ومن ثم فرزها وتبويبها وتزويدها للدوائر المختصة بها (سلوم، 1990). ولا شك أنه ينبغي التنبيه إلى حسن اختيار من يقومون بتلك المهمة لخطورة الآثار التي تترتب عليها وأن تكون تحرياتهم مبنية على أدلة واقعية لها ما يسندها.

● الرقابة الذاتية من قبل المكلف بحلف اليمين: يقدم المكلف الإقرار الضريبي مؤيداً باليمين، ويسري على المكلف أحكام العقوبات المتعلقة بحلف اليمين الكاذب، في حال ثبوت سوء نية المكلف في تقديم بيانات غير صحيحة في إقراره الضريبي، بالإضافة إلى العقوبات الضريبية التي تقع عليه لعدم صحة إقراره المقدم للإدارة الضريبية (البطريق، 1984).

● إلزام بعض المكلفين على إمساك دفاتر منظمة وصحيحة، مما يتيح للإدارة الضريبية الحصول على مستندات تستطيع من خلالها الوصول إلى الدخول الحقيقية، حيث أن المكلف

هو أقدر الناس على معرفة وضعه المالي، وفي حالة غياب الدفاتر التجارية الممسوكة بشكل منتظم من قبل المكلفين فإن ذلك يكون أحد الأسباب المؤدية إلى التهرب الضريبي، وفي العادة إن المكلف ينظم نموذجين من الدفاتر، النموذج الأول المخصص للدائرة الضريبي، لا يحتوي على البيانات المالية الفعلية وإنما يحتوي على ما يرغب بأن يظهره للدائرة الضريبية من بيانات وذلك للتخلص من دفع كامل مبلغ الضريبة المفروضة عليه، بينما النموذج الثاني فهو خاص بالمكلف نفسه حيث لا يظهره للإدارة الضريبية ويحتوي على البيانات المالية الحقيقية لنشاط المكلف التجاري (جمعة، 2005).

- تمكين السلطات العامة من الاستيلاء على البضائع المستوردة بالقيمة التي تتضمنها مستندات الاستيراد المقدمة من قبل المكلف، والتي يمكن أن تكون قيمة هذه البضائع أقل من قيمتها الحقيقية، وذلك للتخلص من جزء من الضرائب المفروضة على قيمة هذه البضائع والتي يتجه إليها التجار بتزوير تلك المستندات وتقديمها للجهات المختصة (البطريق، 1984).

5) التنسيق بين الدوائر الحكومية المختلفة في الدولة

تعد هذه الوسيلة من أهم الوسائل المتبعة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، إن التنسيق بين الدوائر الحكومية المختلفة تساعد على جمع العديد من البيانات والمعلومات حول الوضع المالي للمكلف، وبالتالي يصعب على المكلف التهرب من دفع الضريبة والكشف عن دخله الحقيقي (العطوط، 2009).

6) اشتراك المحاسبين وخبراء الضرائب في مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية

إن المحاسب بطبيعة عمله وكيل عن المكلف وعن الهيئة العامة للمساهمين في الشركات المساهمة، فهو يعمل لصالح موكله، ومن أجل الحفاظ على الصالح العام بجانب الصالح الخاص للمكلفين على سواء، يجب اشتراكهم في تطبيق القوانين الضريبية لما لوظيفتهم من أهمية، وذلك يؤدي إلى تطوير مهنتهم بالإضافة إلى خلق طمأنينة لدى الإدارة الضريبية لإقرارات المكلفين الموقعة من المحاسب تقليل احتمالية التهرب الضريبي والحفاظ على صالح الخزنة العامة (الخطيب، شامية، 2003).

7) توقيع عقوبات مالية وجزائية صارمة على المتهربين

بالرغم من إتباع الجهات المختصة مختلف الوسائل لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي إلا أن تكون غالباً غير رادعة للمتهربين، لذا تضطر الدول إلى توقيع عقوبات صارمة على المتهربين تحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وقد تكون هذه الجزاءات مالية أو بدنية أو معنوية، ومن الجزاءات المالية الغرامات ومضاعفة مبلغ الضريبة ومصادرة البضاعة وغيرها، أما الجزاءات البدنية فهي مثل الحبس وهذا النوع من الجزاءات لا يتم توقيعه إلا بواسطة المحاكم، عكس الجزاءات المالية التي يترك توقيعها في بعض الأحيان للإدارة المالية، أما الجزاء المعنوي كإعلان أسماء المتهربين على الجمهور (عوض الله، 2003).

ومن العقوبات التي فرضها التشريع ما يلي (سلوم، 1990) (المرصفاوي، 1963):

1. عقوبات جزائية: تكون ذات صفة زجرية رادعة، يحكمها القانون الجنائي، ولا تقع إلا بحكم قضائي، لأن التهرب يعتبر مخالفة لقوانين الجزاء ويمس بالنظام العام للدولة، وينبغي على القانون أن يتشدد في تحديد هذه العقوبات سواء كانت غرامة أو الحبس أو الاثنتين معاً.
2. عقوبات مالية: تكون ذات صفة تعويضية، يحددها القانون الضريبي بجانب الغرامة أو الحبس أو بجانبهما معاً، منها:
 - زيادة الضريبة: زيادة المشرع لقدر الضريبة عندما تقع حالة التهرب من الممول سواء إلى الضعف أو أكثر من الضعف، ويصدر الأمر غالباً من جهة إدارية.
 - الفوائد التأخيرية: في حالة تأخر المكلف عن واجب أداء الضريبة في موعد محدد، فإن القانون الضريبية يفرض فائدة تأخيرية على المكلف.
 - التقدير الجزافي: قد تلجأ الإدارة الضريبية في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره عن نشاطه المالي، أو في حالة تقديمه لإقراره وتبين أن الإقرار غير صحيح إلى التقدير الجزافي، وهذا التقدير قد يزيد أو ينقص عن الواقع، واحتمال زيادته أن تضر بالمول.

8) تحقيق نظام مساهمة فعالة وإنشاء محاكم ضريبية وجمركية

يتم ذلك بتفعيل الأدوات القانونية المختلفة للمساهمة من خلال رفع تقارير دورية عن العمل، أو تفعيل دور أنظمة الرقابة الداخلية، وتفعيل دورها مع الديوان الرقابة المالية والإدارية، إلى جانب تفعيل نظام العقوبات التي فرضها القانون (حامد، 2015).

9) إنشاء دائرة تعني بمكافحة التهرب الضريبي

إن طرق التهرب الضريبي التي يستعين بها المكلف للتهرب من دفع الضريبة، لذلك يجب إنشاء دائرة تقوم بملاحقة المتهربين، وجمع المعلومات والبيانات المالية عن المكلفين، سواء كان إدارياً أو ميدانياً، كما هو الحال في السلطة الوطنية الفلسطينية، فإن تم تشكيل جهاز الضابطة الجمركية لتعقب المتهربين من دفع الضريبة بإتباع وسائل مختلفة، ستعرض الباحثة فصلً كاملاً عن هذا الجهاز.

الفرع الثاني: مكافحة التهرب الضريبي الخارجي

إن التهرب الضريبي لا يقتصر على داخل حدود الدولة، وإنما يعدوها إلى خارج حدودها، ولا يقتصر التهرب فقط على التهرب من دفع الضريبة بل إلى تهريب رؤوس الأموال واستثمارها في الخارج، وقد تكون الغاية من هذا التهرب الضريبي أو تجنبها، ولا تستطيع الدولة مكافحة هذا النوع من التهرب بالوسائل سابقة الذكر، حيث أنها لا تستطيع فرض سيادتها على غير إقليمها، ولا يمكن مكافحة هذا النوع من التهرب إلا بالتعاون مع الدول الأخرى، ومن الوسائل التي تتبعها الدول لمكافحة التهرب الضريبي الخارجي ما يلي:

1. الاتفاقيات الدولية لمنع التهرب

إن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية المبرمة من أجل مكافحة التهرب الضريبي تهتم بتبادل المعلومات عن المكلفين الذين يهتمون دولة ومقيمون في دول أخرى تمهيداً لتحديد مركزهم المالي ومعرفة إذا كان يتعين عليهم دفع ضرائب لتلك الدول أم لا، وكما تهتم هذه الاتفاقيات بالمساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب من المكلفين الذين غادروا البلاد دون دفع الضرائب

المستحقة عليهم، أو القبض على المتهربين من دفع الضرائب (عوض الله، 2003)، وفي هذا الاتجاه عنيت عصابة الأمم المتحدة بمكافحة التهرب وقامت بوضع اتفاقيتين إحداهما خاص بالمساعدة الإدارية وتبادل المعلومات والثانية خاصة بتسهيل وتحصيل الضرائب المستحقة في بلد آخر، والجدير بالذكر أن الكثير من الدول لم تأخذ بهاتين الاتفاقيتين، لأن ذلك يعني عدم ورود رؤوس الأموال إليها من الدول الأخرى وبالتالي يؤثر على الاستثمار بها ويضر باقتصادها الوطني (العلي، 2009).

2. إلزام المكلفين بتقديم إيضاحات عن كافة دخولهم وأموالهم ونشاطاتهم في الخارج، أو بالإطلاع على حساباتهم البنكية لمعرفة وتحديد دخولهم التي تتحقق في الخارج (خصاونة، 1999).

3. إلزام البنوك من التحقق من طبيعة التحويلات التي يجريها الأفراد فإذا أثبتت أنها مما يخضع للضرائب تقوم باقتطاع الضرائب المستحقة وتوريدها للخزينة العامة، وفرض رقابة على سعر الصرف الأجنبي (الشوابكة، 2015).

4. معالجة الازدواج الضريبي

يقصد بالازدواج الضريبي تعرض المكلف لدفع الضريبة لأكثر من مرة، عن نفس الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة لها، وللفترة الزمنية نفسها، لأكثر من سلطة مالية واحدة (الشوابكة، 2015)، وقد يتعرض المكلف للازدواج الضريبي سواء كان داخل الدولة التي يقيم بها أو خارجها، لذا يلجأ المكلف للتخلص من عب الضريبة بالتوجه نحو التهرب الضريبي، وقد عالجت الدول الازدواج الخارجي عن طريق توقيع اتفاقيات دولية لمنع الازدواج الضريبي.

المبحث الثاني: جهاز الضابطة الجمركية

المقدمة

إن جهاز الضابطة الجمركية هو جهاز تنفيذي لوزارة الداخلية يتبع لها إدارياً وتنفيذياً، ويتبع فنياً وعملياً لوزارة المالية والتخطيط كما ورد بقرار قانون رقم (2) لسنة 2016 بشأن

جهاز الضابطة الجمركية. وهو ضمن القوة الرابعة من قوى الأمن الداخلي الفلسطيني تسري عليها قوانين وأنظمة قوى الأمن الفلسطيني- لقانون الخدمة في قوى الأمن الوطني رقم (8) لسنة 2005، ينظم شؤون موظفي الضابطة من الناحية الإدارية والمالية من رواتب وعلاوات وترقيات والعقوبات المفروضة عليهم وغيرها، وهو جهاز أمني ينفذ السياسة المالية والاقتصادية للحكومة ورقابة الموارد المالية الضريبية والجمركية للحكومة الفلسطينية وحمايتها من التهرب الضريبي وحماية المستهلك والمنتج من ضمان سلامة جودة المنتج المتداول في الأسواق.

وقد تأسس جهاز الضابطة الجمركية عام 1995م (أبو هولي، 2013)، وفي عام 2008 تم إلحاقه بوزارة المالية بموجب قرار رقم (62) لسنة 2008م المادة (1) حيث نصت على "إلحاق جهاز الضابطة الجمركية بالإدارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة في وزارة المالية".

قبل إلحاق جهاز الضابطة الجمركية بالإدارة العامة للجمارك والمكوس وض.ق.م في الوزارة المالية لم يكن هناك إي اتصال بينهما حول ملفات المكلفين ووضعهم الضريبي، وكان جهاز الضابطة الجمركية يعمل بشكل منفصل، حيث اقتصر عمله على تحرير المخالفات بحق المكلفين المخالفين، مما أتاح للمكلفين في تلك الفترة بسهولة التهرب الضريبي، وبعد إلحاقه بوزارة المالية وسهولة الاتصال والتواصل بينهما، يتم فحص ملف أي مكلف بشكل فوري ودقيق في حالة ضبطه، والأهمية التي اكتسبها جهاز الضابطة الجمركية من إلحاقه بالإدارة العامة للجمارك والمكوس وض.ق.م في الوزارة المالية المطابقة ما بين النشاط الميداني لأعمال المكلفين وملفه الضريبي وسجله لدى الإدارة العامة للجمارك والمكوس وض.ق.م على أرض الميدان في نفس اللحظة، ومن أهم إنجازات جهاز الضابطة الجمركية تسوية المستحقات المتركمة على المكلفين المتهربين ضريبياً من سنوات بنسبة 80%، وبذلك تكون اكتملت الرؤيا لجهاز الضابطة الجمركية (مقابلة مع خلايلة، 2019).

ويعد جهاز الضابطة الجمركية الوحيد الذي يحمل الصفة العسكرية ويعمل في الميدان لمكافحة التهرب الضريبي والجمركي، كما أنه يتمتع بصلاحيات الضبط القضائي.

المطلب الأول: أهداف جهاز الضابطة الجمركية

بناءً على الأهمية التي اكتسبها جهاز الضابطة الجمركية منذ إتحاقه بالإدارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة في الوزارة المالية يسعى جهاز الضابطة الجمركية لتحقيق العديد من الأهداف فمنها ما يعكس الأهداف العامة للجهاز ومنها الخاص.

الفرع الأول: الأهداف العامة لجهاز الضابطة الجمركية:

1. الهدف المالي

رغد خزينة الدولة بالعائدات من خلال مكافحة التهرب الضريبي والجمركي، وتنفيذ السياسات المالية الحكومية.

2. الهدف الاقتصادي

تحقيق الأمن الاقتصادي فيما يتعلق بالمستهلك والمنتج والاستثمار الوطني من خلال ما يلي:

- حماية المستهلك مثلاً من خلال مطابقة البضائع المستوردة والمصنعة محلياً للمواصفات والمقاييس، وضبط البضائع الفاسدة.
- حماية المنتج المحلي: يتم ضبط البضائع المهربة من قبل المستوطنات والبضائع المهربة عبر الحدود.
- تشجيع الاستثمار المحلي وحماية التجارة المشروعة

3. الهدف الأمني

المحافظة على الأمن القومي من خلال مكافحة البضائع المهربة التي تضر بالمجتمع، والقبض على المطلوبين للأمن العام وتسليمهم إلى الجهات المختصة.

4. الهدف الاجتماعي

المحافظة على السلم الأهلي، وحماية المجتمع من السلع الضارة والفاصلة لما لها أثر على المجتمع (مقابلة مع عودة، 2018).

الفرع الثاني: الأهداف الخاصة لجهاز الضابطة الجمركية

لجهاز الضابطة الجمركية أهداف خاصة تسعى إلى تحقيقها من أجل رفع المستوى العام لها وهي:

1. رفع كفاءة موظفي الضابطة الجمركية من خلال تأهيل الكادر البشري بتقديم الدورات اللازمة بشكل مستمر بما يتناسب مع الواقع.
2. تطوير الأداء المهني لموظفي الضابطة الجمركية بما يتلاءم مع الأنظمة والقوانين مع مراعاة المعايير الدولية.
3. العمل ضمن دليل إجراءات واضح وشفاف.
4. تطوير أنظمة إلكترونية تفي بحاجة عمل جهاز الضابطة.
5. بناء قاعدة بيانات واسعة ودقيقة يمكن الاعتماد عليها.
6. تطوير عمل وحدة الاستخبارات الجمركية (أبو هولي، 2013).

المطلب الثاني: مهام جهاز الضابطة الجمركية

من أهم المهام الموكلة لجهاز الضابطة الجمركية ما يلي:

1. مكافحة التهريب الضريبي والتهريب الجمركي من خلال مراقبة حركة البضائع الداخلة والخارجة من وإلى مناطق السلطة الفلسطينية ومن خلال متابعة البلاغات المقدمة لديهم عن تهريب بضائع من الغير.

2. يتم حماية المستهلك الفلسطيني من خلال مكافحة بضائع المستوطنات بموجب قرار بقانون رقم (4) لسنة 2010م بشأن حظر ومكافحة منتجات المستوطنات.
3. مصادرة البضائع الفاسدة والضارة بالتعاون مع الجهة ذات الاختصاص.
4. ضبط وحجز البضاعة المهربة وحجز المركبة المحملة بالبضاعة المهربة شرط أن تكون تابعة للمكلف إلا في حالة تلف البضاعة عند عملية نقلها أو لها تكلفة مالية وصعوبة نقلها يتم حجز المركبة أو حجزها في مخازن المكلف كالمواد الغذائية التي يمكن تلفها في حالة الحجز، وفي حال ضبط بضاعة غير مطابقة للمواصفات يتم الاتصال مع الجهات ذات الاختصاص، ففي حالة القبض على مخدرات يتم الاتصال على جهاز مكافحة المخدرات والمتابعة معه.
5. العمل المشترك مع الوزارات والمؤسسات الشريكة وتنفيذ سياساتهم ضمن مذكرات تفاهم.
6. العمل المشترك مع ضريبة الجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل وضريبة الأملاك لحماية خزانة الدولة من التهريب.
7. التعاون مع الأجهزة الأمنية والشرطية في إطار تبادل المعلومات والبيانات والعمل المشترك في تنفيذ العمليات.
8. القبض على الأشخاص المتورطين في أعمال مخالفة للتشريعات القانونية المعمول بها وإحالتهم إلى النيابة المختصة.
9. حماية السوق المحلي والتجارة المحلية والتاجر الملتزم ومراعاة العدالة الضريبية.
10. حماية الأمن القومي والمحافظة على سلامة المجتمع. (مقابلة مع عودة، 2018).
11. قبول البلاغات والشكاوي التي ترد للجهاز وعرضها دون تأخير على النيابة العامة.
12. إجراء الكشف والمعاينة والحصول على الإيضاحات اللازمة لتسهيل التحقيق والاستعانة بالخبراء المختصين والشهود .

13. إتخاذ جميع الوسائل اللازمة للمحافظة على أدلة الجريمة.

14. إثبات جميع الإجراءات التي يقومون بها في محاضر رسمية.

15. إحالة المحاضر والمضبوطات المتعلقة بالمخالفات التي يختصون بها إلى النيابة العامة.
(قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لعام 2001 مادة (22)).

المطلب الثالث: صلاحيات جهاز الضابطة الجمركية

ومن الصلاحيات التي منحها التشريع لجهاز الضابطة الجمركية وفقاً لقانون الجمارك والمكوس قانون رقم (1) لسنة (1962) ما يلي:

1. يجوز لموظف الضابطة الجمركية إذا اشتبه بوجود بضائع مهربة أن يوقف أية وسيلة من وسائل النقل ويفتشها للتأكد من ذلك فإذا رفض صاحبها أو سائقها السماح له بالتفتيش يعاقب بغرامة لا تتجاوز مئة دينار ولا تقل عن عشرة دنائير بالإضافة إلى العقوبة المنصوص عليها في قانون العقوبات.

2. يجوز لموظف الضابطة الجمركية أن يوقف أي شخص أو طرد يحمله أي شخص كان ويفتشه إذا كان لديه سبب معقول للاشتباه به، فإذا رفض السماح بتفتيشه يعاقب بغرامة لا تتجاوز مئة دينار ولا تقل عن عشرة دنائير بالإضافة إلى العقوبة المنصوص عليها في قانون العقوبات.

3. يجوز لموظف الضابطة في حالة دلائل كافية بوجود مواد مهربة في بيت أو مخزن أو أي محل آخر أن يفتشه إلا محل السكن فإنه لا يجوز تفتيشه إلا نهاراً وبحضور المختار أو شاهدين، وفي حالة استعمال القوة أو التهديد أو أعاق بأية طريقة كانت التفتيش المصرح به أو حال دون إجراءاته يعاقب بالحبس لمدة لا تزيد على السنة أو بغرامة لا تزيد على مئة دينار ولا تقل عن عشرة دنائير أو بكلتا العقوبتين. كما أن على الضابطة الجمركية في حال تفتيش عيادة الأطباء أو مكاتب عمل المحامين على سبيل المثال أن تبلغ نقاباتهم قبل تفتيش أماكن عملهم، وفي حال تفتيشها دون إعلام النقابة المختصة فإن البينة تبطل.

4. يجوز أن يفتش أوراق أو دفاتر أي شخص إذا اعتقد أن بها معلومات تساعد على ضبط المهربات أو كان بها حسابات أو مخابرات لها علاقة بالجمرك، وله الحق في ضبط هذه الأوراق والدفاتر، وإذا رفض أو مانع بالتفتيش يعاقب بغرامة لا تزيد على مئة دينار ولا تقل عن عشرة دنانير بالإضافة للعقوبة المنصوص عليها في قانون العقوبات.
5. يحق لموظف الضابطة الجمركية القبض على المتهمين وتسليمهم للجهات المختصة.
6. في حالة تفتيش امرأة يجب أن يتم تفتيشها من قبل امرأة.
7. يحق لموظف الضابطة الجمركية أن يلقي القبض بلا مذكرة على أي شخص إذا كان لديه سبب معقول يدعوه للاعتقاد بأنه ارتكب أو حاول ارتكاب جريمة أو كان ذا علاقة بارتكاب جريمة من الجرائم التهريب أو نقل بضائع مهربة أو حيازتها.
8. يحق لموظف الضابطة الجمركية بضبط وحجز البضاعة المهربة والفاضة وحجز المركبة المحملة بالبضاعة المهربة شرط أن تكون تابعة للمكلف إلا في حالة تلف البضاعة عند عملية نقلها أو لها تكلفة مالية وصعوبة نقلها يتم حجز المركبة.

المطلب الرابع: آلية عمل جهاز الضابطة الجمركية

يعتمد جهاز الضابطة الجمركية على العديد من الوسائل والطرق لإنجاز مهامها:

- 1) إقامة الحواجز الثابتة والمتنقلة على مداخل المدن الفلسطينية.
- 2) عمل جولات ميدانية على المحلات والشركات والمخازن لشف البضائع المهربة ضمن صلاحية دخول أماكن العمل والمنازل.
- 3) مصادرة البضائع المهربة وفرض غرامة بدل أرضية عن البضاعة وأحياناً يتم مصادرة المركبة خاصة إذا كانت تابعة للمكلف المتهم.

4) الاعتماد على المعلومات المقدمة من قبل مندوبي جهاز الضابطة الجمركية، وكذلك المعلومات المقدمة من قبل المواطنين.

5) التعاون مع المؤسسات الأخرى للحكومة والأجهزة الأمنية في إطار تبادل المعلومات الخاصة بالمكلفين والقيام بالعمليات المشتركة، ومن أهم هذه الجهات دائرة القيمة المضافة ودائرة الجمارك، والغرفة التجارية ووزارة الاقتصاد (أبو هولي، 2013).

المطلب الخامس: القوانين التي تنظم عمل جهاز الضابطة الجمركية

يحكم عمل جهاز الضابطة الجمركية الفلسطيني العديد من القوانين والأنظمة، ولكن بعض هذه القوانين والأنظمة تحتاج إلى تحديث بما ينسجم مع المستجدات في الأوضاع الاقتصادية والسياسية الراهنة بما يتلائم مع المعايير الدولية.

كما أنه التشريع اللازم لعمل جهاز الضابطة الجمركية يعاني من نقص خاصة فيما يتعلق بالاتفاقيات المبرومة مع الوزارات الأخرى وخاصة وزارة الاقتصاد، حيث أنه بحاجة لتشريع ينظم هذه العلاقات لما لها أهمية على خزينة الدولة من جهة وعلى الوضع الاقتصادي والاجتماعي من جهة أخرى، وكما يؤدي إلى اختلاط في الصلاحيات بين موظفي الضابطة الجمركية وموظفي دائرة الجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة (مقابلة مع قصاص، 2018).

ومن أهم القوانين التي تحكم عمل جهاز الضابطة الجمركية بما ينظم الإطار الاقتصادي وغيره ما يلي:

1. قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962م.
2. قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م.
3. قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.
4. قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960م.

5. قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963م.
6. قانون رسوم المكوس على المنتجات النفطية رقم (36) لسنة 1960م.
7. قانون البندول لسنة 1927م الأردني.
8. قانون الصحة العامة رقم (20) لسنة 2004م.
9. قانون الزراعة رقم (2) لسنة 2003م.
10. قانون المواصفات والمقاييس الفلسطينية رقم (6) لسنة 2000م.
11. قانون حماية المستهلك رقم (21) لسنة 2005م.
12. قانون التبغ رقم (32) لسنة 1952م المعمول به في محافظات الضفة الغربية.
13. قرار بقانون رقم (4) لسنة 2010م بشأن حظر ومكافحة منتجات المستوطنات.
14. قرار مجلس الوزراء رقم (26) لسنة 2004م لمنع استيراد الألعاب النارية والمفرقات أو الاتجار بها (مقابلة مع قصاص، 2018).

المطلب السادس: التكنولوجيا المستخدمة لدى جهاز الضابطة الجمركية

من الأنظمة التكنولوجية التي يستخدمها جهاز الضابطة الجمركية في تنظيم عمله ما

يلي:

1. برنامج أرامس (RMS: Revenue Management System):

بعد إلتحاق جهاز الضابطة الجمركية بالادارة العامة للجمارك والمكوس وض.ق.م في الوزارة المالية لم يكن يوجد اتصال فعال ووجود فجوة بينهما، مما أدى ذلك إلى زيادة في عمليات التهرب الضريبي، ففي حالة ضبط جهاز الضابطة الجمركية للمكلف خارج أوقات عمل الإدارة العامة للجمارك والمكوس وض.ق.م وصعوبة فحص ملف المكلف، كان يقوم أفراد

الضابطة الجمركية في حجز البضاعة أو سيارة المكلف محملة بالبضاعة لليوم الآخر حتى يبدأ دوام الادارة العامة للجمارك والمكوس وض.ق.م وقد يتم ضبط المكلف المتهرب في العطل الرسمية مثل الأعياد مما يعيق ذلك عملهم، ويضر المكلف ويؤخر عمله ويقلل من فاعلية عمل جهاز الضابطة الجمركية، ولتفادي تلك المشكلات تم استخدام برنامج (RMS) وهو برنامج خاص بالادارة العامة للجمارك والمكوس وض.ق.م، ويوجد عليه نافذة يسمح لجهاز الضابطة الجمركية ببيان ملف المكلف وسجله الضريبي بالكامل في الميدان وبأي وقت، والتأكد من مطابقة سجله فورياً دون تأخير.

2. برنامج أسي كودا:

هو برنامج مختص بالبيانات الجمركية للمكلف، فمن خلاله يتم فحص ملف المكلف الجمركي في الميدان إذا كان ملتزماً بتقديم بياناته الجمركية، فيحق لجهاز الضابطة الجمركية الإطلاع والتأكد من إلتزام المكلف فقط ولا يحق لها ادخال أي بيانات عليه، وتم استخدامه من قبل جهاز الضابطة الجمركية عام 2016.

3. برنامج الأرشيف:

هو برنامج خاص بعمليات جهاز الضابطة الجمركية ومرتبطة مع جميع فروعها في كافة المحافظات، وتسجيل كافة النشاطات اليومية التي يقوم بها جهاز الضابطة الجمركية في مختلف المحافظات والقضايا والضبطيات والزيارات الميدانية، وتدوين النشاط المشترك مع المؤسسات الشريكة حسب كل فرع، وتدوين الأعمال التي تخص دائرة العمليات المركزية، وكافة القضايا يتم تسجيلها لدى الدائرة ويتم متابعتها من لحظة الضبط حتى حلها أو تحويلها للجهات المختصة في أي محافظة.

وإن هذا النظام يحدد عملها وآلية التعامل والتواصل بين المحافظات والمديريات المختلفة والعمليات المركزية التي تقوم بها بإدارة ملف العمل الميداني اليومي (مقابلة مع خلائلة، 2019).

والأنظمة التي تستخدمها الضابطة الجمركية وحدث عمل جهاز الضابطة الجمركية والإدارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة كوحدة واحدة، مما زاد من فاعلية الجهاز الضابطة الجمركية في ملاحقة المتهربين ومتابعة المكلفين والحد من التهرب الضريبي. ولكن بالرغم من أهمية الاتصال والتواصل بين جهاز الضابطة الجمركية والوزارات الأخرى مثل (وزارة الصحة ووزارة الاقتصاد ووزارة الزراعة ووزارة البيئة) ومؤسسة المواصفات والمقاييس والتعامل المشترك بينهم إلا أنه لا يوجد نظام يربط تلك الجهات مع جهاز الضابطة الجمركية، ويسهل آلية عملهم المشترك والتنسيق فيما بينهم (مقابلة مع خاليلة، 2019)، لذا ترى الباحثة ضرورة وجود نظام يسهل على جهاز الضابطة الجمركية الوصول للمعلومات التي يحتاجها من الوزارات والجهات الأخرى وتوحيدها، لتسهيل عمليات الضبط والتعاون فيما بينهم، فمثلاً في حالة تم القبض على متهرب خلال ساعات العمل الليلي فإنه يصعب على جهاز الضابطة الجمركية التواصل مع الجهات المعنية للحصول على المعلومات اللازمة لتسهيل عملية الضبط والتهريب، ويتم تأجيل العمل لليوم الآخر حتى بداية دوام العمل الرسمي.

المطلب السابع: الرقابة على جهاز الضابطة الجمركية ونظام الشكاوي

يخضع جهاز الضابطة الجمركية للرقابة من جهات داخلية وخارجية، وتتم الرقابة الداخلية من خلال إدارة الأمن والرقابة التي يتضمنها هيكل جهاز الضابطة الجمركية، التي تتولى مراجعة ومراقبة أداء طواقم الضابطة الجمركية وكشف عن الأخطاء، والتأكد من اتباع موظفي الضابطة الجمركية للخطط والسياسات والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، ومدى التزام الموظفين بالقوانين والتشريعات التي تنظم عملهم، وعليه يتم تصحيح وتقويم أداء موظفي جهاز الضابطة الجمركية، كما أن هذه الإجراءات تساعد على التقليل من الفساد الإداري وزيادة فاعلية قيم النزاهة لدى موظفي جهاز الضابطة الجمركية (مقابلة مع خاليلة، 2019).

ومن السياسات الرقابية الداخلية التي يتبعها جهاز الضابطة الجمركية لتحقيق الأهداف

المنشودة والحد من الفساد الإداري وزيادة فاعلية قيم النزاهة لديهم :

1. مدونة السلوك: إن جهاز الضابطة الجمركية يخضع لمدونة سلوك الأخلاق وقواعد السلوك العامة لمنتسبي قوى الأمن الفلسطيني، وتعد مرجع لمساعدة موظفي قوى الأمن ومنهم جهاز الضابطة الجمركية بممارسة مهامهم وفقاً للقوانين والتشريعات والقيم الأخلاقية والأداب الوظيفية والثقافة والسلوكيات التي يجب أن يحملها موظفي الجهاز، وبيان الأعمال التي يحظر عليهم فعلها أثناء تأديتهم لمهامهم الوظيفية، وتهتم ببناء جسور الثقة بين موظفي جهاز الضابطة الجمركية والجمهور، وتتم الرقابة باستخدام مدونة السلوك من خلال متابعة دائرة الأمن والرقابة والتأكد من تطبيقها في مختلف المديرية بواسطة إعداد تقارير دورية في المديرية ومتابعة سلوكيات موظفي الضابطة الجمركية، ويتم تدوين كل ما يخص الموظف منذ إلتحاقه بالعمل بملف خاص به يسمى ذاتية الموظف وتشمل المؤهلات العلمية والدورات التعليمية والتأهيلية وسلوكيات الموظف وحسن السيرة وانجازاته والمخالفات التي ارتكبها والعقوبات الواقعة عليه، ومدى التزامه بالقوانين والتشريعات، والتقييمات السنوية الخاصة به.

كما أن مدونة السلوك تعمل على مكافحة الفساد من خلال منع المنتسبين إليها بالأتیان ببعض الأفعال التي تحتوي على شبهات وتؤدي إلى الفساد الإداري ومنها:

- يمنع الموظفين الخروج عن أحكام القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه، أو مخالفة السياسات العامة، ويمنع استغلال الصلاحيات الوظيفية واستثمار المناصب الوظيفية أو اساءة استخدام السلطة بهدف الحصول على مكاسب شخصية له أو للغير أو الإضرار بأحدهم.
- يمنع العمل لصالح فرد أو جماعة دون الإلتزام بأصول العمل والكفاءة اللازمة لأسباب شخصية أو عائلية أو مناطقية أو أي أشكال للوساطة والمحسوبية أو المحاباة.
- يمنع طلب أو قبول أموال أو هدايا مقابل تقديم خدمات وتسهيلات تقع ضمن الواجب الوظيفي أو التواطؤ لتسهيل حصول الآخرين على هذه المنافع سواء كانت بطرق مباشرة أو

غير مباشرة، حيث أن هذه الظاهرة تزداد في المناصب العليا وأصحاب القرار، وخاصة في جهاز الضابطة الجمركية لاتصاله المباشر مع المكلفين.

- يمنع ممارسة أي أعمال من شأنها خلق حالة من تضارب في المصالح والتتحي عن المهمات التي يتواجد فيها والإبلاغ عنها.
- يلتزم الموظف بإبلاغ السلطات المختصة عن أي فعل من أفعال الفساد التي قد يعلم بها أثناء أداء وظيفته والتعاون مع الجهات المختصة بالتحقيق الانضباطي والجنائي والمالي (مدونة الأخلاقيات وقواعد السلوك العامة لمنتسبي قوى الأمن الفلسطيني، 2018).

2. التدوير الوظيفي: يتبع جهاز الضابطة الجمركية أسلوب التدوير الوظيفي للحد من الفساد والوقاية منه، وخاصة أن موظفي جهاز الضابطة الجمركية على احتكاك مباشر مع المكلفين، مما يزيد من فرص بناء علاقات معهم إذا كان الاحتكاك لفترة طويل، ولتفادي ذلك يقوم جهاز الضابطة الجمركية بشكل دوري إلى إجراء تنقلات بين موظفيه في مختلف المديريات في الضفة الغربية، وذلك لتدعيم عملهم وتطوير خبرتهم من جهة والحيلولة دون استخدام الموظفين لموقعهم الوظيفي من جهة أخرى، وغالباً ما يتم التدوير بين موظفي قوى الأمن بشكل عام ويشكل ذلك خلل في عملية التدوير بسبب خصوصية عمل جهاز الضابطة الجمركية والطبيعة المعرفية والتخصصية لموظفي الجهاز.

3. الزيارات الميدانية: يتم تشكيل لجنة من جهاز الضابطة الجمركية لعمل زيارات ميدانية لكل المديريات في الضفة الغربية زيارة واحدة خلال شهرين، حيث تقوم هذه اللجنة بمراقبة عمل المديريات ومدى التزامها في تطبيق الخطط والسياسات المرسومة، ومدى التزامها في تطبيق الإجراءات الإدارية من ناحية دوام الموظفين وعمل أدونات المغادرة والإجازات والكشوفات الدورية، والرقابة على الإدارة المالية والتأكد من طريقة الاستلام والتسليم (القبض والصرف) في الأمور المالية ومدى التزامها وضبطها لعمليات الإنفاق، وزيارات للمستودعات والقيام بالمطابقة بين السجلات وما هو موجود بها، وبعد ذلك يتم رفع تقرير للمسؤولين والقيام برفع توصيات للإدارة العامة لجهاز الضابطة الجمركية.

4. نظام الأرشيف: يتم مراقبة عمل المديرية في مختلف المحافظات من خلال هذا النظام بمراقبتها بالقضايا المسجلة لديها يومياً ومتابعتها حتى يتم تحويلها للإدارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة، ويتم مراقبة سير عمل هذه المديرية من خلاله ومتابعة الدوريات الميدانية.

5. نظام الشكاوي: يتم استقبال الشكاوي من قبل المكلفين والمواطنين على موظفي جهاز الضابطة الجمركية في قسم الشكاوي في جهاز الضابطة الجمركية، ففي كل محافظة يوجد قسم للشكاوي، ويتولى متابعتها من قبل إدارة الرقابة والأمن والتحقق من مصداقيتها، وعلى قسم الشكاوي تقديم بشكل دوري تقارير عن الشكاوي وفق نموذج معتمد لهذه الغاية للإدارة العامة للشكاوي، ويستند قسم الشكاوي في عمله على قرار مجلس الوزراء رقم (8) لسنة 2016م بنظام الشكاوي، واستخدام نماذج خاصة لاستقبال الشكاوي ومتابعتها من قبل للإدارة العامة للشكاوي في مجلس الوزراء (إدارة الرقابة والأمن، 2019).

ويخضع جهاز الضابطة الجمركية للرقابة الخارجية على العديد من الجهات لخصوصيته ومنها:

1. وزارة الداخلية: يعتبر جهاز الضابطة الجمركية أحد أجهزة قوى الأمن الداخلي الخاضعة لوزارة الداخلية، ويتبعها من الناحية الإدارية والتنفيذية، ويشرف وزير الداخلية على المهام التي يؤديها بالاستناد على قانون الخدمة في قوى الأمن الوطني رقم (8) لسنة 2005.

وتستقبل وزارة الداخلية الشكاوي من المواطنين من خلال موقعها الإلكتروني أو من خلال قسم الشكاوي الواقع في مقرها الرئيسي.

2. الاستخبارات العسكرية: هي إحدى أجهزة وزارة الداخلية، وتعمل على ضبط سلوك كافة أفراد المؤسسات الأمنية بما ينسجم مع القانون والقيم الاجتماعية ومراقبتها ومنها جهاز الضابطة الجمركية، وتستقبل الشكاوي المقدمة اتجاه موظفي الضابطة الجمركية وتتابعها، وتقوم بعمل زيارات ميدانية لجهاز الضابطة الجمركية للتأكد من مدى التزامها بالقوانين والتشريعات، وعدم ارتكابهم لأي مخالفات.

3. ديوان الرقابة المالية والإدارية: هي الإدارة المسؤولة عن التحقق من قيام الرقابة والتفتيش والرقابة الداخلية على جهاز الضابطة الجمركية بقيامه بممارسة المهام المنوطة إليه بصورة سليمة وفعالة ومراقبة نفقات جهاز الضابطة الجمركية والتأكد من أوجه إنفاقها وتوثيقها، ومراقبة الإيرادات والموظفين والمخازن المسؤول عنها جهاز الضابطة الجمركية على الوجه المبين في القانون وتنفيذ السياسات الخاصة بالرقابة والتفتيش مما يعزز من الشفافية والمصادقية، وتقوم بالبحث والتحري عن أسباب القصور في العمل والانتاج، والكشف عن عيوب الأنظمة المالية والإدارية والفنية، والكشف عن المخالفات التي تقع من الموظفين، وتقوم باستقبال الشكاوي من قبل المواطنين على موظفي الضابطة الجمركية والتحري عنها ومتابعتها ومن ثم تحويلها إلى الجهات ذات الاختصاص.

ويعد ديوان الرقابة المالية والإدارية تقرير سنوي حول مؤسسات الدولة من خلال إجراء الرقابة، وتضمن التقارير الملاحظات والمخالفات المتعلقة بالأمور المالية والإدارية، ونتائج البحث والتحري لأسباب القصور في العمل والكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء تأديتهم لواجبات أعمالهم التي تستهدف المساس بسلامة وأداء واجبات الوظيفة والخدمة المدنية.

وبالإضافة إلى ذلك تقوم بقياس مدى فاعلية وكفاءة تقديم الخدمات للمواطنين، وتسعى إلى تحسين جودة الخدمة المقدمة للمواطنين، ويتم تقديم مجموعة من الحلول والتوصيات بناءً على النتائج التي توصلت إليها.

4. مجلس الوزراء: في الأصل يخضع جهاز الضابطة الجمركية للرقابة من قبل المجلس التشريعي، لكن بسبب تعطل المجلس التشريعي انتقلت عملية الرقابة إلى مجلس الوزراء، ومن طرق الرقابة على جهاز الضابطة الجمركية من خلال الإدارة العامة للشكاوي، يتم تلقي الشكاوي من قبل المواطنين ومتابعتها والتحري عنها، وتقوم بإعداد تقارير ودراسات ونشرات خاصة في الدوائر الحكومية وآليات معالجتها وفقاً لقرار مجلس الوزراء رقم (8) لسنة 2016م بنظام الشكاوي.

5. وزارة المالية: يتبعها جهاز الضابطة الجمركية من الناحية الفنية، فهي تراقب الأعمال التي يقوم بها من خلال التقارير المحولة من قبل جهاز الضابطة الجمركية لوزارة المالية منها القضايا المحولة لوزارة المالية، كما أنها تراقب وتتابع أداء موظفي الضابطة الجمركية وتستقبل الشكاوي من قبل المكلفين عليهم.

6. هيئة مكافحة الفساد: يفرض قانون مكافحة الفساد (المعدل) رقم (1) لسنة 2005م على مسؤولي جهاز الضابطة الجمركية بتقديم الذمة المالية بشكل دوري، وتقوم بالتحقق من البلاغات والشكاوي التي تتلقاها عن موظفي جهاز الضابطة الجمركية والتحقق من شبهات الفساد التي تقع على الأشخاص الخاضعين لأحكام قانون الفساد، وتقوم بمباشرة التحريات والتحقيقات (إدارة الرقابة والأمن، 2019).

المطلب الثامن: العوائق التي تواجه جهاز الضابطة الجمركية

1. قلة وعي المجتمع لطبيعة عمل جهاز الضابطة الجمركية، فإن الصورة الشائعة لدى أفراد المجتمع عن طبيعة عمل جهاز الضابطة الجمركية هي الجبائية، وتحصيل الضرائب من المكلفين، وقلة وعيهم عن مدى خطورة التهرب الضريبي وأثره على المجتمع، إلا أنه في الآونة الأخيرة تم عمل اجتماعات وزيارات ميدانية للمدارس والمؤسسات توضح طبيعة عمل الجهاز في حماية المستهلك من البضائع التالفة والمتهربة والمخدرات وغيرها، ونشر الإنجازات التي قام بها الجهاز في عمليات القبض على المتهربين والمتلاعبين بحياة الأفراد خلال وسائل الاعلام والمواقع الاجتماعية، إلا أنه بقي لدى الأفراد هاجس الخوف من الضابطة الجمركية في عمليات التحصيل الضريبي من المتهربين.

2. قلة وقصور في الإمكانيات المادية من حيث عدد طواقم جهاز الضابطة الجمركية حيث بلغ عدد موظفي جهاز الضابطة الجمركية عام 2018 (901) موظف وحوالي 120 مركبة حيث أنها غير كافية من أجل الانتشار في مختلف المناطق والعمل على ملاحقة المتهربين، أما بالنسبة لمقرات جهاز الضابطة الجمركية فإنه تم تحديث بعضها ونقلها لمقرات مناسبة ومجهزة كاملاً بكل ما يلزمها من أثاث وأجهزة وغرف استقبال للمكلفين، ويتم بناء مقرات جديدة ذات مواصفات عالية.

3. عدم وجود مخازن خاصة بجهاز الضابطة الجمركية مهيئة لعمليات ضبط البضاعة وبمساحات كبيرة، ولا تتلائم مع مختلف البضائع المضبوطة، في حالة ضبط لحوم لا يوجد ثلاجات يمكن وضعها بها، ولا يوجد من يقوم بمتابعة المواد الغذائية المضبوطة، في بعض الحالات تنتهي مدة صلاحية المواد الغذائية مما يكبد ذلك خسارة للجهة الضابطة ويتم رفع عليها دعوى قضائية بتعويض المكلف الخسارة المكبدة يحمل ذلك خزينة الدولة عبئاً.
4. عدم توفر الأجهزة والإمكانيات الفنية التي تساعد الضابطة الجمركية على عملها، فهي تعتمد على خبرة طواقمها في جمع المعلومات ودقة الفحص، كما أنه غير متوفر أجهزة وتكنولوجيا حديثة تساعد عمل جهاز الضابطة الجمركية في عمله مثل (أجهزة الكشف بالأشعة، فحص المعادن، وبعض المختبرات مثلاً لفحص الديزل).
5. وجود حدود جغرافية مفتوحة ووجود نقاط تماس مع الجانب الاسرائيلية (المعابر)، وبسبب تداخل المستوطنات داخل حدود الضفة، مما أدى ذلك إلى منع وجود حدود مغلقة يمكن السيطرة عليها، ووجود مستودعات خارج نطاق عمل المكلف، بل أدى ذلك إلى زيادة فرص التهرب الضريبي للمكلفين.
6. تقسيم الأراضي الفلسطينية إلى (أ،ب،ج) ففي حالة وصول معلومة لجهاز الضابطة الجمركية عن عملية تهريب في مناطق (ج) فإن ذلك يحتاج لتنسيق أمني وقد يؤدي ذلك إلى عدم عملية الضبط لسبب صعوبة التنسيق وحاجته لوقت كبير (مقابلة مع خاليلة، 2019).

المطلب التاسع: مدى فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي

الفرع الأول: الموارد المتاحة لجهاز الضابطة الجمركية مقارنة بالمهام المنوطة إليه

يعتبر العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة لجهاز الضابطة الجمركية، وعليه أن يتمتع بكفاءات علمية وعملية خاصة تتناسب مع طبيعة عمله، لذلك يجب اختيار العاملين بها وفق أسس معينة، في الواقع يتم الالتحاق في جهاز الضابطة الجمركية كما هو سائر في الأجهزة

الأمنية الأخرى فيتم الاختيار وفقاً لمواصفات جسدية تتناسب مع طبيعة عمل الأجهزة الأمنية ويخضعون للجنة اختيار مجندين تضم ضباط من الأجهزة الأمنية وضباط من الخدمات الطبية العسكرية ويخضعوهم بعد اجتيازهم لفحص سريري أولي لفحوصات مخبرية وأشعة شاملة لمعرفة مدى صلاحيتهم للخدمة العسكرية ويتم البحث والتحري الأمني لكل مقدم طلب، وليس على أسس علمية لأنه يعتبر جهاز تنفيذي يتبع وزارة الداخلية، وفي بعض الأحيان يتم التوظيف وفقاً لمواصفات علمية محددة من قبل الإدارة العامة لجهاز الضابطة الجمركية بالإعلان عن شاغر وظيفي من خلال هيئة التجنيد والتدريب العسكري، وبعد إلحاقهم بجهاز الضابطة الجمركية يخضع الموظف للعديد من الدورات المهمة خلال سير عمله لها طابع خاص بما يتناسب مع طبيعة وخصوصية جهاز الضابطة الجمركية، ويتم تقديم هذه الدورات من خلال المعهد الفلسطيني للمالية العامة والضرائب، ومنها دورات تهدف إلى تمكين الموظفين بالمهارات والمعارف اللازمة لتعزيز الإيرادات الضريبية والجمركية وإجراءات التدقيق على المعاملات الضريبية كالتدقيق اللاحق والتعريف الجمركية والرقابة الجمركية ودورة أساليب التهريب الضريبي وطرق مكافحته، ودورة المكافحة والتفتيش الجمركي ودورة القيمة الجمركية، ودورات خاصة بفن التعامل مع الجمهور ودورات خاصة باللغة، ويتم خضوعهم لدورات عسكرية من قبل وزارة الداخلية حول استخدام مختلف الأسلحة وعمليات الاقتحام والتفتيش، وفي عام 2019 تم تشكيل قسم التثقيف والتوعية خاص بموظفي جهاز الضابطة الجمركية سيتم من خلاله تقديم دورات لهم ومن أهمها دورة التثقيف الأمني تعني بالأمن الشخصي وأمن المقر وأمن جهاز الضابطة الجمركية والمحافظة على سمعة الجهاز.

إن الدورات المتنوعة التي يخضع لها موظفي جهاز الضابطة الجمركية كفيلة في تطوير كفاءتهم وزيادة قدرتهم في التعامل مع مختلف المواقف التي يتعرضون لها خلال ممارستهم للمهام المنوطة إليهم، وتعزيز الثقة والتواصل مع المكلفين من خلال دورة فن التعامل مع الجمهور، وقدرتهم من ملاحقة المتهربين ضريبياً والحد من التهريب الضريبي، لكن ذلك لا يعني أنه لا يوجد جانب قصور في ذلك في موظفي جهاز الضابطة الجمركية لأنه يتم توظيفهم دون الاستناد على خبرات وكفاءات تتناسب معها، كما إن اتباع التدوير الوظيفي بين مختلف الأجهزة

الأمنية في وزارة الداخلية، فإن ذلك يشكل عائق كبير على فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي، لأنه يتم نقل الموظفين بعد خضوعهم للعديد من الدورات التي تتناسب مع طبيعة جهاز الضابطة الجمركية وانتقالهم إلى أجهزة أمنية وأخرى، وانتقال موظفين من أجهزة أخرى لجهاز الضابطة الجمركية بحاجة للعديد من الدورات التأهيلية والتدريبية والمعرفية للتعامل مع المهام المنوطة إليه، وذلك يحتاجان للوقت والخبرة لاكتسابهم المهارات والقدرات والكفاءة.

لم يقتصر فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي على كفاءة موظفيها بل الامكانيات المتاحة من عدد موظفيها ففي عام 2015 بلغ عدد موظفي جهاز الضابطة الجمركية (644) موظف وارتفع عددهم إلى (651) موظف في عام 2016 ، لكن ارتفع عدد الموظفين إلى (711) في عام 2017، أما في عام 2018م ارتفع عدد موظفي جهاز الضابطة الجمركية إلى (901) موظف (إدارة الموارد البشرية، 2019)، نلاحظ أنه التحق لدى جهاز الضابطة الجمركية من عام 2015 إلى 2016 فقط 7 موظفين بينما في عام 2017 التحق 60 موظف حيث أنه عددهم أكبر من العام السابق وذلك كان له أثر في زيادة كفاءة جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي، بينما ارتفع عدد الموظفين الملتحقين بجهاز الضابطة الجمركية 190 موظف في عام 2018 فإن ارتفاع عدد الملتحقين في جهاز الضابطة الجمركية أعلى من العام السابق، فنلاحظ مدى حاجة جهاز الضابطة الجمركية لزيادة عدد موظفيها من أجل مواجهة ارتفاع معدلات التهرب الضريبي وزيادة الأعمال المنوطة إليهم، وهذا كفيل لزيادة فاعلية جهاز الضابطة الجمركية للحد من التهرب الضريبي، إلا أنه يعتبر هذا العدد قليل قياساً مع المهام والصعوبات التي يواجهها الجهاز للقيام بالمهام المنوطة إليه على أكمل وجه (مقابلة مع خلايلة، 2019).

أما بالنسبة للإمكانيات المادية المتاحة من مركبات خاصة بجهاز الضابطة الجمركية هي مركبات مدنية تحمل لوحات تسجيل حكومية ولا تحمل مواصفات عسكرية، كون الجانب الإسرائيلي لا يسمح بإدخال مركبات عسكرية للسلطة الوطنية الفلسطينية، كما أنه بلغ عدد

المركبات حتى عام 2016 ما يقارب 40-50 مركبة، أما في عام 2018 بلغ عددها حوالي 120 مركبة (مقابلة مع خلايلة، 2019)، إلا أنها غير كافية ولا تتناسب مع حجم المهام المنوطة إليهم ومع عدد موظفي الضابطة الجمركية، كما أنها غير كافية للوصول إلى جميع المناطق لوضع نقاط تفتيش وتنفيذ دوريات بشكل مستمر وعلى مدار الوقت و مناطق التماس مع الجانب الإسرائيلي وخاصة المناطق المصنفة (ج) حيث أنه يكثر فيها حجم التهرب الضريبي لغياب السلطة عنها، مما يحد من فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: قياس فاعلية جهاز الضابطة الجمركية حسب نتائج أعماله وإنجازاته

منذ إلتحاق جهاز الضابطة الجمركية بالادارة العامة للجمارك والمكوس وض.ق.م في الوزارة المالية اكتسب أهمية ونقلة نوعية على مستوى فاعلية الجهاز ككل، فتوسع نطاق عمله ومرونة العمل وسهولة التواصل مع الإدارة العامة للجمارك والمكوس وض.ق.م، مما سهل ملاحقة المتهربين ضريبياً وزيادة في فاعلية وكفاءة جهاز الضابطة الجمركية، وبالتالي سيؤثر ذلك على نتائج أعمال جهاز الضابطة الجمركية وإنجازاته خلال السنوات الماضية بعد قرار إلتحاقه بالإدارة العامة للجمارك والمكوس وض.ق.م، والجدول (1) يبين نتائج أعمال جهاز الضابطة الجمركية خلال السنوات الأخيرة.

جدول (1): القضايا الضريبية المحولة من جهاز الضابطة الجمركية للإدارة العامة للجمارك والمكوس و ض.ق.م حسب المحافظة التي يخضع لها المكلف

المنطقة	2017		2016		2015		2014	
	العدد	المبلغ	العدد	المبلغ	العدد	المبلغ	العدد	المبلغ
أريحا	49	81,000	37	93,000	17	83,000	-	49,000
بيت لحم	184	665,000	189	550,000	75	211,000	-	145,000
الخليل	642	1,308,000	787	1,435,000	234	705,000	-	878,000
رام الله	430	4,470,000	357	4,450,000	177	980,000	-	970,000
نابلس	569	3,950,000	467	3,370,000	285	2,320,000	-	1,620,000
أبو ديس	29	88,000	23	109,000	11	44,000	-	37,000
الرام	113	273,000	80	220,000	39	202,000	-	151,000
سلفيت	158	2,170,000	73	241,000	35	199,000	-	271,000
طوباس	124	169,000	53	321,000	23	27,000	-	35,000
قلقيلية	209	199,000	134	202,000	82	73,000	-	97,000
جنين	369	890,000	305	917,000	149	409,000	-	26,500
المجموع	2,876	14,263,000	2,505	11,908,000	1,127	5,253,000	0	4,279,500

(الإدارة العامة للجمارك والمكوس و ض.ق.م، 2019)

يتضح من خلال الجدول (1) أن عدد القضايا الضريبية المحولة من جهاز الضابطة الجمركية إلى إدارة العامة للجمارك والمكوس و ض.ق.م بلغت القضايا في عام 2015 (1127) قضية، بينما ارتفع عدد القضايا في عام 2016 إلى (2505) قضية أما في عام 2017 ارتفعت إلى (2876)، وهذا يشير إلى أن التهرب الضريبي في تزايد من سنة إلى أخرى، كما يشير إلى تحسين في جهود عمل جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي، فإن ارتفاع عدد القضايا (1378) خلال عام واحد من 2015-2016 يعني ذلك نقلة نوعية في عمل جهاز الضابطة الجمركية، ومضاعفة جهودهم في مكافحة التهرب وملاحقة المكافية المنتهربين من دفع الضرائب بشكل غير قانوني، أما في فترة 2016-2017 ارتفع عدد القضايا 371 عن العام السابق، ويعني ذلك استقرار في عمل جهاز الضابطة الجمركية والمحافظة على مستواهم في العمل دون حدوث قصور به.

بينما مجموع مبالغ القضايا الضريبية المحولة من جهاز الضابطة الجمركية إلى الإدارة العامة للجمارك والمكوس و ض.ق.م بلغت في عام 2014 (4,279,500) شيكل، وارتفعت

حصيلتها في عام 2015 إلى (5,253,000) شيكل، وفي عام 2016 ارتفعت حصيلتها إلى (11,908,000)، نلاحظ أن زادت تحصيلات جهاز الضابطة الجمركية من عام 2015 إلى 2016 ما يعادل (6,655,000) شيكل أي ضعف ما تم تحصيله في عام 2015، وهذا يشير إلى ارتفاع في معدل التهرب الضريبي، كما أنه يبين مدى زيادة وفاعلية الجهود المبذولة من قبل جهاز الضابطة الجمركية في محاربة التهرب الضريبي، أما في عام 2017 ارتفعت حصيلة القضايا إلى (14,263,000) شيكل، وهذا يشير إلى ارتفاع في معدلات التهرب الضريبي، وما زالت الضابطة الجمركية تبذل مزيد من الجهد في الحد من التهرب الضريبي، وإن التزايد في معدلات التهرب الضريبي بالرغم من الجهود المبذولة من قبل جهاز الضابطة الجمركية وسعيها المتواصل في محاربته، وذلك يعود إلى تطور الأساليب التي يتبعها المكلف للتهرب الضريبي وثبات الظروف المحيطة مثل الإمكانيات المتاحة وسيطرة الاحتلال على المعابر والحواجر وتقسيم الضفة الغربية لمناطق (أ،ب،ج) بالإضافة للقوانين التي بحاجة إلى تعديلات تتوافق مع الوضع الحالي وتتناسب مع المعايير الدولية.

ونلاحظ كذلك في الجدول (1) أن المناطق التي فيها معدلات تهرب مرتفعة هي المناطق التي يكثر فيها مستوطنات ونقاط تماس مباشرة مع الاحتلال الاسرائيلي مثل الخليل ورام الله ونابلس وسلفيت وقلقيلية وجنين بالإضافة لمناطق القدس مثل الرام وأبو ديس، وبيت لحم مع أخذ بعين الاعتبار مساحة المدن، ويعود ذلك لسبب عدم قدرة جهاز الضابطة الجمركية فرض سيطرتها بشكل كامل في ظل غياب سلطة الحكومة الفلسطينية على مناطقها بسبب الاحتلال، وبسبب التنسيق الأمني مع الجانب المحتل، مما يزيد من ظاهرة التهرب الضريبي.

جدول (2): القضايا المضبوطة من قبل جهاز الضابطة الجمركية الخاصة بالمقاصات (الجانب الاسرائيلي) والبيانات الجمركية (الاستيراد)

2017		2016		2015		2014		المنطقة
بيانات جمركية ورسوم جمركية	المقاصة							
175	54	140	69	6	44	10	82	رام الله
88	12	100	12	8	17	5	15	أريحا
41	45	4	19	1	15	0	14	سلفيت
11	8	6	18	0	8	2	6	جنوب الخليل
52	38	31	59	1	25	1	22	قلقيلية
147	129	155	195	25	75	21	67	نابلس
97	104	120	135	3	37	0	16	بيت لحم
52	73	106	86	6	24	5	30	الخليل
50	77	22	98	2	53	5	50	طولكرم
30	4	31	23	0	9	1	10	طوباس
55	95	86	99	5	41	1	50	جنين
798	639	801	813	57	348	51	362	المجموع

(جهاز الضابطة الجمركية، 2019)

نلاحظ من الجدول (2) عدد القضايا الخاصة بالمقاصة كانت في عام 2014 (362) قضية وحافظت على معدلها في عام 2015 فكانت (348) قضية أما في عام 2016 ارتفعت عدد القضايا بشكل كبير إلى (813) قضية أكثر من الضعف، فهذا يؤكد البيانات في الجدول (1) على زيادة وفعالية الجهود المبذولة في جهاز الضابطة الجمركية في مكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله، ويدل على ارتفاع معدلات التهرب في الجانب الخاص بالمشتريات من الجانب الاسرائيلي، ويغود ذلك إلى تطور أساليب التهرب الضريبي من قبل المكلفين، أما في عام 2017 انخفضت عدد القضايا إلى (639) قضية وذلك بسبب زيادة الجهود في فحص المقاصات، أو بحث المتهربين على معابر غير مراقبة، أو تحول كبير في اعتماد المكلف على الاستيراد من

خارج فلسطين بالمقارنة مع الاعتماد على المشتريات من اسرائيل، ويؤكد ذلك عدد القضايا الخاصة بالبيانات الجمركية والرسوم في نفس العام حيث بلغت (798)، وذلك ما تسعى إليه السلطة الوطنية الفلسطينية ضمن سياستها بالتقليل بالاعتماد على سلع وبضائع من الجانب الاسرائيلي، حيث أن كانت عدد القضايا الخاصة في البيانات الجمركية والرسوم الجمركية في عام 2014 إلى (51) قضية وفي عام 2015 (57) قضية، وارتفعت بشكل ملحوظ في عام 2016 إلى (801) قضية وذلك يؤكد على تحول اعتماد السوق الفلسطيني على الاستيراد من الخارج بدلاً من الجانب الاسرائيلي، كما يشير إلى زيادة التهرب في هذا الجانب بسبب الطرق والأساليب التي يستحدثها المكلفين للتهرب من دفع الضريبة، ومن ناحية أخرى يؤكد زيادة الجهود المبذولة من قبل جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي.

نلاحظ من خلال الجدول (1) والجدول (2) بأن معدلات التهرب الضريبي في تزايد مستمر ويعود ذلك إلى تطور الأساليب التي يتبعها المكلف في محاولته للتهرب الضريبي، كما من جهة أخرى يوضح الجدولين السابقين زيادة في الجهود المبذولة من قبل جهاز الضابطة الجمركية في مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: قياس الأداء وجودة الخدمة

المطلب الأول: ماهية قياس الأداء

إن التوسع في المؤسسات الحكومية والمنظمات وظهور التخصصات الدقيقة المختلفة، اقتضى تفويض بعض الاختصاصات والمسئوليات إلى المسؤولين عن الإدارات حتى يتمكنوا من أداء الأعمال الموكلة إليهم، وتنفيذ سياسات المؤسسات وتحقيق أهدافها، فظهرت الحاجة إلى تقييم الأداء، مع الأخذ في الاعتبار أن عملية تقييم الأداء تكتسب أهمية خاصة في تطبيقها في القطاع الحكومي لكونها تمثل البديل عن الدافع الذاتي الذي يحفز النشاط الخاص، ويدعم سعي الإدارة لتحقيق أهدافها (حماد، 2005).

يتعلق تقييم الأداء بالمراجعة والتدقيق والقياس وتحسين أداء المنظمة، وتحديد مدى نجاحها في تحقيق أهدافها وغاياتها، كما أن القياس يحدد فاعلية التقييم في كل مستوى، وعلاوة

على ذلك فإن المعلومات التي يولدها تقييم الأداء تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات وإجراء التحليل وتحديد نقاط الضعف، والتخطيط وتحديد الأهداف، بالإضافة إلى ذلك تجد المنظمات ضرورة في تنفيذ تقييم الأداء الفعال لأنه يحدد الكفاية وفاعلية الإجراءات السابقة، كما أن التقييم يجب أن يكون مرتبط بالتخطيط الاستراتيجي والتخطيط للميزانية والتحسين المستمر للمنظمة (James et al. 2007).

الفرع الأول: مفهوم قياس الأداء

وضع الكثير من الأكاديميين والمختصين عدة تعريفات لقياس الأداء حيث وعرفه صالح السالم بأنه "عملية إدارية دورية هدفها قياس نقاط الضعف والقوة في الجهود التي يبذلها الشخص والسلوكيات التي يمارسها في موقف معين، وفي تحقيق هدف معين خططت له المنظمة مسبقاً" (السالم، 1991).

وعرفه الدكتور عبد الرحمن توفيق على أنه "عملية قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المراد تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تتكون صورة ما تم تحقيقه فعلاً ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء" (عبد الحميد، 2015).

عرفه آخرون على أنه "دراسة وتحليل جوانب القوة والضعف التي تكتنف انجاز الأنشطة سواء على مستوى الفرد أو المنظمة أو أي جزء من أجزائها" (صباح، 2010).

الفرع الثاني: أهداف قياس فاعلية الأداء

1. خلق مناخ ملائم من الثقة وحسن التعامل الأخلاقي لتقليل تعدد شكاوي الموظفين اتجاه المنظمة.
2. رفع مستوى أداء الموظفين وتطوير قدراتهم وإمكانياتهم بما يساعد في تطور وتقديم المنظمة.

3. تقييم برامج وسياسات الإدارة، فإن نتائج التقييم تستخدم كمؤشرات للحكم على دقة وفاعلية السياسات.

4. مساعدة المنظمة في وضع معدلات أداء معيارية دقيقة (درغام، 2006).

الفرع الثالث: مفهوم قياس الأداء في المؤسسات الضريبية

لقد تعددت آراء الباحثين في تعريفهم لقياس الأداء في المؤسسات الضريبية فعرفها Silvani and Baer بأنها عملية يتم من خلالها الحكم على مدى تأدية إدارة الضرائب لمهامها، وذلك من خلال تقييم النظام للإدارة الضريبية بتقييم لمجموعة العمليات التي تتم داخل نظامها، ومدى قدرتها على تقليص الفجوة بين إدارة الضرائب والمكلفين (Silvani, Baer, 1997).

أما البنك الدولي World Bank فذكر بأن تقييم أداء الإدارة الضريبية يتعلق بالمتطلبات الثلاثة للفاعلية والكفاءة والعدالة (Mansor, 2010).

الفرع الرابع: مقاييس أداء الإدارة الضريبية

من أجل وجود نظام ضريبي عادل وفعال اقتصادياً، يحقق أهداف الإدارة الضريبية يتعين عليها أن تؤدي عملها وفقاً للمقاييس التالية:

- 1) الكفاءة: تعني قدرة الإدارة الضريبية على استخدام مواردها المتاحة لإنجاز الأداء المطلوب.
- 2) الفاعلية: قدرة الإدارة على تحقيق أهدافها المرسومة وأهما رفق الخزينة العامة بالأموال.
- 3) الاقتصاد: التأكد من استخدام الموارد المتاحة للحصول على المخرجات المطلوبة بالجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة (حماد، 2005).

كما ذكر Gill أن السياسة والقوانين الضريبية تخلق إمكانية زيادة الإيرادات الضريبية والمبلغ الفعلي للضرائب المتدفقة إلى خزينة الدولة، حيث تعتمد إلى حد كبير على كفاءة وفاعلية إدارة الإيرادات، كما أضاف جيل أن نقاط الضعف في إدارة الإيرادات ترجع إلى عدم كفاية

تحصيل الضرائب ومن ثم نقص في موارد الميزانية وبالتالي لان ذلك يؤثر على قدرة الحكومة في تنفيذ سياساتها وبرامجها وتوفير الخدمات للجمهور (Gill, 2003).

وتم استخدام معايير قياس الأداء في قياس فاعلية وكفاءة الإدارة الضريبية من خلال تقييم مقدار تحصيل الضرائب، وذلك بالاعتماد على عدد عمليات التدقيق ونوعية الخدمات للمكلفين ومعدل امتثال والتزام المكلفين، بالإضافة إلى بساطة وإنتاجية الإدارة الضريبية (Mansor,2010).

الفرع الخامس: العوامل التي تساعد في فاعلية الدوائر الضريبية

تقسم العوامل التي تساهم في فاعلية الدوائر الضريبية إلى خمس مجموعات كما يلي:

أ. سلطات الإدارة وممارساتها

إن الصلاحيات الممنوحة لموظفي الدوائر الضريبية، من متابعة لنشاط المكلفين، وملاحقة المتهربين ضريبياً و فرض العقوبات عليهم، وغيرها من الممارسات ذات العلاقة كما هو منصوص عليها في القوانين واللوائح الضريبية والجزائية تزيد من فاعلية الدوائر الضريبية، ويساعد على ذلك المعرفة التامة بتلك القوانين من قبل موظفي الإدارة الضريبية والمسؤولين والمكلفين.

ب. مدخلات الإدارة الضريبية

تشمل رأس المال من مباني وسيارات وغيرها والتكنولوجيا والعاملين ومفتشي الضرائب وكبار المشرفين، والتطور التكنولوجي وانتشاره في مجالات وظيفية مختلفة، واستخدام البرامج المالية المتطورة، وسهولة الوصول للمعلومات التي تتعلق بالمكلفين لجميع الجهات ذات العلاقة.

ت. تخصيص مدخلات الإدارة الضريبية

يقوم المبدأ العام لتخصيص الموارد الفعال والكفاء في أن يكون عائد كل نشاط على قدم مساواة في المساهمة في تحقيق الإيرادات. إذا كانت المعلومات المتوفرة عن تخصيص

المدخلات- أو توزيعات القوى العاملة فقط - فيمكن مقارنتها بمعايير أفضل بالممارسات المستندة إلى الأدبيات الموجودة. ومن أنشطة الإدارة الضريبية ووظائفها تحديد قائمة بدافعي الضرائب أو المسوح لتحديد (دافعي الضرائب المحتملين غير المسجلين)، تسجيل الأفراد دافعي الضرائب المحتملين غير المسجلين، استلام وتجهيز الإقرار الضريبي، ومراجعة الحسابات الضريبية، ومتابعة ملفات المكلفين بعد تسجيلهم، والعقوبات والمحاكمات، وتحصيل الضرائب المستحقة، مساعدة المكلفين، التدقيق الداخلي للحسابات، التدريب وتقديم الخدمات مثل النشر والتنقل عبر الوظائف أو المناطق، وبناء وصيانة.

ث. إدارة الإنتاج الضريبي الكمية

يمكن بناء تدابير التخلص من عبء العمل في معظم المجالات الوظيفية ومقارنتها بأفضل الممارسات القائمة والمقاييس الموضوعية، أو الفترات السابقة أو المتوسط عبر الولايات القضائية. على وجه الخصوص، يسمح الناتج لكل مفتش ضريبي بمقارنة الإنتاجية في كل فترة زمنية أو فترات زمنية.

ج. جودة مخرجات الإدارة الضريبية

ويمكن تقييم ذلك من خلال اختيار المتغيرات المتعلقة بالمدة والمتأخرات وفقدان الإيرادات بعناية لكل مجال وظيفي. أمثلة:

- المدة المتخذة لاستكمال التقييمات.
- دعاوى الاستئناف أو الجزاء.
- متأخرات تحصيل الضرائب أو عبء العمل، بما في ذلك السجلات التي لم يتم تحديثها.
- جودة تقييمات العوائد الضريبية وعمليات التدقيق التي يفرضها دافع الضرائب على النحو المبين في النتيجة التي خلص إليها المدقق الخارجي بشأن العائد غير المسترد (DAS)

.GUPTA, 2016)

الفرع السادس: مؤشرات قياس فاعلية الأداء الضريبي في الدوائر الضريبية

1. مؤشرات إدارية وتنظيمية: مثل المؤهلات العلمية والعملية لموظفي الإدارة الضريبية، والدورات التدريبية والاستشارات الضريبية، وأساليب العمل وإجراءاته، والهيكل التنظيمي للإدارة وغيرها.
 2. مؤشرات مالية واقتصادية: تكلفة تحصيل وجباية الضريبة، ونسبة التحصيل الضريبي إلى مجموعة من المعايير المالية مثل الإيرادات المحلية والضريبية والنفقات العامة، وجودة الخدمات التي تقدمها للمكلفين.
 3. مؤشرات تشريعية: بما في ذلك من القوانين والأنظمة ضريبية وتعديلاتها ومدى فاعليتها في تنفيذ السياسة الضريبية وتحقيق أهدافها.
 4. مؤشرات اجتماعية بيئية: تدمير المواطنين والمحسوبة، والتعاون بين الموظفين، رضا المكلفين وجودة الخدمة وغيرها (الزهراء، 2016) و (Serra, 2005).
- وبسبب عدم وجود معايير موحدة لقياس أداء الإدارة الضريبية، قام مختلف الباحثين باستخدام معايير أداء ومؤشرات مقاييس أداء مختلفة في دراساتهم، وفيما يلي ملخص للمعايير ومؤشرات قياس الأداء الضريبي المستخلصة من الدراسات التجريبية المتعلقة بقياس أداء الإدارة الضريبية في الجدول (3).

جدول (3): ملخص معايير ومؤشرات قياس أداء الإدارة الضريبية من الدراسات التجريبية السابقة

مؤشرات قياس الأداء	معيار الأداء	الدراسات
البساطة والتكاليف والامتثال الضريبي (موقف المكلفين من الإدارة الضريبية وحقوقهم، وجودة الخدمة المقدمة إليهم) وتدقيق الضرائب وإنتاجية العمل.	الكفاءة والفاعلية	Klun- Slovenia (2004)
المدخلات: إدارة شؤون الموظفين وتكلفة التحصيل الضريبي. المخرجات والنتائج: ناتج المحلي الإجمالي إلى إجمالي المكلفين المسجلين، الامتثال، والخدمات المقدمة للمكلفين.	الكفاءة والفاعلية	Taliercio- Africa and latin American (2004)
رضا الجمهور، تحصيل الضرائب، معدل الامتثال الضريبي، تطبيق القوانين.	جمع إيرادات الضرائب	Serra- Chile (2005)
نسبة تكلفة إلى الإيراد و نسبة إنتاجية الموظف.	الكفاءة والإنتاجية	Ishi – Japan (1993)
نسبة تكلفة الإيراد إلى نسبة إنتاجية العامل: تنظيم والتزام موظف الضريبة، والتزامه في نظام العمل.	الكفاءة والإنتاجية	Tayib- Malaysia (1998)
المدخلات: نسبة مفتشي الضرائب إلى إجمالي الموظفين. المخرجات: عدد الأعمال المنجزة إلى إجمالي المكلفين، ونسبة الدين إلى إجمالي ض.ق.م.	كفاءة مكتب الضرائب	Gonzalea & Miles- Spain (2000)
المدخلات: عدد موظفي الإدارة الضريبية. المخرجات: عدد عمليات عوائد التدقيق.	كفاءة مكتب الضرائب	Moesen and persoon- Belgium (2002)
المدخلات: تكلفة العمالة وتكلفة رأس المال المخرجات: الضريبة المحصلة، ومعدلات تصفية الحالات المطعون فيها للطلبات الضريبية	كفاءة مكتب الضرائب	Barros- Portugal (2006)
إيرادات ض.ق.م إلى إستهلاك ض.ق.م، والإيراد السنوي ل ض.ق.م إلى الناتج المحلي الإجمالي.	كفاءة تحصيل الضرائب	Aizenman and Jinjarak- Various countries (2005)

مؤشرات قياس الأداء	معيار الأداء	الدراسات
جمع المعلومات ومعالجتها، المساءلة الإدارية، وأداء الإيرادات.	القدرة على زيادة الإيرادات	Von Soest-Zambia (2006)
نسبة الضرائب إلى الناتج المحلي الإجمالي، تكلفة الإدارة، الإجراءات الإدارية، الموظفين الفنيين، المدخلات الإضافية.	كفاءة مجموعات الإيرادات	Tennant and Tennant- Jamaica (2007)
إنتاجية العمل، والممارسات الجيدة، ومواقف موظفي الضريبة وتصورات المكلفين حول عملية التحصيل الضريبي.	أداء تحصيل الضرائب	James, Svetalekth and Wright-Thailand (2007)

المصدر: (Mansor, 2010)

وبالنظر إلى الدراسات التجريبية الواردة في الجدول (3) نلاحظ أنها ركزت في تقييم الأداء الضريبي على معايير مثل كفاءة الإدارة الضريبية وفاعلية أدائها التحصيلي، وجودة الخدمة المقدمة للمكلفين ورضا المكلفين وإنتاجية عمل الإدارة الضريبية والامتثال الضريبي.

كما أن معظم الدراسات التجريبية السابقة ركزت على الجانب الكمي فقط في قياس أداء الإدارة الضريبية، حيث لم تركز على الجانب السلوكي لأداء الإدارة الضريبية، من ناحية سلوك العاملين في الدوائر الضريبية ومدى التعاون بين العاملين في الإدارة، وكيفية تعاملهم مع المكلفين واحترامهم لهم وتقديم الخدمة والمشورة للمكلف التي تؤثر بصفة مباشرة في زيادة فاعلية وكفاءة الإدارة الضريبية، لذلك على الإدارة الضريبية تبني سياسات وأنظمة لإدارة الأداء بصورة أفضل وأكثر فاعلية تسهم في تحقيق الأهداف المرسومة وتوجيه الأداء لتحقيقها، حيث تحتاج الإدارة الضريبية كغيرها من مؤسسات القطاع العام لتبني نظم لقياس وتقييم الأداء مبني على الجانب السلوكي بدلاً من التركيز على الجانب الكمي في تفعيل أداء الإدارة الضريبية، وزيادة التحكم والسيطرة من أجل الوصول لتحقيق الأهداف المنشودة (الزهران، 2016).

قامت الباحثة في هذه الدراسة بتبني قياس الجانب النوعي في قياس وتقييم أداء جهاز الضابطة الجمركية، من خلال التركيز على الجانب السلوكي حيث ستقوم الباحثة بدراسة مدخل

جودة الخدمة لقياس فاعلية جهاز الضابطة الجمركية، لذلك سيتم مناقشة هذا المدخل في المطلب التالي.

المطلب الثاني: جودة الخدمة

الفرع الأول: الخدمة

البند الأول: مفهوم الخدمة

يعد مفهوم الخدمة ضروري لدراسة جودة الخدمة وقد عرف أبو النصر الخدمة بأنها "منفعة غير ملموسة تقدمها المؤسسة لعملائها سواء بمقابل أو غير مقابل أو مقابل رسوم رمزية" (أبو النصر، 2007)، وعرفها آخريين بأنها "فعل أو أداء يقدمه طرف لآخر وتكون غير ملموسة ولا ينتج عنها تملك ويمكن أن يرتبط بسلعة مادية أو لا" (بو عبد الله، 2010).

البند الثاني: خصائص الخدمة

تتميز الخدمة بالعديد من الخصائص من أهمها:

1. تتميز بأنها جانب غير ملموس.
2. الخدمة لا يمكن تخزينها.
3. الطلب على الخدمة يتولد من مدى ثقة العميل بمقدمها.
4. متنوعة ومتعددة.
5. مرنة.
6. غير قابلة لإعادة تداولها والانتفاع بها مرة أخرى.
7. الخدمة لا تتفصل عن مقدمها، عكس السلعة يتم إنتاجها ومن ثم توزيعها على المستفيدين وتتفصل بشكل كامل عن مقدمها (أبو النصر، 2007).

البند الثالث: أصناف الخدمة

وتصنف الخدمة حسب طبيعة الخدمة إلى ثلاثة أصناف وهي:

1. الخدمة الخالصة

تقوم المؤسسة بتقديم الخدمة دون أن يكون مرافق بمنتج مادي مثل خدمات التأمين والصحة والتعليم ومكافحة التهريب الضريبي والفساد وغيرها.

2. الخدمة المرفقة بمنتج مادي

تقوم المؤسسة بتقديم خدمة أساسية لكنها تكون بحاجة لمكمل لها من منتجات وخدمات أخرى، منها خدمات المواصلات الجوية ومثل المجالات.

3. المنتج المرافق بعدة خدمات

تقوم المؤسسة بتقديم منتجات لعملائها وتكون مرفقة بعدة خدمات، وكلما كان المنتج متطوراً تكنولوجياً كلما كان بيعه يحتاج لتقديم خدمات من صيانة ونقل وضمان وغيرها (نور الدين، 2007).

البند الرابع: مثلث الخدمة

يتكون مثلث الخدمة من أربعة عناصر كما وضعها الباحث (Schroder) وهي كما يلي:

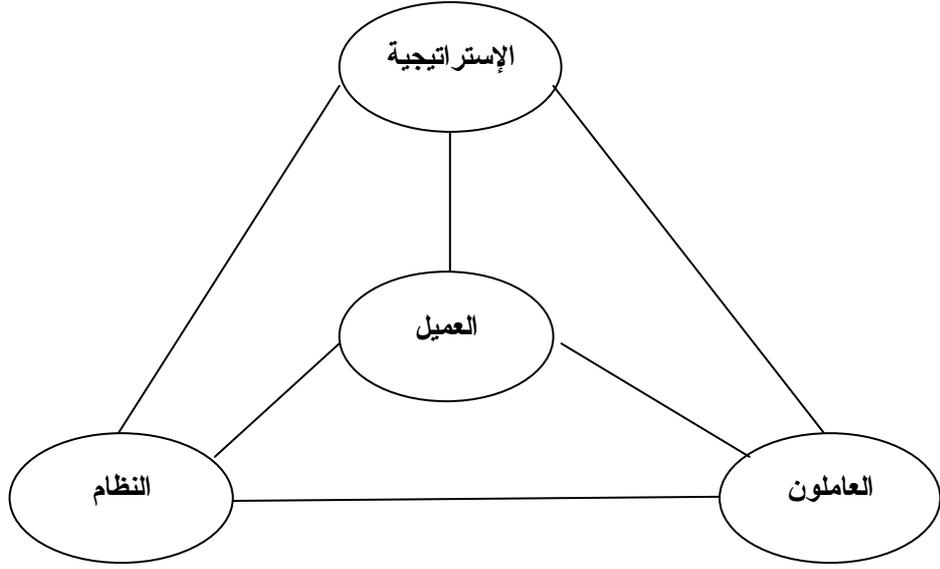
1. الإستراتيجية: هي الرؤيا التي تكون كمرشد لإدارة المؤسسة لجوانب تقديم الخدمة.

2. العميل: يمثل مركز مثلث الخدمة وعند تقديم الخدمة يتم التركيز على العميل واحتياجاته.

3. النظام: هو النظام المادي والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة في إنتاج الخدمة.

4. العاملون: هم الأفراد العاملون على إنتاج الخدمة المقدمة للزبائن (أبو طامع، 2015).

والشكل التالي يوضح مثلث الخدمة:



شكل (1) مثلث الخدمة

الفرع الثاني: ماهية الجودة

يرجع مفهوم الجودة (Quality) إلى الكلمة اللاتينية (Qualitas) والتي تعني طبيعة الشخص أو الشيء ودرجة الصلابة، وكما كانت تعني الدقة والإتقان من خلال قيامهم بتصنيع الآثار والأوابد التاريخية والدينية من تماثيل وقلاع (الدرادكة، 2008).

وحديثاً تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الإنتاج الكبير والثورة الصناعية وظهور الشركات الكبيرة وتطورها، واعتبار الجودة سلاح استراتيجي بالنسبة للمؤسسات لما لها أهمية في تحقيق ميزة تنافسية في مجال نشاطها، ولمعرفة المقصود بالجودة يمكن التسليط على عدة تعاريف مختلفة لها.

البند الأول: مفهوم الجودة

عرف الباحثون والمختصون الجودة عدة تعريفات، فمنهم من عرف الجودة بأنها إتقان وسلامة من العيوب، بينما عرفها آخرون بأنها تحقيق الشيء للهدف منه أو لحاجات ورغبات مستخدمه، ويراها آخرون على أنها تميز (بو عبد الله، 2014)، ومن أهم التعريفات للجودة

تعريف معهد الجودة الفدرالي الأمريكي بأنها "أداء العمل الصحيح وبشكل صحيح من المرة الأولى مع الاعتماد على تقييم متلقي الخدمة في معرفة مدى تحسن الأداء" (السامرائي، 2007).

كما عرف عقيلي الجودة بأنها "هي عملية إنتاج سلعة أو تقديم خدمة بمستوى عالي من الجودة، وتقوم المؤسسة من خلالها بتوفير وتلبية احتياجات عملائها بشكل متميز يتوافق مع توقعاتهم وتحقيق الرضا لهم وفق مقاييس موضوعة من قبل المؤسسة مسبقاً لإنتاج السلعة أو الخدمة" (عقيلي، 2009).

البند الثاني: أهمية الجودة

للجودة أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات إذ تعتبر الجودة أهم العوامل التي تحدد حجم الطلب على الخدمة أو المنتج الذي تقدمه المؤسسة وتميزها عن المؤسسات الأخرى وتكون الأهمية كما يلي:

1. بالنسبة للمؤسسة

تقوم المؤسسات على تقديم المنتجات أو الخدمة لعملائها وتحقيق الشهرة والسمعة الحسنة لها في السوق من خلال مستوى جودة منتجاتها أو الخدمة التي تقدمها، فكلما كانت الجودة عالية كلما كانت المؤسسة مشهورة أكثر وسمعتها حسنة بين العملاء، والتي تمكنها من منافسة المؤسسات المماثلة لها في نفس النشاط.

2. المسؤولية القانونية للمؤسسة

تكون المؤسسة مسؤولة قانونياً عن الخدمات أو المنتجات التي تقدمها لعملائها وعن أي ضرر تلحق به للعملاء من جراء استخدامهم للمنتجات.

3. المنافسة العالمية

للجودة أهمية متميزة تسعى المؤسسات لتحقيقها بهدف تمكنها من تحقيق المنافسة العالمية وتحسين الاقتصاد، فكلما ارتفع مستوى الجودة كلما حققت المؤسسات أرباحاً، فاستطاعت مواجهة منافسة المؤسسات الأخرى والعالمية.

4. حماية المستهلك

تطبيق الجودة على أنشطة المؤسسات ووضع مواصفات قياسية محددة تساهم في حماية المستهلك من الغش التجاري وحماية العميل من الوساطة وسوء تقديم الخدمة المراد من المؤسسات الحكومية، ويساعد ذلك في تعزيز الثقة بين العميل والمؤسسة.

5. التكاليف وحصة السوق

إن تطبيق الجودة وفق مقاييس ومعايير محددة للمؤسسة وتتناسب معها، تساعد المؤسسة على تحسين أدائها ورفع مستوى جودة المنتج أو الخدمة وتحقيقها بوقت قصير وأقل تكلفة، وبالتالي تحقيق الربح للمؤسسة وزيادة رضا عملائها، ويؤدي ذلك إلى زيادة الحصة السوقية للمؤسسة (نور الدين، 2007).

البند الثالث: أهداف الجودة

يوجد العديد من الأهداف التي تسعى الجودة لتحقيقها منها:

- تقليل الأخطاء وتطوير المنتجات والخدمات المقدمة للعميل.
- تقليل العمليات اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات ذات جودة عالية.
- خلق بيئة تدعم وتحافظ على التطوير المستمر.
- زيادة الكفاءة في المؤسسات بزيادة التعاون بين الإدارات المختلفة.
- جذب العملاء وإرضائهم وخلق الثقة بينهم (أبو طامع، 2015).

الفرع الثالث: ماهية جودة الخدمة

عمل الباحثون على استخدام أساليب إدارية مختلفة للوصول إلى أساليب ذات فاعلية، وأشار الباحثون أن أول ظهور أسلوب إداري اتجه نحو جودة الخدمة ظهر في مقاطعة كولومبيا

البريطانية، حيث عمدت حكومة المقاطعة إلى رفع مستوى الخدمات التي تقدمها لمواطنيها، عمدت إلى وضع برنامجاً يسعى لرفع جودة الخدمات التي تقدمها، كما عمدت إلى إنشاء مجلس لمنسقي جودة الخدمة (السامرائي، العبيدي، 2012).

البند الأول: مفهوم جودة الخدمة

اقترح Goetsch & Devise أن الجودة هي حالة ديناميكية مرتبطة بالخدمة والمنتجات والأفراد والعملية والبيئة التي تلبي التوقعات أو تتجاوزها، Parsuraman وآخرون أشاروا إلى أن الجودة هي مقياس للتقييم الشامل لمستوى الخدمة الجيدة (Awaluddin, Tambuaka, 2017).

وعرف Gronroose جودة الخدمة على أنها "نتيجة عملية مقارنة العميل للخدمة المقدمة له بين ما يتوقع وبين ما يدركه من الأداء الفعلي" (Gronroose, 1984)، أما حلوز والضمور فقد عرفوا جودة الخدمة بأنها "قيام المؤسسة بتصميم وتقديم خدماتها بالشكل الصحيح من المرة الأولى، وفي حال حدوث خطأ غير مقصود في الأداء طريقة التعامل مع الخطأ بالشكل الأمثل" (حلوز، ضمور، 2012).

كما يمكن تعريفها بأنها تلك الجودة التي تشمل على البعد الإجرائي والبعد الشخصي كأبعاد مهمة في تقديم الخدمة ذات الجودة العالية، فالبعد الإجرائي يتكون من النظم والإجراءات المحددة لتقديم الخدمة، أما البعد الشخصي فيتعلق بكيفية تعامل الموظفين مع الجمهور (خثير، مرايمي، 2017).

ويمكن تعريف جودة الخدمة من خلال الأبعاد الخاصة بالخدمات وهي (أبو طامع، 2015):

- 1) البعد الفني: يتمثل في تطبيق العلم والتكنولوجيا لحل مشكلة معينة.
- 2) البعد الوظيفي: تمثل تكريس البعد الفني لحل لمشكلة معينة لخدمة العميل، ومن ناحية أخرى تمثل التفاعل النفسي والاجتماعي بين مقدم الخدمة والعميل.

3) الإمكانات المادية ويقصد به المكان الذي تقدم به الخدمة للعميل.

وتعرف الخدمة الضريبية بأنها تلك الخدمة التي تقدم للمكلفين بطرق معينة تتطلب الحساسية والعلاقات بين الأفراد لتحقيق الرضا والنجاح، وإن تقديم الخدمة للمكلفين بجودة عالية تحقق الرضا لدى المكلفين، حيث يجب أن تكون الخدمات قادرة على توفير الأمن والراحة والسلاسة واليقين القانوني، حيث يمكن قياس جودة الخدمة الضريبية المقدمة للمكلفين من خلال رضاهم وردود المكلفين ومدى الثقة بين المكلفين وموظفي الدوائر الضريبية، ومدى فهمهم لاحتياجات المكلفين، وتوافر وسائل الاتصال المناسبة وقيام الموظفين لأعمالهم بمهارة عالية ومعرفتهم التامة بالقوانين والرد على استفسارات المكلفين (Awaluddin, Tambuaka, 2017).

البند الثاني: معايير جودة الخدمة

وضع الكتاب العديد من المعايير التي يستخدمها المستهلك في قياس جودة الخدمة من وجهة نظر العميل، كما هو ممثل بالجدول التالي (العزاوي، 2010):

1. الاعتمادية Reliability

تقديم المؤسسة الخدمة لعملائها بشكل فوري ومرضي (Awaluddin, Tambuaka, 2017)، أو مدى قدرتها على تقديم الخدمة للعميل بالموعد المحدد بالشكل متقن وصحيح، وإن استخدام الوسائل الحديثة جعلت معيار الاعتمادية أكثر تطبيقاً في المؤسسات، ما دام اعتباري الوقت والمكان قد أسقطا من الاعتبار في التعامل (باشيورة، البواري، 2011).

2. الاستجابة Responsiveness

يقصد بالاستجابة مدى الرغبة في تقديم المساعدة للعملاء، ويركز هذا البعد على المجاملة واللطف وحسن المعاملة وتقديم المساعدة والاهتمام في تلبية طلبات العملاء والإجابة على استفساراتهم من أسئلة ومساعدة في حل الشكاوي والمشكلات، وكذلك القدرة والمرونة على تقديم الخدمة الجيدة لاحتياجات العميل (شيعان، الموسوي، 2013).

3. الثقة والأمان Assurance & Security

تعتبر عن درجة شعور العميل بالثقة والأمان في الخدمة المقدمة إليه والجهة المقدمة للخدمة، وعدم وجود أية شكوك ومخاوف مرتبطة بالخدمة أو مقدمها، وتشمل السلامة من المخاطر الجسدية والأمن المالي والسرية في التعامل والسرية في المعلومات المتوفرة لديهم عن العميل (العزاوي، 2010)، مثل احتفاظ الدوائر الضريبية بالبيانات المالية الخاصة بالمكلف وعدم إفشائها أمام الآخرين.

4. التعاطف Empathy

إن المشاعر المتبادلة بين مقدم الخدمة والعميل ظاهرة أساسية في كل علاقة ويصعب التعبير عنها، لذلك على مقدم الخدمة أن يظهر العناية والاهتمام وقدرتها على توجيه الانتباه وبذل الجهود لفهم حاجات العميل وتوفير متطلباته، ويشتمل هذا البعد خمسة متغيرات على مقدم الخدمة أن يعبرها اهتماماً خاصاً وهي:

- الاهتمام بشكل شخصي بالعميل.
- تفهم حاجات العميل.
- ملائمة ساعات عمل المؤسسة عملائها.
- حرص المؤسسة على مصالحتهم العليا.
- الدراية والمعرفة الكافية لاحتياجاتهم (مصلح، 2010).

5. الملموسية Tangibility

يشير هذا المعيار إلى التسهيلات المادية المتاحة لدى المؤسسة من معدات وطاقم العمل وأجهزة الاتصال والمباني وصالات استقبال الجمهور، وتشكل التسهيلات المادية والمظهر العام أهمية كبيرة في المؤسسات الخدمية ذات الاتصال الكبير بالعملاء (العزاوي، 2010).

6. الاتصالات Communication

تتمثل في قدرة مقدم الخدمة على الإصغاء للعميل وتفهم احتياجاته ورغباته وتقديم الخدمة له بسلاسة، كما تعني إبقاء العملاء على الإطلاع المستمر بما يخصهم بالأسلوب والطريقة واللغة التي يمكنهم فهمها والاستماع إليها، وتكون خالية من التعقيد والإبهام والتحدث معهم ببساطة ووضوح (السامرائي، العبيدي، 2012).

7. الكفاءة Efficiency

هي المهارات والمعارف المطلوبة التي تمتلكها المؤسسة لتقديم الخدمة، وتتضمن مهارة موظفي المكاتب الأمامية التي تتعامل مع الجمهور، وموظفي الجهاز التنظيمي، كما تقوم المؤسسة بإجراء البحوث من أجل تقديم خدمة أفضل والوصول إلى أفضل الوسائل والأساليب بتقديم الخدمة بشكل أفضل، والاقتصاد في استخدام الموارد وتحقيق مردود عالي من الأموال المستغلة (بلاك، 2016).

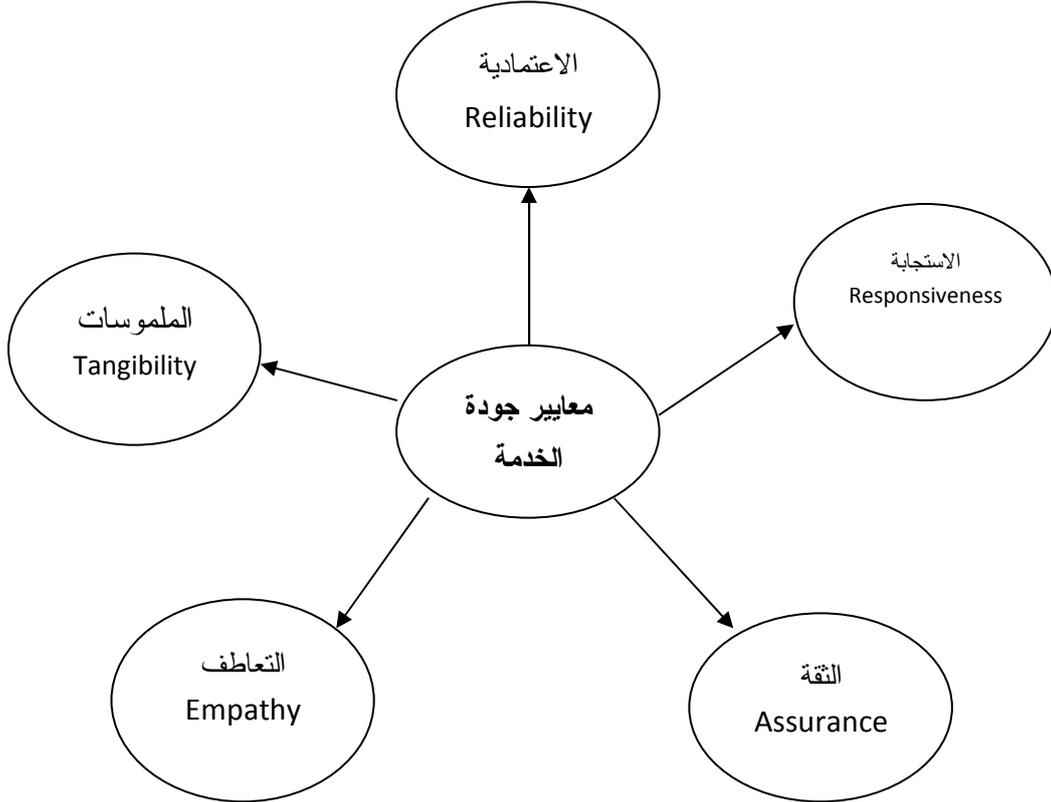
8. اللطافة واللباقة Kindness & Courtesy

على مقدم الخدمة أن يتمتع بصفات جمة منها اللباقة والأدب وحسن الخلق، وكذلك قدرته على خلق المودة والصدقة مع العملاء حتى يبني مع العميل علاقة جيدة تنسم بالود والاحترام وبالتالي زيادة ثقة العميل بالمؤسسة (العزاوي، 2010).

9. المصداقية Credibility

تعبر عن درجة الثقة التي يضعها العميل بمقدم الخدمة، لذلك لابد من توفير مصداقية لدى مقدم الخدمة والتزامه بالوعد التي يقدمها للعميل، ويتضمن معيار المصداقية مدى ثقة العميل باسم المؤسسة وسمعتها، وكلما كانت المؤسسة لها مصداقية لدى الجمهور كلما كان بيع وتقديم الخدمة أسهل وأسرع (نور الدين، 2007).

تشير الدراسات والأبحاث التي أجريت في مجال الخدمات على أهمية معايير جودة الخدمة إلا أن الوزن النسبي لها يختلف من عميل لآخر ومن مؤسسة لأخرى، فمعيار الثقة والاعتمادية كانا في المراتب الأولى بغض النظر عن طبيعة الخدمة المقدمة، وتليها الجوانب الملموسة والاستجابة بالترتيب من حيث درجة الأهمية (العزاوي، 2010)، وتم دمج المعايير السابقة في خمسة معايير أساسية كما هو موضح بالشكل التالي (مصلح، 2010):



شكل (2): معايير جودة الخدمة

البند الثالث: طرق قياس جودة الخدمة

من الطرق الشائعة في قياس جودة الخدمة من منظور العملاء ما يلي (أبو طامع،

2015):

1) مقياس عدد الشكاوي Complaint

إن عدد الشكاوي التي يتقدم بها العملاء للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة عن الخدمة المقدمة لهم، تمثل مقياساً هاماً، حيث أنها تكون أثل من المستوى الذي يتوقعون الحصول عليه

ولا تتناسب مع إدراكهم لها، وبناءً على هذا المقياس تستطيع المؤسسة من اتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين مستوى الجودة المقدمة لعملائها.

(2) مقياس الرضا Satisfaction Measure

يتمثل هذا المقياس من خلال توجيه عدة أسئلة للعملاء حول الخدمة المقدمة لقياس مدى رضا العميل عن الخدمة المقدمة إليه، ويعتبر من أكثر المقاييس استخداماً لقياس اتجاهات ورغبات العملاء نحو جودة الخدمة المقدمة إليهم، وعليه تتبنى المؤسسة إستراتيجية للجودة بما تتلاءم مع احتياجات عملائها وتحقيق الرضا لهم.

(3) مقياس القيمة Value Measure

تهدف المؤسسة من خلال مقياس الجودة تحقيق خدمة ذات مستوى عالي من الجودة بأقل تكلفة ممكنة، فإن الفكرة الأساسية من هذا القياس تقوم على أن القيمة التي تقدمها مؤسسة الخدمة لعملائها يعتمد على النفقة الخاصة بالخدمات المدركة من جانبي العميل والتكلفة للحصول على هذه الخدمات، فكلما زادت مستويات النفقة الخاصة بالخدمات المدركة كلما زادت القيمة المقدمة للعملاء وبالتالي زاد إقبالهم على طلب هذه الخدمات والعكس صحيح.

(4) مقياس الفجوة Servqual Measure

خلال دراسات الكتاب الأمريكيين الثلاثة (Berry, Parasuraman, and Zeithaml) المشهورة حول مكونات جودة الخدمة ووضع نموذج لها، توصلوا لنموذج الفجوة والذي يرمز له ب (PZB)، والفكرة الأساسية للنموذج وهي أهمية دور العميل وتجاوبه في تحقيق الخدمة، وأهمية تحقيق توقعاته، وذلك لكسب رضا العميل وولائه (بو بكر، 2013)، كما يعتبر نموذج الفجوة نقطة تحول في أدبيات جودة الخدمة فقد تم استخدامه من قبل PZB، بحيث قاموا بإجراء دراسة كمية تهدف إلى استحداث نموذج لقياس وتقييم العملاء لجودة الخدمة، فأجروا العديد من المقابلات مع مجموعة من العملاء في أربع قطاعات وهي المصارف وشركة

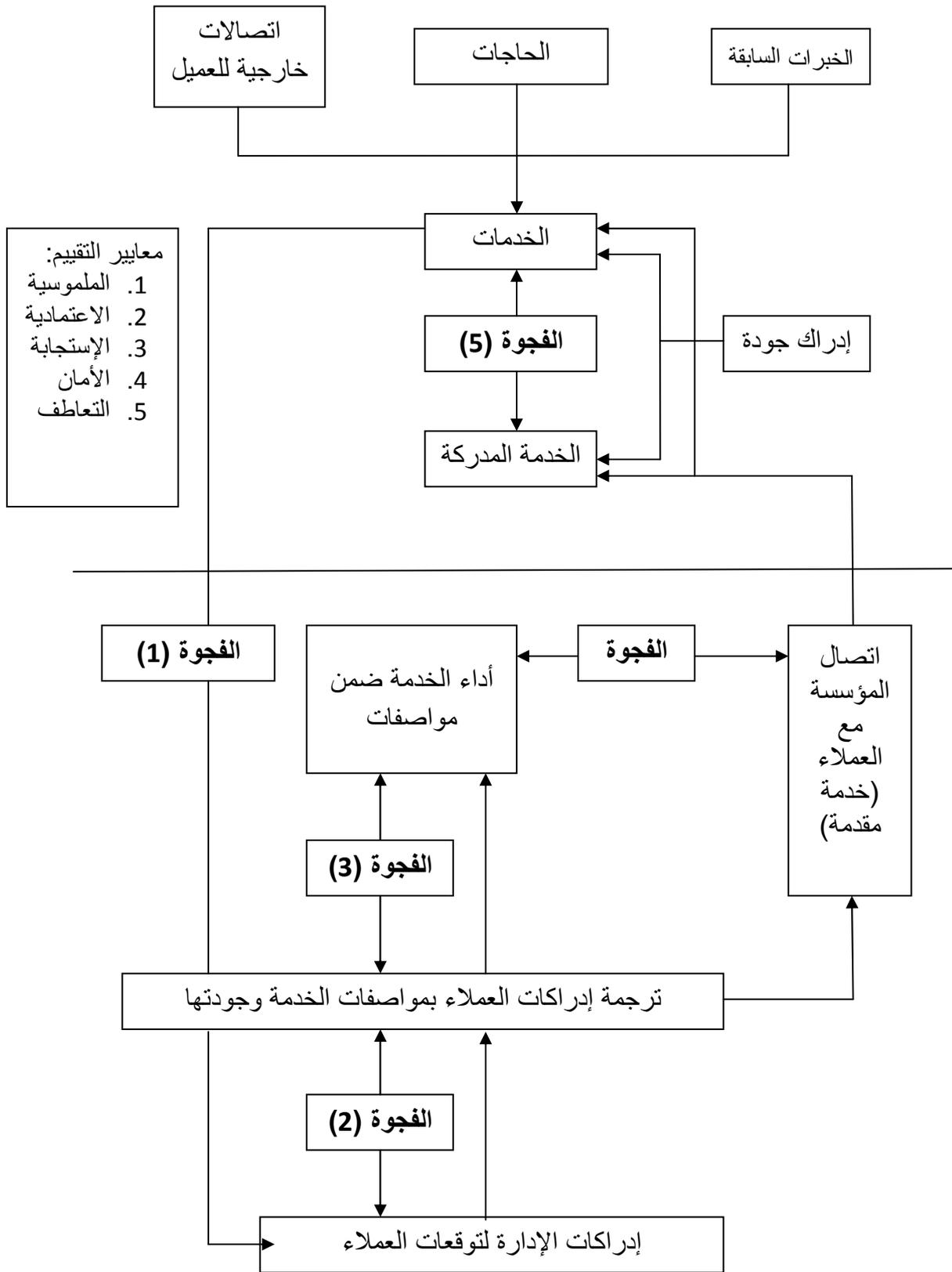
بطاقات الائتمان والاتصالات وشركات الصيانة، ونتج عن هذه الدراسات الكمية استحداث أداة قياس جودة الخدمة Servqual (إسماعيل، 2017).

ويستند هذا المقياس إلى توقعات العملاء لمستوى الخدمة وإدراكهم لمستوى أداء الخدمة المقدمة بالفعل، ومن ثم تحديد الفجوة أو التطابق بين هذه التوقعات والإدراكات وذلك باستخدام الأبعاد الخمسة الخاصة بجودة الخدمة وهي الاعتمادية، الاستجابة، الثقة، التعاطف، الأشياء الملموسة (أبو طامع، 2015).

وبنى كل من الكتاب الثلاثة نموذج سيرفكال تعريف جودة الخدمة على أساس خمسة فجوات، أهمها الفجوة بين الأداء الذي يتوقعه العميل من مؤسسات القطاع عموماً والأداء الفعلي للمؤسسة المدروسة، وإن الأداء عالي الجودة وفقاً لهذا النموذج هو الذي يفاجئ العميل أو يفوق توقعاته، ومن هنا نصيغ المعادلة التالية (بو عبد الله، 2010):

$$\text{الجودة} = \text{إدراك العميل} - \text{توقعات العميل}.$$

واعتمد بناء هذا النموذج على تحديد الخطوات التي يجب أخذها بالاعتبار عند تحليل وتخطيط جودة الخدمة، وحدد نموذج الفجوة، الفجوات التي تسبب عدم النجاح في تقديم الخدمة المطلوبة وتتمثل في خمس فجوات كما هي موضحة في الشكل التالي:



شكل (3): مدخل نظرية الفجوة لنموذج جودة الخدمة (SERVQUAL) (نور الدين، 2007):

واستناداً للشكل السابق يمكن تلخيص الخمس فجوات فيما يلي (عابدين، 2006):

الفجوة الأولى: فجوة البحث (Research Gap)

تتمثل هذه الفجوة في الاختلاف بين توقعات العملاء وإدراك المؤسسة وفهمها لتوقعات عملائها، وهي نتيجة لنقص الفهم أو سوء المؤسسة لرغبات محددات العملاء للخدمة التي يتوقعونها، لذلك على المؤسسة أن تكون على دراية ومعرفة لتوقعات العملاء وتقديم الخدمة وفقاً لتلك التوقعات والمواصفات والمحددات للخدمة (البراوي، باشيوة، 2011).

الفجوة الثانية: فجوة التصميم (Design Gap)

تنشأ هذه الفجوة نتيجة الفرق بين إدراك إدارة المؤسسة الخدمية لتوقعات العملاء وقدرة الإدارة على ترجمة هذا الإدراك إلى معايير، ولا يعني إدراك الإدارة لتوقعات عملائها الاكتفاء بذلك بل يجب عليها ترجمة هذا الإدراك إلى معايير ومحددات تكفل تقديم الخدمة بمستوى عالي من الجودة بالمستوى الذي يتوقعه عملائها (عابدين، 2006).

الفجوة الثالثة: فجوة التقديم (Delivery Gap)

يرجع ظهور هذه الفجوة في الاختلاف بين الخدمة المصممة والخدمة المقدمة بالفعل للعميل، وإن ظهور هذه الفجوة مرجعها سلوكي بالدرجة الأولى وذلك لارتباطها بالتفاعل الذي يتم بين مقدم الخدمة والمستفيد منها، وإن الخدمة المصممة وفق معايير مناسبة يجب أن يلتزم العميل بها حتى تضمن المؤسسة تقديم الخدمة بالمستوى الذي يناسب توقعات عملائها (البراوي، باشيوة، 2011).

الفجوة الرابعة: فجوة الاتصال (Communication Gap)

تتمثل هذه الفجوة في الفرق بين الخدمة المقدمة بالفعل للعملاء والاتصال الخارجي لهم، أي أن المؤسسة المقدمة للخدمة تعطي لعملائها معلومات ومواصفات مبالغ بها حول مستوى الجودة وطرق تقديمها، بالتالي يؤدي ذلك إلى رفع مستوى التوقعات إلى أعلى الدرجات فتكون النتيجة أن إدراك العميل مهما كان مرتفعاً يكون في الغالب أقل من توقعات العميل التي تشكلت مما ينتج عنه انخفاض في مستوى رضا العميل عن الجودة المقدمة إليه.

الفجوة الخامسة: الفجوة الحقيقية (Reality Gap)

تتمثل في المحصلة النهائية لجميع الفجوات السابقة، وتتمثل في الفرق بين الخدمة المدركة من قبل العملاء والخدمة المتوقعة.

وتعرض هذا المقياس للعديد من الانتقادات، لذلك قام Parasuraman بإضافة الأهمية النسبية لوزن جودة الخدمة في كل بعد من الأبعاد الخمسة، وذلك من أجل تحقيق دقة عالية للمقياس، كما ترتب على هذه الانتقادات الموجهة لهذا المقياس Servqual تقديم العديد من الدراسات منها (Taylor and Cronin, 1994)، التي نتج عنها مقياس سمي بمقياس الأداء الفعلي أو ما يعرف ب مقياس (SERVPERE) الذي يعتبر أسلوباً معدلاً لمقياس الفجوة، حيث أنه استبعد فكرة الفجوة بين الأداء والتوقعات، وركز على الأداء الفعلي لقياس جودة الخدمة (مصلح، 2010).

5) مقياس الأداء الفعلي (نموذج الاتجاه Servperf Measure)

يقوم هذا الاتجاه على رفض فكرة الفجوة في تقييم جودة الخدمة، ويركز على تقييم الأداء الفعلي للخدمة، حيث تقييم الجودة على أنها اتجاهاً يرتبط بإدراك العميل الفعلي للخدمة، وتعتبر دالة لإدراكات وتوجهات العملاء السابقة وخبرات وتجارب تعامل المؤسسة، ومستوى الرضا عن الأداء الحالي للخدمة (نور الدين، 2007)، ويمكن التعبير عن هذا المقياس بالمعادلة التالية (بو بكر، 2013):

$$\text{جودة الأداء} = \text{الأداء الفعلي}$$

بالرغم من اختلاف هذا النموذج عن Servqual الذي يقيم كل من توقعات العميل وإدراكاته، ولكنهما ينشأهما معه بالأبعاد والهيكل، ويتميز عنه هذا النموذج بسهولة التطبيق والبساطة في القياس وزيادة درجة واقعيته ومصداقيته، وتجاوز حالات الغضب والملل التي تصيب من يتم استقصاء آرائهم عندما تطول قائمة التساؤلات عن إدراكاتهم وتوقعاتهم والذي من شأنه أن يؤثر سلباً على جودة البيانات والمعلومات المتحصل عليها (شاهين، 2017).

وبالرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا النموذج في قياس جودة الخدمة وتقييمها إلا أنه لا يقلل من أهمية نموذج الفجوة في هذا الصدد، بل إن الأخير يتفق على الأول من حيث الدلالات العملية الناتجة عن عمليات القياس والتقييم (أبو طامع، 2015).

المبحث الرابع: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية

1. دراسة مختار (2014)، بعنوان دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، وسلط الباحث في دراسته على الدور الأساسي والفعال للضريبة في إنعاش الاقتصاد القومي، وتطرق الباحث في دراسته إلى ظاهرة التهرب الضريبي التي كانت سبباً للتراجع في مردودية حصيلة الضريبة، والعمليات الرقابية الجبائية التي فرضها المشرع الجزائري وفقاً لآليات محددة، واتخاذ التدابير الوقائية للحد من هذه الظاهرة والإصلاح التنظيمي بإعادة هيكلة الجهاز الإداري الجبائي، وتوصل الباحث وجود قصور من قبل الإدارة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ولذلك أوصى الباحث بضرورة تنظيم الإدارة الضريبية تنظيمياً يضمن الوضوح واستقلالية السلطات بشكل دقيق، ونشر الوعي الضريبي لدى المكلفين وموظفي الضريبة، والعمل على استقرار التشريع الجبائي التي تعطي فرص للتهرب الضريبي، وتطوير وسائل العمل باعتماد وسائل حديثة وتعميمها على كافة الإدارات لتسهيل عملية الكشف على عمليات التهرب الضريبي.

2. دراسة الإمام (2006)، بعنوان الجمعيات الخيرية والتهرب الضريبي (في الضفة الغربية

في عهد السلطة الفلسطينية

اهتمت الدراسة بالتعرف على الوسائل والأشكال والأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي في الجمعيات الخيرية، والآثار المترتبة على التهرب الضريبي، وكيفية استخدام مسمى الجمعيات الخيرية للتهرب الضريبي، ومن ثم ناقش الباحث الوسائل التي تسهم في معالجة هذه

الظاهرة من أجل دفع العاملين والمسؤولين في هذه الجمعيات بالالتزام بالقوانين الضريبية، وتبنيه المشرع والمتعاملين مع هذه الجمعيات من مأموري التقدير ومدققي الحسابات القانونيين إلى أهمية الجمعيات الخيرية في المجتمع، ودفع هذه الجمعيات للاستفادة من الإعفاءات الضريبية بشكل صحيح دون الالتجاء إلى التهرب الضريبي.

وأجرى الباحث بحثاً ميدانياً لعينة عشوائية مثلت أفراداً من العاملين في الجمعيات والمتعاملين مع الجمعيات من مأموري التقدير ومدققي الحسابات القانونيين ومستشاري الضرائب، حيث مثلت وجهة نظرهم في الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي في الجمعيات الخيرية، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث وجود تعقيد في الإجراءات الضريبية من أجل الحصول على الإعفاءات الضريبية في هذه الجمعيات، وعدم المساواة في تطبيق القوانين بين مختلف الجمعيات، وعدم تنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية ذات العلاقة، والغموض وعدم قناعة المكلفين بالقوانين الضريبية، وعدم وجود عقوبات رادعة.

وأوصى الباحث بضرورة وجود طرف داخلي أو خارجي في الجمعية من متخصصين واستشاريين وخبراء في مجال الضريبة يعمل على متابعة الشؤون الضريبية وتقديم العون والإرشاد لإدارة هذه الجمعيات، وإلزام هذه الجمعيات بفتح ملف في دائرة الضريبة عند تأسيسها، وإلزامها بتنظيم حساباتها ومسك الحسابات وتقديم كشوفات سنوية لدائرة الضريبة، وكذلك فرض عقوبات رادعة ومناسبة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و تتناسب مع حجم الضرر الذي تسببه.

3. دراسة الزهراء (2016)، بعنوان أهمية تقويم قياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة- الجزائر - من (2000-2011)

تناولت هذه الدراسة إلى محاولة معرفة مدى أهمية تقويم وقياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل الضريبي، من خلال عرض مؤشرات لقياس وتقويم الأداء الضريبي، ومحاولة إيجاد العلاقة بينهما وبين التحصيل.

كما قامت الباحثة بإجراء دراسة تطبيقية اقترحت فيها مؤشرات كمية لقياس الأداء الضريبي، لمديرية الضرائب في ولاية بسكرة للفترة من (2000-2011)، وتم اختبار صحة هذه المؤشرات كونها تؤثر على عملية التحصيل، وذلك باستخدام الأسلوب الإحصائي المتمثل في الانحدار الخطي المتعدد، باستخدام طريقة Stepwise Regression.

وتوصلت الباحثة في دراستها إلى أن أهم المؤشرات المؤثرة في تقويم الأداء الضريبي هي التحصيل الضريبي من الضريبة على أرباح الشركات، وتكاليف الإعفاءات والتحصيل الضريبي من الضريبة على الدخل الإجمالي، أما باقي المؤشرات لم تكن دالة للعديد من الأسباب الاقتصادية.

4. دراسة درغام (2006)، بعنوان تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة في دولة فلسطين للفترة من (1991-2003)

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة، بقصد التعرف على الكفاءة والفاعلية في تحصيل الإيرادات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، وكذلك إظهار المعوقات والمشكلات سواء الاقتصادية والإدارية والصناعية والسياسية التي يتعرض لها موظفي إدارة ضريبة الدخل والمكلفين.

وتوصلت الباحثة إلى أن معوقات اقتصادية وإدارية واجتماعية تحول دون استغلال الطاقة القصوى لأداء دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة بالرغم من وجود مؤشرات إيجابية تدل على تحسن أداء الدائرة من عام 1996-2003 في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية.

5. دراسة حماد (2005)، بعنوان تقويم أداء الإدارات المالية في مؤسسات السلطة الفلسطينية بحث تطبيقي على عدد من الوزارات الحكومية في قطاع غزة

تهدف هذه الدراسة إلى تقويم أداء الإدارات المالية في القطاع الحكومي من خلال دراسة وتحليل مقومات الأداء المالي الفعال، ووسائل تطبيقه لمعرفة مدى انطباق هذه المقومات على أداء الإدارات المالية الفلسطينية، ويليها تحليل العوامل التي يمكن أن تحد من كفاءة وفاعلية

عمل إدارتها وذلك لتحديد وسائل وطرق تلافيتها، وإمكانية تحسينها وتطويرها بما يخدم الإدارات المالية في السلطة الفلسطينية، ومن أهم التوصيات التي أوصى بها الباحث تعيين الموظفين على أساس مبدأ الجدارة والاستحقاق في التعيين والاهتمام بجوانب التأهيل والتدريب العاملين لرفع كفاءتهم، ووضع قوانين وتشريعات واضحة تحول دون تمكين أصحاب النفوذ من التلاعب بهيكلية المؤسسة الحكومية، وتحويل الإدارات من المركزية إلى اللامركزية بما يتناسب وطبيعة الأعمال الموكلة للموظفين.

6. دراسة جمعه (2005)، بعنوان التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته) 2000-2004م

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة التهرب من الضريبة لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين وآثاره والأسباب المؤدية إليه، والتعرف على الضريبة بشكل عام وطبيعة المهن الحرة الخاضعة للضريبة والقوانين الضريبية الخاضعة لها وفقاً لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني لسنة 2004م.

وتوصل البحث خلال دراسته إلى وجود قصور في نصوص القانون الضريبي الفلسطيني وخاصة فيما يتعلق بالتنزيلات والإعفاءات المخصصة لأصحاب المهن الحرة مقارنة بالدول الأخرى، ونقص في القوانين المتعلقة بجباية الضريبة من أصحاب المهن الحرة، إضافة لذلك عدم وجود تنسيق كافي بين الدوائر الضريبية والوزارات والهيئات المحلية والمؤسسات الخاصة مما أدى ذلك إلى نقص المعلومات حول دخول وصفقات أصحاب المهن الحرة، ووجود قصور من ناحية الوزارة المالية بتعريف أصحاب المهن الحرة بواجباتهم الضريبية مما أدى إلى عدم التزامهم بدفع الضريبة المستحقة.

وعلى أثر هذه النتائج أوصى الباحث بأن يقوم المشرع بوضع قوانين تنص على إلزام الهيئات والمؤسسات والوزارات التي تتعامل مع أصحاب المهن الحرة اقتطاع نسبة الضريبة المستحقة عليهم وتوريدها لدائرة الضريبة، والعمل على تدريب الكوادر البشرية في الدوائر الضريبية لزيادة كفاء الربط والتحصيل وقدرتهم على تقدير الضريبة المستحقة على أصحاب

المهن الحرة ويتطلب ذلك كفاءة وخبرة مهنية عالية، كما أوصى بإرساء قواعد العدالة الضريبية على المهن الحرة بالاعتراف بالنفقات الضرورية لممارسة المهنة وتزليلها بنسبة لا تقل عن 25% من الأرباح الإجمالية كنفقات، ومنها نفقات التأسيس ونفقات الدورات التعليمية والضيافة ونفقات السفر وغيرها من النفقات وذلك من خلال مسك الدفاتر المحاسبية.

7. دراسة قبلان (2014)، بعنوان أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي

هدفت الدراسة إلى بيان أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي، واتبع الباحث في دراسته أسلوب المنهج الوصفي في عرض البيانات، ومنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة وكان مجتمع الدراسة من مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في مديريات متوسطة دافعي الضرائب، وبعد تحليل إجابات عينة الدراسة توصل الباحث إلى عدم وجود أثر للسياسات المحاسبية على قانون ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي، وإن الإجراءات المطبقة والمتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات لا أثر لها للحد من التهرب الضريبي، وعلى ذلك أوصى الباحث بضرورة تفعيل وتطبيق الإجراءات المتعلقة بالاستيراد على اسم الغير والتنسيق مع دائرة الجمارك الأردنية بمتابعة حاملي بطاقة الاستيراد وتوعيتهم بما يترتب عليهم من التزامات نتيجة الاستيراد، وأوصى بتأهيل وتدريب موظفي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، وتوعية المكلفين بأهمية الضرائب للخزينة المالية للدولة وبأنها واجب وطني.

8. دراسة مرداوي (2016)، بعنوان التهرب الضريبي في المهن الطبية في فلسطين

تناولت الدراسة النظام المحاسبي للمهن الطبية في فلسطين والنصوص القانونية الخاصة بالمهن الطبية، وكيفية ربطها بالتحصيل الضريبي، كما تناولت الدراسة ماهية التهرب الضريبي وأشكاله لدى أصحاب المهن الطبية في فلسطين، ووضع الباحث اقتراحات وآلية لمعالجة التهرب الضريبي في المهن الطبية في فلسطين.

وتوصل الباحث للعديد من النتائج أدت إلى التهرب الضريبي في المهن الطبية منها عدم وجود نظام محاسبي سليم وطبيعة القوانين الضريبية حيث أن الإعفاءات والحوافز التشجيعية الممنوحة لأصحاب المهن الطبية غير كافية وعدم ملائمة نسبة الضريبة لخصوصية وطبيعة المهن الطبية كونها تختلف عن المهن التجارية الأخرى.

وأوصى الباحث بضرورة مسك أصحاب المهن الطبية دفاتر وسجلات محاسبية نظامية وسليمة للحد من التهرب الضريبي، وتعديل المشرع للنصوص القانونية الضريبية الخاصة بالمهن الطبية، ومنح المشرع لأصحاب المهن الحرة إعفاءات في بداية ممارسة المهنة، كما أوصى بتفعيل وتشديد الرقابة الفعالة على المحاسبين ومأموري التقدير والمكلفين بشكل أفضل للحد من التهرب الضريبي.

9. دراسة إبراهيم(2014)، بعنوان التهرب الضريبي وآليات مكافحته

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدف إلى حرمان الخزينة المالية من المبالغ المالية من الضرائب المستحقة على المكلفين بوسائل وطرق مختلفة، والآثار الناتجة عن التهرب الضريبي، وتوصلت الباحثة من خلال دراستها بوجود ثغرات في التشريع الضريبي ونقص في كفاءة الإدارة الضريبية أو لنقص وعيهم بأهمية الضريبة في النفع العام، واقترحت الباحثة آليات للوقوف والحد من ظاهرة التهرب الضريبي منها الوقائية التي تهدف إلى تبسيط التشريع الضريبي، وكذلك مواكبة الإدارة الضريبية للتقدم واشعار المكلف بدوره الفعال في التنمية، وأخرى إجراءات رقابية تسعى إلى مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة والتأكد من صحتها، وتوقيع العقاب المناسب لكل من تجاوز من المكلفين بالضريبة.

10. دراسة ليندة (2014)، بعنوان جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.

هدفت الباحثة إلى دراسة ظاهرة التهرب الضريبي وإزالة الغموض في مجال التهرب الضريبي، وذلك من خلال تحليل ظاهرة التهرب الضريبي من حيث مفهومه وأنواعه وأشكاله وأسبابه، والعوامل التي أدت للتهرب الضريبي وآثاره، ووضعية الإدارة الجبائية في الجزائر

وعلاقتها بالمصالح والهياكل الأخرى ووسائل مكافحة التهرب الضريبي وطرق الوقاية على المستوى الوطني والدولي.

11. دراسة بوعكاز (2015)، بعنوان مساهمة فاعلية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

هدفت الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فاعلية الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، لما للتدقيق الجبائي من أهمية ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك من خلال إدارته بعدالة وفاعلية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلفين للضريبة، والتدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة عن الخول المتحققة.

وقامت الباحثة بإجراء دراسة تقييمية لنتائج التدقيق الجبائي بالإضافة إلى توزيع استبانته للإجابة على فرضيات الدراسة، وتوصلت الباحثة بأن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفاعلية الجبائية من حيث برامج التدقيق الجبائي والمؤهلات العلمية والعملية التي يتمتع بها المدقق الجبائي، والتعاون والتنسيق بين الجهات والمصالح الجبائية الأخرى لتوفير الوقت والجهد، واستعمال الإعلام الآلي في الإدخالات في كل مصالح الإدارة الضريبية.

12. دراسة أبو عياش (2013)، يوسف محمد مصطفى، بعنوان سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل

هدفت الدراسة التعرف على سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين، ونصوص القوانين الضريبية والقوانين الأخرى التي تحكم هذه السلطات، وتناولت الدراسة الحديث عن الجريمة الضريبية وأركانها، والطبيعة القانونية لها، والإجراءات الوقائية للحد من الجرائم الضريبية، تناولت الدراسة سلطات المقدر في اكتشاف الجرائم الضريبية وسلطاته بعد إثباتها منها تحريك الدعوى الجنائية الضريبية والصلح الضريبي.

وتوصل الباحث إلى نتائج من أهمها أن السبب الرئيسي في ارتكاب الجرائم الضريبية يرجع إلى ضعف كفاءة موظفي الدائرة الضريبية وقلة مهاراتهم الفنية، وهدف المشرع الفلسطيني من وضع العقوبات الضريبية هو ضمان إمداد الخزينة العامة بالأموال أكثر من ردع مرتكبي الجريمة، ومنح المشرع الفلسطيني موظفي دائرة الضريبة العديد من الصلاحيات والسلطات الكافية للحد من التهرب الضريبي ولكن الضعف في الإعلام الضريبي وعدم وجود جهاز مختص للاستعلام الضريبي أدى ذلك إلى نقص في المعلومات والبيانات المالية لدى موظفي الإدارة الضريبية، وعدم وجود الرقابة الكافية والجزاءات الرادعة، بالإضافة إلى وجود الفساد الإداري وبالتالي أدى إلى زيادة ارتكاب الجرائم الضريبية، وبناءً على ذلك أوصى الباحث بتطوير الكفاءة لموظفي دائرة الضريبة من خلال تقديم العديد من الدورات التي تزيد من كفاءتهم وخبرتهم، كما القيام بخصخصة بعض الوظائف الإدارية الضريبية، مما يساهم في توفير مرونة في التعامل مع مختلف القطاعات وبالتالي توفير الموارد المالية المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة، وإنشاء قسم معلوماتي لجمع المعلومات الضريبية اللازمة حول عمل المكلفين، وأن يتناول قانون ضريبة الدخل بشكل مفصل نطاق عمل موظفي دائرة الضريبة ذوي الاختصاص الخاص من حيث اختصاصه المركزي والإشارة إلى عدم التقيد باختصاصه المركزي في حالة وجود أدلة واضحة وقوع الجرائم الضريبية، كما أوصت بإيجاد كادر قضائي إضافي يجمع ما بين إدارة العلوم القانونية والعلوم المحاسبية، من أجل تطوير عمل القضاء الضريبي في فلسطين.

13. دراسة شاهين (2012)، بعنوان واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في

فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي

هدفت الباحثة من الدراسة التعرف على واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية المختلفة في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي، حيث تطرقت الباحثة إلى مفهوم أنظمة الرقابة الداخلية والعمل على تقييم واقع نظام الرقابة في الدوائر الضريبية المختلفة، وتوصلت الباحثة بأن العاملين في الدوائر الضريبية في فلسطين ملتزمون بنظام الرقابة الداخلي، وللنظام

الرقابة الداخلية أثر كبير في الحد من التهرب الضريبي وخاصة بوجود نظام معتمد يحدد الاختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات كل دائرة.

وأوصت الباحثة بضرورة تعزيز الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية وتحديث النظام الذي يحدد الاختصاصات والصلاحيات والمسؤوليات لكل دائرة للحد من التهرب الضريبي، والعمل على إصدار دليل يتضمن الإجراءات التفصيلية لكل عملية رقابية وفقاً لعمل الجهات الخاضعة للرقابة، وأن تقوم وزارة المالية بتطوير صندوق للشكاوي في الدوائر الضريبية، ليقدم الموظفين شكاويهم والعمل على حلها، وكذلك استخدام أساليب جديدة لتقويم الأداء والمهام الموكلة لموظفي الدوائر الضريبية المختلفة لمعرفة نقاط الضعف والعمل على إصلاحها.

14. دراسة منصور (2004)، بعنوان العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين

هدفت هذه الدراسة التعرف على طبيعة التهرب من ضريبة الدخل الفلسطينية والأسباب المؤدية إلى ذلك، وما لها من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني، وتحدثت الدراسة عن المالية العامة بشكل عام والضرائب على الدخل وأهميتها كجزء من المالية العامة كما أنها تحدثت عن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، والعقوبات الضريبية.

كما قام الباحث بتوزيع استبانته على موظفي الضرائب والمنشآت والمحاسبين والمهنيين، وبعد توزيع الاستبانته توصل الباحث إلى العديد من النتائج تم توضيحها وأوصى الباحث بأن تأخذ الإدارة الضريبية مواقف متشددة من المتهربين بالتطبيق الفعلي للعقوبات الضريبية عليهم وخاصة عقوبة الحبس وزيادة مبلغ الغرامة، دون الاقتصار على التهديد بالعقاب دون المعاقبة، والتركيز على زيادة الوعي الضريبي لدى الموظفين والمكلفين من قبل الجهات المسؤولة لما له من أهمية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الندوات وورشات العمل والنشرات الخاصة، والعمل على زيادة عمليات التفتيش الميداني من قبل الدوائر الضريبية والتنسيق بين الدوائر

الضريبية في كافة المحافظات للحد من التهرب الضريبي، وتشديد الرقابة على المحاسبين وتوعيتهم وتنظيم عملهم وتشديد التدقيق والرقابة على شهادات خصم المصدر لمنع تزوير هذه الشهادات، وضرورة العمل على إيجاد قسم معلومات ضريبية في كل دائرة لضريبة الدخل من أجل جمع المعلومات الخاصة بالمكلفين وتزويد دوائر الضريبة بهذه المعلومات وتطوير الدوائر الضريبية لضمان سير عملها، والعمل على تفعيل دور محكمة استئناف ضريبة الدخل وتنفيذ قراراتها والأحكام الصادرة.

15. دراسة حسين (2004)، بعنوان الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م.

تناولت هذه الدراسة الحديث عن التهرب الضريبي من حيث أشكاله وأسبابه وحجمه وآثاره على المجتمع، وتناولت مفهوم الضريبة ومفهوم ضريبة الدخل ونظرية الدخل، وماهية الفحص الضريبي وغاياته ومعايير ومعايره والعوامل المؤثرة عليه، كما تطرقت الدراسة إلى أوجه الشبه بين قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وقانون مزاولة مهنة التدقيق الفلسطيني ومعايير التدقيق الدولية، ومدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي.

وقامت الباحثة بتوزيع الاستبانة على عدد من المحكمين من ذوي الاختصاص والخبرة للإجابة على فرضيات الدراسة، وتوصلت الباحثة أن نسبة التزام الفاحص بمعايير التدقيق الدولية في عملية الفحص الضريبي قليلة جداً وبلغت (47.76%)، وإن التزام الفاحص الضريبي بالمعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، تساعد في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي وذلك من خلال حصول الفاحص على شهادة علمية ذات اختصاص وتوفر الخبرة الكافية لديهم ووضع خطة سليمة وموثقة وتبين نطاق وطبيعة وزمن الفحص الضريبي.

وبناءً على النتائج أوصت الباحثة قيام جمعية المحاسبين بتضمين نظامها الداخلي بنوداً تحدد فيها بدقة المفاهيم المتعلقة بنشاط الخدمات التدقيقية بصورة عامة ولأغراض الضرائب

بصورة خاصة، والتنسيق والتعاون بين مدققي الحسابات والإدارة الضريبية وغيرها من الجهات ذات الصلة، وتبادل المعلومات بهدف الارتقاء بمستوى الأداء المهني، وبالتالي رفد المصلحة ببيانات مالية ومعلومات ذات مصداقية عالية وموثوقة عن الأوضاع المالية للمكلفين ونتائج أعمالهم.

إن الدراسات السابقة ركزت بشدة على ماهية ظاهرة التهرب الضريبي وأسبابه وأساليبه وطرقه والآثار المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي وأساليب مكافحته والعقوبات المفروضة على المتهربين كما ركزت على ضريبة الدخل بالتحديد، ودور الإدارة الضريبية وقانون ضريبة الدخل في الحد من التهرب الضريبي، ولكن لم تشمل دراستهم عن دور الضابطة الجمركية والصلاحيات الممنوحة لها ودور هذا الجهاز في الحد من التهرب الضريبي وأساليبه وطرقه المتنوعة، ولم تتطرق إلى القوانين التي تحكمه، وحسب علمنا فإنه لا يوجد دراسات تطرقت إلى دور جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في البيئة الفلسطينية رغم أهميته ودوره الفعال في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ومن هنا فقد أتت هذه الدراسة لسد هذا النقص في المعرفة من خلال دراسة دور هذا الجهاز في الحد من التهرب الضريبي.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

1. دراسة (Hanousek, Palada, 2002) بعنوان جودة الخدمات الحكومية والواجب المدني لدفع الضرائب في جمهورية التشيك وسلوفاكيا، وغيرها من البلدان التي تمر بمرحلة انتقالية

وقد قام الباحثين بدراسة التهرب الضريبي في الجمهوريتين التشيكية والسلوفاكية باستخدام دراسة استقصائية عام 2002. لقد هدفت الدراسة إلى إثبات أن الفرد قد يتهرب من الضرائب جزئياً إذا اعتقد أنه يتلقى خدمات حكومية دون المستوى المتوقع. وتوصلت الدراسة إلى نتيجة أنه كلما كانت جودة الخدمة التي تقدمها الحكومة عالية للفرد كلما قلت نسبة المتهربين ضريبياً، فإن زيادة نسبة 20% في إدراك أن الخدمات الحكومية ذات جودة ستؤدي إلى انخفاض بنسبة 5% في عدد المتهربين من الضرائب المتكرر وزيادة بنسبة 12% في عدد الذين لم

يتهربوا. قد ترغب الحكومات في البلدان التي تمر بمرحلة انتقالية والتي تعاني من ضعف جهاز
تحصيل الضرائب في إرسال معلومات واضحة عن جودة خدماتها من أجل الحد من التهرب.

2. دراسة (Serra, 2005) بعنوان مقاييس الأداء في الإدارة الضريبية (دراسة حالة تشيلي)

قامت هذه الدراسة باقتراح مجموعة من الإجراءات في قياس أداء الإدارة الضريبية
والتي وتتناقض مع التدابير التي تستخدم بالفعل من قبل وكالة إدارة الضرائب الشيلية، من خلال
القيام بعدة خطوات، والخطوة الأولى تبدأ بعملية فهم واضح لأهداف المنظمة، ثم صياغة مقاييس
النتائج المرتبطة بهذه الأهداف، ويجب أن تكون الخطوة التالية تحديد نواتج أفضل الممارسات
وتحديد العوامل الخارجية وبعدها اقتراح طرق إحصائية وتحسين أداء الإدارة الضريبية من
خلال تحليل العوامل التي تؤثر على أداء الإدارة الضريبية، وتتمثل أهداف الإدارة الضريبية في
تحقيق أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية، وتقديم خدمات عالية الجودة للمكلفين، ومقاييس
الأداء المثالية تقيس الانحراف الفعلي نتيجة لمعايير أفضل الممارسات، مع الأخذ في الاعتبار
قيمة جميع المتغيرات التي تؤثر على أداء المنظمة خارج التحكم الإداري، والتحدي الرئيسي هو
بناء وحساب نتائج أفضل الممارسات هذه في شيلي، من خلال أن يستخدم رئيس الوزراء في
تحقيق الهدف الأول النسبة الفعلية لجمع الإيرادات الضريبية المحتملة، ويقوم رئيس الوزراء
بتعديل عملية تحصيل الإيرادات للمتغيرات في هيكل الضرائب ومعدلها، ولكنه يفشل في التحكم
في المتغيرات الأخرى التي تؤثر على الأداء مثل ميزانية الدعم الفني ونصيب الفرد من الدخل.
أما بالنسبة للهدف الثاني مدى تحقيق رضا المكلفين يقوم رئيس الوزراء بقياس رضا المكلفين
من خلال مسوحات العينة، حيث أن هذا هو رئيس الوزراء المناسب، لأن جودة خدمات دافعي
الضرائب تعتمد بشكل مباشر على جهود الإدارة الضريبية لتحسينها.

3. دراسة (Mansor, 2010) بعنوان إدارة الأداء لإدارة الضرائب: دمج التشخيص

التنظيمي لتحقيق التوافق التنظيمي

ركزت هذه الدراسة البحثية المفاهيمية على تحديد الفجوة المعرفية في الأدبيات السابقة
واقترح طرق جديدة للنظر في انضباط إدارة الأداء لإدارة الضرائب، بالرغم أن هناك العديد

من الدراسات حول أداء الإدارة الضريبية، إلا أن الدراسة التي تحلل بطريقة شاملة نظام إدارة أداء الإدارة الضريبية تفتقر إلى الأدبيات. ركزت معظم دراسات أداء الإدارة الضريبية على النطاق الصغير لقياس الأداء بدلاً من دراسة إدارة الأداء. هذه الدراسات أيضاً تجاهلت أهمية تشخيص المشاكل التي تواجهها الإدارة الضريبية من أجل تحسين أدائها. كما ركزت الدراسات السابقة على مقاييس الأداء الكمي لإدارة الضرائب. إن الدراسات التي تتضمن مؤشرات لينة أو جوانب سلوكية لإدارة الضرائب وتحديدًا ثقافة إدارة الضرائب ومواقف موظفي الضرائب، ورضا المكلفين، فيما يتعلق بنظام إدارة الأداء كذلك تفتقر إلى الأدبيات. اقترح الباحث في دراسته إطار إدارة الأداء لإدارة الضرائب التي تدمج نموذج التطابق لتشخيص السلوك التنظيم، الفكرة المركزية لنموذج التطابق هي أن فاعلية المنظمة في تحقيق أهدافها تعتمد على التطابق بين الأجزاء المختلفة للمكونات التنظيمية في عملية التحول، ويتم التأكيد على أنه إذا كانت إدارة الضرائب تعتمد نظام إدارة الأداء بطريقة تفاعلية، فإنه يجب بيانها على المستوى التشغيلي والسلوكي.

4. دراسة (Klun, Decman, 2004) بعنوان الإدارة الضريبية والحكومة الإلكترونية:

دراسة حالة سلوفينيا

كان أحد الأهداف الرئيسية لإصلاحات القطاع العام هو تحسين كفاءة وفاعلية تقديم الخدمات العامة ومنها الإدارة الضريبية كجزء من القطاع العام، وتتمثل إحدى طرق تحسين الكفاءة والفاعلية في الحوسبة والتحويل إلى العمليات القائمة على المعلومات. يمكن إنشاء دعم تكنولوجيا المعلومات للعديد من الخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية، مثل استكمال الإقرارات الضريبية، وخدمات المعلومات والاستشارة، وغيرها من الخدمات.

توصلت الدراسة إلى نتائج في حالة قيام إدارة الضرائب السلوفينية في إدخال التجارة الإلكترونية. وقد أعدت إدارة الضرائب السلوفينية بالفعل عدة مشاريع لإدخال التجارة الإلكترونية إلى الإدارة الضريبية وتم بالفعل انجاز جزء منها، لكن المستوى المتوسط لخدمات الضرائب الإلكترونية لا يزال أقل من المتوسط الأوروبي لهذه الخدمات. وتعكس العقبات التي

تحد من تقدم سلوفينيا نحو مجتمع المعلومات وتفتقر تقارير من بلدان أخرى ننتها أوروبا حيث أن التطورات في هذا المجال متشابهة. وتعرض الدراسة حالة خدمات الضرائب الإلكترونية في سلوفينيا وتقوم على المنهجية التي تم تطويرها ضمن مشروع أوروبا ومؤشر الحكومة رقم 17 الذي تستخدمه كطريقة مقارنة لقياس مستويات الخدمات الإلكترونية في دول الاتحاد الأوروبي والدول المرشحة. ويوضح مقياس المستوى الأربعة المستخدم كنموذج مرجعي لـ 20 خدمة حكومية مختارة الإنجازات التي حققتها الدولة في تنفيذ الخدمات الإلكترونية في الإدارة العامة.

ثالثاً: التعقيب على الدراسات السابقة

في ضوء عرض الدراسات السابقة لاحظت الباحثة أنها تدور حول التهرب الضريبي لدى العديد من الجهات وأثره ودراسة العقوبات المفروضة على المتهرب ضريبياً، والحديث عن التهرب الضريبي وآليات مكافحته، من خلال استخدام سياسات محاسبية والإجراءات المتبعة في الدوائر الضريبية والتدقيق الجبائي، لكنه لم يتم الحديث عن جهاز الضابطة الجمركية ودوره المهم والفعال في مكافحة والحد من التهرب الضريبي، كما أنه لا يوجد أي أبحاث بهذا الصدد، بالرغم من أهمية جهاز الضابطة الجمركية، حيث يعتبر الديناميك الأساسي لمحاربة التهرب الضريبي.

كما أنه لا يوجد دراسات تبحث في جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي من خلال دراسة الجانب النوعي في قياس وتقييم أدائه من خلال الجانب السلوكي، لذلك ستقوم هذه الدراسة بقياس جودة الخدمة التي يقدمها جهاز الضابطة الجمركية كحالة دراسية وربطه بمدى فعاليتها في الحد من التهرب الضريبي، باستخدام أبعاد جودة الخدم (الاستجابة، الاعتمادية، العناصر الملموسة، التعاطف، الثقة، الاحترام واللباقة)، وتتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كونها -في ضوء علم الباحثة- من الدراسات الأولى في البيئة الفلسطينية التي تناولت موضوع قياس جودة الخدمات العامة في جهاز الضابطة الجمركية وانعكاسه على قدرته في الحد من التهرب الضريبي.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة وإجراءاتها

منهج الدراسة

طرق جمع البيانات

وحدة التحليل

مجتمع الدراسة

عينة الدراسة

صدق الأداة وثباتها

أساليب المعالجة الإحصائية

الفصل الثالث

منهجية الدراسة وإجراءاتها

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أدوات الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قامت بها الباحثة في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً الأساليب الإحصائية التي اعتمدت الباحثة عليها في تحليل متغيرات وبيانات الدراسة والإجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها، وفيما يلي وصفاً للعناصر السابقة:

منهج الدراسة (Methodology)

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي لملائمته للدراسة الحالية من حيث أنه يوفر بيانات مفصلة عن متغيرات الدراسة، كما يقدم تفسيراً واقعياً للعوامل المرتبطة بموضوع الدراسة، حيث يصف هذا المنهج ما هو كائن ويفسره ويحدد الظروف والعلاقات بين الوقائع، كما يتضمن تفسيراً للبيانات والمعلومات المتحصل عليها بهدف استخلاص النتائج (النعيمة، البياتي، وخليفة، 2009). كما أنه يبحث حاضر الحوادث والأشياء مهما كان نوعها أو مجالها لغرض فهم هذا الحاضر وتوجيه مستقبله بالتحديث والتصحيح والتحديد أو باقتراح بدائل أخرى لتجربتها وتقرير إمكانية تبنيها لتطوير الحاضر (ملحم، 2002)، ونفذت الباحثة هذا المنهج من خلال وصف متغيرات الدراسة والخصائص الديمغرافية لأفراد العينة المستجيبة.

وقد تم تحديد نسبة الدلالة والتي تعبر عن درجة الثقة لهذه الدراسة بـ (0.05) وهذا المستوى يعتبر مقبولاً في مجال العلوم الإنسانية.

طرق جمع البيانات

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، وهو منهج قائم على جمع البيانات اللازمة من مجموعة المبحوثين المرتبطين بالظاهرة محل الدراسة ميدانياً، ولجمع البيانات اللازمة لتحقيق غرض الدراسة اعتمدت الدراسة على الاستبانة المطورة كأداة رئيسة لجمع البيانات لموضوع

الدراسة حيث اشتملت على عدد من العبارات التي تعكس أهداف الدراسة وأسئلتها وتخدم فرضياتها، وقد روعي فيها الدقة والوضوح والتجانس، وكانت الاستجابة للمفحوصين بحسب مقياس ليكرت الخماسي الأبعاد باستخدام عدة درجات بحسب طبيعة الأسئلة الموجه للمبحوثين وهي:

1- موافق بشدة، موافق، محايد، معارض، معارض بشدة.

2- راضي جداً، راضي، لا رأي، غير راضي، غير راضي نهائياً.

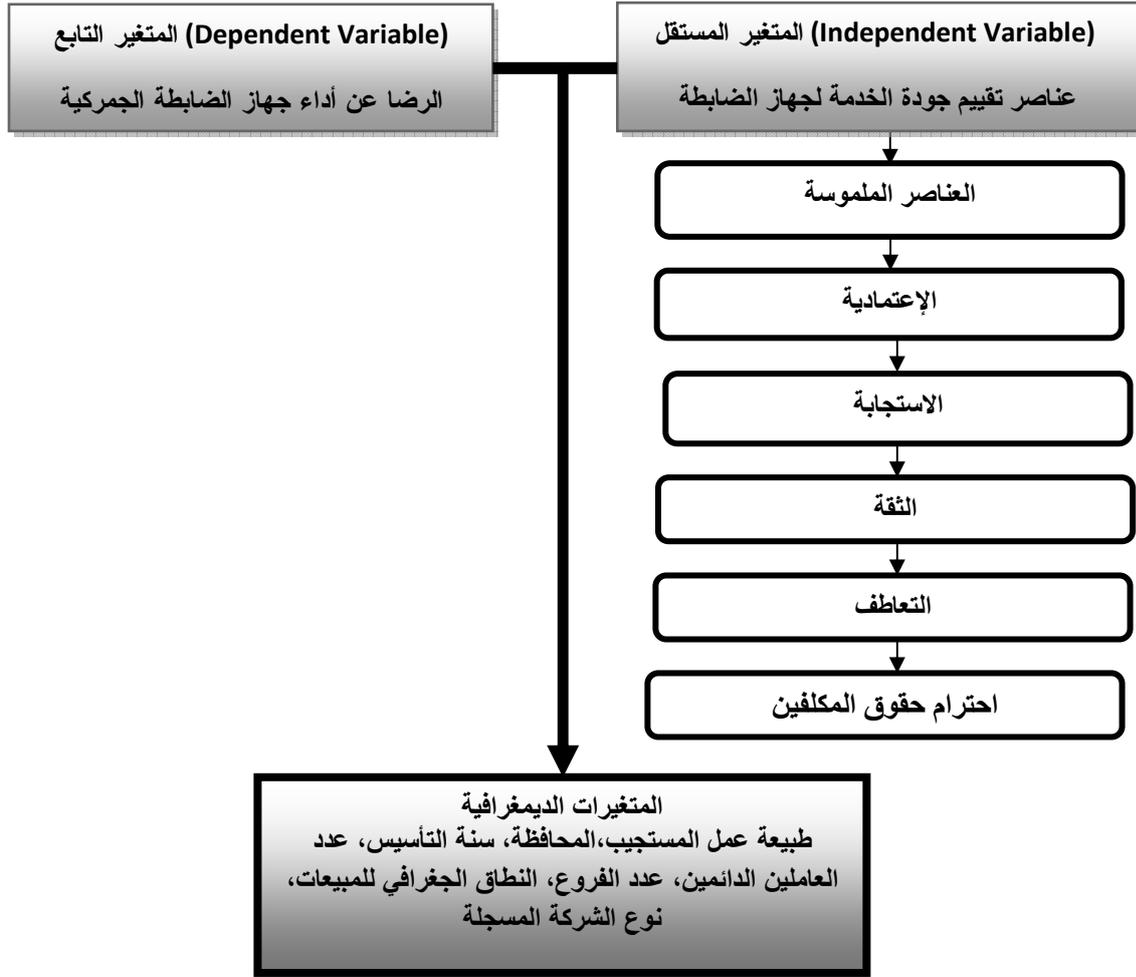
3- قوي جداً، قوي، لا رأي، ضعيف، ضعيف جداً.

وحدة التحليل

تم اختيار فئة المكلفين (شركة مساهمة عامة، شركة مساهمة خاصة، شركات تضامن، منشآت فردية) كوحدة تحليل، وتم تحديد الشخص المستهدف في أي شركة من الشركات العاملة في فلسطين وهم: (المالك أو الشريك، المدير العام، المدير المالي، مدقق حسابات الشركة) للاستجابة على أسئلة هذه الدراسة بوصفهم المختصين الذين يمتلكون القدرة على التعامل مع أداة هذه الدراسة بشكل موضوعي والاستجابة لفقراتها بدقة تفضي إلى نتائج واقعية في التشخيص والتحليل والتفسير وصياغة التوصيات.

نموذج وتصميم الدراسة

تم إعداد نموذج خاص بدراسة الحالية بحيث يوضح العلاقة بين متغيرات الدراسة:



شكل (4): نموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحثة

مجتمع الدراسة (Research Population)

تكون مجتمع الدراسة من جميع المكلفين في الشركات العاملة في الضفة الغربية للعام 2018/2017، والبالغ عددهم (76661) مكلف وذلك بالاستناد إلى الإحصائيات الصادرة عن الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني لعام 2012م وهي أحدث إحصائيات متوفرة.

عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة الفعلية من (200) من المكلفين في الشركات العاملة في الضفة الغربية، تم اختيارهم بطريقة العينة الحصصية (Quota Sampling) حيث قامت الباحثة بتقسيم مجتمع الدراسة إلى مجموعات حسب متغير المحافظة، ثم تم اختيار خمسة محافظات من

محافظات الضفة الغربية وهي (نابلس، رام الله، طولكرم، جنين، الخليل) لتمثيل مجتمع الدراسة حيث أنها أكبر المحافظات اقتصادياً، وقد شملت العينة شركات مساهمه عامة وخاصة وشركات تضامن ومنشآت فردية في هذه المحافظات حسب إمكانية الوصول، ويعتبر هذا النوع من المعاينة معاينة غير احتمالية، ولكن خصائص العينة الناتجة قريبة من خصائص المجتمع، وقد قامت الباحثة بتوزيع (205) استبانة على المبحوثين، وبعد إتمام عملية جمع البيانات وصلت حصيلة الجمع (200) استبانة حيث استبعد منها (5) استبانات بسبب عدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي لكي تصبح عينة الدراسة التي تم إجراء التحليل الإحصائي عليها (200) استبانة، والجدول (4) يبين توزيع عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية:

جدول (4): توزيع عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	التصنيف	التكرار	%
طبيعة عمل المستجيب	مالك /شريك	103	51.5
	مدير عام	39	19.5
	مدير مالي	31	15.5
	مدقق حسابات الشركة	6	3.0
	مدير فرع	3	1.5
	محاسب	12	6.0
	موظف	6	3.0
المحافظة التي يقع فيها المقر الرئيس	نابلس	62	31.0
	رام الله	36	18.0
	طولكرم	25	12.5
	جنين	49	24.5
سنة التأسيس	الخليل	28	14.0
	1960 فأقل	3	1.5
	1961-1970	3	1.5
	1971-1980	4	2.0
	1981-1990	22	11.0
	1991-2000	41	20.5
	2001-2010	69	34.5
2011-2018	58	29.0	

المتغير	التصنيف	التكرار	%
عدد العاملين الدائمين	1-10	153	76.5
	11-20	30	15.0
	21-30	9	4.5
	31-40	2	1.0
	41-50	4	2.0
	51 فأكثر	2	1.0
عدد العاملين المؤقتين	1-4	60	30.0
	5-10	11	5.5
	11 فأكثر	1	.5
	لا يوجد عاملين مؤقتين	128	64.0
عدد الفروع	فرع واحد فقط	120	60.0
	2-5 فروع	77	38.5
	6 فروع فأكثر	3	1.5
النطاق الجغرافي للمبيعات	داخل المحافظة	110	55.0
	داخل أكثر من محافظة	59	29.5
	في كامل الضفة الغربية	25	12.5
	يتم التصدير إلى الخارج وللسوق الإسرائيلي	6	3.0
نوع الشركة المسجلة	شركة مساهمه عامة	10	5.0
	شركة مساهمه خاصة	94	47.0
	شركة تضامن	3	1.5
	شركة فردية	93	46.5
المجموع		200	100%

أداة الدراسة (Research Instrument)

اعتمدت الباحثة في إعدادها لأداة الدراسة على ما استخدم في الدراسات السابقة من أدوات ومقاييس ومنها دراسة (درغام، 2006)، ودراسة (شاهين، 2012)، ودراسة (Mansour, 2010)، ودراسة (Serra, 2005) حيث استفادت الباحثة من هذه الدراسات وأدواتها في صياغة بعض الفقرات والتعديل والتكييف لفقرات أخرى والبحث في الإطار النظري المتعلق بتقييم دائرة

الضريبة باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس فاعلية الخدمات لبناء بقية فقرات الأداة بما ينسجم مع البيئة الفلسطينية محل الدراسة، وقد تكونت الاستبانة من أربعة أقسام رئيسة كما هو موضح في الجدول (5).

جدول (5): الأقسام الرئيسية لأداة الدراسة

رقم القسم	عنوان القسم	عدد الفقرات
الأول	البيانات الشخصية وخصائص الشركة	7
الثاني	عناصر تقييم جهاز الضابطة الجمركية	47
الثالث	الرضا عن أداء جهاز الضابطة الجمركية	9
الرابع	درجة التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى	9

القسم الأول: وقد تضمن بعض الخصائص الشخصية تلك المتعلقة بالشركة لأفراد عينة الدراسة، حيث اشتمل هذا القسم على ستة فقرات هي: (طبيعة عمل المستجيب، المحافظة، سنة التأسيس، عدد العاملين الدائمين، عدد الفروع، النطاق الجغرافي للمبيعات، نوع الشركة المسجلة).

القسم الثاني: وتضمن الفقرات التي تقيس أبعاد المتغير المستقل والمتمثلة بعناصر تقييم جهاز الضابطة الجمركية (العناصر الملموسة، الاعتمادية، الاستجابة، الثقة، التعاطف، احترام حقوق المكلفين)، وقد اشتمل هذا القسم على (47) فقرة موزعة على ستة أبعاد، وهي كما يلي:

- **البعد الأول: العناصر الملموسة:** وتشير إلى المظهر العام لمقر جهاز الضابطة الجمركية والتجهيزات ومظهر العاملين والتكنولوجيا ويتكون من (6) فقرات.
- **البعد الثاني: الاعتمادية:** وتشير إلى القدرة على أداء واجباتهم بالشكل الملائم وبالدفقة المطلوبة ويتكون من (9) فقرات.
- **البعد الثالث: الاستجابة:** ويتناول الرغبة في مساعدة المكلفين وتقديم الخدمة بشكل نشيط ولائق ويتكون من (5) فقرات.
- **البعد الرابع: الثقة:** ويتناول هذا البعد الشعور بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية ويتكون من (10) فقرات.

- **البعد الخامس: التعاطف:** ويتناول هذا البعد مدى تعاطف ودعم موظفي جهاز الضابطة الجمركية عند مواجهة المشاكل الخاصة بالمكلفين ويتكون من (5) فقرات.

- **البعد السادس: احترام حقوق المكلفين:** ويتكون من (12) فقرة.

القسم الثالث: وقد تضمن مدى الرضا عن الطريقة التي ينفذ بها جهاز الضابطة الجمركية مهماتهم اتجاه المكلفين، حيث اشتمل هذا القسم تسعة فقرات.

القسم الرابع: وقد تضمن تقييم المكلف لمستوى التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى بغض النظر عن مدى رضاه عن هذا التنسيق، حيث اشتمل هذا القسم خمسة فقرات.

وقد تمت صياغة فقرات الاستبانة لتكون الاستجابة للمفحوصين وطريقة التصحيح بحسب مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي الأبعاد، حيث تكون استجابة المبحوث على الفقرات بالموافقة حسب التدرج الآتي:

موافق بشدة	موافق	لا أعرف	معارض	معارض بشدة
5	4	3	2	1

وقد تم إتباع الخطوات الآتية لبناء أداة الدراسة

1. اطلعت الباحثة على عدد من الدراسات السابقة والمناهج والأدوات المستخدمة فيها، والنتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

2. قامت الباحثة بمقابلة مختصين من جهاز الضابطة الجمركية لتطوير أسئلة في موضوع مدى فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين"، باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية، وذلك لتطوير أسئلة الاستبانة ولموائمتها مع وضع جهاز الضابطة الجمركية.

3. تم إعداد الأداة (الاستبانة) بصورتها الأولية، وعرضها على مختصين أكاديميين ومن جهاز الضابطة الجمركية، من أجل اختبار مدى ملائمتها لموضوع الدراسة، وتم تعديلها وفقاً لملاحظاتهم.

4. تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أساتذة الجامعات الفلسطينية والمختصين في الموضوع، وبلغ عددهم (4) محكمين، والملحق رقم (2) يبين قائمة المحكمين.

5. في ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض الفقرات من حيث الحذف أو الإضافة أو نقلها إلى مجال آخر، لتستقر الاستبانة بصورتها النهائية، حيث تضمنت (65) فقرة موزعة على (8) مجالات كما هو مبين في الملحق رقم (1).

6. تم عرض الاستبانة بشكلها النهائي على مدقق لغوي للتأكد من سلامتها لغوياً.

صدق الأداة وثباتها

صدق الأداة

يقصد بصدق الأداة شمولها لكل العناصر التي يجب توفرها لإجراء عملية التحليل الإحصائي، وكذلك وضوح فقراتها، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وبهدف التحقق من صحة أداة الدراسة وتوخي الدقة في تحصيل البيانات فقد تم إخضاع الأداة إلى مجموع من الاختبارات القبلية لقياس مدى صدقها وثباتها حيث قامت الباحثة بإجراء اختبارات الصدق التالية:

صدق المحكمين "الصدق الظاهري"

للتحقق من صدق الأداة تم استخدام طريقة الصدق الظاهري بأسلوب صدق المحكمين حيث وزع المقياس في صورته المبدئية على (4) من المحكمين المتخصصين والموضحة أسمائهم في الملحق رقم (2)، بهدف التأكد من مناسبة الاستبانة لما أعدت له، وسلامة صياغة الفقرات وانتماء كل منها للبعد الذي وضعت فيه، وقد كانت نسبة الاتفاق بين المحكمين على عبارات الاستبانة مرتفعة وهو ما يشير إلى أن الاستبانة تتمتع بصدق مقبول (عودة، ملكاوي، 1992)، وقد تم تعديل بعض الفقرات قبل أن توضع في شكلها النهائي.

وقد شملت التعديلات ما يلي:

- حذف بعض العبارات التي اتصفت بالتكرار.

- إعادة صياغة بعض العبارات لتصبح أكثر وضوحاً.

وبناء على ما سبق فقد استقر المقياس بعد إجراء التعديل في فقراته بما يتضمن الإضافة والحذف وإعادة الصياغة، كما في ملحق رقم (1)، وقد حرصت الباحثة على أن تقوم بتوزيع الاستبانة بنفسها وبحضورها للرد على استفسارات المبحوثين وتوضيحها، لزيادة الاطمئنان إلى النتائج.

صدق تقارب المقياس

يقصد بتقارب المقياس مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه، حيث تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين كل فقرة من الفقرات مع البعد الواردة فيه، لإظهار مدى تقارب الفقرات في قياس البعد الذي تنتمي إليه، بمعنى أن كل فقرة تهدف إلى قياس المفهوم نفسه الذي تقيسه الفقرات الأخرى في نفس البعد، وبحيث تعكس معاملات الارتباط صدق التكوين للبعد، ويعرض جدول (6) نتائج هذا التحليل.

جدول (6): قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين"، باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية والدرجة الكلية للبعد الواردة فيه

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة .Sig
المجال الأول: عناصر قياس جودة الخدمة			
البعد الأول: العناصر الملموسة			
1.	فروع جهاز الضابطة الجمركية قريبة يسهل على المكلفين الوصول إليها.	0.64	**0.00
2.	مكان انتظار المكلفين ملائم ومريح	0.71	**0.00
3.	يتمتع موظفي جهاز الضابطة الجمركية بمظهر أنيق وحسن	0.63	**0.00
4.	يتوفر وسائل اتصال من خلال الهاتف والبريد الإلكتروني بين جهاز الضابطة الجمركية والمراجعين	0.46	**0.00
5.	يملك جهاز الضابطة الجمركية أجهزة ومعدات حديثة	0.61	**0.00
6.	الأجهزة والمعدات اللازمة للعمل في جهاز الضابطة الجمركية كافية.	0.63	**0.00
البعد الثاني: الاعتمادية			
7.	عندما تعد إدارة جهاز الضابطة الجمركية بالقيام بعمل ما في وقت محدد فإنها تلتزم بذلك	0.75	**0.00
8.	عندما يواجه مكلف مشكلة ما فإن موظفي الجهاز يبدون اهتماما صادقا بحلها	0.69	*0.02
9.	يقوم موظفي جهاز الضابطة الجمركية بتأدية الخدمات التي تقدمها الجهاز بالشكل الصحيح والمطلوب ومن المرة الأولى	0.61	**0.01
10.	يقوم موظفي جهاز الضابطة الجمركية بتقديم خدمات الجهاز بالمواعيد المتفق عليها	0.72	**0.00
11.	تحرص إدارة جهاز الضابطة الجمركية على أن تكون معاملات المكلفين خالية من الأخطاء	0.64	**0.02

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة .Sig
.12	البيانات التي يحصل عليها موظفي جهاز الضابطة الجمركية من قسم العمليات صحيحة بما يخص المكلفين.	0.43	*0.02
.13	يتأكد جهاز الضابطة الجمركية من البلاغات المقدمة حول المكلفين.	0.41	*0.02
.14	المعلومات التي يقدمها مندوبي جهاز الضابطة الجمركية صحيحة بما يخص المكلفين	0.50	**0.00
.15	لدى جهاز الضابطة الجمركية أساليب فعالة لمراقبة نشاط عمل المكلفين.	0.51	**0.02
البعد الثالث: الاستجابة			
.16	يقوم موظفي جهاز الضابطة الجمركية بإبلاغ المكلفين بشكل محدد عن الوقت المطلوب لإنجاز خدمة معينة	0.71	**0.00
.17	موظفي جهاز الضابطة الجمركية مستعدين وراغبين في تقديم المساعدة لعملاء الجهاز	0.57	**0.00
.18	لا يمنع انشغال موظفي جهاز الضابطة الجمركية بأعمالهم الداخلية في الاستجابة الفورية لطلبات العملاء	0.63	**0.00
.19	يتم الرد على استفسارات المكلفين بفاعلية .	0.59	**0.00
.20	يتم انجاز معاملات المراجعين بوقت قصير	0.65	**0.00
البعد الرابع: الثقة			
.21	إن سلوك موظفي جهاز الضابطة الجمركية يعطي انطباع بالثقة لدى المكلفين	0.71	**0.00
.22	يشعر المكلفون بالأمان في تعاملاتهم مع الجهاز	0.53	**0.00
.23	يتمتع موظفو جهاز الضابطة الجمركية باللباقة والمجاملة عند تعاملهم مع عملاء الجهاز	0.63	**0.00
.24	يمتلك موظفو جهاز الضابطة الجمركية المعرفة التامة للإجابة على أسئلة واستفسارات عملاء الجهاز	0.72	**0.00
.25	يعامل الموظفون كافة المكلفين بشكل متساوي وعادل	0.64	**0.00

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة .Sig
26.	يوجد لجهاز الضابطة الجمركية مواقع إلكترونية توضح طبيعة عملها للجمهور.	0.53	**0.00
27.	يقوم جهاز الضابطة الجمركية بتوزيع منشورات توعية للمكلفين عن خطورة التهرب الضريبي.	0.66	**0.00
28.	يوجد منشورات وتعليمات وأدلة ضريبية منشورة توزع على المكلفين.	0.62	**0.00
29.	وضوح تعليمات وأدلة الضريبة المنشورة	0.74	**0.00
30.	يتمتع الموظفون بالأمانة ونظافة اليد	0.58	**0.00
البعد الخامس: التعاطف			
31.	إن ساعات عمل جهاز الضابطة الجمركية ملائمة لجميع فئات عملاء الجهاز	0.60	**0.00
32.	يولي موظفي جهاز الضابطة الجمركية المكلفين اهتماما شخسيا	0.42	*0.02
33.	يضع جهاز الضابطة الجمركية مصلحة المكلفين في مقدمة اهتماماته	0.61	**0.00
34.	يتفهم موظفي جهاز الضابطة الجمركية الاحتياجات المحددة لعملائهم	0.53	*0.00
35.	يتعامل موظفي جهاز الضابطة الجمركية مع المكلف بصرامة.	0.55	**0.00
البعد السادس: احترام حقوق المكلفين			
36.	يعامل الجهاز المكلف كشخص ملتزم بالضرائب وبدون تشكيك ما لم يثبت العكس	0.42	*0.02
37.	يحافظ جهاز الضابطة الجمركية على سرية المعلومات التي تتعلق بالمكلف.	0.63	**0.00
38.	يتعامل الجهاز مع المكلفين بعدالة وموضوعية	0.76	**0.00
39.	يحترم الجهاز خصوصياتك	0.74	**0.00

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة .Sig
40.	يمنح الجهاز المكلف حق معرفة المعلومات التي جمعها عنه	0.70	**0.00
41.	يقدم الموظفون خدمة مهنية محترفة	0.57	**0.00
42.	يقدم الموظفون النصح والمعلومات	0.77	**0.00
43.	يوضح الموظفون اسس وتفاصيل قراراتهم بشكل كامل	0.68	**0.00
44.	يعطيك الجهاز الحق في مراجعة قراراتهم وتقديراتهم	0.73	**0.00
45.	يتحمل الموظفون مسؤولية اعمالهم وفي حال اي خلل يمكن محاسبتهم على ذلك من داخل نفس الجهاز	0.66	**0.00
46.	يساعدونك في تخفيض تكلفة تطبيق القانون ولا يطلبون اشياء ترفع من هذه التكلفة	0.73	**0.00
47.	يتم متابعة نشاط المتهرب الضريبي بعد انهاء ملفه وعودته لعمله	0.70	**0.00
المجال الثاني: الرضا عن اداء جهاز الضابطة الجمركية			
48.	الرقابة على البضائع الداخلة والخارجة من وإلى فلسطين.	0.51	**0.00
49.	تحويل المتهربين ضريبياً والقبض عليهم ضمن حالة التلبس.	0.68	**0.00
50.	سلطة اجراءات الكشف والمعاينة والحصول على الايضاحات اللازمة.	0.70	**0.00
51.	حق منع المتواجدين في مكان التهرب الضريبي.	0.51	**0.00
52.	سلطة دخول المنازل برفقة النيابة العامة أو الإدارة الضريبية.	0.66	**0.00
53.	سلطة دخول مكان العمل وتفتيشه برفقة النيابة العامة أو الإدارة الضريبية.	0.65	**0.00
54.	حق حجز بضائع تجارية برفقة المركبة في حالة عدم توافر فاتورة ضريبية أو إرسالية.	0.52	**0.00

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة .Sig
.55	يتعرض المكلفين في حالة التلبس لضغوط أثناء إدلاء الإفادة.	0.72	**0.00
.56	فرض غرامات على المتهربين ضريبياً.	0.69	**0.00
المجال الثالث: الرضا عن التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى			
.57	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية و الأجهزة الامنية الشرطة	0.62	*0.00
.58	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية وضريبة القيمة المضافة	0.53	**0.00
.59	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية وضريبة الدخل	0.46	**0.00
.60	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية ووزارة الاقتصاد الوطني.	0.44	**0.00
.61	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية ووزارة الزراعة.	0.50	**0.00
.62	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية ووزارة المواصلات.	0.57	**0.00
.63	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية ووزارة الصحة.	0.71	**0.00
.64	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية ووزارة الحكم المحلي.	0.64	**0.00
.65	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية وممثلي القطاع الخاص والغرف التجارية.	0.53	**0.00

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01) * دال عند مستوى الدلالة (0.05)

تشير نتائج الجدول (6) أن قيم معاملات الارتباط لفقرات كل بعد من أبعاد (عناصر قياس جودة الخدمة) كان مقبولاً ومناسباً لقياس أبعاد الاستبانة، باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية، حيث أشارت النتائج إلى أن قيم معاملات الارتباط لفقرات بعد العناصر الملموسة مع الدرجة الكلية للبعد تراوحت ما بين (0.46-0.71) وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)،

وتراوحت قيم معاملات الارتباط لفقرات بعد الاعتمادية ما بين (0.41-0.75) وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)، كما أن قيم معاملات الارتباط لفقرات بعد الاستجابة مع الدرجة الكلية للبعد تراوحت ما بين (0.57-0.71) وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)، وتراوحت قيم معاملات الارتباط لفقرات بعد الثقة ما بين (0.53-0.72) وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)، كما تراوحت قيم معاملات الارتباط لفقرات بعد التعاطف ما بين (0.42-0.61) وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)، وتراوحت قيم معاملات الارتباط لفقرات بعد احترام حقوق المكلفين ما بين (0.42-0.76) وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05).

أما المجال الثاني (الرضا عن أداء جهاز الضابطة الجمركية) فقد أشارت النتائج إلى أن قيم معاملات الارتباط للفقرات مع الدرجة الكلية للبعد تراوحت ما بين (0.51-0.72) وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)، وتراوحت قيم معاملات الارتباط لفقرات المجال الثالث (الرضا عن التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى) ما بين (0.44-0.71) وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05).

وفي ضوء نتائج التقارب الداخلي لفقرات أبعاد الأداة التي تقيس فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين، باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية، لم يتم حذف أي فقرة من تلك الفقرات، حيث أن جميع فقرات الأداة على جميع الأبعاد والمجالات تتمتع بعلاقة ارتباط مقبولة عند مستوى الدلالة (0.05)، مما يشير إلى صدق فقرات الأداة وقدرتها على قياس ما هدفت لقياسه.

ثبات المقياس (Reliability)

يقصد بثبات المقياس أن يعطي المقياس نفس النتيجة لو تم إعادة استخدامه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن نحصل على قراءات متقاربة عند كل مرة تستخدم فيها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، لأن الأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها ولا الأخذ بنتائجها،

وبالتالي ستكون نتائج الدراسة غير مطمئنة ومضللة. وقد تحققت الباحثة من ثبات استبانة الدراسة باستخدام عدة طرق على النحو الآتي:

الثبات بطريقة الاتساق الداخلي (Inter- Item Consistency)

وهذا النوع من الثبات يشير إلى قوة الاتساق بين الفقرات في أداة الدراسة وذلك باستخدام معادلة كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) ويعتمد هذا الأسلوب على مدى توافر الاتساق في استجابة الأفراد من فقرة إلى أخرى لكل بعد ونتائج الجدول (7) توضح ذلك:

جدول (7): نتائج اختبار معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا على أبعاد أداة قياس فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين، باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية

المجال	البعد	عدد الفقرات	قيمة كرونباخ ألفا
عناصر قياس جودة الخدمة	العناصر الملموسة	6	0.75
	الاعتمادية	9	0.72
	الاستجابة	5	0.70
	الثقة	10	0.80
	التعاطف	5	0.71
	احترام حقوق المكلفين	12	0.85
الرضا عن أداء جهاز الضابطة الجمركية	9	0.85	
الرضا عن التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى	9	0.84	

يتضح من النتائج الموضحة في جدول (7) أن قيمة معامل كرونباخ ألفا كانت مقبولة على جميع أبعاد ومجالات أداة القياس وتراوح ما بين (0.70-0.85) وهذا يدل على أن المقاييس تتمتع بدرجة عالية من الثبات، فقد أشار (Sekaran & Bougie, 2010) بأن قيمة معامل كرونباخ ألفا تعد مقبولة من الناحية التطبيقية في البحوث المتعلقة بالعلوم الإدارية والإنسانية إذا كانت $(\text{Alpha} \geq 0.60)$.

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

يستخدم اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعي، ويوضح جدول رقم (8) نتائج اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وذلك لتحديد الاختبارات الإحصائية المناسبة لكل حالة (اختبارات معلمية-اختبارات لا معلمية) حيث يتبين أن قيمة مستوى المعنوية لكل أبعاد الدراسة أكبر من 0.05 ($\text{sig.} > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول (8): اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)

المقياس	البعد	عنوان البعد	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية	النتيجة
عناصر قياس جودة الخدمة	الأول	العناصر الملموسة	1.166	.1320	يتبع التوزيع الطبيعي
	الثاني	الاعتمادية	1.077	.1960	يتبع التوزيع الطبيعي
	الثالث	الاستجابة	7801.	251.0	يتبع التوزيع الطبيعي
	الرابع	الثقة	1.198	.1130	يتبع التوزيع الطبيعي
	الخامس	التعاطف	1.288	.0730	يتبع التوزيع الطبيعي
	السادس	احترام حقوق المكلفين	.8500	.4660	يتبع التوزيع الطبيعي
		الرضا عن أداء جهاز الضابطة الجمركية	.8290	.4970	يتبع التوزيع الطبيعي
		الرضا عن التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى	149.0	17.00	يتبع التوزيع الطبيعي

أساليب المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها، قامت الباحثة بتحليل البيانات التي تم جمعها من مجتمع الدراسة، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة الدراسة، وفيما يلي مجموعة الأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات:

1. التكرارات والنسب المئوية لمتغيراتها الديموغرافية.
2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة على فقرات أداة الدراسة.
3. تم استخدام اختبار (t) لمتوسط عينة واحدة (One Sample T test)، لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي (3).
4. معامل ارتباط بيرسون للتأكد من صدق التقارب أو صدق البناء التكويني لفقرات أداة الدراسة.
5. معادلة كرونباخ - ألفا (Cronbach's Alpha)، من أجل قياس الثبات من خلال حساب الاتساق الداخلي لفقرات أداة الدراسة.
6. اختبار كولومجروف-سمرنوف (Sample K-S -1) لاختبار التوزيع الطبيعي للبيانات.
7. تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار العلاقة بين جودة الخدمة وبين رضا المكلفين.

الفصل الرابع
نتائج الدراسة ومناقشتها

الفصل الرابع

نتائج الدراسة ومناقشتها

المقدمة

تحقيقاً لأهداف الدراسة، ومن أجل الحصول على إجابات لتساؤلاتها، ولقياس فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي باستخدام مقياس جودة الخدمة، فقد قامت الباحثة بإجراء باستطلاع آراء المكلفين حول موضوع الدراسة.

ويتضمن هذا الفصل عرضاً لنتائج تحليل البيانات التي تم جمعها، وكذلك يبين اختبار الفرضيات التي قامت الباحثة بصياغتها في الفصل الأول، وسيتم استعراض ومناقشة أبرز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي لفقرات الاستبانة، ومن أجل ذلك قامت الباحثة بإجراء المعالجات الإحصائية للبيانات التي تم جمعها من خلال أداة الدراسة، وفي هذا الفصل سيتم عرض النتائج التي توصل إليها الباحثة.

اختبار وتحليل فرضيات وأسئلة الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات أداة الدراسة، بالإعتماد على مقياس ليكرت الخماسي لبدائل الإجابة لكل فقرة، ومن أجل تفسير النتائج استخدمت الباحثة المعيار التالي:

الدرجة	النسبة المئوية
منخفضة جداً	أقل من 50%
منخفضة	من 50-59.9%
متوسطة	من 60-69.9%
مرتفعة	من 70-79.9%
مرتفعة جداً	80% فأكثر

وتم أيضاً استخدام اختبار t لعينة واحدة (One Sample T Test) لتحليل فقرات الاستبانة واختبار الفرضيات، وتعتبر الفقرة إيجابية إذا كان أفراد العينة يوافقون على محتواها،

وكانت قيمة (t) المحسوبة أعلى من قيمة (t) الجدولية، والتي تساوي 1.96 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 3)، وتعتبر الفقرة سلبية إذا كانت قيمة (t) السالبة المحسوبة أقل من قيمة (t) السالبة الجدولية، والتي تساوي -1.96 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 3)، وتكون أراء العينة في الفقرة محايدة إذا كانت القيمة الاحتمالية لها أكبر من (0.05).

اختبار أسئلة الدراسة

إجابة السؤال الأول

سؤال الدراسة الرئيس الأول ينص على "ما مدى فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين"، باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية؟

وقد انبثق عن هذا السؤال الرئيس عدة تساؤلات:

1. ما مدى جودة العناصر الملموسة لمقر جهاز الضابطة الجمركية المتعلقة بالمظهر العام والتجهيزات ومظهر العاملين والتكنولوجيا؟
2. ما مدى قدرة جهاز الضابطة الجمركية على أداء واجباتهم بالشكل الملائم وبالذقة المطلوبة (الاعتمادية)؟
3. ما مدى رغبة موظفي جهاز الضابطة الجمركية في مساعدة المكلفين وتقديم الخدمة بشكل نشيط ولائق (الاستجابة)؟
4. ما مدى شعور المكلفين أفراد عينة الدراسة بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية (الثقة)؟
5. ما درجة تعاطف ودعم موظفي جهاز الضابطة الجمركية عند مواجهة المشاكل الخاصة بالمكلفين (التعاطف)؟

6. ما درجة احترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين؟

ومن أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة السابقة، فقد تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) للمجموعة الواحدة للتحقق من معنوية كل فقرة وأهميتها النسبية إضافة لترتيب الأهمية النسبية والنسب المئوية لكل فقرة والجداول من (9) وحتى (16) تبين ذلك.

أولاً: نتائج السؤال الفرعي الأول والذي ينص: ما مدى جودة العناصر الملموسة لمقر جهاز الضابطة الجمركية المتعلقة بالمظهر العام والتجهيزات ومظهر العاملين والتكنولوجيا؟

يعرض جدول (9) نتائج استجابة المكلفين حول جودة العناصر الملموسة لمقر جهاز الضابطة الجمركية المتعلقة بالمظهر العام والتجهيزات ومظهر العاملين والتكنولوجيا.

جدول (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المئوية للعناصر الملموسة لمقر جهاز الضابطة الجمركية المتعلقة بالمظهر العام والتجهيزات ومظهر العاملين والتكنولوجيا.

موافق	النسبة المئوية للتكرارات		الأهمية النسبية	النسبة المئوية للأهمية	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الدلالة Sig.*	قيمة (t) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ترتيب
	محايد	معارض									
73.5	8.0	18.5	مرتفعة	74.30	1	*0.00	9.969	1.0143	3.7150	فروع جهاز الضابطة الجمركية قريبة يسهل على المكافئين الوصول إليها	1.
43.5	11.0	45.5	منخفضة	59.90	5	0.949	-0.064	1.1004	2.9950	مكان انتظار المكافئين ملائم ومريح	2.
71.0	10.5	18.5	مرتفعة	72.90	2	*0.00	9.149	0.9969	3.6450	يتمتع موظفي جهاز الضابطة الجمركية بمظهر أنيق وحسن	3.
37.0	31.0	32.0	متوسطة	61.00	3	0.485	0.699	1.0112	3.0500	يتوفر وسائل اتصال من خلال الهاتف والبريد الإلكتروني بين جهاز الضابطة الجمركية والمراجعين	4.
42.5	13.0	44.5	متوسطة	60.70	4	0.669	0.428	1.1577	3.0350	يملك جهاز الضابطة الجمركية أجهزة ومعدات حديثة	5.
35.0	14.0	51.0	منخفضة	56.50	6	*0.00	-2.145	1.1537	2.8250	الأجهزة والمعدات اللازمة للعمل في جهاز الضابطة الجمركية كافية.	6.
			متوسطة	64.22		*0.00	4.156	0.7173	3.2108	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد	

* دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) * دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01 ≤ α) قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي للفقرة البالغ (3)

يتضح من خلال نتائج الجدول (9) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد العناصر الملموسة لمقر جهاز الضابطة الجمركية المتعلقة بالمظهر العام والتجهيزات ومظهر العاملين والتكنولوجيا قد تراوحت ما بين (2.82-3.71) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة متوسطة للعناصر الملموسة لمقر جهاز الضابطة الجمركية، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (1) ونصها "فروع جهاز الضابطة الجمركية قريبة يسهل على المكلفين الوصول إليها" بمتوسط حسابي بلغ (3.71) وانحراف معياري بلغ (1.01) وأهمية نسبية مرتفعة ونسبة موافقة (73.5%)، فيما حصلت الفقرة رقم (6) ونصها "الأجهزة والمعدات اللازمة للعمل في جهاز الضابطة الجمركية كافية" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (2.82) وانحراف معياري بلغ (1.15) وأهمية نسبية منخفضة ونسبة معارضة (51%).

وبلاحظ من خلال نتائج الجدول (9) أن التشتت مرتفع في استجابات أفراد عينة الدراسة حول العناصر الملموسة لمقر جهاز الضابطة الجمركية، إذ أن أفراد عينة الدراسة أبدوا عدم موافقتهم على الفقرة (6) أما الفقرات (2، 4، 5) لم يبدد المكلفون رأيهم والمتعلقة بمكان انتظار المكلفين وتوافر وسائل الاتصال بين جهاز الضابطة الجمركية والمراجعين وحادثة الأجهزة والمعدات التي يمتلكها جهاز الضابطة الجمركية حيث كانت مستويات الدلالة لهذه الفقرات هذا أكبر من (0.05) وهذا يعني ضرورة اهتمام جهاز الضابطة الجمركية بتحسين مكان انتظار المكلفين بما يليق بالمكلفين وزيادة الاهتمام بوسائل الاتصال الحديثة بين جهاز الضابطة الجمركية والمراجعين وتحديث الأجهزة والمعدات التي يستخدمها جهاز الضابطة الجمركية.

وبشكل عام يتبين أن مستوى العناصر الملموسة لمقر جهاز الضابطة الجمركية المتعلقة بالمظهر العام والتجهيزات ومظهر العاملين والتكنولوجيا كانت بدرجة متوسطة وبمتوسط حسابي عام (3.21) وانحراف معياري عام بلغ (0.71) وبنسبة مئوية (64.22%).

ومن خلال المقابلات التي أجرتها الباحثة مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية يمكن أن

تعزو الباحثة هذه النتيجة إلى ما يلي:

- إن صالات الانتظار في مقر جهاز الضابطة الجمركية جيدة وملائمة لاستقبال المكلفين لكن قد يعود السبب إلى الجانب النفسي الذي يشعر به المكلف خلال تواجده في مقر جهاز الضابطة الجمركية، لأن المكلف لا يتواجد في المقر إلا لحالات الضبط.
 - كما أنه يفتقر للأجهزة والمعدات الحديثة والإمكانيات الفنية التي تساعد جهاز الضابطة الجمركية في عملها، فهي تعتمد على خبرة طواقمها في جمع المعلومات ودقة الفحص، كما أنه غير متوفر أجهزة وتكنولوجيا حديثة تساعد عمل جهاز الضابطة الجمركية في عمله مثل (أجهزة الكشف بالأشعة، فحص المعادن، وبعض المختبرات مثلاً لفحص الديزل).
 - والمركبات الخاصة بجهاز الضابطة الجمركية هي مركبات مدنية تحمل لوحات تسجيل حكومية ولا تحمل مواصفات عسكرية، كون الجانب الإسرائيلي لا يسمح بإدخال مركبات عسكرية للسلطة الوطنية الفلسطينية.
 - إن المعدات والأجهزة يوجد فيها نقص وغير كافية لممارسة موظفي جهاز الضابطة الجمركية للأعمال والمهام المنوطة بهم.
- تتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (بوعكاز، 2015) من ناحية عدم تقديم الدعم الكافي لتحقيق الجودة والفاعلية المطلوبة من خلال توفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة للحد من حجم التهرب الضريبي، كما أنها اتفقت مع نتيجة دراسة (حماد، 2005) بأن الإدارات المالية بحاجة إلى تطوير معدات ووسائل وأساليب في الإدارات المالية لتواكب التطور في نظم المعلومات المحاسبية في البلدان الأخرى.

ثانياً: نتائج السؤال الفرعي الثاني والذي ينص: ما مدى قدرة موظفي جهاز الضابطة الجمركية على أداء واجباتهم بالشكل الملائم وبالدفقة المطلوبة (الاعتمادية) ؟

جدول (10): المتوسطات الحسابية والاحترافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المتوية لمدى قدرة جهاز الضابطة الجمركية على أداء واجباتهم بالشكل الملائم وبالدفقة المطلوبة (الاعتمادية)

مواقف	النسبة المتوية للتكرارات		الأهمية النسبية	النسبة المتوية للأهمية	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الدلالة Sig.*	قيمة المحسوبة (t)	الاحتراف	المتوسط	الفقرة
	محايد	معارض								
48.5	23.5	28.0	متوسطة	66.70	4	*0.00	4.274	1.108	3.33	عندما تعد إدارة جهاز الضابطة الجمركية بالقيام بعمل ما في وقت محدد فإنها تلتزم بذلك
55.5	16.5	28.0	متوسطة	66.00	7	*0.00	4.170	1.017	3.30	عندما يواجه مكلف مشكلة ما فإن موظفي الجهاز يبدون اهتماماً صادقاً بحلها
39.5	22.5	38.0	متوسطة	61.30	9	0.396	0.851	1.080	3.06	يقوم موظفي جهاز الضابطة الجمركية بتأدية الخدمات التي تقدمها الجهاز بالشكل الصحيح والمطلوب ومن المرة الأولى
39.5	22.5	38.0	متوسطة	66.00	6	*0.00	4.365	0.971	3.30	يقوم موظفي جهاز الضابطة الجمركية بتقديم خدمات الجهاز بالمواعيد المتفق عليها
48.0	28.5	23.5	مرتفعة	72.00	2	*0.00	8.639	0.982	3.60	نحرص إدارة جهاز الضابطة الجمركية على أن تكون معاملات المكلفين خالية من الأخطاء
67.0	16.0	17.0	متوسطة	67.50	3	*0.00	5.359	0.989	3.37	البيانات التي يحصل عليها موظفي جهاز الضابطة الجمركية من قسم العمليات صحيحة بما يخص المكلفين.

67.5	16.0	16.5	مرتفعة	72.50	1	*0.00	8.428	1.048	3.62	يتأكد جهاز الضابطة الجمركية من البلاغات المقدمة حول المكلفين.	.13
46.0	17.0	37.0	متوسطة	62.30	5	0.134	1.505	1.080	3.11	المعلومات التي يقدمها مندوبي جهاز الضابطة الجمركية صحيحة بما يخص المكلفين	.14
47.0	26.0	27.0	متوسطة	66.00	8	*0.00	3.698	1.147	3.30	لدى جهاز الضابطة الجمركية أساليب فعالة لمراقبة نشاط عمل المكلفين.	.15
			متوسطة	66.70		*0.00	8.220	0.576	3.33	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد	

*دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01 ≤ α) دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) *دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01 ≤ α)

–قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) = 1.962 وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي للفقرة البالغ (3)

يتضح من خلال نتائج الجدول (10) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد قدرة جهاز الضابطة الجمركية على أداء واجباتهم بالشكل الملائم وبالذقة المطلوبة (الاعتمادية) قد تراوحت ما بين (3.06-3.62) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة متوسطة لقدرة جهاز الضابطة الجمركية على أداء واجباتهم بالشكل الملائم وبالذقة المطلوبة، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (13) ونصها "يتأكد جهاز الضابطة الجمركية من البلاغات المقدمة حول المكلفين". بمتوسط حسابي بلغ (3.62) وانحراف معياري بلغ (1.04) وأهمية نسبية مرتفعة ونسبة الموافقة 67.5%، فيما حصلت الفقرة رقم (9) ونصها "يقوم موظفي جهاز الضابطة الجمركية بتأدية الخدمات التي تقدمها الجهاز بالشكل الصحيح والمطلوب ومن المرة الأولى على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.06) وانحراف معياري بلغ (1.08) وأهمية نسبية متوسطة ونسبة معارضة (38%).

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (10) أن أفراد عينة الدراسة أبدوا حيادهم اتجاه الفقرات (9، 14) والمتعلقة بقيام موظفي جهاز الضابطة الجمركية بتأدية الخدمات التي تقدمها الجهاز بالشكل الصحيح والمطلوب ومن المرة الأولى وصحة المعلومات التي يقدمها مندوبي جهاز الضابطة الجمركية بما يخص المكلفين حيث كانت مستويات الدلالة لهذه الفقرات هذا أكبر من (0.05) وهذا يعني ضرورة رفع كفاءة أفراد وضباط جهاز الضابطة الجمركية من أجل تأديتهم للخدمات التي يقدمونها للمكلفين بالشكل الصحيح والمطلوب ومن المرة الأولى، وكذلك العمل على التأكد من صحة المعلومات التي يقدمها مندوبي جهاز الضابطة الجمركية بما يخص المكلفين من خلال بناء قاعدة بيانات إلكترونية للمكلفين.

وبشكل عام يتبين أن مستوى قدرة جهاز الضابطة الجمركية على أداء واجباتهم بالشكل الملائم وبالذقة المطلوبة كانت بدرجة متوسطة وبمتوسط حسابي عام (3.33) وانحراف معياري عام بلغ (0.57) ونسبة مؤوية (66.70%).

وبناءً على المقابلات التي أجرتها الباحثة تعزو هذه النتيجة إلى:

- عدم اختيار موظفي جهاز الضابطة الجمركية وفق معايير وأسس علمية وعملية بما يتناسب مع مهام عمل الجهاز وأهميته، فإن موظفي جهاز الضابطة الجمركية يفتقرون للكفاءة والخبرة العملية والعلمية الكافية لإنجاز مهامهم بشكل صحيح وخالية من الأخطاء.
- يقوم جهاز الضابطة الجمركية بمتابعة المكلفين من خلال البرنامج الخاص بالإدارة العامة للجمارك والمكوس وض.ق.م وهي برنامج RMS فيستطيع موظف جهاز الضابطة الجمركية فحص والإطلاع على الملف الضريبي للمكلف وبرنامج الأسي كودا المختص بالجمارك فيستطيع الموظف التأكد من إلتزام المكلف بتقديم البيانات الجمركية.
- يتم إعطاء موظفي جهاز الضابطة الجمركية دورات خاصة بفن التعامل مع المكلفين، وذلك لكسر الحاجز بينهم.

وهذه النتيجة تتفق مع نتيجة دراسة (أبو عياش، 2013) من حيث ضعف كفاءة موظفي الضريبة لأن على موظف الضريبة أن يكون ملماً بالعديد من العلوم بما يتناسب مع المهام الموكلة إليه، وكذلك من ناحية عدم وجود جهاز استعلام مختص للأمور الضريبية وضعف في الإعلام الضريبي، أدى ذلك إلى نقص في المعلومات والبيانات المالية لدى موظفي الإدارات الضريبية وبالتالي يؤدي إلى زيادة في الجرائم الضريبية وذلك يؤثر على زيادة حجم التهرب الضريبي، وكذلك انفتحت مع نتيجة دراسة (بوعكاز، 2015) من ناحية افتقار الإدارات الضريبية للمؤهلين والمناسبين لأداء الأعمال الموكلة إليهم وخاصة مع المراجعين وذلك يعد سبباً من أسباب انتشار الفساد الإداري وقلة التحصيل الضريبي وذلك يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي.

ولكن هذه النتيجة لم تتفق مع نتيجة دراسة (حماد، 2005) حيث أظهرت بأن العاملين في الإدارات المالية تتوفر لديهم المؤهلات العلمية والخبرة المناسبة ولكنهم بحاجة لمزيد من الدورات المتخصصة لتطوير قدراتهم.

ثالثاً: نتائج السؤال الفرعي الثالث والذي ينص: ما مدى رغبة موظفي جهاز الضابطة الجمركية في مساعدة المكلفين وتقديم الخدمة بشكل نشيط ولائق (الاستجابة)؟

جدول (11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المئوية لمدى رغبة موظفي جهاز الضابطة الجمركية في مساعدة المكلفين وتقديم الخدمة بشكل نشيط ولائق

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*	ترتيب أهمية الفقرة	النسبة المئوية للأهمية	النسبة المئوية للتكرارات			الفرقة	
						معارض	محايد	موافق		
3.0600	1.0733	0.791	0.790	4	61.20	متوسطة	33.5	28.5	38.0	16.
3.3850	1.0735	5.072	*0.00	1	67.70	متوسطة	24.0	15.5	60.5	17.
3.1650	1.0113	2.307	*0.00	2	63.30	متوسطة	31.5	21.0	47.5	18.
3.1500	0.9391	2.259	*0.00	3	63.00	متوسطة	25.5	35.5	39.0	19.
2.7950	1.0528	-2.754	*0.00	5	55.90	منخفضة	46.0	26.0	28.0	20.
3.1110	0.6548	2.397	*0.00		62.22	متوسطة				

*دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) **دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01 ≤ α)

-قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) = 1.962 وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي للفقرة البالغ (3)

يتضح من خلال نتائج الجدول (11) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد رغبة موظفي جهاز الضابطة الجمركية في مساعدة المكلفين وتقديم الخدمة بشكل نشيط ولائق قد تراوحت ما بين (2.79-3.38) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة متوسطة لرغبة موظفي جهاز الضابطة الجمركية في مساعدة المكلفين وتقديم الخدمة بشكل نشيط ولائق، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (17) ونصها "موظفي جهاز الضابطة الجمركية مستعدين وراغبين في تقديم المساعدة لعملاء الجهاز" بمتوسط حسابي بلغ (3.38) وانحراف معياري بلغ (1.07) وأهميتها النسبية متوسطة ونسبة الموافقة (60.5%)، فيما حصلت الفقرة رقم (20) ونصها "يتم انجاز معاملات المراجعين بوقت قصير" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (2.79) وانحراف معياري بلغ (1.05) وأهميتها النسبية منخفضة ونسبة معارضة (46.5%).

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (11) أن أفراد عينة الدراسة أبدوا عدم موافقتهم على الفقرة (20) بنسبة (46.5%)، وأبدوا حيادهم حول الفقرة (16) بنسبة (28.5%) والمتعلقة بقيام موظفي جهاز الضابطة الجمركية بإبلاغ المكلفين بشكل محدد عن الوقت المطلوب لإنجاز خدمة معينة حيث كان مستوى الدلالة لهذه الفقرة هذا أكبر من (0.05) وهذا يعني ضرورة إبلاغ المكلفين بشكل محدد عن الوقت المطلوب لإنجاز خدمة معينة والسرعة في إنجازها.

وبشكل عام يتبين أن مستوى رغبة موظفي جهاز الضابطة الجمركية في مساعدة المكلفين وتقديم الخدمة بشكل نشيط ولائق كانت بدرجة متوسطة وبمتوسط حسابي عام (3.11) وانحراف معياري عام بلغ (0.65) وبنسبة مئوية (62.22%).

وترى الباحثة أن سبب هذه النتيجة من خلال المقابلات مع المكلفين أثناء توزيع الاستبانات يعود إلى:

- سوء إدارة وتنظيم موظفي الضابطة الجمركية لمهامهم وقد يعود ذلك إلى عدم إلمام الموظفين بأعمالهم بشكل واضح وعدم كفاءتهم حيث أنهم لا يتمتعون بالخبرة العملية والعلمية الكافية لإنجاز مهامهم بوقت قصير ويتطلب ذلك منهم وقت مضاعف لإنجاز

مهامهم، كما أنه لا يتم تنظيم المواعيد للمكلفين بإعطاء المكلفين أوقات محددة ومواعيد لمراجعة المكلفين أو انجازهم للمهام الموكلة إليهم.

- وقد يعود السبب كذلك إلى عدم التنسيق بشكل فعال بين جهاز الضابطة الجمركية والإدارات الضريبية والجهات الأخرى بشكل فعال، مما يؤدي إلى مماطلة في إنجاز الخدمة والمهام المقدمة للمكلفين.

رابعاً: نتائج السؤال الفرعي الرابع والذي ينص: ما مدى شعور المكلفين أفراد عينة الدراسة بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية (الثقة) ؟

جدول (12): المتوسطات الحسابية والاحترافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المئوية لدرجة شعور المكلفين أفراد عينة الدراسة بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*	ترتيب أهمية الفقرة	النسبة المئوية للأهمية	النسبة المئوية	النسبة المئوية للتكرارات			الفقرة
							معارض	محايد	موافق	
2.7650	1.1517	-2.886	*0.00	8	55.30	منخفضة	18.0	49.0	33.0	إن سلوك موظفي جهاز الضابطة الجمركية يعطي انطباع بالثقة لدى المكلفين
2.5150	1.1647	-5.889	*0.00	9	50.30	منخفضة	13.5	60.5	26.0	يشعر المكلفون بالأمان في تعاملاتهم مع الجهاز
2.9700	1.1644	-0.364	0.716	5	59.40	منخفضة	13.0	45.0	42.0	يتمتع موظفو جهاز الضابطة الجمركية باللباقة والمجاملة عند تعاملهم مع عملاء الجهاز
3.0050	1.1275	0.063	0.950	4	60.10	متوسطة	15.5	40.5	44.0	يمتلك موظفو جهاز الضابطة الجمركية المعرفة التامة للإجابة على أسئلة واستفسارات عملاء الجهاز
2.3950	1.2274	-6.971	*0.00	10	47.90	منخفضة جداً	17.0	62.0	21.0	يعامل الموظفون كافة المكلفين بشكل متساوي وعادل
3.0950	1.1412	1.177	0.241	3	61.90	متوسطة	22.0	32.0	46.0	يوجد لجهاز الضابطة الجمركية مواقع إلكترونية توضح طبيعة عملها للجمهور.
2.9050	1.1145	-1.205	0.229	6	58.10	منخفضة	25.0	39.5	35.5	يقوم جهاز الضابطة الجمركية بتوزيع منشورات توعية للمكلفين عن خطورة التهرب الضريبي.

47.5	19.0	33.5	متوسطة	62.20	2	0.166	1.389	1.1199	3.1100	يوجد منشورات وتعليمات وأدلة ضريبية منشورة توزع على المكلفين.	28.
50.0	25.5	24.5	متوسطة	64.70	1	*0.00	3.065	1.0842	3.2350	وضوح تعليمات وأدلة الضريبة المنشورة	29.
25.5	33.5	41.0	منخفضة	55.00	7	*0.00	-3.158	1.1197	2.7500	يتمتع الموظفون بالأمانة ونظافة اليد	30.
			منخفضة	57.49		*0.00	-2.584	0.6869	2.8745	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد	

*دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01 ≤ α) *دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α)

-قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) = 1.962 وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي للفقرة البالغ (3)

تضح من خلال نتائج الجدول (12) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد شعور المكلفين أفراد عينة الدراسة بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية قد تراوحت ما بين (2.39-3.23) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة متوسطة لشعور المكلفين أفراد عينة الدراسة بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (29) ونصها "وضوح تعليمات وأدلة الضريبة المنشورة" بمتوسط حسابي بلغ (3.23) وانحراف معياري بلغ (1.08) وأهمية نسبية متوسطة ونسبة موافقة (50%)، فيما حصلت الفقرة رقم (25) ونصها "يعامل الموظفون كافة المكلفين بشكل متساوي وعادل" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (2.39) وانحراف معياري بلغ (1.22) وأهمية نسبية منخفضة جداً ونسبة معارضة (62%).

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (12) أن التشتت جاء مرتفع في استجابات أفراد عينة الدراسة حول شعور المكلفين أفراد عينة الدراسة بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية، وهو ما يعكس اختلاف في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة وعدم موافقتهم على عدة فقرات وخاصة الفقرات ذات الأرقام (21، 22، 30)، وأبدو حيادهم حول الفقرات (23، 24، 26، 27، 28)، وما يؤكد ذلك أن كافة مستويات الدلالة لجميع هذه الفقرات كانت أكبر من (0.05)، وهذا يشير إلى احتمال وجود جوانب القصور الآتية في أداء جهاز الضابطة الجمركية:

- عدم تمتع موظفي جهاز الضابطة الجمركية باللباقة والمجاملة عند تعاملهم مع المكلفين مما يولد للمكلف عدم الشعور بالثقة والأمان في تعامله مع موظفي جهاز لضابطة الجمركية من وجهة نظر المكلفين، ولكن قد تعود النتيجة إلى طبيعة العلاقة بينهم حيث أن المكلف يعتبر جهاز الضابطة الجمركية كخصم له.
- عدم وجود مواقع إلكترونية رسمية توضح طبيعة جهاز الضابطة الجمركية للمكلفين.
- قلة توافر المنشورات الهادفة إلى توعية المكلفين بخطورة التهرب الضريبي.

- عدم معاملة المكلفين بشكل متساوٍ وعادل من وجهة نظر المكلفين وذلك لاعتبارهم جهاز الضابطة الجمركية كخصم لهم لذلك لن تكون النتيجة موضوعية.

وبشكل عام يتبين أن مستوى شعور المكلفين أفراد عينة الدراسة بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية كانت منخفضة وبمتوسط حسابي عام (2.87) وانحراف معياري عام بلغ (0.68) وبنسبة مئوية (57.49%).

وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (بوعكاز، 2015) من حيث ضرورة تحسين العلاقة بين المكلفين وموظفي جهاز الضابطة الجمركية لزيادة الثقة بينهم وإجاباتهم عن استفساراتهم وبالتالي زيادة ثقافتهم الضريبية نحو الالتزام الضريبي وذلك يؤدي تلقائياً لتقليل من حالات التهرب الضريبي، وتتفق مع نتيجة دراسة (أبو عياش، 2013) من ناحية انتشار الفساد الإداري في الدوائر الضريبية وبالتالي زيادة في الجرائم الضريبية المرتكبة ويؤدي ذلك إلى زيادة في حجم التهرب الضريبي.

خامساً: نتائج السؤال الفرعي الخامس والذي ينص: ما درجة تعاطف ودعم موظفي جهاز الضابطة الجمركية عند مواجهة المشاكل الخاصة بالمكلفين (التعاطف) ؟

جدول (13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المئوية لدرجة تعاطف ودعم موظفي جهاز الضابطة الجمركية عند مواجهة المشاكل الخاصة بالمكلفين

موافق	النسبة المئوية للقرارات		الأهمية النسبية	النسبة المئوية للأهمية	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الدلالة Sig.*	قيمة (t) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	رقم
	محايد	معارض									
58.5	19.5	22.0	متوسطة	68.50	2	*0.00	5.486	1.0956	3.4250	إن ساعات عمل جهاز الضابطة الجمركية ملائمة لجميع فئات عملاء الجهاز	31.
51.5	21.5	27.0	متوسطة	65.40	3	*0.00	3.705	1.0307	3.2700	يولي موظفي جهاز الضابطة الجمركية المكلفين اهتماماً شخصياً	32.
29.5	26.0	44.5	منخفضة	56.50	5	*0.00	-2.371	1.0439	2.8250	يضع جهاز الضابطة الجمركية مصلحة المكلفين في مقدمة اهتماماته	33.
35.5	32.5	32.0	متوسطة	60.30	4	0.83	0.205	1.0344	3.0150	يتفهم موظفي جهاز الضابطة الجمركية الاحتياجات المحددة لعملائهم	34.
73.5	15.0	11.5	مرتفعة	77.30	1	*0.00	12.475	0.9806	3.8650	يتعامل موظفي جهاز الضابطة الجمركية مع المكلف بصرامة.	35.
			متوسطة	65.60		*0.00	6.089	0.6503	3.2800	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبيد	36.

*دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) *دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01 ≤ α) (3) قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) = 1.962 وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي للفقرة البالغ (3)

يتضح من خلال نتائج الجدول (13) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد مدى تعاطف ودعم موظفي جهاز الضابطة الجمركية عند مواجهة المشاكل الخاصة بالمكلفين قد تراوحت ما بين (2.82-3.86) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة متوسطة لتعاطف ودعم موظفي جهاز الضابطة الجمركية عند مواجهة المشاكل الخاصة بالمكلفين، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (35) ونصها "يتعامل موظفي جهاز الضابطة الجمركية مع المكلف بصرامة" بمتوسط حسابي بلغ (3.86) وانحراف معياري بلغ (0.98) وأهمية نسبية مرتفعة ونسبة موافقة (73.5%)، ويشير ذلك إلى اتفاق أفراد العينة وتذمرهم من الصرامة التي يتعامل موظفي جهاز الضابطة الجمركية معهم، فيما حصلت الفقرة رقم (33) ونصها "يضع جهاز الضابطة الجمركية مصلحة المكلفين في مقدمة اهتماماته" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (2.82) وانحراف معياري بلغ (1.04) وأهمية نسبية منخفضة ونسبة معارضة (44.5%)..

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (13) اتفاق أفراد عينة على غالبية الفقرات عدا الفقرة (33) والتي نصها "يضع جهاز الضابطة الجمركية مصلحة المكلفين في مقدمة اهتماماته"، وأبدو حيادهم حول الفقرة رقم (34) والتي نصها "يتفهم موظفي جهاز الضابطة الجمركية الاحتياجات المحددة لعملائهم" وهو ما يعكس مدى الاختلاف في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة وانقسامهم ما بين مؤيد ومعارض، وما يؤكد ذلك أن مستوى الدلالة لهذه الفقرة كان أكبر من (0.05).

وبشكل عام يتبين أن مستوى تعاطف ودعم موظفي جهاز الضابطة الجمركية عند مواجهة المشاكل الخاصة بالمكلفين كان متوسطاً بمتوسط حسابي عام بلغ (3.28) وانحراف معياري عام بلغ (0.65) وبنسبة مئوية (65.60%).

وتعزو الباحثة هذه النتيجة بناءً على المقابلات مع المكلفين وجهاز الضابطة الجمركية

إلى:

- إن طبيعة جهاز الضابطة الجمركية كجهاز تنفيذي وعسكري تابع لوزارة الداخلية يخلق علاقة بين المكلف وموظفي الجهاز جدية ولذلك قد يرى المكلف أن موظفيها يعاملونهم بصرامة.
- قد يعود لعدم تأهيل موظفين جهاز الضابطة الجمركية لكيفية التعامل مع المكلفين، بالرغم من خضوع موظفيها لدورات حول فن التعامل مع المكلفين، وقد يكون ذلك بسبب التدوير الوظيفي بين الأجهزة الأمنية المختلفة أو انتساب موظفين جدد للجهاز، وقد يكون له علاقة بطبيعة عمل جهاز الضابطة الجمركية ونظرة المكلف لهم.

سادساً: نتائج السؤال الفرعي السادس والذي ينص: ما درجة احترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين ؟

جدول (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المئوية لاحترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين

موافق	النسبة المئوية للتكرارات		الأهمية النسبية	النسبة المئوية للأهمية	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الدلالة Sig.*	قيمة (t) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	رقم
	محايد	معارض									
41.0	9.5	49.5	منخفضة	57.50	11	0.181	-1.341	1.3183	2.8750	يعامل الجهاز المكلف كشخص ملتزم بالضرائب وبدون تشكيك ما لم يثبت العكس	37.
54.0	20.0	26.0	متوسطة	66.70	2	*0.00	4.719	1.0039	3.3350	يحافظ جهاز الضابطة الجمركية على سرية المعلومات التي تتعلق بالمكلف.	38.
44.5	22.0	33.5	متوسطة	61.40	7	0.361	0.915	1.0821	3.0700	يتعامل الجهاز مع المكلفين بعدالة وموضوعية	39.
47.0	22.5	30.5	متوسطة	63.40	5	*0.03	2.127	1.1302	3.1700	يحترم الجهاز خصوصياتك	40.
44.5	25.0	30.5	متوسطة	62.80	6	*0.04	1.918	1.0323	3.1400	يمنح الجهاز المكلف حق معرفة المعلومات التي جمعها عنه	41.
42.0	36.0	22.0	متوسطة	64.50	4	*0.00	3.284	0.9690	3.2250	يقدم الموظفون خدمة مهنية محترفة	42.
49.0	29.0	22.0	متوسطة	65.40	3	*0.00	3.999	0.9548	3.2700	يقدم الموظفون النصح والمعلومات	43.
35.0	17.5	47.5	منخفضة	57.90	10	0.151	-1.443	1.0292	2.8950	يوضح الموظفون أسس وتفاصيل قراراتهم بشكل كامل	44.
29.5	20.0	50.5	منخفضة	55.40	12	*0.00	-3.043	1.0690	2.7700	يعطيك الجهاز الحق في مراجعة قراراتهم وتقديراتهم	45.
37.0	27.0	36.0	متوسطة	60.10	9	0.947	0.067	1.0538	3.0050	يتحمل الموظفون مسؤولية أعمالهم وفي حال أي خلل يمكن محاسبتهم على ذلك من داخل نفس الجهاز	46.

34.0	37.5	28.5	متوسطة	61.20	8	0.404	0.835	1.0156	3.0600	يساعدونك في تخفيض تكلفة تطبيق القانون ولا يطلبون اشياء ترفع من هذه التكلفة	.47
68.5	16.5	15.0	مرتفعة	73.10	1	*0.00	9.500	0.9750	3.6550	يتم متابعة نشاط المتهمب الضريبي بعد انتهاء ملفه وعودته لعمله	.48
			متوسطة	62.45		*0.00	2.654	0.6527	3.1225	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد	

*دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) **دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01 ≤ α)

-قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) = 1.962 وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي للفقرة البالغ (3)

يتضح من خلال نتائج الجدول (14) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد احترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين قد تراوحت ما بين (2.77-3.65) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة متوسطة لاحترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (47) ونصها "يتم متابعة نشاط المتهرب الضريبي بعد إنهاء ملفه وعودته لعمله" بمتوسط حسابي بلغ (3.65) وانحراف معياري بلغ (0.87) وأهمية نسبية مرتفعة ونسبة موافقة (68.5%)، وتشير الباحثة هنا أن هذه النتيجة لا تشير إلى اعتبار أفراد عينية الدراسة بأن هذه المتابعة تعبر عن احترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين بل قد يعني ارتفاع متوسط الاستجابة عليها عدم رضاهم عن هذه المتابعة والملاحقة خاصة بعد إنهاء ملف المكلف.

فيما حصلت الفقرة رقم (44) ونصها "يعطيك الجهاز الحق في مراجعة قراراتهم وتقديراتهم" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (2.77) وانحراف معياري بلغ (1.06) وأهمية نسبية منخفضة ونسبة معارضة (50.5%).

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (14) أن هناك تشتت في استجابات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بعد احترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين، وهو ما يعكس اختلاف في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة وعدم موافقتهم على فقرة (44)، وأبدو حيادهم حول الفقرات (36، 38، 43، 45، 46)، وما يؤكد ذلك أن كافة مستويات الدلالة لجميع هذه الفقرات كانت أكبر من (0.05)، وهذا يشير إلى احتمال وجود جوانب القصور الآتية فيما يتعلق باحترام موظفي جهاز الضابطة الجمركية للمكلفين:

- تعامل الجهاز موظفي جهاز الضابطة الجمركية مع المكلف بأنه موطن شك فيما يتعلق بالتزامه بالضرائب ما لم يثبت العكس.
- تباين آراء أفراد العينة حول إذا ما كان جهاز الضابطة الجمركية يتعامل مع المكلفين بعدالة وموضوعية.

- عدم قيام موظفي جهاز الضابطة الجمركية بتوضيح أسس وتفصيل قراراتهم بصورة تلبية حاجة المكلفين، وعدم منحهم حق مراجعة هذه القرارات الصادرة بهم.
- شك المكلفين وتباين آرائهم بأن موظفي جهاز الضابطة الجمركية يتحمل مسؤولية أعمالهم وفي حال أي خلل يمكن محاسبتهم على ذلك من داخل نفس الجهاز.
- تباين الآراء حول مدى مساعدة موظفي جهاز الضابطة الجمركية للمكلفين في تخفيض تكلفة تطبيق القانون وعدم طلبهم أشياء ترفع من هذه التكلفة. وقد يعني ذلك أن هذه المساعدة قد تكون انتقائية ولا تشمل جميع المكلفين.
- وبشكل عام يتبين أن مستوى احترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين كانت بدرجة متوسطة وبمتوسط حسابي عام (3.12) وانحراف معياري عام بلغ (0.65) وبنسبة مئوية (62.45%).

سابعاً: نتائج السؤال الرئيس الثاني للدراسة والذي ينص: ما مدى رضا المكلفين عن الطريقة التي ينفذ بها جهاز الضابطة الجمركية الأوامر الضريبية؟

للإجابة عن السؤال تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية والنسب المئوية لل فقرات التي تقيس مدى رضا المكلفين عن الطريقة التي ينفذ بها جهاز الضابطة الجمركية الأوامر الضريبية والدرجة الكلية حسب درجة الرضا:

جدول (15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المئوية لرضا المكلفين عن الطريقة التي ينفذ بها جهاز الضابطة الجمركية الأوامر الضريبية

موافق	النسبة المئوية للتكرارات		الأهمية النسبية	النسبة المئوية للأهمية	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الدلالة Sig.*	قيمة (t) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	رقم
	محايد	معارض									
70.0	9.0	21.0	مرتفعة	73.60	1	*0.00	8.554	1.1242	3.6800	الرقابية على البضائع الداخلة والخارجة من وإلى فلسطين.	49.
71.0	12.0	17.0	مرتفعة	73.40	2	*0.00	8.809	1.0755	3.6700	تحويل المتهربين ضريبياً وقبض عليهم ضمن حالة التلبس.	50.
60.0	14.0	26.0	متوسطة	69.00	3	*0.00	5.730	1.1107	3.4500	سلطة اجراءات الكشف والمعائنة والحصول على الإيضاحات اللازمة.	51.
57.0	17.5	25.5	متوسطة	66.60	5	*0.00	4.081	1.1435	3.3300	حق منع المتواجدين في مكان التهرب الضريبي.	52.
37.5	20.0	42.5	منخفضة	57.50	9	-1.431	-1.431	1.2357	2.8750	سلطة دخول المنازل برفقة النيابة العامة أو الإدارة الضريبية.	53.
47.5	14.5	38.0	متوسطة	61.60	7	0.857	.857	1.3199	3.0800	سلطة دخول مكان العمل وتفقيشه برفقة النيابة العامة أو الإدارة الضريبية.	54.
50.0	11.5	38.5	متوسطة	61.70	6	0.923	0.923	1.3024	3.0850	حق حجز بضائع تجارية برفقة المركبة في حالة عدم توافر فاتورة ضريبية أو إرسالية.	55.
44.5	13.0	42.5	متوسطة	60.30	8	0.164	0.164	1.2935	3.0150	يتعرض المكلفين في حالة التلبس لضغوط أثناء إلقاء الإفادة.	56.
60.5	12.5	27.0	متوسطة	68.60	4	*0.00	5.136	1.1841	3.4300	فرض غرامات على المتهربين ضريبياً.	57.
			متوسطة	66.50		0.00*	5.548	0.8284	3.3250	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد	

*دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) **دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01 ≤ α) وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي للفقرة البالغ (3) قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) = 1.962

يتضح من خلال نتائج الجدول (15) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد رضا المكلفين عن الطريقة التي ينفذ بها جهاز الضابطة الجمركية الأوامر الضريبية قد تراوحت ما بين (2.87-3.68) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة متوسطة لرضا المكلفين عن الطريقة التي ينفذ بها جهاز الضابطة الجمركية الأوامر الضريبية، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (48) ونصها "الرقابة على البضائع الداخلة والخارجة من وإلى فلسطين" بمتوسط حسابي بلغ (3.68) وأهمية نسبية مرتفعة ونسبة موافقة (70%) وانحراف معياري بلغ (1.12)، فيما حصلت الفقرة رقم (52) ونصها "سلطة دخول المنازل برفقة النيابة العامة أو الإدارة الضريبية" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (2.87) وانحراف معياري بلغ (1.23) وأهمية نسبية منخفضة ونسبة معارضة (42.5%).

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (15) أن هناك تشتت في آراء استجابات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بعد رضا المكلفين عن الطريقة التي ينفذ بها جهاز الضابطة الجمركية الأوامر الضريبية، وهو ما يعكس اختلاف في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة وحيادهم على عدة فقرات وخاصة الفقرات ذات الأرقام (52، 53، 54، 55)، وما يؤكد ذلك أن كافة مستويات الدلالة لجميع هذه الفقرات كانت أكبر من (0.05)، وهذا يشير إلى عدم رضا أفراد عينة الدراسة عن الطريقة التي ينفذ بها جهاز الضابطة الجمركية الأوامر الضريبية في الجوانب التي تناولتها هذه الفقرات، وخاصة فيما يتعلق بسلطة دخول المنازل وأماكن العمل لما لها خصوصية لدى المكلف، ولما يتعرض له المكلف من ضرر جراء حجز بضائعه وكذلك بحجز المركبة برفقة البضاعة مما يزيد الضرر على المكلف، وهذا يؤدي في بعض الأحيان إلى خسارة المكلف إلى مبالغ مالية نتيجة الحجز منها دفع مبلغ مالي بدل أرضية للمركبة والبضاعة المحتجزة غير الخسارة الناتجة عن تأخر في بيع البضاعة أو غيرها من الأسباب، كما أن المكلف يتعرض إلى ضغوطات كثيرة خلال إدلائه للإفادة.

وبشكل عام يتبين أن درجة رضا المكلفين عن الطريقة التي ينفذ بها جهاز الضابطة الجمركية الأوامر الضريبية كانت بدرجة متوسطة وبمتوسط حسابي عام (3.32) وانحراف معياري عام بلغ (0.82) ونسبة مئوية (66.50).

ثامناً: نتائج السؤال الرئيس الثالث للدراسة والذي ينص: ما رأي المكلفين في مستوى التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى التي يعمل معها؟

للإجابة عن السؤال تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للفقرات التي تقيس مستوى التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى التي يعمل معها والدرجة الكلية حسب درجة التنسيق:

جدول (16): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t) والأهمية النسبية والنسب المئوية لمستوى التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى التي يعمل معه

مواقف	النسبة المئوية للتكرارات		النسبة المئوية للأهمية	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الدلالة Sig.*	قيمة (t) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	رقم
	محايد	معارض								
84.5	12.0	3.5	مرتفعة جداً	1	*0.00	20.646	0.7671	4.1200	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والأجهزة الأمنية الشرطية	58.
82.5	14.5	3.0	مرتفعة جداً	2	*0.00	19.276	0.8107	4.1050	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية وضريبة القيمة المضافة	59.
74.5	15.0	10.5	مرتفعة	3	*0.00	12.101	1.0693	3.9150	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية وضريبة الدخل	60.
68.0	18.0	14.0	مرتفعة	4	*0.00	10.198	1.0608	3.7650	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية ووزارة الاقتصاد الوطني.	61.
51.0	28.5	20.5	متوسطة	6	*0.00	5.047	1.1068	3.3950	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية ووزارة الزراعة.	62.
46.0	31.0	23.0	متوسطة	8	*0.00	3.496	1.0112	3.2500	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية ووزارة المواصلات.	63.
48.5	25.5	26.0	متوسطة	9	*0.00	3.304	1.1129	3.2600	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية ووزارة الصحة.	64.
50.5	31.0	18.5	متوسطة	7	*0.00	5.462	0.9579	3.3700	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية ووزارة الحكم المحلي.	65.
67.0	18.5	14.5	مرتفعة	5	*0.00	8.066	1.0782	3.6150	التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية وممثلي القطاع الخاص والغرف التجارية.	66.
			مرتفعة		0.00*	13.585	0.6703	3.6439	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبيد	

* دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) * دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01 ≤ α)

- قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) = 1.962 وتم استخراجها بالاستناد للافتراضى للفقرة البالغ (3)

يتضح من خلال نتائج الجدول (16) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى التي يعمل معه، قد تراوحت ما بين (3.26-4.12) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة مرتفعة لمستوى التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى التي يعمل معه، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (57) ونصها "التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والأجهزة الأمنية الشرطية" بمتوسط حسابي بلغ (4.12) وأهمية نسبية مرتفعة جداً ونسبة موافقة (84.5%) وانحراف معياري بلغ (0.76)، فيما حصلت الفقرة رقم (63) ونصها "التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية ووزارة الصحة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.26) وانحراف معياري بلغ (1.07) وأهمية نسبية متوسطة ونسبة موافقة (48.5%).

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (16) أن هناك انخفاض في تشتت استجابات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بعد التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى التي يعمل معه، وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة، وما يؤكد ذلك أن كافة مستويات الدلالة لجميع هذه الفقرات كانت أقل من (0.05).

وبشكل عام يتبين أن مستوى التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى التي يعمل معه كانت بدرجة مرتفعة وبمتوسط حسابي عام (3.64) وانحراف معياري عام بلغ (0.67) وبنسبة مئوية (72.88).

ويشير ذلك إلى قوة التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والوزارات الأخرى وخاصة مع ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، وذلك للعمل المشترك بينهم، أما بالنسبة للعلاقة مع الأجهزة الأمنية الشرطية المرتفعة جداً ويعود ذلك لكون جهاز الضابطة الجمركية جهازاً آمناً حيث أنه قوة رابعة في وزارة الداخلية ويشترك مع الأجهزة الأمنية في مهام لضبط مهربيين وخارجين عن القانون.

وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (مختار، 2014) من ناحية أنه لا يتم القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي إلا بالتنسيق والتعاون بين جميع المؤسسات العمومية وتقديم كل ما يخص الضرائب للدوائر الضريبية لضمان حقوق الدولة.

اختبار فرضيات الدراسة

بعد التأكد مسبقاً من صلاحية نموذج الدراسة للتحليل الإحصائي وعدم وجود تداخل خطي بين متغيرات، وأن بيانات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي تم اختبار فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

اختبار الفرضية الرئيسية

يوجد تأثير إيجابي لفاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية وفق مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية على مدى رضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية.

من أجل معرفة فيما إذا كان هناك أثر معنوي إيجابي لفاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية بأبعاده المختلفة مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية على مدى رضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية أم لا، فقد قامت الباحثة وبإجراء تحليل الانحدار المتعدد وكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول (17): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة

العدد	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغيرات
200	3.2108	0.71739	المظهر العام لمقر جهاز الضابطة الجمركية والتجهيزات ومظهر العاملين والتكنولوجيا
200	3.3350	0.57638	القدرة على أداء واجباتهم بالشكل الملائم وبالدفقة المطلوبة
200	3.1110	0.65485	الرغبة في مساعدة المكلفين وتقديم الخدمة بشكل نشيط ولائق
200	2.8745	0.68692	الشعور بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية
200	3.2800	0.65032	تعاطف ودعم موظفي جهاز الضابطة الجمركية عند مواجهة المشاكل الخاصة بالمكلفين
200	3.1225	0.65270	احترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين
200	3.3250	0.82840	مدى رضاك عن الطريقة التي ينفذ بها الجهاز
200	3.6439	0.67031	ما رأيك في مستوى التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى

جدول (18) مصفوفة معامل الارتباط بين أبعاد متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة

المتغيرات	الإحصاءات	العناصر الملموسة	الاعتمادية	الاستجابة	الثقة	التعاطف	احترام حقوق المكلفين	رضا المكلفين	مستوى التنسيق
العناصر الملموسة	معامل الارتباط	1							
	مستوى الدلالة								
الاعتمادية	معامل الارتباط	0.564**	1						
	مستوى الدلالة	0.000							
الاستجابة	معامل الارتباط	0.525**	0.659**	1					
	مستوى الدلالة	0.000	0.000						
الثقة	معامل الارتباط	0.520**	0.588**	0.591**	1				
	مستوى الدلالة	0.000	0.000	0.000					
التعاطف	معامل الارتباط	0.412**	0.437**	0.434**	0.551**	1			
	مستوى الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.000				
احترام حقوق المكلفين	معامل الارتباط	0.426**	0.567**	0.537**	0.675**	0.566**	1		
	مستوى الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000			
رضا المكلفين	معامل الارتباط	0.311**	0.391**	0.222**	0.338**	0.331**	0.553**	1	
	مستوى الدلالة	0.000	0.000	0.002	0.000	0.000	0.000		
الرضا عن مستوى التنسيق	معامل الارتباط	0.153*	0.227**	0.233**	0.255**	0.141*	0.205**	0.156*	1
	مستوى الدلالة	0.030	0.001	0.001	0.000	0.046	0.004	0.027	

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

تشير النتائج في الجدول (18) إلى ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط طردية موجبة ذو دلالة إحصائية بين عناصر جودة الخدمة لقياس فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية (الاعتمادية، الاستجابة، الثقة، التعاطف، احترام حقوق المكلفين) ورضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية. حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون بينهما على التوالي (0.311، 0.391، 0.222، 0.338، 0.331، 0.553).

- وجود علاقة ارتباط طردية موجبة ذو دلالة إحصائية بين عناصر جودة الخدمة لقياس فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية (الاعتمادية، الاستجابة، الثقة، التعاطف، احترام حقوق المكلفين) ورضا المكلفين عن التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى. حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون بينهما على التوالي (0.153، 0.227، 0.233، 0.255، 0.141، 0.205).

- وجود علاقة ارتباط طردية موجبة ذو دلالة إحصائية بين رضا المكلفين عن التنسيق بين جهاز الضابطة والجهات الأخرى ورضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون بينهما (0.15).

جدول (19): نتائج تحليل تباين الأحادي لفحص صلاحية نموذج الانحدار المستخدم في الدراسة

مصدر التباين	مجموع مربعات الانحرافات	درجات الحرية	متوسط مجموع مربعات الانحرافات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
	SS	DF	MS		
الانحدار	47.960	6	7.993	17.412	0.000
الخطأ	88.603	193	.4590		
الكلية	136.563	199			

يتضح من الجدول (19) لتحليل التباين المعنوية العالية لاختبار $F (P < 0.0001)$. مما

يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية.

جدول (20): ملخص النموذج (Model Summary) لنتائج تحليل الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة

النموذج	معاملات الانحدار غير المعيارية معامل التحديد B	قيمة (t)	مستوى الدلالة Sig. *	قيمة (VIF)
				معامل التضخم
الثابت	0.811	2.54	**0.01	1.663
العناصر الملموسة	0.136	1.57	0.11	2.22
الاعتمادية	0.293	2.362	**0.01	2.079
الاستجابة	-0.287	-2.715	**0.00	2.376
الثقة	-0.127	-1.178	0.24	1.634
التعاطف	0.04	0.427	0.67	2.193
احترام حقوق المكلفين	0.713	6.544	**0.00	1.663

معامل التحديد المعدل	(R2) مربع معامل التحديد
0.33	0.35

يتضح من نتائج الجدول (20) يوضح الجدول أن قيم معامل التحديد R^2 وهو يساوي (0.35) ومعامل التحديد المصحح R^2 والذي بلغ (0.33) مما يعني أن المتغيرات المستقلة (التفسيرية) (العناصر الملموسة، الاعتمادية، الاستجابة، الثقة، التعاطف، احترام حقوق المكلفين) استطاعت أن تفسر (35%) من التغيرات الحاصلة في رضا المكلفين (Y) والباقي (0.75) يعزى إلى عوامل أخرى.

كما يتضح من الجدول أن قيم معامل التضخم للتباين كانت أقل من (5) مما يعني عدم وجود علاقة خطية متداخلة بين متغيرات الدراسة.

ويتضح من النتائج أن المتغيرات المستقلة (الاعتمادية، الاستجابة، احترام حقوق المكلفين) كان ذات تأثير معنوي من الناحية الإحصائية وحسب نتائج اختبار (t) (عند مستوى

معنوية ($P \leq 0.05$)، في حين أن المتغيرات (العناصر الملموسة، الثقة، التعاطف) لم تكن ذات تأثير معنوي في نموذج الانحدار المتعدد وحسب نتائج اختبار (t).

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية ورضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية والرضا عن التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى تبعاً لمتغيرات (طبيعة عمل المستجيب، المحافظة، سنة التأسيس، عدد العاملين الدائمين، عدد الفروع، النطاق الجغرافي للمبيعات، نوع الشركة المسجلة).

ولاختبار هذه الفرضية فقد استخدمت الباحثة أسلوب تحليل التباين المتعدد Analysis of Variance of Variance ويبين الجدول رقم (21) نتائج تحليل التباين لفاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية وفق مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية ورضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية والرضا عن التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى تبعاً لمتغيرات (طبيعة عمل المستجيب، المحافظة، سنة التأسيس، عدد العاملين الدائمين، عدد الفروع، النطاق الجغرافي للمبيعات، نوع الشركة المسجلة).

جدول (21): يبين نتائج تحليل التباين لفاعلية جهاز الضابطة الجمركية ورضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية الرضا وعن التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الأخرى تبعاً لمتغيرات (طبيعة عمل المستجيب، المحافظة، سنة التأسيس، عدد العاملين الدائمين، عدد الفروع).

مصدر التباين	المجال	مجموع مربعات الانحرافات SS	درجات الحرية DF	متوسط مجموع مربعات الانحرافات MS	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
طبيعة العمل	فاعلية جهاز الضابطة الجمركية	1.693	5	0.339	0.907	0.484
	رضا المكلفين عن الأداء	1.890	5	0.378	0.735	0.601
	الرضا عن التنسيق بين الضابطة الجمركية والجهات الأخرى	3.162	5	0.632	1.342	0.263
المحافظة	فاعلية جهاز الضابطة الجمركية	2.556	4	0.639	1.713	0.163
	رضا المكلفين عن الأداء	7.952	4	1.988	3.867	0.008
	الرضا عن التنسيق بين الضابطة الجمركية والجهات الأخرى	1.213	4	0.303	0.644	0.634
سنة التأسيس	فاعلية جهاز الضابطة الجمركية	.711	6	0.119	0.318	0.925
	رضا المكلفين عن الأداء	6.578	6	1.096	2.132	0.067
	الرضا عن التنسيق بين الضابطة الجمركية والجهات الأخرى	2.675	6	0.446	0.946	0.471
عدد العاملين الدائمين	فاعلية جهاز الضابطة الجمركية	2.344	4	0.586	1.570	0.197
	رضا المكلفين عن الأداء	5.060	4	1.265	2.461	0.078
	الرضا عن التنسيق بين الضابطة الجمركية والجهات الأخرى	0.156	4	0.039	0.083	0.987
عدد العاملين المؤقتين	فاعلية جهاز الضابطة الجمركية	2.556	2	1.278	2.425	0.061
	رضا المكلفين عن الأداء	3.745	2	1.872	2.642	0.084
	الرضا عن التنسيق بين الضابطة الجمركية والجهات الأخرى	1.753	2	0.877	1.861	0.167
عدد الفروع	فاعلية جهاز الضابطة الجمركية	0.108	2	0.054	0.145	0.865
	رضا المكلفين عن الأداء	1.064	2	0.532	1.035	0.363
	الرضا عن التنسيق بين الضابطة الجمركية والجهات الأخرى	0.390	2	0.195	0.414	0.663

مصدر التباين	المجال	مجموع مربعات الانحرافات SS	درجات الحرية DF	متوسط مجموع مربعات الانحرافات MS	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
الخطأ (البواقي)	فاعلية جهاز الضابطة الجمركية	17.910	48	0.373		
	رضا المكلفين عن الأداء	24.679	48	0.514		
	الرضا عن التنسيق بين الضابطة الجمركية والجهات الأخرى	22.611	48	0.471		
الكلية	فاعلية جهاز الضابطة الجمركية	768.839	72			
	رضا المكلفين عن الأداء	938.516	72			
	الرضا عن التنسيق بين الضابطة الجمركية والجهات الأخرى	1022.198	72			

يتضح من الجدول (21) أن قيم مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت أكبر من قيمة مستوى الدلالة المحدد للدراسة ($\alpha \leq 0.05$) للمتغيرات (طبيعة عمل المستجيب، سنة التأسيس، عدد العاملين الدائمين، عدد الفروع) أي أننا نقبل الفرضية الصفرية على هذه المتغيرات ويعني ذلك عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) تبعاً لهذه المتغيرات، أما بالنسبة لمتغير المحافظة. فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة على رضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية (0.00) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوى الدلالة المحدد للدراسة ($\alpha \leq 0.05$) أي أنه توجد فروق جوهرية في درجة رضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية تعزى لمتغير المحافظة.

ولمعرفة الفروق في مستويات متغير المحافظة في مجال رضا المكلفين عن أداء جهاز

الضابطة الجمركية، فقد تم استخدام اختبار (LSD) والجدول رقم (22) يبين ذلك:

جدول (22): نتائج اختبار (LSD) للفروق في درجة رضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية تعزى لمتغير المحافظة.

المقارنات	المتوسط	نابلس	رام الله	طولكرم	جنين	الخليل
نابلس	3.1774					
رام الله	3.4375					
طولكرم	3.4200					
جنين	3.4872	0.5508*				- 0.6693*
الخليل	3.1384					

*دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من الجدول رقم (20): وجود فروق جوهرية في درجة رضا المكلفين عن أداء جهاز الضابطة الجمركية تعزى لمتغير المحافظة بين نابلس و جنين لصالح جنين، وبين جنين والخليل لصالح جنين.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

النتائج

1. عدم وجود تشريع ينظم عمل جهاز الضابطة الجمركية، ويؤدي ذلك إلى تضارب الصلاحيات بين موظفي جهاز الضابطة وموظفي الجمارك أو ضريبة القيمة المضافة.
2. يواجه جهاز الضابطة الجمركية العديد من العوائق في عمله من ناحية الإمكانيات المادية من حيث عدد موظفيه والمركبات المستخدمة هي مركبات مدنية ولا تحمل مواصفات عسكرية، كما أنها غير كافية، وعدم وجود مخازن خاصة به تتلائم مع مختلف البضائع المضبوطة، وعدم توفر الأجهزة والإمكانيات الفنية التي تساعد الضابطة الجمركية على عملها، فهي تعتمد على خبرة طواقمها في جمع المعلومات ودقة الفحص.
3. ومن العوائق التي تواجه جهاز الضابطة الجمركية قلة وعي المجتمع لطبيعة عملها، والصورة الشائعة لدى أفراد المجتمع عن طبيعة عمل جهاز الضابطة الجمركية هي الجبائية، وقلة وعيهم عن مدى خطورة التهرب الضريبي وأثره على المجتمع، إلا أنه في الآونة الأخيرة تم عمل اجتماعات وزيارات ميدانية للمدارس والمؤسسات توضح طبيعة عمل الجهاز في حماية المستهلك من البضائع التالفة والمتهربة والمخدرات وغيرها.
4. يتم اختيار موظفي جهاز الضابطة الجمركية كما هو سائر في الأجهزة الأمنية الأخرى فيتم الاختيار وفقاً لمواصفات معينة تتوافق مع طبيعة القوى الأمنية وبعد خضوعهم للعديد من الفحوصات الطبية والتأكد من مطابقتهم للمواصفات الجسدية المطلوبة، ولا يتم اختيارهم وفقاً لمواصفات علمية وخبرات معينة، ولكن بعد إلحاقهم في جهاز الضابطة الجمركية يخضع الموظف للعديد من الدورات المهمة خلال سير عمله لها طابع خاص بما يتناسب مع طبيعة وخصوصية جهاز الضابطة الجمركية.

5. عدم وجود مواقع إلكترونية توضح طبيعة جهاز الضابطة الجمركية للجمهور وصلاحياته وسلطاته.

6. قلة توافر المنشورات الهادفة إلى توعية المكلفين بخطورة التهرب الضريبي وأثره.

7. تعامل موظفي جهاز الضابطة الجمركية مع المكلف بأنه موطن شك فيما يتعلق بالتزامه بالضرائب ما لم يثبت العكس كما يعاملونهم بصرامة، مما يفقد المكلف شعوره بالأمان بتعاونه مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية.

8. عدم قيام موظفي جهاز الضابطة الجمركية بتوضيح أسس وتفصيل قراراتهم بصورة تُلبي حاجة المكلفين، وعدم إعطاء المكلف حق مراجعة هذه القرارات ويؤدي إلى انعدام الثقة والمصادقية بين المكلفين وموظفي جهاز الضابطة الجمركية.

9. عدم تقديم موظفي جهاز الضابطة الجمركية المساعدة للمكلفين في تخفيض تكلفة تطبيق القانون وعدم طلبهم أشياء ترفع من هذه التكلفة، فإن المكلف يتعرض نتيجة ذلك إلى ضرر بسبب حجز بضائعه وكذلك بحجز البضاعة برفقة ودفعه لمبالغ مالية بدل أرضية للمركبة والبضاعة المحتجزة، وقد تكون هذه المساعدة انتقائية ولا تشمل جميع المكلفين.

10. إن التهرب الضريبي يرتفع ويتمركز في المناطق التي يكثر فيها المستوطنات ونقاط التماس مع الجانب الإسرائيلي الخليل ورام الله ونابلس وسلفيت وبيت لحم، وبالرغم من بذل جهود جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي إلا أن التهرب الضريبي في تزايد.

11. يخضع موظفي جهاز الضابطة الجمركية للرقابة من جهات داخلية وخارجية، وتتبع العديد من الإجراءات للوقاية من الفساد الإداري وزيادة فاعلية قيم النزاهة لدى موظفي جهاز الضابطة الجمركية.

12. يوجد تنسيق قوي بين جهاز الضابطة الجمركية والإدارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة والعمل على الحد من التهرب الضريبي، كما أنه يجمعها أنظمة

موحدة في فحص الملف الضريبي للمكلف لكنه مقتصر على الإطلاع من قبل جهاز الضابطة الجمركية ولا يحق لهم إجراء أي تغيير أو تعديل.

13. يوجد تنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والوزارات الأخرى منها وزارة الاقتصاد والصحة والبيئة والاتصالات والزراعة، في عمليات الضبط ولكنه لا يوجد برنامج يربطهم مع جهاز الضابطة الجمركية مما يعيق قيامه بالمهام المنوطة إليه بفاعلية.

14. إن جهاز الضابطة الجمركية يقع عليه مسؤولية كبيرة في مكافحة التهرب الضريبي من جهة وفي مكافحة الفساد وملاحقة المتهربين والبضائع الفاسدة وغيرها، وذلك يؤثر على مهام جهاز الضابطة الجمركية في مكافحة التهرب الضريبي، ويخلق ضعف في قيامها بواجبها مع قصور في الإمكانيات المادية.

التوصيات

1. ضرورة إعادة صياغة القوانين والتشريعات التي تحكم إطار عمل جهاز الضابطة الجمركية بما يتناسب مع المعايير الدولية ويفضل إقرار قانون موحد خاص ينظم عمل الجهاز، لأنها تستند في عملها إلى العديد من القوانين والتشريعات.

2. ضرورة الفصل في المهام التي يقوم بها جهاز الضابطة الجمركية، حيث أنه يعمل على مكافحة التهرب الضريبي من جهة وفي مكافحة الفساد وملاحقة المتهربين والبضائع الفاسدة وغيرها من جهة أخرى، لذلك يجب تشكيل قسم خاص بمكافحة التهرب الضريبي وقسم خاص بمكافحة الفساد.

3. يجب توعية وتنقيف المكلفين الجدد من خلال زيارته وتوضيح له الأمور التي تتعلق بالضريبة وإعداد كشوفتها وتوعيته حول خطورة التهرب الضريبي.

4. على جهاز الضابطة الجمركية تطوير النظم والمعايير والوسائل التي يستخدمها للحد من التهرب الضريبي.

5. على جهاز الضابطة الجمركية استحداث وتطوير الأنظمة والأجهزة والمعدات من وسائل اتصال بين موظفي الجهاز الضابطة والجمهور وأنظمة معلوماتية ووسائل النقل.
6. توفير الإمكانيات المادية بما يتناسب مع المهام المنوطة لجهاز الضابطة الجمركية من معدات وأجهزة كافية وتوفير عدد أكبر من المركبات وزيادة في عدد موظفي الجهاز ليتسنى لهم ممارسة الأعمال والمهام المنوطة إليهم.
7. تحسين العلاقة بين موظفي جهاز الضابطة الجمركية والمكلفين وخلق الثقة بينهم والشعور بالأمان في المعاملة، والتعامل معهم باحترام ومساواة وعدالة وموضوعية.
8. مراعاة التكلفة التي يتحملها المكلف والعمل على تقليلها حيث يكلف بدفع أرضية على البضاعة المصادرة، وعدم إيقائها في مخازن التاجر.
9. ضرورة وضع أسس ومعايير علمية وعملية في اختيار العاملين في جهاز الضابطة الجمركية، والعمل على رفع مستوى أداء كفاءة موظفي الضابطة الجمركية من خلال تأهيل الكادر البشري بتقديم الدورات المتخصصة اللازمة.
10. على موظفي جهاز الضابطة الجمركية التمتع باللباقة والمجاملة عند تعاملهم مع المكلفين ومراجعي الجهاز.
11. تغيير الهيكل الإداري لجهاز الضابطة الجمركية باستمرار لتجنب اللواقية من الفساد بين الإدارات.
12. تقديم موظفي جهاز الضابطة الجمركية توضيح أسس وتفاصيل قراراتهم بالصورة التي تلبى حاجة المكلفين، وإعطاء المكلفين حق مراجعة قراراتهم.
13. العمل على زيادة التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية وممثلي القطاع الخاص من جهة وبينه وبين الوزارات الأخرى من جهة ثانية وإنشاء نظام موحد يربط جهاز الضابطة الجمركية مع الوزارات الشريكة لتسهيل مهام موظفي جهاز الضابطة الجمركية.

14. بيان سلطات وصلاحيات جهاز الضابطة الجمركية للموظفين والمكلفين التي ينظمها العديد من القوانين. والتي منحها سلطات التفتيش والقبض وغيرها، من خلال المنشورات والمؤتمرات والندوات..

15. إنشاء موقع إلكتروني خاص بالضابطة الجمركية يوضح صلاحيات وسلطات الجهاز الضابطة الجمركية وآلية عملها والقوانين الخاضعة لهن وأن يكون نقطة وصل بينه وبين المكلفين.

16. عقد مؤتمرات وندوات وتنظيم ورش العمل الخاصة في تعريف المكلف بمدى خطر التهريب الضريبي وأثره وضرورة محاربتة.

17. بيان وتوضيح المخالفات الواجب على المكلف تجنبها والعقوبات التي تقع عليه في حال ارتكابها.

قائمة المصادر والمراجع

المصادر

- قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.
- قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.
- قانون حماية المستهلك رقم (21) لسنة 2005.
- قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011م.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- إبراهيم، طرشي. (2014). **التهرب الضريبي وآليات مكافحته**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية- جامعة قاصدي مرباحورقلة، الجزائر.
- أبو النصر، أ.د. مدحت محمد. (2007). **إدارة الجودة الشاملة في مجال الخدمات "الاجتماعية، التعليمية، الصحية"**، مجموعة النيل العربية للنشر، القاهرة، مصر.
- أبو حشيش، د. خليل عواد. (2010). **المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة**، ط1، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- أبو طامع، محمد احمد. (2015). **تأثير إعادة هندسة العمليات على جودة الخدمات في دائر الضريبة دراسة حالة (دائرة كبار المكلفين) في فلسطين**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- أبو عياش، يوسف محمود مصطفى. (2013). **سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الدراسات العليا- جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

أبو هولي، أحمد، وآخرون. (2013). *الحوكمة في الضابطة الجمركية الوضع الراهن ومتطلبات التطوير*، سلسلة قضايا الحوكمة، النشرة (7).

إسماعيل، د. مراد ورقية، د. ملاحى. (2017). *تقييم مستوى جودة الخدمات الهاتفية النقالة بنموذج (SERVPERE) دراسة حالة مؤسسة- جيزي*، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE.

الإمام، أمجد جميل صبحي. (2006). *الجمعيات الخيرية والتهرب الضريبي (في الضفة الغربية في عهد السلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة)*، كلية الدراسات العليا- جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

باشيورة، د. حسن عبد الله والبرواري، د. نزار عبد الحميد. (2011). *إدارة الجودة مدخل للتميز والريادة (مفاهيم وأسس وتطبيقات)*، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

البرواري، نزار عبد المجيد وباشيورة، لحسن عبد الله. (2011). *إدارة الجودة مدخل للتميز والريادة (مفاهيم وأسس وتطبيقات)*، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

البطريق، د. يونس أحمد. (1984). *المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت.*

بلاك، مايا. (2016). *أثر جودة الخدمة المصرفية على رضا العملاء في بنك سورية والمهجر*، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الافتراضية السورية، كلية إدارة الأعمال التخصصي.

بو بكر، كلثوم. (2013). *جودة الخدمة في المؤسسة الخدمية وأثارها على رضا الزبون- دراسة المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "تقرت"*، (رسالة ماجستير غير

منشورة)، جامعة قاصدي مرياح- ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

بو عبد الله، أ صالح. (2010). *قياس أبعاد جودة الخدمة: دراسة تطبيقية على بريد الجزائر*، مجلة العلوم الاقتصادية وعلو التسيير، العدد 10، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

بوعكاز، سميرة. (2015). *مساهمة فاعلية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)*، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير- جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

جمعه، محمد عبد الله محمود. (2005). *التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته) 2000-2004م*، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الدراسات العليا- جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

حامد، د. منصور الفيتوري. (2015). *إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي*، مجلة البحوث القانونية، السنة الثالثة، العدد 1، جامعة مصراته.

حسين، رلى عبد الرزاق. (2010). *مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي*، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

حلوز، فاطمة والضمور، هاني. (2012). *أثر جودة الخدمة المصرفية في ولاء الزبائن للبنوك الأردنية*، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 39، العدد 1.

حماد، د. أكرم ابراهيم. (2005). *تقويم أداء الإدارات المالية في مؤسسات السلطة الفلسطينية (بحث تطبيقي على عدد من الوزارات الحكومية في قطاع غزة)*، المؤتمر العلمي الأول- الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

خثير، د.محمد ومرامي، أ.أسماء. (2017). *العلاقة التفاعلية بين أبعاد جودة الخدمة ورضا الزبون بالمؤسسة، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال* 'المجلد 3، العدد 4.

خصاونة، جهاد سعيد. (1999). *المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني*، ط1، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.

الخطيب، خالد. (2000). *التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق*، المجلد 16، العدد 2.

الخطيب، د.خالد شحادة وشامية، د.أحمد زهير. (1993). *المالية العامة*، دار زهران للنشر، عمان، الأردن.

الخطيب، د.خالد شحادة وشامية، د.أحمد زهير. (2003). *أسس المالية العامة*، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

خوالد، أبو بكر. (2017). *قياس مدى توافر أبعاد الجودة في المصارف التجارية الجزائرية الحكومية دراسة حالة البنك الوطني الجزائري (BNA) بعناية*، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة- الجزائر، www.refaad.com.

الدرادكة، مأمون سليمان. (2008). *إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء*، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.

درغام، د. ماهر موسى. (2006). *تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبية الدخل في قطاع غزة في دولة فلسطين للفترة من 1996-2003*، مجلة تنمية الرافدين، العدد 84، غزة.

رضا، د. يوسف محمد. (2006). *معجم العربية الكلاسيكية والمعاصرة*، ط1، مكتبة لبنان ناشرون، بيروت، لبنان.

الزهراء، شرقي فاطمة. (2016). *أهمية تقويم وقياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة- الجزائر من (2000-2011)*، (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر.

السالم، صالح. (1991). إدارة الموارد البشرية، مطبعة الاقتصاد، عمان، الأردن.

السامرائي، أ.د يسرى مهدي حسن والعبيدي، م.م. زهرة خضير عباس. (2012). *تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي*، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 4، عدد 9، جامعة بغداد كلية الإدارة والاقتصاد.

السامرائي، أ.د مهدي. (2007). *إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي*، ط1، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان.

سلوم، د. حسين. (1990). *المالية العامة القانون المالي والضريبي دراسة مقارنة*، ط1، دار الفكر اللبناني، بيروت، لبنان.

شاهين، د. علي، وآخرون. (2017). *تقييم جودة خدمة مركز اتصال طرطوس (Call Center) من وجهة نظر عملائه في الساحل السوري*، مجلة جامعة البعث، المجلد 39، العدد 18.

شاهين، سلام عزام روجي. (2012). *واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي*، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الدراسات العليا- جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

شرع، د. طالب نور. (2008). *الجريمة الضريبية*، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

الشريف، د. محمد عبد العزيز محمد السيد. (2007). *مدى ملاءمة الجزاءات الجنائية الاقتصادية في ظل السياسة الجنائية المعاصرة*، دار النهضة العربية، ش.32 عبد الخالق ثروت.

الشوابكة، سالم محمد. (2015). *المالية العامة والتشريعات الضريبية*، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن.

شياح، أ.م.د عبد الأمير عبد الحسين والموسوي، م.م. رحيم عبد محمد. (2013). أثر عناصر أبعاد جودة الخدمة المصرفية على سلوك الزبائن في اختيار المصارف التجارية، المعهد العالمي للدراسات المحاسبية والمال، جامعة بغداد، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 3، العدد 10.

صادق، موريس. (1999). موسوعة التهرب الضريبي معلقاً عليها بأحداث أحكام المحاكم الجنائية والتجارية والمحاسبية الضريبية لأوجه الأنشطة التجارية والصناعية والمهنية، دار الكتاب الذهبي.

صالح، بو عبد الله. (2013). نماذج وطرق قياس جودة الخدم "دراسة تطبيقية على خدمات مؤسسة بريد الجزائر"، (رسالة دكتوراه)، جامعة سطيف - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

صباح، شاوي. (2010). أثر التنظيم الإداري على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سطيف، (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.

عابدين، محمد فوزي سالم. (2006). قياس جودة الخدمات الهاتفية الثابتة التي تقدمها شركة الاتصالات الفلسطينية في محافظات قطاع غزة من وجهة نظر الزبائن، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.

عبد الحميد، معتصم فضل ومنصور، فتح الرحمن. (2015). بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، السعودية.

العزاوي، محمد عبد الوهاب. (2010). إدارة الجودة الشاملة (مدخل استراتيجي تطبيقي)، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

العطوط، د. سامح. (2009). أثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 للعام 2004م على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، عدد 17.

عطية، قدرى نقولا. (1960). ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته.

عقيلي، عمر وصفي. (2009). مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، ط2، دار الوائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

علاونة، أمحمود. (2011). بيئة النزاهة في تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية- التهرب الضريبي (حالة دراسة)، الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة- أمان، سلسلة تقارير (34)، مركز الناصرة والإرشاد القانوني.

العلي، د. عادل. (2009). المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، جامعة الإسراء.

العمور، سالم عميرة. (2007). ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل (دراسة تحليلية على قطاع غزة)، عمادة الدراسات العليا- الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

عودة، أحمد وملكاوي، فتحي. (1992). أساسيات البحث العلمي في التربية والعلوم الانسانية: عناصر البحث ومناهجه والتحليل الاحصائي لبياناته.

عوض الله، د. زينب حسبن. (2003). مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية.

قبلان، خالد علي محمد. (2014). أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي، كلية الأعمال- جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.

قدورة، زهير أحمد. (2012). علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

كاظم، حسن صالح. (2011). التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، (بحث غير منشور)، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية.
http://www.nazaha.iq/%5Cpdf_up%5C1532%5Ccpp-1.pdf.

ليندة، قرموش. (2014). جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، (رسالة ماجستير)، كلية الحقوق والعلوم السياسية- جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر.

محمود، معتز بالله قاسم. (2016). دور الإدارة الضريبية وممارستها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الدراسات العليا- جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

مختار، تريش. (2014). دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، (رسالة ماجستير)، كلية الحقوق والعلوم السياسية- جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

مرداوي، رياض يوسف. (2016). التهرب الضريبي في المهن الطبية في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الدراسات العليا- جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

المرصفاوي، د. حسن صادق. (1963). التجريم في التشريع الضريبي، ط1، دار المعارف للنشر، الإسكندرية، مصر.

مصلح، د. عطية. (2010). قياس جودة الخدمات من وجهة نظر العاملين والمرضى في المستشفيات العاملة في قلقيلية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 18.

ملحم، سامي محمد. (2002). القياس والتفويم في التربية وعلم النفس، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن.

منصور، إيهاب خضر أحمد. (2004). **العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الدراسات العليا- جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

النجار، أ.د يحيى غني. (2008). **الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي**، بحث منشور في وقائع وبحوث المؤتمر العلمي الأول لهيئة النزاهة.

النعيمي، محمد عبد العال، وآخرون. (2009). **طرق ومناهج البحث العلمي**، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

نور الدين، بو عنان. (2007). **جودة الخدمات وأثرها على رضا العملاء "دراسة ميدانية في المؤسسة المينائية لسكيدة**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة محمد بوضياف المسيلة- كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارية.

اليحيى، د.حسين وخريوش، د.حسن. (1994). **المالية العامة**، ط1، جامعة القدس المفتوحة، عمان.

ثانياً: المراجع الأجنبية

Aizenman, Joshua & Jinjarak, Yothin. (2005). **The Collection efficiency of the value added tax: Theory and international evidence**, (Working paper 11539, National Bureau of Economic Research), <https://www.nber.org/papers/w11539.pdf>.

Awaluddin, Ishak and Tamburaka, Sulvariany. (2017). **The effect of service quality & taxpayer satisfaction on compliance payment tax motor vehicles at office one roof system in kendari, faculty of bussines and economics**, Halu Olea University Kendari, Indonesia, The international journal of engineering and science, v. 6, issue 11.

Barros, Carlos. (2006). **Measuring total productivity in Lisbon tax offices with a malmquist index**, Tijdschrift voor Economie en Management Vol. LI, 1.

Cronin, Joseph & Taylor, Steven. (1994). **SERPERF Versus SERVQUAL: Reconciling performance-based and perceptions-minus-expectations measurement of service quality**.

DAS-GUPTA, Arindam. (2016). **Measuring tax administration effectiveness and its impact on tax revenue**, Goa institute of management- India, Gemma B. ESTRADA Asian development bank- Philippines, Donghyn PARK Asian development bank- Philippines.

Gill, Jit. (2003). **"The nuts and bolts of revenue administration reform"**.

<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/tax/NutsBolts.pdf>.

Gonzalez, Xose M. & Miles, Daniel. (2000). **Eficiencia en la inspeccion de**, Universidade de Vigo.

Gronroos, Christian. (1984). **A service quality model and it's marketing implications**, European Journal of Marketing, Vol 18, No.04.

Hanousek, Jan & Palada, Filip. (2002). **Quality of Government Services and the Civic Duty to Pay Taxes in the Czech and Slovak Republics, and other Transition Countries**.

Ishi, Hiromitsu. (1993). **The Japanese Tax System**, Clarendon Press.

James, Simon, Svetalekth, Thamrongsack & Wright, Brian. (2007). **Tax charters, Performance indicators and the case for a more strategic approach to tax administration**, University of Exeter.

Klun, Maja & Decman, mitja. (2004). **Tax administration and e-government: A case of Slovenia**, University of Ljubljana, School of Public Administration, Slovenia.

Mansor, muzainah. (2010). **performance management for a tax administration: integrating organizational diagnosis to achieve systemic congruence**, University of New South Wales, Sydney.

Serra, Pablo. (2005). **Performance measures in tax administration: Chile as case study**, Universidad de Chile, Santiago, Chile, (www.interscience.wiley.com).

Silvani, Carlos & Baer, Katherine. (1997). **Designing a tax administration reform strategy: Experiences and Guidelines**, International monetary fund, Fiscal affairs department, wp/ 97/30.

Soest, Christian. (2006). **Measuring the capability to raise revenue - process and output dimensions and their application to the zambia revenue authority**, (GIGA Working Paper No. 35).

Taliercio, Robert. (2004). **Designing performance: The semi-autonomous revenue authority model in Africa and Latin America**, (World Bank Policy Research Working Paper 3423).
rtaliercio@worldbank.org.

Tayib, Mahamad B. (1998). **The Determinants of Assessment Tax Collection: The Malaysian Local Authority Experience**, University of Glamorgan.

Tennant, Sandria & Tennant, David. (2007). **The efficiency of tax administration in Jamaica: An introspective assessment**, Social and Economic Studies, Vol. 56, No. 3.

Wim, Moesen & Persoon, Annick. (2002). **Measuring and explaining the productive efficiency of tax offices: a non-parametric best practice frontier approach**, Tijdschrift voor Economie en Management Vol. XLVII, 3.

المواقع الإلكترونية

موقع غرفة تجارة عمان، (2014)، الحد من التهرب الضريبي، 2016/12/28، ساعة الدخول

12:50pm www.ammanchamber.org.jo/uploaded/prfiles/trw.pdf

موقع مركز الإحصاء الفلسطيني www.pcbs.gov.ps

الملاحق

ملحق (1) الاستبانة

ملحق (2) محكمون أداة الدراسة

ملحق (3) أسئلة المقابلة

ملحق (4) المقابلات

ملحق (1): الاستبانة

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

حاضرة.....

تحية وبعد،

يقوم الباحث واستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير من كلية الدراسات العليا/ جامعة النجاح الوطنية، قسم المنازعات الضريبية، بدراسة "مدى فاعلية جهاز الضابطة الجمركية في الحد من التهرب الضريبي في الضفة الغربية، فلسطين"، باستخدام مدخل جودة الخدمة لقياس الفاعلية حيث تتكون الاستبانة من قسمين، الأول يتضمن البيانات الشخصية، والثاني يتضمن الاستجابة على عبارات تقيس الجودة.

أرجو منكم التكرم بالإجابة على العبارات بدقة وموضوعية واهتمام، علماً بأن الإجابة عليها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. لذا لا داعي لكتابه الاسم.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

الباحثة ولاء عازم

القسم الأول: البيانات الخاصة بالمكلف

ضع إشارة X أمام كل سؤال من الأسئلة الخاصة بشركتكم/ منشأتكم التالية:

		المحافظة التي يقع فيها المقر الرئيس		1
		سنة التأسيس		2
	عدد العاملين الدائمين	4	عدد العاملين المؤقتين	3
		عدد الفروع		5
النطاق الجغرافي للمبيعات		1. داخل المحافظة	2. داخل أكثر من محافظة	6
		3. في كامل الضفة الغربية وللسوق الاسرائيلي	4. يتم التصدير إلى الخارج	
نوع الشركة المسجلة		1. شركة مساهمة عامة	2. شركة مساهمة خاصة	7
		3. شركة تضامن	4. شركة فردية	

القسم الثاني:

الرجاء تقييم جهاز الضابطة الجمركية من خلال اختيار الإجابة التي تعبر عن رأيكم مقابل كل عبارة من العبارات الآتية

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
العناصر الملموسة					
					المظهر العام لمقر جهاز الضابطة الجمركية والتجهيزات ومظهر العاملين والتكنولوجيا:
					1. فروع جهاز الضابطة الجمركية قريبة يسهل على المكلفين الوصول إليها.
					2. مكان انتظار المكلفين ملائم ومريح
					3. يتمتع موظفي جهاز الضابطة الجمركية بمظهر أنيق وحسن

					4. يتوفر وسائل اتصال من خلال الهاتف والبريد الإلكتروني بين جهاز الضابطة الجمركية والمراجعين
					5. يمتلك جهاز الضابطة الجمركية أجهزة ومعدات حديثة
					6. الأجهزة والمعدات اللازمة للعمل في جهاز الضابطة الجمركية كافية.
الإعتمادية					
					القدرة على أداء واجباتهم بالشكل الملائم وبالدفقة المطلوبة:
					7. عندما تعد إدارة جهاز الضابطة الجمركية بالقيام بعمل ما في وقت محدد فإنها تلتزم بذلك
					8. عندما يواجه مكلف مشكلة ما فإن موظفي الدائرة يبدون اهتماما صادقا بحلها
					9. يقوم موظفي جهاز الضابطة الجمركية بتأدية الخدمات التي تقدمها الدائرة بالشكل الصحيح والمطلوب ومن المرة الأولى
					10. يقوم موظفي جهاز الضابطة الجمركية بتقديم خدمات الدائرة بالمواعيد المتفق عليها
					11. تحرص إدارة جهاز الضابطة الجمركية على أن تكون معاملات المكلفين خالية من الأخطاء
					12. البيانات التي يحصل عليها موظفي جهاز الضابطة الجمركية من قسم العمليات صحيحة بما يخص المكلفين.

					13. يتأكد جهاز الضابطة الجمركية من البلاغات المقدمة حول المكلفين.
					14. المعلومات التي يقدمها مندوبي جهاز الضابطة الجمركية صحيحة بما يخص المكلفين
					15. لدى جهاز الضابطة الجمركية أساليب فعالة لمراقبة نشاط عمل المكلفين.
الإستجابة					
					الرغبة في مساعدة المكلفين وتقديم الخدمة بشكل نشيط ولائق:
					16. يقوم موظفي جهاز الضابطة الجمركية بإبلاغ المكلفين بشكل محدد عن الوقت المطلوب لانجاز خدمة معينة
					17. موظفي جهاز الضابطة الجمركية مستعدين ومتحفزين لتقديم الخدمات لعملاء الدائرة بصورة فورية
					18. لا يمنع انشغال موظفي جهاز الضابطة الجمركية بأعمالهم الداخلية في الاستجابة الفورية لطلبات العملاء
					19. يتم الرد على استفسارات المكلفين بفاعلية .
					20. يتم انجاز معاملات المراجعين بوقت قصير
الثقة					
					الشعور بالثقة والأمان في التعامل مع موظفي جهاز الضابطة الجمركية:
					21. إن سلوك موظفي جهاز الضابطة الجمركية يعطي انطباع بالثقة لدى المكلفين

				يشعر المكلفون بالأمان في تعاملاتهم مع الدائرة	22.
				يتمتع موظفو جهاز الضابطة الجمركية باللباقة والمجاملة عند تعاملهم مع عملاء الدائرة	23.
				يمتلك موظفو جهاز الضابطة الجمركية المعرفة التامة للإجابة على أسئلة واستفسارات عملاء الدائرة	24.
				يعامل الموظفون كافة المكلفين بشكل متساوي وعادل	25.
				يوجد لجهاز الضابطة الجمركية مواقع إلكترونية توضح طبيعة عملها للجمهور.	26.
				يقوم جهاز الضابطة الجمركية بتوزيع منشورات توعية للمكلفين عن خطورة التهرب الضريبي.	27.
				يوجد منشورات وتعليمات وأدلة ضريبية منشورة توزع على المكلفين.	28.
				وضوح تعليمات وأدلة الضريبة المنشورة	29.
				يتمتع الموظفون بالأمانة ونظافة اليد	30.
التعاطف					
				تعاطف ودعم موظفي جهاز الضابطة الجمركية عند مواجهة المشاكل الخاصة بالمكلفين:	
				يولي جهاز الضابطة الجمركية عملائها الاهتمام الشخصي	31.
				إن ساعات عمل جهاز الضابطة الجمركية ملائمة لجميع فئات عملاء الدائرة	32.

					33. يضع جهاز الضابطة الجمركية مصلحة المكلفين في مقدمة اهتماماته
					34. يتفهم موظفي جهاز الضابطة الجمركية الاحتياجات المحددة لعملائهم
					35. يتعامل موظفي جهاز الضابطة الجمركية مع المكلف بصراحة.
احترام جهاز الضابطة الجمركية لحقوق المكلفين					
					36. يعامل الجهاز المكلف كشخص ملتزم بالضرائب وبدون تشكيك ما لم يثبت العكس
					يحافظ جهاز الضابطة الجمركية على سرية المعلومات التي تتعلق بالمكلف.
					37. يتعامل الجهاز مع المكلفين بعدالة وموضوعية
					38. يحترم الجهاز خصوصياتك
					39. يمنح الجهاز المكلف حق معرفة المعلومات التي جمعها عنه
					40. يقدم الموظفون خدمة مهنية محترفة
					41. يقدم الموظفون النصح والمعلومات
					42. يوضح الموظفون اسس وتفصيل قراراتهم بشكل كامل
					43. يعطيك الجهاز الحق في مراجعة قراراتهم وتقديراتهم
					44. يتحمل الموظفون مسؤولية اعمالهم وفي حال اي خلل يمكن محاسبتهم على ذلك من داخل نفس الجهاز
					45. يساعدونك في تخفيض تكلفة تطبيق القانون ولا يطلبون اشياء ترفع من هذه التكلفة

					46. يتم متابعة نشاط المتهرب الضريبي بعد انهاء ملفه وعودته لعمله
راضي جدا	راضي	لا رأي	غير راضي نهائيا	غير راضي	
ما مدى رضاك عن الطريقة التي ينفذ بها الجهاز كل مما يلي:					
					47. الرقابة على البضائع الداخلة والخارجة من وإلى فلسطين.
					48. تحويل المتهربين ضريبياً والقبض عليهم ضمن حالة التلبس.
					49. سلطة اجراءات الكشف والمعاينة والحصول على الإيضاحات اللازمة.
					50. حق منع المتواجدين في مكان التهرب الضريبي.
					51. سلطة دخول المنازل برفقة النيابة العامة أو الإدارة الضريبية.
					52. سلطة دخول مكان العمل وتفتيشه برفقة النيابة العامة أو الإدارة الضريبية.
					53. حق حجز بضائع تجارية برفقة المركبة في حالة عدم توافر فاتورة ضريبية أو إرسالية.
					54. يتعرض المكلفين في حالة التلبس لضغوط أثناء ادلاء الافادة
					55. فرض غرامات على المتهربين ضريبياً.
قوي جدا	قوي	لا رأي	ضعيف جدا	ضعيف	
ما رأيك في مستوى التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والجهات الاخرى الآتية:					
					56. التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية و الاجهزة الامنية الشرطية

					57. التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية وضريبة القيمة المضافة
					58. التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية وضريبة الدخل
					59. التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية والوزارات ذات الاختصاص
					60. التنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية وممثلي القطاع الخاص والغرف التجارية.

ملحق (2): قائمة المحكمين

الرقم	اسم المحكم	مكان العمل
1	د. مفيد الظاهر	جامعة النجاح الوطنية
2	د. عبد الله حسونة	جامعة النجاح الوطنية
3	د. عبد الفتاح الرفاعي	جامعة فلسطين التقنية الخضوري
4	محمد مرسل عوده	جهاز الضابطة الجمركية- قسم مكافحة وتفتي

ملحق (3) أسئلة المقابلة

• مقدمة عن جهاز الضابطة الجمركية من حيث الأهمية والأهداف والمهام والية عملها:

1. لمحة بسيطة عن جهاز الضابطة الجمركية منذ تأسيسها
2. ما هي أهداف جهاز الضابطة الجمركية بشكل عام؟ وهل يوجد أهداف خاصة بجهاز الضابطة الجمركية؟
3. ما هي المهام التي يقوم بها جهاز الضابطة الجمركية؟

• مدى فاعلية القوانين في عمل جهاز الضابطة الجمركية والصلاحيات والسلطات الممنوحة اليها

4. ما هي القوانين التي تحكم وتنظم عمل جهاز الضابطة الجمركية وخاصة فيما يتعلق بمجل الضرائب؟
5. هل الأنظمة والقوانين التي تحكم عمل الضابطة تتناسب مع الوضع الراهن من الناحية السياسية والاقتصادية؟ أم أنها قديمة بحاجة لتحديث؟
6. ما هي الصلاحيات والسلطات الممنوحة لجهاز الضابطة الجمركية؟

• دور آلية عمل الضابطة في الحد من التهرب الضريبي

1. ما هي آلية عمل جهاز الضابطة الجمركية؟
2. في حالة حجز البضاعة والمركبة ما هي الإجراءات التي تتبعها الضابطة بعد ذلك؟ (آلية عملها بعد مسك حالة التلبس) وهل يتم ملاحقة المكلف بعد فك الحجز عن بضاعته من قبل الإدارة الضريبية؟

3. هل يحق للضابطة الجمركية فرض عقوبات على المكلف المتهرب؟ وما هي تلك العقوبات إن وجدت؟
4. هل يوجد لديكم إحصائيات بعدد الملفات إلي يتم تحويلها من قبلكم للمحاكم وهل يتم البت فيها بشكل سريع لما لها من أهمية على خزينة الدولة؟
5. هل يوجد لديكم إحصائيات عن عدد ملفات التي تم طلبها من دائرة ضريبة الدخل لفك الحجز مع المبالغ المالية؟
6. الإجراءات القانونية التي ينفذها جهاز الضابطة الجمركية المستندة إلى التشريعات والقوانين والأنظمة تتلائم مع المعايير الدولية؟
7. هل يوجد تعاون بين جهاز الضابطة الجمركية مع باقي الأجهزة الأمنية الشرطية في إطار تبادل المعلومات والعمل المشترك وكيف يخدم ذلك الضابطة من ناحية التهرب الضريبي؟
8. هل يوجد تعاون مشترك مع الوزارات الأخرى لمكافحة التهرب الضريبي يرجى توضيح ذلك عن الية العمل مع كل وزارة؟
9. ما هي العلاقة بين جهاز الضابطة الجمركية وض.ق.م وض. الجمارك وض. الدخل؟ وما تقييمك للعلاقة هل هي فعالة؟
10. هل يوجد تنسيق بين جهاز الضابطة الجمركية وممثلي القطاع الخاص؟
11. ما هو مقدار الإنفاق الذي يتم تخصيصه من الموازنة لجهاز الضابطة الجمركية؟ وهل هو بمبلغ كاف لمكافحة التهرب الضريبي؟
12. ما مقدار حجم التهرب الضريبي الذي تم ضبطه من قبلكم؟
13. برأيكم ما مدى الثقة بين الضابطة الجمركية والعملاء (الجمهور)؟

14. كيف يتم معاملة الأشخاص الذي يتم ضبطهم وما مدى المساواة والعدالة في التعامل بينهم؟

15. هل يوجد لجان محاسبة لديكم للموظف المرتشي وما هي الإجراءات المتبعة ضد الموظف

المرتشي؟ وهل هو نظام فعال؟

ملحق (4): قائمة المقابلات

التاريخ	المؤسسة	المسمى الوظيفي	الاسم
2019/01/28	جهاز الضابطة الجمركية/ رام الله	مدير الشؤون الإدارية	المقدم حسام خلايلة
2019/01/28	الإدارة العامة للجمارك والمكوس وض.ق.م / رام الله	الإدارة العامة	المتحدث باسم
2018/01/28	جهاز الضابطة الجمركية/ رام الله	إدارة الموارد البشرية	المتحدث باسم
2018/02/08	جهاز الضابطة الجمركية/ رام الله	إدارة الرقابة والأمن	المتحدث باسم
2018/01/15	جهاز الضابطة الجمركية/ نابلس	مدير العلاقات العامة	صالح قصاص
2018/01/15	جهاز الضابطة الجمركية/ نابلس	نقيب مكافحة وتفتيش	محمد مرسال عوده

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

**The Effectiveness of Customs Police
Agency in Minimizing Tax Evasion in
The West Bank, Palestine**

**By
Walla Arafat Azem**

**Supervisor
Dr. Islam Abdeljawad**

**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.**

2019

The Effectiveness of Customs Police Agency in Minimizing Tax Evasion in The West Bank, Palestine

By
Walla Arafat Azem
Supervisor
Dr. Islam Abdeljawad

Abstract

This study aims at measuring the efficiency of the Palestinian Customs Authority (PCA) in reducing tax evasion in the West Bank by using the index of the quality of the service depending on a number of criteria including the tangible elements, dependency, response, trust, passion, respecting tax payers.

This study tackles some general points about the concept of tax evasion, its types, factors and influence. Also, it tackles the reality of the PCA, its goals, tasks and jurisdiction. Besides, the factors of measuring performances include aims, criteria and indices measuring the efficiency of tax performance. Furthermore, the researcher focuses on measuring the performance of the PCA based on the index of service given to taxpayers' index. As a result, the researcher studies the quality of the service from many aspects, namely: giving the general concept of service and quality aside and then the concept of service quality, its criteria and ways of measuring it.

From the study, it turns out that that acceptance of the main hypothesis which is “there isn't a positive relationship between the efficiency of the PCA in reducing tax evasion in the West Bank and

between the ranges of the satisfaction of taxpayers on the performance of the PCA.

This study concludes that there is a necessity to take care of taxpayers and create trust, peace and credibility. Also, it is imperative to develop the PCA's members by offering the appropriate gear and methods and ways to reduce tax evasion. Finally, it is necessary to enforce a unified law ruling and organizing a framework of the work of the PCA.