

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها
على التحصيل والجبائية

إعداد

حسام فايز احمد عبد الغفور

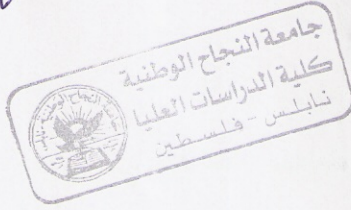
إشراف

الدكتور محمد شراقة

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

2008

Shawaka



العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية

إعداد الطالب

حسام فايز احمد عبد الغفور

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 11 / 5 / 2008 م وأجيزت.

التوقيع

أعضاء اللجنة

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

مشرفاً ورئيساً

1 - د . محمد شراقة

ممتحناً خارجياً

2 - د . أمين حداد

ممتحناً داخلياً

3 - أ . د طارق الحاج

ممتحناً داخلياً

4 - د . حاتم الكخن

الإهداء

الى من اعجز ان أوفيهما حقهما، والتمس من رضاهما رضا الله أمي وأبي.

الى من تحملت معي كد العيش، وتحملت عناء السهر والوقوف بجانبى طيلة فترة دراستي زوجتي.

الى فلذات كبدي، وزينة حياتي أبنائي ساره وعبد الله.

الى سند حياتي إخواني وأخواتي.

الى أساتذتي الاكارم هدية إجلال ومحبة ووفاء.

الى كل صديق وقريب وقف بجانبى وقدم لي المساعدة.

إليهم جميعا اهدي هذا الجهد رمزا للمحبة .

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين أولاً وأخيراً، الذي وفقني لما قمت به من جهد لإتمام هذه الرسالة، كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان، وعظيم العرفان الى أساتذتي الأفاضل الذين أسهموا في تطوير هذه الرسالة، وإثرائها وإخراجها الى حيز الوجود، واطص بالذكر الدكتور محمد شراقة، الذي قام بالإشراف على هذه الرسالة، والذي تابعها من بدايتها حتى نهايتها، فلم يبخل علي بإبداء رأيه وتوجيهاته لإخراج هذه الرسالة بأفضل صورة ممكنة.

كما وأتقدم بجزيل الشكر والتقدير، الى الأستاذ الدكتور طارق الحاج، لقبوله الاشتراك في مناقشة هذه الرسالة، ولإرشاداته وآرائه السديدة، التي أثرت هذا البحث بميزات عديدة. كما أتوجه بالشكر الجزيل الى الدكتور أمين حداد، لمشاركته في مناقشة هذه الرسالة، كمتحن خارجي، على ما أبداه من ملاحظات قيمة.

ولا يفوتني هنا ان أتقدم بجزيل الشكر والتقدير، الى الدكتور حاتم الكخن، لقبوله الاشتراك في مناقشة هذه الرسالة، وعلى ما قدمه من ملاحظات ونصائح قيمة .

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير، الى الأخ العزيز، والصديق الغالي مأمون عبد الغفور، الذي ما بخل علي بعبائه، والذي بذل كل طاقاته وإمكاناته في طباعة هذه الرسالة.

وأتقدم أخيراً بوافر الشكر والتقدير والامتنان الى عائلتي وإخواني، وأصدقائي المخلصين، وزملائي الذين تحملوا معي الجهد والعناء، وحثوني على المواظبة، مما كان له الأثر في إتمام هذه الرسالة.

إقرار

أنا الموقع/ة أدناه، مقدم/ة الرسالة التي تحمل العنوان: "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية".

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

Declaration

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

Student's Name:

اسم الطالب:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
ت	الاهداء
ث	الشكر والتقدير
ج	إقرار
ح	فهرس المحتويات
ذ	فهرس الجداول
ز	الملخص
1	الفصل الاول: مدخل الدراسة
2	مقدمة الدراسة ومشكلتها.
8	أسئلة الدراسة.
8	فرضيات الدراسة.
9	منهجية الدراسة.
9	أهداف الدراسة.
9	أهمية الدراسة ومبرراتها.
10	محددات الدراسة.
11	الفصل الثاني: المكلف والإدارة الضريبية.
12	المبحث الاول: الضرائب وأنواعها.
13	المطلب الاول: مفهوم الضريبة وقواعدها وأنواعها.
16	المطلب الثاني: التهرب الضريبي.
21	المبحث الثاني: حقوق والتزامات المكلف والإدارة الضريبية.
21	المطلب الاول: المركز القانوني للمكلف.
21	الفرع الاول: مفهوم المكلف.
22	الفرع الثاني: حقوق و ضمانات المكلف.
26	الفرع الثالث: التزامات المكلفين.
29	المطلب الثاني: الإدارة الضريبية.

رقم الصفحة	الموضوع
30	الفرع الاول: الإدارة الضريبية وتنظيماتها.
31	الفرع الثاني: سلطات الإدارة الضريبية وحقوقها.
34	الفرع الثالث: التزامات الإدارة الضريبية.
36	الفصل الثالث: تحصيل دين الضريبة.
40	المبحث الأول: طرق تحصيل دين الضريبة.
40	المطلب الاول: التحصيل المباشر والتحصيل على حساب الضريبة.
43	المطلب الثاني: نظام التحصيل من المنبع وتقسيم الضريبة.
48	المبحث الثاني: ضمانات تحصيل الدين الضريبي.
48	المطلب الاول: الطبيعة الخاصة لدين الضريبة.
51	المطلب الثاني: الضمانات المقررة لتحصيل الدين الضريبي.
54	المبحث الثالث: التحصيل الجبري لدين الضريبة.
54	المطلب الاول: الحجز التحفظي والحجز التنفيذي كضمان لتحصيل دين الضريبة.
58	المطلب الثاني: سلطات الترغيب والترهيب في تحصيل الدين الضريبي.
63	الفصل الرابع: واقع العلاقة وحجم التحصيلات الضريبية في فلسطين.
67	المبحث الاول: العدالة الاجتماعية وأثرها على التحصيل والجباية.
68	المطلب الاول: مفهوم العدالة الضريبية.
69	المطلب الثاني: العدالة في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.
76	المبحث الثاني: التوعية الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية.
76	المطلب الاول: أهمية الوعي الضريبي لدى الإدارة الضريبية.
78	المطلب الثاني: أهمية الوعي الضريبي لدى المكلف.
80	المبحث الثالث: الاحتلال الإسرائيلي وأثره على التحصيل والجباية.

رقم الصفحة	الموضوع
80	المطلب الاول: القوانين الضريبية والتغيرات التي أدخلت عليها زمن الاحتلال.
82	المطلب الثاني: أهداف السياسة الضريبية الإسرائيلية في الأراضي الفلسطينية.
84	المبحث الرابع: الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية.
86	الفصل الخامس: الدراسات السابقة.
87	الدراسات العربية.
97	الدراسات الأجنبية.
105	الفصل السادس: تحليل البيانات.
141	النتائج والتوصيات
142	النتائج.
144	التوصيات.
146	المقترحات البحثية.
147	المراجع.
157	الملاحق.
b	الملخص باللغة الانجليزية.

فهرس الجداول

الرقم	الموضوع	الصفحة
جدول (1)	يلخص النمو الخطير لعجز الموازنة في السلطة الوطنية الفلسطينية من عام 2004-2007	65
جدول (2)	يبين مساهمة انواع الضرائب الرئيسية في موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية ما بين (1995-1997)	65
جدول (3)	ضريبة الدخل المحصلة في فلسطين ونسبة مساهمتها في مجموع الإيرادات العامة والمحلية من الفترة 1996-2003	66
جدول (4)	ضريبة الدخل المحصلة في فلسطين ونسبة مساهمتها في مجموع الإيرادات العامة والمحلية من الفترة 2004-2006	66
جدول (5)	يبين الإعفاءات الضريبية في كل من قانون ضريبة الدخل الأردني وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني	70
جدول (6)	يوضح الشرائح الضريبية للفترة بين (1999-2004)	72
جدول (7)	يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب نوع المستجيب	106
جدول (8)	يبين توزيع أفراد العينة بحسب متغيرات الوضع المهني، عدد أفراد الأسرة للمكلف، الدخل الشهري للمكلف	107
جدول (9)	يوضح قيم معامل الثبات لكل مجال من مجالات الأداة، والقيمة الكلية لهذه المجالات مجتمعة	108
جدول (10)	يوضح مفتاح تصحيح أداة الدراسة	110
جدول (11)	يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأكثر عشر فقرات عكست علاقة ايجابية بين المكلف والإدارة الضريبية مما اثر إيجابا في التحصيل والجباية، مرتبة تنازليا	111
جدول (12)	يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأكثر عشر فقرات عكست علاقة سلبية بين المكلف والإدارة الضريبية مما اثر سلبا في التحصيل والجباية، مرتبة تصاعديا	117
جدول (3 1)	يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات الدراسة مرتبة ترتيبياً تنازلياً بحسب المتوسط الحسابي للمجال	124

الصفحة	الموضوع	الرقم
129	يبين نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار مستوى دلالة الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة بحسب متغير الوضع المهني للمستجيب على كل مجال من مجالات الأداة وعلى الأداة الكلية (الاستبانة)	جدول (14)
130	يوضح نتائج اختبار (LSD) للكشف عن مواطن الفروق ووجهتها على المجال الكلي بحسب متغير الوضع المهني للمستجيب	جدول (15)
133	يظهر نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار مستوى دلالة الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة من المكلفين بحسب متغير عدد أفراد الأسرة على كل مجال من مجالات الأداة وعلى الأداة الكلية	جدول (16)
135	يبين نتائج اختبار (LSD) للكشف عن مواطن الفروق ووجهتها على المجال الكلي بحسب متغير عدد أفراد الأسرة للمكلفين	جدول (17)
138	يظهر نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار مستوى دلالة الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة من المكلفين بحسب متغير الدخل الشهري للمكلف على كل مجال من المجالات وعلى الأداة الكلية (الاستبانة)	جدول (18)
158	يبين نسبة الضريبة على الدخل، الأرباح والمكاسب الرأسمالية حسب المنطقة للسنوات من 1990-2004	جدول (19)
159	مؤشرات القطاع المالي الفلسطيني 2002-2004	جدول (20)

العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية

إعداد

حسام فايز احمد عبد الغفور

إشراف

الدكتور محمد شراقة

المخلص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك من خلال التعرف على حقوق والتزامات كل منهما، ومن ثم اثر ذلك على مستوى التحصيل والجبائية.

وقد قام الباحث بمراجعة الأدبيات ذات الصلة بموضوع البحث، والتي ساعدت في وضع الإطار النظري لهذا البحث، كما ان الباحث اعتمد في بحثه هذا بالإضافة الى الأدبيات الخاصة بالموضوع على العديد من الدراسات السابقة، وقد طبقت الدراسة على عينة بلغ حجمها (500) مستجيب، وذلك من خلال استنانه تكونت من (30) فقرة موزعة على خمسة مجالات، وقد استخدم الباحث برنامج الرزم الاحصائية (SPSS) لتحليل البيانات.

وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج على مستوى فقرات ومجالات ومتغيرات

الدراسة:

على مستوى الفقرات تبين ان هناك عوامل تؤثر تأثيراً ايجابياً على التحصيل والجبائية، وأخرى سلبية، فمن أهم الفقرات التي أثرت ايجاباً هي: رفض مأمور التقدير للضغوط الاجتماعية (الواسطة)، وإنصاف المكلف من خلال التنزيلات المنصوص عليها في القانون، بالإضافة الى تنظيم القانون للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات المنصوص عليها. أما أهم الفقرات التي أثرت سلباً على التحصيل

والجباية فتمثلت بعدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين، وتدني إدراك مأمور التقدير لواقع وظروف عمل المكلف، بالإضافة الى عدم سهولة ووضوح بعض نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

أما على مستوى المجالات فتبين ان تحديد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لحقوق والتزامات المكلفين والإدارة الضريبية كان له اثر ايجابي على العلاقة وعلى التحصيل والجباية، بينما تبين ان الاحتلال الإسرائيلي اثر تأثيراً سلبياً على التحصيل والجباية. أما أهم النتائج على مستوى المتغيرات فقد كانت كما يلي:

1 - توجد فروق بين اجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجباية، بحسب متغير الوضع المهني للمستجيب و متغير عدد أفراد أسرة المكلف.

2 - لا توجد فروق بين اجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجباية، بحسب متغير الدخل الشهري للمكلف.

وبعد كل ذلك خرج الباحث بتوصيات كان من أبرزها ضرورة قيام المشرع الضريبي الفلسطيني بتعديل الشرائح الضريبية المنصوص عليها بشكل يتلاءم ويتناسب مع المقدرة التكلفية للأفراد، وكذلك الأمر بالنسبة للإعفاءات الشخصية والعائلية، وإزالة الغموض الذي تتصف به بعض نصوص القانون، والعمل على تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية حتى يشعر المكلف بعدالة الضريبة، وكذلك نشر الوعي الضريبي.

هذه التوصيات وغيرها من التوصيات التي تم الإشارة إليها في هذه الدراسة، يعتقد الباحث ان لها اثر فعال في تطوير العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، مما ينعكس أثره ايجاباً على التحصيل والجباية.

الفصل الأول

مقدمة الدراسة ومشكلتها

- أسئلة الدراسة
- فرضيات الدراسة
- منهجية الدراسة
- أهداف الدراسة
- أهمية الدراسة ومبرراتها
- محددات الدراسة

مقدمة الدراسة ومشكلتها:

تحتل الضرائب مكانة متميزة وأهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من نتائج ايجابية لا يستهان بها في دعم الموازنة العامة باعتبارها إحدى الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية للدولة، بالإضافة إلى ما تحققة من أهداف في مختلف المجالات، كما وتعتبر الضرائب في كثير من دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة لتحقيق تنمية شاملة في مختلف الأصعدة والمجالات.

وانطلاقاً من تلك الأهمية تسعى الإدارة الضريبية إلى نشر كافة القوانين الضريبية وجعلها في متناول الجميع، بما في ذلك القرارات اللائحية والتعليمات والتعاميم الصادرة الخاصة بتنفيذ نصوص وأحكام هذه القوانين، والهادفة في مجملها إلى تعريف دافعي الضرائب بالحقوق والواجبات القانونية المناطة بهم وهذا ما يعرف بالوعي الضريبي.

فالضريبة يمكن تعريفها بأنها، "مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة تؤخذ بصورة مبلغ من النقود يؤديه المكلف جبراً وبصفة نهائية، من دخله وأرباحه التي حققها بغض النظر عن النفع الذي يعود عليه في مقابلها"¹، وقد تعرف بأنها، "مبلغ من النقود يدفعه الأفراد، سواء كانوا طبيعيين أو معنويين جبراً إلى الدولة لتغطية النفقات العامة دون ان يكون هناك مقابل لها"². وهناك من يعرفها بأنها "مبالغ نقدية تدفع إجبارياً من قبل الأفراد إلى حكوماتهم بصورة دورية بهدف تمويل خدماتها وتنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية كما هي محددة وفقاً للقوانين والأسس والقواعد والمعدلات المقررة لذلك بدون تلقي مقابل مباشر"³.

¹ - الجندي حسني، القانون الجنائي الضريبي، " الجزء الاول " الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005 - 2006، ص14.

² - الشواربي عبد الحميد، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، بلا طبعة، الإسكندرية، 1997، ص7.

³ - جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، 1998، ص7.

يلاحظ من التعريفات السابقة ان العلاقة الضريبية تتكون عادة من طرفين هما: المكلف والإدارة الضريبية، حيث يكون المكلف مطالب ومدين وملتزم بدفع الضرائب، أما الطرف الثاني من هذه العلاقة، ألا وهو الإدارة الضريبية ممثلة - بمأمور التقدير - فهو الذي يطلب ويفحص ويراقب وينفذ. ويمكن القول انه إذا ما وجد الأشخاص في أي نظام، فلا بد ان يكون هناك طرف ضعيف وآخر قوي، أو ان يكون هناك تعادل في القوتين، ولكن إذا ما تحددت هذه العلاقة بالقانون جبراً وقهراً، فلا بد وان تنتفي علاقة التعادل ويصبح احد الطرفين هو الأقوى والآخر هو الأضعف، وفي هذه الحالة نجد ان المكلف هو الطرف الضعيف، لأنه يكون دائماً ملتزماً ومطالباً بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه، وإذا ما توانى أو اخل بهذا الالتزام فانه يتعرض للجزاء والعقوبات حتى يقوم بدفع ما استحق عليه من ضرائب، أما الإدارة الضريبية، فهي الطرف الأقوى حيث أنها هي المعنية بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية، بما تمتلكه من حقوق وسلطات خولها لها القانون في هذا الصدد¹.

وعليه، ولدراسة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، لا بد من تعريف كل من المكلف والإدارة الضريبية، وكذلك التحصيل والجبائية. وفي هذا الإطار يعرف المكلف بأنه كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل الفلسطيني²، وبذلك يكون القانون قد اعتبر كل شخص سواء كان طبيعياً أو معنوياً، مثل الشركات على اختلاف أنواعها والمؤسسات والهيئات الأخرى خاضعاً لأحكام قانون ضريبة الدخل، ويتوجب على هذا الشخص دفع الضرائب المستحقة عليه في حال زيادة دخله السنوي عن إعفائه وتنزيلاته التي منحه إياها القانون.

¹ - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الإسكندرية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، بلا سنة ص152.

² - المادة رقم " 1 " من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

أما مأمور التقدير فيعرف على انه "أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو مفوضة خطيا من مدير عام دائرة ضريبة الدخل بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى هذا قانون ضريبة الدخل الفلسطيني"¹ .

أما بالنسبة لمفهوم الإدارة الضريبية، وتحصيل وجباية الضرائب، فلم يرد في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعريفا مباشرا لهما، وان كان بالإمكان استخلاص بعض ملامحهما من بعض نصوص هذا القانون، حيث يشار فيما يخص مفهوم الإدارة الضريبية، الى أنها الجهة المخولة بتنفيذ أحكام قانون ضريبة الدخل، وترتبط بالوزير ويكون لها مديرا عاما ومن تدعو الحاجة إليه من مساعدين ومأموري التقدير والموظفين، بحيث يلقي على عاتقها عملية تحصيل الضرائب وجبايتها، كما يقع على عاتقها نشر الوعي الضريبي وعملية التخطيط والتنظيم الضريبي² . أما فيما يتعلق بتحصيل الضرائب وجبايتها فهي إحدى وظائف ومهام الإدارة الضريبية، حيث يتم من خلالها جمع المبالغ المترتبة والمستحقة على المكلفين ونقلها وتوريدها للخزانة العامة للدولة في مواعيدها المحددة قانونا³ .

وعند الحديث عن واقع العملية الضريبية، يلاحظ بأنها تواجه العديد من المشاكل والمصاعب في جميع دول العالم، ومن ذلك النفور العام من الضرائب بسبب ارتفاع معدلات وأسعار الضرائب، وأحيانا تعدد الضرائب المفروضة وتنوعها، وعدم الشفافية في الإجراءات المتبعة في الدوائر الضريبية بشكل عام، وضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموما، سواء من حيث التأهيل والتدريب والخبرات، وضعف الإعلام الضريبي⁴ . أضف الى ذلك غياب الثقافة الضريبية، وغياب الرغبة عن جزء من كوادرات الإدارة الضريبية في تحديث الإجراءات والنظم، هذا فضلا عن عدم امتثال المكلفين والتزامهم بصورة جديّة⁵ . ان مثل

¹ - المادة رقم " 1 " من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

² - المادة رقم " 45 " من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

³ - انظر الفصل السادس، المواد (30- 37) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

⁴ - سعيان، سمير، التهرب والتهريب، رؤيا في الإصلاح الضريبي، 2001.

⁵ - Jeffrey Davis & Others.(2000). Fiscal and Macroeconomic Impact of Privatization

Occasional Papers No. 194, IMF : Washington D. C , P- 18

هذه المشاكل والمعوقات أسهمت في إيجاد ما أصبح يعرف بأزمة الثقة ما بين المكلفين من جهة والدوائر الضريبية من جهة أخرى.

وفي فلسطين نجد ان العملية الضريبية تواجه بالإضافة الى الصعوبات المذكورة أعلاه، العديد من هذه المشاكل والصعوبات ذات الطابع الخاص المتعلق بالاحتلال الإسرائيلي وإفرازاته¹، حيث كان للظروف السياسية الصعبة التي مر بها الشعب الفلسطيني، وعلى مر العقود السابقة، اثر بالغ الخطورة على نفسية المكلف بدفع الضرائب، حيث أن الاحتلال الإسرائيلي تبنى القوانين الضريبية التي كانت مطبقة قبل الاحتلال، وهي قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 والذي كان مطبقا في الضفة الغربية، وقانون الانتداب البريطاني رقم 13 لسنة 1947 والذي كان مطبقا في غزة، بعد ان ادخل عليها الكثير من التعديلات، وذلك من خلال إصدار الأوامر العسكرية التي شوهت القوانين التي كانت مطبقة، وأصبحت هذه القوانين أداة سليطة تخدم مصالح المحتل فقط، بغض النظر عن الظروف الاقتصادية التي يمر بها المكلف، حيث أن قانون المحتل أعطى مدير الدائرة (دائرة الضريبة) الصلاحيات المطلقة، وبالتالي أصبحت الإدارة الضريبية ممثلة بشخص المحتل، وتخدم سياساته التي كانت تستهدف دائما تقويض النشاطات التجارية الفلسطينية في المناطق المحتلة².

ان عدم مراعاة الاحتلال الإسرائيلي للأوضاع الاقتصادية التي يمر بها المكلف في فلسطين، واستخدامه الضرائب لقمع هذا المكلف، وتدمير الاقتصاد الفلسطيني والعربي بأكمله، وإيقائه تابعا للاقتصاد الإسرائيلي، فان المناخ الضريبي في الأراضي الفلسطينية المحتلة كان يتصف بالظلم والاستغلال، حيث تم فرض ضرائب جديدة بواسطة الأوامر العسكرية والتي كانت تشكل القاعدة القانونية في الأراضي الفلسطينية المحتلة³. ولقد

¹ - شبيطة هاني، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2006، ص 53 - 54.

² - أبو كرش، شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2004، ص 21 وما بعدها.

³ - مسمي دلال عيسى موسى، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، رسالة ماجستير، 2006، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، 57 وما بعدها.

أثرت هذه الإجراءات التعسفية والظالمة، على نظرة المكلف للضرائب، وجعلته يقاوم الضريبة بشتى السبل والوسائل المتاحة له¹.

ومما ساعد أيضا على تعميق الفجوة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، قدم التشريعات الضريبية، وعدم ملاءمتها لظروف المكلفين، بالإضافة الى غياب الوعي الضريبي، وانعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية².

من هنا يتضح، أن من أهم الموضوعات الضريبية وأكثرها حساسية، هو تحديد علاقة المكلف بالإدارة الضريبية، ومعرفة حقوق والتزامات وواجبات كل من المكلف والإدارة الضريبية، بحيث ان مقدار المبالغ الضريبية المحصلة وكيفية تحصيلها وجبايتها يتوقف على طبيعة العلاقة التي تنشأ بين المكلفين من جهة، والإدارة الضريبية من جهة أخرى، والحكم على كفاءة أي نظام أو تشريع ضريبي، لا يتوقف على قيمة ما يفرض من الضرائب أو ربطها، بل تتعلق بنسبة ما يتم تحصيله من هذه الضرائب، كونها أهم الموارد لرغد الخزانة العامة بالأموال، ولان الموازنة الحكومية تستخدم الأساس النقدي الذي يقوم على قياس ما تم تحصيله فعلا في السنة الضريبية، وليس ما تم تقديره على المكلفين³.

وحتى يتمكن أي تشريع أو نظام ضريبي، من تسهيل عمليات التحصيل والجباية، فلا بد وان تكون مواد التشريع محكمة ومصاغة صياغة مناسبة، وملائمة لظروف المكلف، وخاصة فيما يتعلق بموضوع الجباية والتحصيل، وذلك وفقا لقواعد فرض الضريبة، وهي قاعدة العدالة، وقاعدة اليقين، وقاعدة الملاءمة، وقاعدة الاقتصاد في النفقة، وقاعدة السنوية، وقاعدة الإنتاجية. وتختلف طرق تحصيل الضريبة، وتتعدد باختلاف التشريع الضريبي من دولة الى أخرى، وتختلف أيضا باختلاف طبيعة المكلفين، أو حسب طبيعة الدخل الخاضع للضريبة،

¹ - ستيفنز، مارك، الضرائب في الضفة الغربية المحتلة، 1967 - 1989، مؤسسة الحق، 1992. ص42.

² - منصور، إيهاب خضر احمد، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس 2003، ص103 وما بعدها.

³ - جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص317.

فقد يتم تحصيل الضريبة عن طريق السلفيات، أو الخصم من المنبع، أو من خلال دفع الضريبة عند تقديم الإقرار الضريبي¹.

ويتم تحصيل الضرائب وجبايتها، بعد أن يتم تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، والتعرف على الدخل الخاضع للضريبة، حيث يتم خصم المصروفات وتكاليف الحصول عليها من الدخل الإجمالي، وبذلك يكون قد تم التوصل الى الدخل الصافي، وبعد ذلك يتم خصم الإعفاءات القانونية المستحقة لصالح المكلف من صافي دخله، وبذلك يكون الناتج هو الدخل الخاضع للضريبة، أما بخصوص حساب قيمة الضريبة المستحقة، المراد تحصيلها وجبايتها، فإنه يتم وفقاً لمعدلات الضريبة ذات العلاقة، بفئات دخل المكلف، وهذا ما نصت عليه المادة " 14 " من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المشار إليه، في الفقرات، أولاً، ثانياً، ثالثاً، رابعاً وذلك تحت عنوان معدلات وشرائح ضريبة الدخل².

وعليه نلاحظ ان موضوع العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبة يحظى بأهمية خاصة³ لما لهذه العلاقة من تأثير على العملية الضريبية برمتها، ولما كانت هذه العلاقة قابلة للتأثر بالعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ونظراً لخصوصية هذا الأمر على المستوى الفلسطيني والمتمثل بحدثة عهد السلطة الوطنية الفلسطينية ومحاولتها وضع اطر وقوانين لتنظيم هذه العلاقة⁴ من جهة، إضافة الى تدخل وتداخل وتأثير الاحتلال الإسرائيلي على هذه العلاقة من جهة أخرى جاءت هذه الدراسة محاولة الكشف عن اثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجباية في فلسطين.

¹ - المرجع نفسه، ص318.

² - المادة " 14 " من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

³ - تعتبر الضرائب من أهم عناصر الإيرادات في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، فمثلاً تبلغ نسبة الضرائب الى إجمالي الإيرادات في الدول الصناعية نسبة عالية جداً إذ تبلغ 90 % من إجمالي الإيرادات.

⁴ - تشكل إيرادات ضريبة الدخل في فلسطين في الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية نسبة تتراوح ما بين (8 - 10 %) من الإيرادات الضريبية للسلطة وهي نسبة منخفضة بخلاف أنواع الضرائب الأخرى.

وقد تم اشتقاق وصياغة أسئلة وفرضيات البحث في ضوء المراجعة النظرية للأدبيات العلمية والقانونية ذات العلاقة بموضوع البحث، وتم إدراج الفرضيات قبل الجانب النظري لغرض تسلسل الترتيب وليس لغرض آخر، وبناء عليه كانت أسئلة وفرضيات الدراسة المخصصة للبحث كالآتي:

أسئلة الدراسة:

- 1- ما اثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية، من وجهة نظر أفراد العينة؟
- 2- هل توجد فروق بين اجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، في التحصيل والجبائية، تعزى الى متغير الوضع المهني للمستجيب؟
- 3- هل توجد فروق بين اجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، في التحصيل والجبائية، تعزى الى متغير عدد أفراد الأسرة للمكلف؟
- 4- هل توجد فروق بين اجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية، تعزى الى متغير الدخل الشهري للمكلف؟

فرضيات الدراسة:

ستتم الإجابة على أسئلة الدراسة (الثاني والثالث والرابع) من خلال فحص الفرضيات التالية:

- 1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية، عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$)، بين اجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، في التحصيل والجبائية، يعزى الى متغير الوضع المهني للمستجيب. (المكلف، مأمور التقدير، مدقق الحسابات/ المحاسب).

2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية، عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$)، بين اجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، في التحصيل والجبابة، يعزى الى متغير عدد أفراد أسرة المكلف. (لا يوجد معالين، من 1 – 5 معالين، أكثر من 5 معالين).

3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية، عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$)، بين اجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، في التحصيل والجبابة، يعزى الى متغير الدخل الشهري للمكلف. (اقل من 300 دينار، من 300 – 500 دينار، أكثر من 500 دينار).

منهجية الدراسة:

ستعتمد هذه الدراسة المنهج الوصفي، الذي يقوم على وصف الظاهرة كما هي دون تدخل الباحث وربطها بالإطار النظري ونتائج الدراسات السابقة ذات العلاقة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى الكشف عن اثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبابة، كما وتهدف الى تحديد مدى اختلاف هذا الأثر في ضوء كل من متغير الوضع المهني للمستجيب، وعدد أفراد الأسرة والدخل الشهري للمكلف.

أهمية الدراسة ومبرراتها:

تكتسب هذه الدراسة أهمية خاصة تتبع من أهمية العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثر هذه العلاقة على التحصيل والجبابة، حيث ان دراسة هذه العلاقة ومدى تأثيرها على مستوى المبالغ الضريبية المحصلة، وتدارك ومعالجة القضايا التي تؤثر سلبا على هذه العلاقة، من شأنه ان يؤدي الى زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، وبالتالي رفق الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها، كما وتتبع أهمية هذه الدراسة من ان أحدا من الباحثين لم يتناول

هذا الموضوع لا على المستوى العربي ولا على مستوى الفلسطيني، هذا في حدود علم الباحث. إضافة الى ذلك من المنتظر ان تتمخض هذه الدراسة عن مجموعة من التوصيات التي تهتم الباحثين والمسؤولين في مصلحة الضرائب بوجه عام ولدائرة ضريبة الدخل بوجه خاص، وذلك في ضوء النتائج التي سيتم التوصل إليها.

محددات الدراسة:

يمكن تعميم نتائج هذه الدراسة في ضوء:

1- عينة الدراسة وقد تمثلت بجميع، المكلفين (الأفراد)، ومأموري التقدير، والمحاسبين ومدققي الحسابات في محافظتي نابلس وجنين، ومدى تمثيلها لمجتمع الدراسة الأصلي.

2- ان الدراسة أجريت خلال السنة الدراسية 2007/2008م.

الفصل الثاني

المكلف والإدارة الضريبية

- المبحث الأول: الضرائب وأنواعها
- المبحث الثاني: حقوق والتزامات المكلف والإدارة الضريبية

الفصل الثاني

المكلف والإدارة الضريبية

سنحاول من خلال هذا الفصل تعريف المكلف والقواعد القانونية التي تحدد حقوقه والتزاماته ومسؤولياته، إضافة الى تحديد معالم الإدارة الضريبية ودورها وعلاقتها مع المكلف، وسنحاول من خلاله تناول المواضيع المختلفة بهذا الإطار، من حيث القواعد التي تحكم هذه العلاقة وتوضيح أهم الحقوق والالتزامات القانونية التي رتبها القانون لكل من المكلف والإدارة الضريبية، وعليه وقبل التطرق الى لهذه الحقوق والالتزامات سنقوم بتحديد مفهوم الضريبة وقواعد فرضها وأنواعها، وكذلك تحديد مفهوم التهرب الضريبي وصوره وأشكاله وأسبابه، وأهم الآثار المترتبة عليه، لما لها من أهمية في تحديد هذه العلاقة وأثرها في التحصيل والجبائية.

المبحث الأول: الضرائب وأنواعها

تعتبر الضرائب من أهم عناصر الإيرادات في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء¹، حيث ان الإيرادات العامة لأي دولة تتكون من مصدرين الأول داخلي والآخر خارجي، أما المصدر الداخلي فانه يتكون من إيرادات ضريبية، وإيرادات غير ضريبية²، وبغض النظر سواء كان الحديث عن الدول المتقدمة أو النامية فان الإيرادات الضريبية تعتبر المصدر الأساسي للدول في تحقيق أهدافها السياسية (من حيث استقلال التمويل لنشاط القطاع العام)، وكذلك الاقتصادية والاجتماعية.

هذا بالإضافة الى ان للضرائب آثارا كبيرة وهامة جدا على مختلف مستويات قطاعات الاقتصاد الإنتاجية، والاستهلاكية، مما جعل من الضرائب أداة مهمة من أدوات السياسة المالية للدولة، تستخدمها في التأثير على عوامل الانتاج، والدخل والادخار والاستثمار.

¹ - صبري، أسامة مصطفى، مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين (دراسة مقارنة)، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003، ص 212.

² - الخطيب، كمال احمد، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996 - 2003)، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص158.

وتستخدم الحكومات الضرائب بشكل عام كأداة رئيسية لتغطية نفقاتها، وفي حالات نادرة تستخدم الحكومات مصادر أخرى غير الضرائب، وتعتبر الضرائب التي تخصم من المصدر هي الأفضل بالنسبة للحكومة، والتي تفرض على الأشخاص والشركات من أجل تمويل الخدمات العامة، وتحقيق أهداف الدولة¹ .

وعليه سيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، يتناول الأول مفهوم الضريبة وقواعدها وأنواعها، أما المطلب الثاني فيبحث في التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وقواعدها وأنواعها

مفهوم الضريبة وقواعدها

ان مسألة تعريف الضريبة لها أهمية بالغة، لتحديد ومعرفة أطراف العملية الضريبية - المكلف والإدارة الضريبية - وذلك لتسهيل عملية بحث هذه العلاقة و أثرها على التحصيل والجبائية، وقد ظهرت عدة تعريفات للضريبة منها أنها " عبارة عن أداء نقدي تقتطعه السلطة العمومية من الأفراد بدون مقابل وبشكل جبري ونهائي، وذلك لتغطية الأعباء العامة"². ومنها أنها " مبلغ من النقود يدفعه الأفراد، سواء كانوا طبيعيين، أو معنويين، جبراً إلى الدولة لتغطية النفقات العامة، دون ان يكون هناك مقابل لها "³. بالنظر إلى مفهوم الضريبة بحسب التعريفين السابقين نجد انه مفهوم قاصر ولا يتلاءم مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية الجارية في المجتمع، فمفهوم الضريبة يجب ان يكون متطوراً مواكباً للتطورات والتغيرات في المجتمع⁴.

وعرفت الضريبة حديثاً بأنها " مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة، تؤخذ بصورة مبلغ من النقود، يؤديه الممول (المكلف) جبراً، وبصفة نهائية، من دخله وأرباحه التي

¹ - منشورات جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص 16 و 320.

² - أديب، عبد السلام، السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية، أفريقيا، 1998، ص 11.

³ - الشواربي، عبد الحميد، موسوعة الضرائب، مرجع سابق، ص 7.

⁴ - شبيطة هاني، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، مرجع سابق ص 7.

حقتها، بغض النظر عن النفع الذي يعود عليه في مقابلها"¹، من خلال التعريف السابق للضريبة يتبين لنا ان للضريبة عدة عناصر منها ان الضريبة مبلغ من النقود، والضريبة تدفع جبرا "عنصر الإلزام القانوني" وعدم وجود نفع خاص لدافع الضريبة، وان الضريبة تدفع بصفة نهائية، وأخيرا نلاحظ ان غرض الضريبة هو تحقيق منفعة عامة"².

أما بالنسبة لقواعد فرض الضريبة فيعتبر ادم سميث أول من أشار الى القواعد التي يجب ان تستند إليها الضرائب في كتابه ثروة الأمم الصادر سنة 1776، حيث حددها في أربع قواعد، ورغم ان هذه المفاهيم والقواعد ما زالت تشكل قاعدة رئيسية في الفكر الاقتصادي والضريبي، حيث تم إدخال العديد من التعديلات الجوهرية على هذه المفاهيم، وهذه القواعد هي"³، قاعدة العدالة، وقاعدة اليقين، وقاعدة الملاءمة، وقاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية إذ يجب ان تكون تكاليف جباية الضرائب منخفضة، مما يحتم على الإدارة الضريبية الاقتصاد في نفقات تحصيلها، والوسائل المستخدمة في جبايتها"⁴. كما أضيفت لها قواعد أخرى مثل الإنتاجية، والكفاءة، وقاعدة السنوية"⁵.

أنواع الضرائب

تنقسم الضرائب الى عدة أنواع مختلفة، حيث تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليها، ويمكن القول ان الضرائب تنقسم الى ما يلي:

أولاً: الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة.

حيث يتضمن أسلوب الضريبة الوحيدة، ان تعتمد الدولة على ضريبة واحدة توجد الى جانبها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية، ومن أهم ميزاتها، أنها تتمتع بالبساطة، وتكون

1 - الجندي حسني، القانون الجنائي الضريبي، مرجع سابق، ص 14.

2 - الشواربي عبد الحميد، موسوعة الضرائب، مرجع سابق، ص 8 وما بعدها.

3 - منشورات جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص 10.

4 - عبد المولى، سيد، المالية العامة، دار الفكر العربي، (بدون سنة نشر)، ص 226.

5 - منشورات جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص 10 وما بعدها.

جبايتها أقل تكلفة من الضرائب المتعددة، أما بالنسبة لأسلوب الضريبة المتعددة، فيقتضي تعدد صور الإخضاع الضريبي التي تتناول عناصر متباينة، ومن ميزات غزارة الحصيلة، حيث تصيب جميع نواحي نشاط المكلف، وان هذا الأسلوب من الضرائب يؤدي الى العدالة¹.

ثانيا: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.

حيث تعرف الضريبة على الأشخاص، بالضريبة التي تفرض على ذات الشخص، وتدعى أيضا بالضريبة على الرؤوس أو على الرقاب، وهي تستند الى رابطة الفرد بالدولة، حيث ان المكلف يعيش على ارض الدولة، ويتلقى الحماية والرعاية، فتفرض الدولة بالمقابل ضريبة على شخصه وعلى وجوده²، ومن أهم ميزات أنها سهلة التحقق والجباية، وتتلاءم مع إمكانيات الإدارة الضريبية، فلا حاجة للتفتيش عن العناصر التي يتكون منها مطرح الضريبة.

أما الضريبة على الأموال فقد انتشرت في الأنظمة الضريبية المعاصرة، حيث يكون مطرحها مال المكلف، أو بعض عناصر هذا المال، ومن أهم تطبيقاتها الضرائب على رأس المال والضرائب على الدخل، ومن أهم مزايا الضريبة على الأموال، عدالتها، لأنها تصيب حجم الأموال، التي يملكها المكلف³.

ثالثا: الضريبة العينية والضريبة الشخصية.

حيث يقصد بالضريبة العينية، تلك الضرائب التي تتجاهل شخص المكلف وظروفه، وتتنظر فقط الى الوعاء الذي تنصب عليه، مثل ضريبة القيمة المضافة، أما الضريبة الشخصية، فهي الضريبة التي تأخذ بعين الاعتبار عند فرضها على المال الخاضع لها، ظروف المكلف،

¹ - فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1971، ص 110 وما بعدها.

² - بشور عصام، المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة السادسة، دمشق، منشورات جامعة دمشق، 1992 - 1993، ص 237.

³ - بشور عصام، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق 238.

وحجم المال ومصدره، بمعنى أنها تدخل العوامل الشخصية في مقدرة المكلف التكليفية، مثل ضريبة الدخل¹.

رابعاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

من الصعوبة التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وذلك لعدم وجود معيار يحقق الفصل الواضح بينهما، ولكن هناك معايير للتمييز بينهما وهي: معيار طريقة التحصيل و معيار الثبات في أساس الضريبة و معيار نقل العبء الضريبي².

المطلب الثاني: التهرب الضريبي.

عند البحث عن مشكلة التهرب الضريبي، وما ينتج عنها من اثار سلبية على حصيلة الضرائب، وعلى توزيع العبء المالي بما يخل بمبدأ العدالة بين المكلفين، لا بد من معرفة الأسباب التي أدت الى هذه الظاهرة كي تتم معالجتها عن طريق الأسباب المؤدية لها، حيث ان أسباب التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة. وعليه فانه من الأهمية بمكان التطرق الى ظاهرة التهرب الضريبي لمعرفة أسبابه وصوره وأشكاله وآثاره وطرق معالجته، حيث ان انتشار التهرب الضريبي يعتبر مؤشر لسوء العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية³.

ماهية التهرب الضريبي، وصوره، وأشكاله.

يعني التهرب الضريبي الإفلات من الضريبة بعدم دفعها كلية، أو بعضها أو من تحمل عبئها، وذلك في وقت واحد، وهناك فرق بين نقل عبء الضريبة والتهرب منها⁴.

ويترتب على التهرب الضريبي نتائج سيئة عديدة، فهو يضر بالخزانة العامة للدولة، حيث نقل حصيلة الضرائب، فنقل نتيجة لذلك الإيرادات العامة، كما انه يضر المكلفين الذين لا

¹ - منشورات جامعة القدس، المالية العامة، 1996، ص59.

² - الحاج طارق، المالية العامة، الطبعة الأولى، عمان، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 1999، ص57.

³ - (Bruno S . Frey & Lars P- Feld) (2002 ، THE TAX AUTHORITY AND THE TAXPAYER An Exploratory Analysis.

⁴ - صادق، موريس، موسوعة التهرب الضريبي، القاهرة، دار الكتاب الذهبي، 1999، ص1.

يستطيعون التهرب من الضريبة، أو يرفضون التهرب منها، فيحملون عبء الضريبة، بينما يفلت منها الآخرون¹.

وتتخذ صور التهرب من الضريبة شكلين، هما التهرب المشروع الذي لا عقوبة عليه، ولا تجريم له، والثاني التهرب غير المشروع. فالتهرب المشروع حيث يقوم المكلف بتحاشي التصرف الذي تجب منه الضريبة بمناسبة قيامه به، فلا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة، أو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية، بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة، وعدم الالتزام بدفعها، وفي سبيل تهرب المكلف من الضريبة تهرباً مشروعاً، فإنه يلجأ للاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص².

أما التهرب غير المشروع يقصد به، قيام المكلف بمخالفة قانون الضرائب بنية الغش الضريبي المقصود به الإساءة إلى الخزينة العامة، والإضرار بها باستعمال طرق احتيالية³، إذاً يتحقق التهرب الضريبي غير المشروع بالمخالفة الصريحة للقوانين الضريبية، وهو ما يطلق عليه اسم الغش الضريبي⁴، ويمكن تقسيم الغش الضريبي إلى أربعة نماذج وهي الإخفاء المادي، والإخفاء المحاسبي، والتكليف الخاطئ، وقرينة الغش⁵.

أسباب التهرب الضريبي:

ان معرفة أسباب التهرب الضريبي، أمر في غاية الأهمية، وغالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى دوافع ذاتية، نفسية وأخلاقية، وإلى دوافع اقتصادية ومالية وغيرها، ومن هذه الأسباب: ضعف المستوى الخلقي، و ضعف مستوى الوعي الضريبي⁶، و تخلف التنظيم

¹ - منصور إيهاب، العقوبات الضريبية، ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مرجع سابق، ص 64.

² - قاسم صلاح، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003، ص 76.

³ - صادق موريس، موسوعة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص 3.

⁴ - عناية غازي حسين، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، 1998، ص 182 وما بعدها.

⁵ - فرحات فوزت، المالية العامة (التشريع الضريبي العام) الطبعة الأولى، بيروت، مؤسسة حسون للنشر والتوزيع، 1997، ص 82 وما بعدها.

⁶ - انظر دراسة (حسين، 2004) و (لبادة، 2006) و (منصور، 2003) و (قاسم، 2003) و (حماد، 2004)، ص 90-101، فصل الدراسات السابقة من هذه الدراسة.

الهيكلي للنظام الضريبي، و ثقل عبء الضريبة، و مرونة وعدم دقة نصوص قانون العقوبات المفروضة على جريمة التهرب الضريبي،

وعدم تحقيق العدالة الضريبية في التطبيق"¹.

وظاهرة التهرب الضريبي تحصل في معظم دول العالم، فالضريبة مكروهة، ولا يتقبلها المكلف برضى، ويلجأ الى الكثير من الطرق للتخلص منها"².

كل هذه الأسباب تؤدي الى التهرب الضريبي، وهذا بدوره يؤدي الى النقص في التحصيلات الضريبية، وفي فلسطين تنتشر ظاهرة التهرب الضريبي، حيث انه بالإضافة الى الأسباب المذكور أعلاه، هناك مجموعة من الأسباب الأخرى التي جعلت ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين تنتشر بشكل أوسع واكبر من باقي الدول، ومن هذه الأسباب انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي، والخلفية التاريخية لسياسة الاحتلال الضريبية، وكذلك سوء الأوضاع الاقتصادية في الأراضي الفلسطينية، وغياب القوانين الضريبية الحديثة، وغياب الوعي الضريبي، وانعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية"³.

وعليه يجب على الدولة ان تعمل على نشر الوعي الضريبي، لدى صفوف المكلفين، لان الوعي الضريبي يعتبر من أهم العوامل التي تدفع المكلف للالتزام الضريبي، كما يتوجب على الإدارة الضريبية ان تعمل، على بناء جسور الثقة، بين المكلفين وبين الإدارة الضريبية، وذلك لما له من اثر على تحسين العلاقة بين المكلفين من جهة، وبين الإدارة الضريبية من جهة أخرى، وبالتالي زيادة المبالغ الضريبية المحصلة.

¹ - سرور احمد، الجرائم الاقتصادية، القاهرة، 1960، ص21.

² - الخطيب، كمال احمد، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996 - 2003)، مرجع سابق، ص29.

³ - منصور إيهاب، العقوبات الضريبية، ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مرجع سابق، ص103 وما بعدها.

آثار التهرب الضريبي وطرق معالجته:

لا شك ان ظاهرة التهرب الضريبي، تعتبر من أهم واطغر الظواهر الاجتماعية، حيث تعمل على الإضرار بالاقتصاد القومي بشكل عام، مما يجعل الدولة عاجزة عن تحقيق أهدافها الاقتصادية والتنمية المرسومة مسبقا، والسبب في ذلك يعود الى عدم تمكن الإدارات من جمع الإيرادات المتوقعة، واللازم توفيرها لتحقيق تلك الأهداف بسبب التهرب من دفع الضريبة، ويترتب على التهرب الضريبي آثار ضارة تصيب الخزانة العامة، وضرر يصيب المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو يرفضونه، وضرر يصيب المجتمع، حيث ان التهرب الضريبي يصيب المجتمع، إذ يؤدي حرمان الدولة من الأموال الى تعطيل قيامها بالمشروعات التي تخدمه و التهرب الضريبي يؤدي الى رفع أسعار الضرائب القائمة، أو يدفع الدولة الى فرض ضرائب جديدة¹، وللتخلص من آفة التهرب، يجب معالجة الأسباب التي تؤدي الى التهرب الضريبي، وذلك من خلال نشر الوعي الضريبي، بين صفوف المكلفين، ومأموري التقدير على حد سواء، وخلق جو من الثقة المتبادلة بين طرفي العلاقة الضريبية، وكذلك تحسين مستوى الأداء في الدوائر الحكومية بشكل عام، والدوائر الضريبية بشكل خاص، وكذلك لمعالجة هذه الآفة والقضاء على الأسباب التي تؤدي الى التهرب الضريبي، يجب إعادة صياغة بعض نصوص التشريع الضريبي، وتنظيم أداة التحصيل بحيث تستطيع مراقبة المكلف مراقبة فعالة².

من خلال ما تقدم نلاحظ ان التهرب الضريبي تحكمه العديد من العوامل والأسباب التي تؤدي الى انتشاره، وللقضاء على هذه الظاهرة يتوجب العمل على تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، لما لهذه العلاقة من اثر ايجابي في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي وفي زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، أما إذا كانت العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية يشوبها عدم الثقة، فانه سيؤدي الى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ويجعل المكلف يجابه الضرائب بكافة السبل والوسائل والأساليب المتاحة لديه وبالتالي التأثير سلبا على مستوى المبالغ الضريبية المحصلة، وهذا ما جاءت به دراسة (Bruno S . Frey & Lars P- Feld، 2002)

¹ - منصور إيهاب، العقوبات الضريبية، ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص73.

² - عبد الملك رئيس اسعد، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، مصر، دار المعارف، 1966، ص313.

التي أشارت الى ان انعدام الثقة وعدم توافر الوعي الضريبي بالإضافة الى عدم تحقيق العدالة يؤدي الى زيادة التهرب الضريبي وبالتالي اتساع الفجوة القائمة بين طرفي العلاقة الضريبية وانخفاض المبالغ الضريبية المحصلة"¹.

THE TAX AUTHORITY AND THE TAXPAYER An ،(2002 ، Bruno S . Frey & Lars P- Feld)-¹
Exploratory Analysis.

المبحث الثاني: حقوق والتزامات المكلف والإدارة الضريبية.

يرتب التشريع الضريبي حقوق والتزامات على طرفي العلاقة الضريبية، إذ يجب العمل على مراعاة قواعد العدالة بحيث يضمن حقوق كل من المكلف والإدارة الضريبية، فإذا ما تم ذلك فإنه سيؤدي الى تحسين العلاقة بينهما وبالتالي زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، أما إذا لم يتم مراعاة قواعد العدالة فإن ذلك سيؤدي الى اتساع الفجوة بين طرفي العلاقة الضريبية، وعليه سيتم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين الاول بخصوص المكلف والثاني يتعلق بالإدارة الضريبية.

المطلب الأول: المركز القانوني للمكلف.

الفرع الأول: مفهوم المكلف.

حيث ان المكلف يمثل احد طرفي العلاقة الضريبية فإنه يصبح من الضروري تحديد مفهوم المكلف، لتحديد العلاقة التي تربطه بالإدارة الضريبية – الطرف الثاني من العلاقة الضريبية – وأثرها على التحصيل والجبائية.

ولا شك فيه أن اصطلاح المكلف ينبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه، وعليه فإن كل شخص ملزم بدفع الضريبة يعتبر مكلفاً¹.

وتفرض ضريبة الدخل على نوعين من الأشخاص، الأشخاص الطبيعيين، والأشخاص الاعتباريين، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 م، حيث عرف المكلف بأنه "كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام القانون"².

أما قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 م، والذي كان مطبقاً في الضفة الغربية قبل صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، فقد عرف المكلف بأنه " كل شخص ملزم بدفع ضريبة الدخل "³.

¹ - قاسم، صلاح، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مرجع سابق، ص16.

² - المادة " 1 " من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

³ - المادة " 2 " من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م.

وقد عرف قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، الشخص الطبيعي، بأنه " المكلف الفرد، والشريك في شركة التضامن، وشركة التوصية البسيطة وأية شركات أشخاص يحددها القانون " ¹.

وعرف قانون الشركات الأردني رقم 12 لسنة 1964، والساري المفعول لدينا شركة التضامن، أو الشركة العادية، وكذلك الشركة المساهمة العامة والخاصة، حيث تفرض الضريبة على الشركات المساهمة العامة والخاصة بصفتها شخصية اعتبارية مستقلة عن أصحابها ².

أما بالنسبة الى الشخص المعنوي، فقد عرفه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، على انه " كل إدارة، أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية، كالجمعيات على اختلاف أنواعها، والشركات المساهمة، أو ذات المسؤولية المحدودة، وشركات التوصية بالأسهم والشركات الأجنبية، سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة، وكل إدارة أو مؤسسة لها شخصية معنوية " ³.

من خلال ما تقدم نلاحظ أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، قد حدد مفهوم المكلف، حيث اعتبر أن كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام القانون.

الفرع الثاني: حقوق وضمائم المكلف

أولاً: الحقوق الأساسية للمكلف

في الحقيقة أن دين الضريبة مفروض بحكم القانون، وينشأ بمجرد توافر الواقعة أو الوقائع التي يتطلبها قانون الضريبة، ودون أن يتوقف نشوء ذلك الدين على إرادة كل من الإدارة الضريبية، أو إرادة المكلف ⁴، وعليه فإن المكلف يتمنى ان تكون حقوقه كمواطن مصادرة، وفقاً لاحترام حريته الفردية، وحقه في الدفاع وفي طريق الطعن وغيرها، وهذا يعني وجوب أن تصدر القوانين الضريبية في ظل أحكام الدستور، وإلا طعن بعدم دستورتيتها، وقد نص القانون الأساسي الفلسطيني على انه " يعتبر الإنسان وحرياته ملزمة وواجبة الاحترام " ⁵.

¹ - المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

² - المادة (9 + 17) من قانون الشركات الأردني رقم 12 لسنة 1964م.

³ - المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

⁴ - عطية، فدري نقولا، ذاتية القانون الضريبي، جامعة الإسكندرية، مطبعة معهد دون بوسكو 1960 ص 99.

⁵ - انظر المادة (10)، الفقرة الأولى، من القانون الأساسي الفلسطيني، الصادر في 29 / 05 / 2002م.

ومن أهم الحقوق الأساسية للمكلفين:

1: الحق في الاعتراض

يعتبر هذا الحق من الحقوق التي أصبحت مقررة للمكلف¹، ويكون حق المكلف بالاعتراض ضمن مدة زمنية محددة فإذا انقضت هذه المدة ولم يتقدم المكلف باعتراضه، أصبح التقدير قطعياً، إلا إذا اقتنع مأمور التقدير بان التأخير كان لأسباب معقولة².

2: الحق في اللجوء للقضاء

يعتبر حق اللجوء الى القضاء من الحقوق الأساسية والتقليدية لكل إنسان، وكذلك الأمر نفسه بالنسبة للمكلف، حيث انه من حق المكلف اللجوء الى القضاء في حالة تقديم الاعتراض الى الإدارة الضريبية ولم تقبل هذه الأخيرة أو لم ترد على اعتراضه خلال مدة محددة³.
وعليه نجد أن معظم التشريعات الضريبية تنص على حق المكلف باللجوء الى القضاء، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، حيث نص على تشكيل محكمة خاصة تسمى " محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل " ⁴، وعليه يكون قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، قد خطا خطوة جيدة في إقراره لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل⁵.

¹ - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق ص159.

² - انظر المادة (26) فقرة (1 ، 2) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

³ - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص160.

⁴ - انظر المادة "28" من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

⁵ - تم تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية، في مدينة رام الله، بموجب القرار الرئاسي رقم (106) لسنة 1997، الصادر بتاريخ 1 / 3 / 1997م، وذلك بموجب المادة (57) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م، والذي كان مطبقاً في الضفة الغربية قبل صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، وبقي العمل بها حتى صدور قرار مجلس القضاء الأعلى الفلسطيني رقم (2) في تاريخ 4 / 9 / 2003م، حيث قضى بان تحال القضايا المقامة ضد مأمور تقدير ضريبة الدخل الى محكمة الاستئناف الأولى والثانية، إذ يتضمن هذا القرار أن محكمة الاستئناف هي المختصة بالنظر في الطعون المقامة ضد مأمور تقدير ضريبة الدخل بخصوص القضايا المستأنفة، إلا أن محكمة الاستئناف المنعقدة في رام الله، وفي قرارها الصادر في القضية رقم 1 / 2002م، استئناف ضريبة دخل بتاريخ 7 / 7 / 2003م، بينت بأنها لا تعتبر محكمة مختصة للنظر والفصل في قضايا ضريبة الدخل، والسند في ذلك عدم قانونية القرار الصادر من مجلس القضاء الأعلى، لان القرار الرئاسي الصادر بتاريخ 1 / 3 / 1997م، بشأن تشكيل محكمة استئناف ضريبة الدخل لا يزال ساري المفعول وقائماً، ويدخل ضمن اختصاص ولايتها قضايا استئناف ضريبة الدخل. للمزيد: انظر، محمد حسين قاسم، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م، (رسالة ماجستير غير منشورة) نابلس، فلسطين، ص129.

3: إعادة الضريبة أو المبالغ المسددة بالزيادة

تعمل التشريعات الضريبية على رد المبالغ الضريبية التي دفعها المكلف زيادة عن مبلغ الضريبة، ويعتبر هذا الحق من أهم حقوق المكلف.

أما بالنسبة لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، فقد تناول هذا الموضوع ونص على حق المكلف بإعادة الضريبة المحصلة بالزيادة¹.

4: الحق في الاستعلام الضريبي

على الإدارة الضريبية أن تزود المكلفين بالمعلومات الكافية التي يستعلمون عنها، وحق المكلف بالاستعلام الضريبي يتوافق مع احد قواعد فرض الضريبة، وهي قاعدة اليقين، بحيث ينبغي أن يعرف المكلف القواعد التي ستطبق عليه، ومبلغ الضريبة الذي يجب ان يدفعه². أما بخصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، و قانون ضريبة الدخل الأردني، فإنه للأسف لم يتم التطرق فيهما لهذا الموضوع بشكل واضح أو صريح.

5: الحق في المساعدة الضريبية

هناك بعض المكلفين الذين تكون لديهم صعوبات في ملء بيانات الإقرار الضريبي، كما في حالة المكلف الأمي الذي لا يعرف القراءة والكتابة أو المكلف المعوق، فمثل هؤلاء المكلفين لهم الحق في اللجوء للإدارة الضريبية لمساعدتهم، والإدارة الضريبية تكون ملزمة بهذا الخصوص ان تقدم كل مساعدة ممكنة لهؤلاء المكلفين.

من خلال ما تقدم نلاحظ أن هناك عدداً من الحقوق الأساسية الواجب توافرها وتحقيقها للمكلفين، وأن وجود مثل هذه الحقوق من شأنها أن تعمق وتوطد العلاقة ما بين المكلف والإدارة

¹ - المادة " 36 " من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

² - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص160.

الضريبية، مما يؤدي بدوره الى زيادة الثقة بين الطرفين، مما يعمل ويساعد على زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، والعكس صحيح.

ثانياً: الضمانات الممنوحة للمكلف

الى جانب الحقوق الأساسية للمكلفين، فان التشريعات الضريبية تمنح المكلفين بعض الضمانات، وان من شان هذه الضمانات ان تعمل على تضيق الفجوة القائمة بين طرفي العلاقة الضريبية، وبالتالي زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، ومن أهم هذه الضمانات:

1: ضمان عدم إفشاء أسرار المكلفين

وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على هذا الأمر، حيث منع إفشاء الأسرار التي يطلع عليها موظف الضرائب¹. وكذلك نص قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985م، على انه (تعتبر المستندات والمعلومات والكشوفات، وقرارات التقدير ونسخها التي يطلع عليها المتعلقة بدخل أي شخص، أو مفردات أي دخل، أنها سرية ومكتومة)².

2: ضمانات المكلفين أثناء الفحوص والمراجعات

تقوم الإدارة الضريبية عادة بإجراءات معينة بغرض مراجعة وتدقيق حالات المكلفين الضريبية، وتقوم الإدارة الضريبية بهذه الفحوصات والتدقيقات بغرض التأكد من صحة الإقرارات الضريبية وسلامتها، وهنا تكون الإدارة الضريبية ملزمة بضرورة إبلاغ المكلف بنتائج الفحوصات والتدقيق الذي قامت به، وكذلك تلتزم الإدارة الضريبية بان تخطر وتبلغ المكلف في اغلب نتائج الفحوصات والتدقيق التي تقوم بها الإدارة الضريبية.

¹ - المادة " 47 " فقرة (1 ، 2) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

² - المادة " 48 " فقرة " أ " بند " 1 " من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985م.

3: ضمان توصيل المعلومات الضريبية للمكلفين بكافة وسائل الإعلام المختلفة

4: الحد الأدنى اللازم للمعيشة

وهذا الضمان يجد أساسه في مبدأ العدالة، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004¹. وكذلك قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م، والقانون رقم 57 لسنة 1985م².

من خلال ما تقدم نلاحظ أن القوانين الضريبية، ومنها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، قد منحت المكلف العديد من الحقوق والضمانات، وهذا من شأنه أن يعمل على زيادة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وتحسين العلاقة بينهما والذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة حصيلة الضرائب المحصلة من قبل المكلفين.

الفرع الثالث: التزامات المكلفين

لم يقتصر قانون ضريبة الدخل على النص على حقوق وضمانات المكلف باعتباره احد أطراف العلاقة الضريبية، بل فرض التزامات قانونية يتوجب على المكلف الالتزام بها، وذلك لتوضيح حدود العلاقة التي تربطه بالإدارة الضريبية، فلم يجعل القانون التزام المكلف بأداء الضريبة المفروضة على عاتقه هو الالتزام الوحيد، بل فرض القانون على المكلف التزامات أخرى مثل التزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي³. وعليه فان دراستنا في هذا الفرع ستتنقسم إلى قسمين هما: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، والالتزام بدفع الضريبة.

¹ - المادة " 10 " من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

² - المادة " 14 " من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م. وكذلك المادة " 13 " من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985م.

³ - سرور، احمد فتحي، الجرائم الضريبية - جامعة بيروت، دار النهضة العربية 1990، ص 14، 15، 16.

أولاً: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي

الإقرار الضريبي هو بيان مالي يقر فيه المكلف بأموره المالية من إيرادات ونفقات وإعفاءات وصافي الدخل الخاضع¹، خلال فتره زمنية معينة غالباً ما تكون سنة، ويعتبر الإقرار الضريبي التزاماً إدارياً، ويمكن أن يعرف هذا الالتزام بأنه العمل الأول أو الأساسي الذي بواسطته يقر المكلف بالدخول المتأتية له ويتعهد أن يجري مع الإدارة الضريبية حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه²، وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على إلزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي³.

والالتزام بتقديم الإقرار الضريبي يستتبعه التزام آخر هو ضرورة تقديمه في فترة محددة من السنة، بحيث تفرض القوانين عقوبات على كل من يمتنع أو يتأخر عن تقديم الإقرار⁴.

وهناك عدة مزايا للإقرار الضريبي، حيث أن المكلف هو الشخص الوحيد الذي يعرف جيداً دخوله وعناصر دورته المالية وأرباحه أو رقم أعماله، وكذلك هو وحده الذي يستطيع أن يعلن حقيقة العناصر الخاضعة للضريبة، كما أن الإقرار يسهل بكل تأكيد العمل المنقل على كاهل الإدارة الضريبية⁵، وكذلك تعتبر طريقة إقرار المكلف ذاته بالدخل الذي يحققه هي أفضل طريقة باعتبار أن المكلف هو أكثر الناس معرفة بحقيقة دخله⁶.

1 - قاسم، صلاح، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مرجع سابق ص 44 .

2 - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 170.

3 - المواد (16، 17، 18، 19) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

4 - المادة (17) الفقرة " 1، 2 " من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

5 - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 171.

6 - الحج موسى، حسن فلاح، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، عمان، نقابة

المحاميين، 1998، ص 81.

ثانياً: الالتزام بدفع الضريبة

الالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهري ومتبادل بين كل من طرفي العلاقة الضريبية، فبالنسبة للمكلف يقع عليه التزام دفع الضريبة، وهو بالمقابل يضع التزاماً على عاتق الإدارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة، والالتزام بدفع الضريبة ليس له سوى طريقة واحدة، وهي الدفع النقدي¹، وتتص معظم التشريعات الضريبية ومنها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على حق الخزنة العامة، في تتبع أموال المدين بصفته ديناً ممتازاً، ويعتبر دين الضريبة دين محمول لا مطلوب وواجب الأداء وله أولوية على سائر الدائنين، وذلك حفاظاً على حق الخزنة العامة من الضياع².

كما أن دين الضريبة يعتبر دين محمول بمعنى انه يجب على المكلف أن يسعى من تلقاء نفسه بالوفاء بدين الضريبة متى حل موعدها، دون انتظار قرار الربط من الإدارة وفي المواعيد المحددة قانونياً، وعدم انتظار الإدارة الضريبية أن تقوم بمطالبته بذلك، كما يعتبر دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته، أو في مقداره إذ يجب على المكلف أن يبادر أولاً بتنفيذ الالتزام بتاريخ استحقاقه، فيقوم بالوفاء بالضرائب المستحقة عليه، ويجوز له بعد ذلك أن يطعن في صحة فرض الضريبة أو في تقدير مبلغها وذلك وفقاً للقاعدة "الدفع أولاً فالمعارضة"³.

من خلال ما تقدم نلاحظ أن القوانين الضريبية، ومنها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، قد منحت المكلف العديد من الحقوق والضمانات، وهذا من شأنه أن يعمل على زيادة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وتحسين العلاقة بينهما والذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة حصيلته الضرائب المحصلة من قبل المكلفين، وفي المقابل فإن هذه التشريعات تفرض على المكلف التزامات يتوجب عليه الالتزام بها وعدم مخالفتها وهذا من شأنه أن يعمل على توضيح حدود العلاقة التي تربط بين طرفي العلاقة الضريبية.

¹ - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص178.

² - انظر المادة (44) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

³ - عطية، قدرني نقولاً، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، مرجع سابق، ص166 وما بعدها.

المطلب الثاني: الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية هي احد طرفي العلاقة الضريبية، وتقع على عاتقها كسب ثقة المكلف- الطرف الثاني من العلاقة - بها وان تعامله باحترام لتحسين العلاقة التي تربط بينهما¹، والإدارة الضريبية لها أهمية بالغة، حيث أن الدوائر الضريبية تكون على تواصل شبه دائم مع كل فرد من أفراد الدولة، سواء كان طبيعياً أو معنوياً مقيماً أو غير مقيم، وتكمن أهمية الإدارة الضريبية في أنها الإدارة التي تعتمد عليها الدولة في تطبيق إحدى أهم السياسات المالية للدولة، ويقع أيضاً على عاتق الإدارة الضريبية اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية، وذلك من واقع تواصلها المباشر مع المواطن، وهذا بدوره يؤدي الى الرقي بالنظام الضريبي في الدولة، وتكمن أهمية الإدارة الضريبية في كونها الأداة التي تركز عليها الدولة في تطبيق إحدى أهم السياسات المالية للدولة، ذلك ان إيرادات الضرائب هي بند مهم من بنود موازنة الدولة².

وأهمية النظام الضريبي أيضاً تكمن في إمكانية تطبيق هذا النظام بسائر الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وعليه تعتبر الإدارة الضريبية التي هي جزء من الإدارة العامة، مزيجاً من العناصر الإدارية والمالية والقانونية، ويكون النظام الأمثل للإدارة الضريبية هو ذلك النظام القائم على دعائم وأسس من القواعد القانونية والمالية³، وعليه يقع على عاتق الإدارة الضريبية مهام كبيرة مثل التخطيط، والتنظيم، والتوجيه والإدارة.

¹ - (Bruno S . Frey & Lars P- Feld ، 2002)، مرجع سابق.

² - قانون الموازنة الفلسطيني لعام (2003) كشف الإيرادات المقارن، وزارة المالية الفلسطينية.

³ - أبو كرش، شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص17 وما بعدها.

الفرع الأول: الإدارة الضريبية وتنظيماتها

أولاً: التطور التاريخي للإدارة الضريبية في فلسطين

نظراً للظروف السياسية التي مرت بها فلسطين على مدار العقود السابقة، وبسبب تعاقب الاحتلال الأجنبي المتعدد من بداية القرن الماضي حتى يومنا هذا، فقد قام المحتل بفرض أشكال وأنواع من الضرائب، التي كانت جائزة بحق المكلفين، ولكن مع التحول التاريخي من خلال عملية السلام في الشرق الأوسط، والتي أعقبها التوقيع على عدد من الاتفاقيات الاقتصادية بين السلطة الوطنية الفلسطينية، والجانب الإسرائيلي، أصبحت السلطة الفلسطينية تعمل على إدارة القطاع الاقتصادي، ومنها إدارة الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وأصبح للسلطة الفلسطينية، بموجب هذه الاتفاقيات، الحق بسن القوانين ووضع السياسات الخاصة بإدارة الضرائب المباشرة على الأفراد والشركات، وضرائب الأملاك¹.

من خلال ما تقدم، يتبين لنا أن السلطة الفلسطينية قد ورثت عن الاحتلال الإسرائيلي النظام الضريبي الذي كان مطبقاً في الأراضي الفلسطينية منذ عام 1967م، حيث كان القانون الضريبي الأردني رقم 25 لسنة 1964م، هو المطبق في أراضي الضفة الغربية من فلسطين، وقانون الانتداب البريطاني رقم 13 لسنة 1947م، في قطاع غزة، حيث تبنى الاحتلال الإسرائيلي هذه القوانين وادخل تعديلات عليها بما يخدم مصالحه، بعيداً عن مصالح المكلفين، مما أدى إلى تشويه هذه القوانين، وأصبحت أداة سليطة تخدم مصالح المحتل فقط².

ثانياً: هيكل الإدارة الضريبية في فلسطين

1: هيكلية مديرية ضريبة الدخل

في الحقيقة إن هيكلية مديرية ضريبة الدخل في فلسطين تتكون من ثماني إدارات رئيسية بالإضافة إلى المكاتب المحلية الموزعة على المدن في محافظات الضفة الغربية وقطاع غزة،

¹ - أبو كرش، شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق ص17 وما بعدها.

² - أبو كرش، شريف، إدارة المنازعات الضريبية، مرجع سابق ص17 وما بعدها.

ويرأس مديرية ضريبة الدخل مدير عام، يسمى مدير عام ضريبة الدخل، يقوم على إدارتها وإصدار تعليماته إلى الإدارات المعنية، وتعميم قرارات وتعليمات الوزير أو وكيل الوزارة كل فيما يخصه¹، وأهم الإدارات الرئيسية لمديرية ضريبة الدخل في فلسطين²، وحدة الرقابة والتفتيش، ووحدة التدريب والتوعية والإعلام، ووحدة التقدير والمسح الميداني، ووحدة المعلومات والبيانات، ووحدة الشؤون القانونية، ووحدة الشؤون المالية والإدارية، ووحدة الجباية والتحصيل، ووحدة الشركات (ضريبة دخل الشركات).

2: هيكلية مديرية ضريبة الجمارك والمكوس

ويكون على رأس مديرية الجمارك والمكوس مدير عام للدائرة، بالإضافة إلى المستشارين الذين يتبعون المدير العام للجمارك والمكوس، بالإضافة إلى ستة مساعدين يتولون مسؤولية الدوائر التالية: مساعد مدير عام الجمارك والمكوس لشؤون الرقابة على الإيرادات الجمركية، و مساعد مدير عام الجمارك لشؤون جمارك السيارات والقضايا والإدخال المؤقت، ومساعد مدير عام الجمارك والمكوس لشؤون الجباية، ومساعد مدير عام الجمارك لشؤون المراكز الجمركية، ومساعد مدير عام الجمارك لشؤون التخطيط والإحصاء والمعلومات، ومدير عام الجمارك والمكوس - محافظات غزة، وهناك أيضاً مديرية التفتيش، ومديرية المقاصة، ومديرية المتعهدين والمقاولين، ومديرية التعاون الدولي، وهناك أيضاً يتبع لمديرية التفتيش مديرية مكافحة التهرب الضريبي والتي تضم الشرطة الجمركية، وقسم التحقيقات، ومديرية الإعفاءات، ومديرية الرقابة الداخلية³.

الفرع الثاني: سلطات الإدارة الضريبية وحقوقها

الإدارة الضريبية هي أحد أطراف العلاقة الضريبية، وهي التي يقع على عاتقها تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين، وتوريدها للخزانة العامة في مواعيدها المحددة قانوناً، وحتى

¹ - أبو كرش، شريف، إدارة المنازعات الضريبية، مرجع سابق ص21 وما بعدها.

² - شبيطة هاني، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، مرجع سابق، ص43.

³ - أبو كرش، شريف، إدارة المنازعات الضريبية، مرجع سابق ص24 وما بعدها.

تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة مهامها والقيام بالواجبات المناطة بها على أكمل وجه لضمان عدم ضياع حق الخزانة العامة للدولة، فقد منح القانون للإدارة الضريبية سلطات وحقوقاً واسعة مثل سلطات الفحص والرقابة، وسلطات تضمن للإدارة الضريبية تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين، وكذلك سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات. وعليه فإن دراستنا هذه ستنقسم إلى قسمين: الأول: سلطات الفحص والرقابة، والثاني سلطات ضمان تحصيل الضريبة.

أولاً: سلطات الفحص والرقابة

يمكن القول أن الضرائب تؤسس بناءً على الإقرارات المقدمة من قبل المكلفين، والعدالة الضريبية تتطلب التأكد من صحة المعلومات الواردة في هذا الإقرار، ومن هنا جاء حق الإدارة الضريبية وسلطتها في فحص وتدقيق وفرض رقابتها على كل عناصر الوعاء الضريبي، وعلى ذلك فإن سلطات الإدارة الضريبية في الفحص يتيح لها التمتع بعدة حقوق، أهمها¹.

1: الحق في الإطلاع

وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على حق الإدارة الضريبية بالإطلاع على الوثائق والبيانات الموجودة لدى المكلف.

2: الحق في الاستيضاح أو التبرير

في الحقيقة إن الاستيضاح لا يتضمن سوى الشرح والتفسير من جانب المكلف دون اشتراط لتقديم أية مبررات أو مستندات، وقد يكون هذا الاستيضاح شفويًا، أو كتابيًا، وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على حق الإدارة الضريبية في الاستيضاح أو التبرير، حيث نص على انه يحق للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله طلب المعلومات الضرورية، كما أجاز القانون أيضا للإدارة الضريبية حق تبادل المعلومات الضريبية مع الدوائر

¹ - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص204.

المالية والضريبية الأخرى وذلك لغايات الحفاظ على حق الخزينة العامة فقط¹.

3: الحق في الفحص الدقيق

هذا الحق يمنح الإدارة الضريبية ويمكنها من التأكد من سلامة وصحة الإقرار الضريبي، وذلك من خلال مقارنة البيانات الواردة في الإقرار الضريبي مع العناصر الخارجية، وقد يكون وفقاً لطبيعة الحال مثل فحص أو تدقيق الحسابات.

4: الحق في تفتيش المسكن

إن مما لا شك فيه أن هذا الحق يعتبر من أخطر حقوق الإدارة الضريبية، حيث أن هذا الحق يعطي الإدارة الضريبية حق تفتيش مسكن المكلف، وهذا يعد بحد ذاته اختراقاً واضحاً للحقوق الدستورية التي يتمتع بها الشخص، والتي كفلتها جميع الدساتير في العالم وبالتالي ينبغي أن يستعمل هذا الحق في أضيق الحدود، وفي الحقيقة أن هذا الحق غير معروف في المجال الضريبي في فلسطين، وإن أعطى القانون الإدارة الضريبية حق دخول وتفتيش مكان عمل المكلف إلا أنه لم يرد نص يجيز للإدارة الضريبية الحق في دخول مساكن المكلفين وتفتيشها وبالتالي ينبغي أن يكون هذا الحق وإن وجد في بعض البلدان أو الدول في العالم أن يكون تحت رقابة القضاء المباشرة وغير المباشرة وفي أضيق الحدود.

ثانياً: سلطات ضمان تحصيل الضريبة

بعد تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلفين، والتأكد من صحة وسلامة البيانات الموجودة في الإقرار الضريبي تقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة لتحصيل المبالغ المقررة، فإذا رفض المكلف تسديد هذه الضرائب فإن الإدارة الضريبية تقوم بفرض مبالغ إضافية كجزاء على هذا التأخير، فإذا رفض المكلف ذلك، تقوم الإدارة الضريبية باستخدام سلطاتها في هذا المجال، حيث أن القانون الضريبي يعطي الإدارة الضريبية سلطات واسعة لضمان حق الخزنة

¹ - انظر المادة " 22 " فقرة " 3 " من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

العامة من الضياع، وهذه السلطات تعود لخطورة المهمة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية، وحتى تتمكن من القيام بهذه المهمة على أكمل وجه، وتستطيع أن تصل إلى كل حقوق الخزانة العامة فقد كان لا بد من حقوق وسلطات تتمتع بها إزاء هذه المهمة¹. ومن أهم هذه الحقوق سلطة توقيع الحجز على أموال المدين، وحق الإدارة في تتبع أموال المدين تحت أي يد استيفاء لدين الضريبية، بالإضافة الى امتياز دين الضريبة على غيره من الديون.

الفرع الثالث: التزامات الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية مثلها مثل الإدارات العامة الأخرى في الدولة، بحيث تلتزم بالالتزامات التي يشار إليها في القانون الإداري أو اللوائح والقوانين العامة في الدولة، وهذا ما يعرف بالالتزامات العامة للإدارة الضريبية، وبما أن الإدارة الضريبية هي إدارة متخصصة في تأسيس الضرائب وتحصيلها، فإنه يفرض عليها التزامات في هذا المجال، وهذا ما يعرف بالالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية، والحقيقة أن القوانين الضريبية ومنها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لا تنص على التزامات الإدارة الضريبية تحت عنوان خاص بذلك مثل نصها على التزامات المكلفين، وإنما يتم الاستدلال على مثل هذه الالتزامات من خلال ثنايا النصوص الضريبية، ومن الالتزامات العامة التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية، عدم تعسفها في استخدام السلطات والصلاحيات الممنوحة لها، وان تلتزم بالتطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة، واحترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف.

أما أهم الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية، فتتمثل بالالتزام بسر المهنة، وعبء الإثبات في بعض الحالات، والالتزام بإخطار المكلف، والتزامها بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته والالتزام برد المبالغ التي حصلتها بدون وجه حق².

في ضوء ما تقدم ومن خلال استعراض أهم الحقوق والضمانات التي تمنحها التشريعات الضريبية للمكلفين، بالإضافة الى الالتزامات القانونية التي يرتبها التشريع الضريبي على المكلف

1 - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص216.

2 - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق ص228.

ويقع على عاتقه الالتزام بها، وكذلك من خلال التطرق لأهم حقوق وسلطات والتزامات الإدارة الضريبية، نجد انه حتى يكون هناك علاقة جيدة بين طرفي العلاقة الضريبية، فيجب ان يتم تحديد حقوق وواجبات والتزامات كل طرف من أطراف العلاقة ضمن حدود القانون، وفي فلسطين نلاحظ مما سبق ان قانون ضريبة الدخل الفلسطيني قد حدد حقوق والتزامات المكلفين ضمن القانون، وهذا من شأنه ان يعمل على توضيح حدود العلاقة التي تربط المكلف بالإدارة الضريبية، ولكن القانون الفلسطيني في نفس الوقت لم يقد بتحديد التزامات الإدارة الضريبية بشكل واضح كما فعل بالنسبة لالتزامات المكلفين، وإنما قام بمنح حقوق وسلطات للإدارة الضريبية فقط، وهذا قد يؤدي الى إساءة الإدارة الضريبية لاستخدام السلطات الممنوحة لها وتعسفها في بعض القرارات، عدى عن إمكانية فرضها لإجراءات غير ملائمة لظروف المكلف وعمله، وان دل هذا على شيء فإنما يدل على وجود فجوة بين المكلف والإدارة الضريبية في فلسطين وقد يكون السبب في ذلك ما تم ذكره¹.

¹ - حماد، أيمن راشد صادق، الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004، ص196.

الفصل الثالث

تحصيل دين الضريبة

- المبحث الأول: طرق تحصيل الدين الضريبي
- المبحث الثاني: ضمانات تحصيل الدين الضريبي
- المبحث الثالث: التحصيل الجبري لدين الضريبة

الفصل الثالث

تحصيل دين الضريبة

العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية علاقة مهمة جدا، كونها تحدد مستويات التحصيل وسلامة وثبات التدفق في الإيرادات الحكومية.

ومع ان هذه العلاقة تكتسب هذه الأهمية في جميع دول العالم إلا ان أهميتها لها خصوصية كبيرة في فلسطين، نظرا لواقع الأزمة المالية التي تمر بها فلسطين.

فوفق تقرير لصندوق النقد الدولي يشير فيه الى ان السلطة الوطنية الفلسطينية، تواجه عجز دائم ومتوقع في إمكانية تغطية العجز في الاحتياجات العامة للدولة، وذلك نظرا لانخفاض الموارد المتاحة لتمويل الموازنة العامة في فلسطين، وبسبب الهبوط الحاد في إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية، جراء العراقل الإسرائيلية، وبسبب تأثرها أيضا بالمشكلات السياسية المحلية والدولية، فمثلا انخفضت الموارد المتاحة لتمويل نفقات الموازنة المتكررة بأكثر من الثلث في عام 2006، مقارنة بالعام السابق، فقد بلغ مجموع الموارد النقدية لعام 2006، (1.4 مليار دولار أمريكي) مقارنة بمبلغ (2.2 مليار دولار أمريكي) في عام 2005¹.

وعليه ونظرا لهذا الانخفاض والعجز في الموارد فان ذلك سيؤدي حتما الى ضرورة الاعتماد على التمويل والمساعدات الخارجية، والتي لا يمكن التعويل عليها لان مثل هذا التمويل وهذه المساعدات ستؤدي حتما الى التبعية السياسية والاقتصادية للدولة المانحة. من خلال ما تقدم نجد ان على الدولة ان تعمل على تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك لزيادة المبالغ الضريبية المحصلة في فلسطين، وبالتالي تكون الإدارة الضريبية الفلسطينية مطالبة بمعالجة التثوهات القائمة ان وجدت بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي زيادة الاعتماد على الموارد الداخلية غير المسيسة بديلا عن الموارد المسيسة.

وتعتبر الضريبة في ظل الدولة الحارسة وعلم المالية التقليدي، أنها غاية بحد ذاتها، يقصد منها جباية الأموال لتأمين الإيرادات اللازمة للدولة، وقد تطور مفهوم الضريبة في ظل الدولة الراعية المتدخلة من غاية القصد منها جمع المال، إلى وسيلة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق أهداف الدولة العامة، إلا أن هذا لم يبدل أهمية وفرة الحصيلة الضريبية على صعيد النظام الضريبي ككل¹.

ولكن يجب على الدولة وهي بصدد تحقيق وفرة الحصيلة لرغد الخزانة العامة بالأموال اللازمة، أن لا تفرط في هذا الحق². وقد نص القانون الأساسي الفلسطيني على انه يبين القانون، الأحكام الخاصة بتحصيل الأموال العامة وبإجراءات صرفها ومنها الضرائب³. وكذلك الأمر نفسه فقد نص الدستور الأردني على انه " لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون"⁴.

من خلال ما تقدم يتبين لنا أن الدين الضريبي لا ينشأ إلا بقانون، الأمر الذي يتطلب دراسة تحصيل الدين الضريبي من حيث كيفية تحصيله، والجهة المخولة بتحصيله، حيث يعتبر تحصيل الضريبة من أكثر موضوعات ضريبة الدخل أهمية وحساسية، وعليه يتوقف طبيعة العلاقات التي تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية، حيث ان المهم ليس فرض الضرائب وإنما تحصيلها، فكفاءة أي نظام ضريبي لا تتوقف على قيمة ما يفرض من الضرائب، بينما المهم هو كم يتم تحصيله من هذه الضرائب، حيث ان الموازنة الحكومية تستخدم الأساس النقدي، والذي يقوم على قياس ما تم تحصيله فعلاً، وليس ما تم تقديره على المكلفين⁵.

1- بشور عصام، نور الله نور الله، البطريق يونس، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق 1996 ص 197.

2- المادة "88" من القانون الأساسي المعدل لسنة 2002، المنشور في الوقائع الفلسطينية ع2 في 12 / 3 / 2002.

3- المادة "89" من القانون الأساسي المعدل لسنة 2002، المنشور في الوقائع الفلسطينية ع2 في 12 / 3 / 2002.

4- المادة "111" من الدستور الأردني لسنة 1952، الفصل السابع، الشؤون المالية.

5 - جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص 317.

ولتحصيل دين الضريبة يتوجب بدايةً تحديد دين الضريبة، ويبدأ بالتحقق والتثبت من وجود الوقائع القانونية للربط عليها¹.

وهناك عدة طرق وأساليب لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، من أهمها²، أسلوب المظاهر الخارجية، وأسلوب التقدير الجزائي، وطريقة الإقرارات المقدمة من غير المكلف، وأسلوب الإقرارات المقدمة من المكلف، وأسلوب التقدير الإداري المباشر.

أما بخصوص الجهة الإدارية المختصة بالتحصيل، فإما أن يكون عن طريق دائرة ضريبة الدخل، وإما أن يكون التحصيل من دائرة مستقلة عن دائرة ضريبة الدخل³. وعليه فإنه سيتم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: طرق تحصيل الدين الضريبي.

المبحث الثاني: ضمانات تحصيل الدين الضريبي.

المبحث الثالث: التحصيل الجبري لدين الضريبة.

¹ - الدبك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 25 لسنة 1964، رسالة ماجستير لسنة 2003 كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية ص60.

² - المحاميد، موفق سمور علي، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر، 2000، ص41.

³ - لبادة، امجد نبيه عبد الفتاح، حماية المال العام ودين الضريبة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص143.

المبحث الأول: طرق تحصيل الدين الضريبي

إذا تحققت الواقعة المنشئة لدين الضريبة، فإنه يقع الالتزام بدين الضريبة في ذمة المكلف الذي تحققت له الواقعة المنشئة لدين الضريبة، ودون أن يتوقف نشوء ذلك الدين على إرادة كل من الإدارة الضريبية أو إرادة المكلف¹، إلا أن تحصيل دين الضريبة تحكمه قواعد، تفرض على المشرع الضريبي اختيار الطرق الأكثر ملاءمة لطبيعة مصدر الدخل وتحقيق قاعدة الاقتصاد في الجباية، والأخذ بالحماية المقررة لضمان تحصيل هذا الدين².

وعليه سنقوم بتقسيم دراسة طرق تحصيل دين الضريبة إلى مطلبين الأول: التحصيل المباشر، والتحصيل على حساب الضريبة، والثاني: نظام التحصيل من المنبع، وتقسيط الضريبة.

المطلب الأول: التحصيل المباشر، والتحصيل على حساب الضريبة

الالتزام بدين الضريبة يقع على كل من تحققت له الواقعة المنشئة لدين الضريبة، وان على التشريع الضريبي، أن يراعي وهو بصدد تحصيل دين الضريبة أكثر الطرق ملاءمة لطبيعة مصدر الدخل وتحقيق قاعدة الاقتصاد في الجباية. ويقع الاختلاف بين نظامي التحصيل المباشر والتحصيل على حساب الضريبة، في أن المكلف بنظام التحصيل المباشر يلتزم بدفع الضريبة مباشرة إلى الجهة الضريبية المختصة، أما في نظام التحصيل على حساب الضريبة، فإنه يمكن فرضه على كل من "المدين" دافع الإيراد، و"المكلف" المتحقق له الإيراد³، واللذين سنتناول دراستهما من خلال فرعين هما، التحصيل المباشر، والتحصيل على حساب الضريبة.

¹ - نقولا قدرى عطية، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها، المرجع السابق ص102-103.

² - لبادة، امجد نبيه عبد الفتاح، حماية المال العام ودين الضريبة، مرجع سابق، ص143-144.

³ - الدبك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 1964/25، مرجع سابق، ص80.

الفرع الأول: التحصيل المباشر

نظام تحصيل دين الضريبة يختلف من نظام لآخر¹، وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على أن تفرض الضريبة على مجموع الدخل الخاضع للضريبة وبصورة موحدة، ويتم تطبيق التزييلات والإعفاءات على مجموع مصادر الدخل المختلفة²، وكذلك جاء الفصل السادس من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وتحت عنوان إجراءات تحصيل الضريبة على ما يلي³، "يتم تحصيل الضرائب من خلال سلفه على حساب الضريبة، أو الخصم من المنبع أو الدفع المرفق مع تقديم الإقرار الضريبي والدفع الفوري عند تسوية الحساب، والدفع على أفساط وبرمجة الديون وفقاً للوائح والأنظمة الخاصة بذلك "

وقد منح القانون الفلسطيني لوزير المالية صلاحية إصدار تعليمات مواعيد دفع الضريبة، وقد صدرت لائحة وتعليمات الضرائب ومواعيد دفعها عن مجلس الوزراء الفلسطيني وذلك وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004⁴، وبالرجوع إلى المواد السابقة من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني نجد أن الأصل في تحصيل دين الضريبة هو التحصيل المباشر. وهنا لا بد من التفرقة بين التزامات الغير بدفع الضريبة باعتبار التزامه بدفع الضريبة المحددة بالقانون تحصيلاً مباشراً، والحالات الأخرى التي يعتبر فيها التزام الغير بدفع الضريبة تحصيلاً غير مباشر، ويعود في ذلك إلى العلاقة التي تربط الغير بالمكلف الأصلي، فإذا كان الالتزام المفروض عليه لاعتباره مديناً للمكلف بالإيراد الخاضع للضريبة فيعتبر التزامه عندئذ تحصيلاً غير مباشر، وفي الحالات الأخرى التي لا يكون فيها مديناً للمكلف يكون مباشراً كالتزام الولي والقيم والوصي⁵.

¹ - المرجع نفسه، ص 63.

² - المادة (5) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 .

³ - المادة (30) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 .

⁴ - انظر المادة " 3 " من التعليمات الصادرة عن وزير المالية بخصوص تعليمات مواعيد دفع الضريبة.

⁵ - الديك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 1964/25، مرجع سابق، ص 64.

الفرع الثاني: التحصيل على حساب الضريبة

الأخذ بنظام التحصيل على حساب الضريبة يحقق مصلحة الخزينة العامة في الاقتصاد في الجباية، والحصول على موارد مالية على مدار السنة، وكذلك فإنه يحقق مصلحة المكلف في كونه يبسر على المكلفين في أداء ما استحق عليهم من ضرائب خلال السنة الضريبية، بدلاً من الانتظار حتى نهاية السنة وتراكم المبالغ المستحقة¹.

وقد اخذ قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بنظام التحصيل على حساب الضريبة، وذلك من خلال ما يعرف بالسلفة²، ولكن تحصيل الضريبة وفق هذا النظام يقوم على تحصيل الضريبة أثناء السنة الضريبية وليس بعد الانتهاء منها وعلى دفعات دورية شهرية أو ربع سنوية والتي تعرف بالدفعات على الحساب أو الدفعات المقدمة، أو السلفيات تحت الحساب، فيه مخالفة لقاعدة ضرورة التحقق من حصول الدخل قبل تحصيل القيمة المستحقة، ولكن المشرع الضريبي وجد في هذه الطريقة ما يضمن حق الدولة من الإيرادات المستحقة على المكلفين، كما يتم تحصيلها بطريقة مناسبة بحيث تتم على دفعات³.

أما بالنسبة لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 فإنه لم يأخذ بنظام التحصيل على الحساب إلا في حالات التحصيل من المنبع، إلا أن الاحتلال العسكري الإسرائيلي قام بإدخال تعديلات على هذا النظام وجاء بنظام تحصيل الضريبة على الحساب وهو ما يسمى أو يعرف بنظام السلفيات⁴، حيث نص القانون على وجوب قيام كل شخص مكلف فرد أو هيئة من الأشخاص بدفع سلفيات على حساب الضريبة⁵.

والتشريعات الضريبية في الوقت الحالي وبعد تحول دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلتة تعطي الإدارة الضريبية حق تحصيل مبالغ على حساب الضريبة خلال السنة

¹ - الدبك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 1964/25، مرجع سابق، ص 80.

² - المادة (30) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

³ - لبادة، امجد نبيه عبد الفتاح، حماية المال العام ودين الضريبة، مرجع سابق، ص 145-146.

⁴ - الدبك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 1964/25، مرجع سابق، ص 83.

⁵ - انظر المادة " 59 " فقرة " أ " تعديل (رقم 31) 5747 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 17 لسنة 1964.

موضوع التقدير وهو ما يسمى كما قلنا بنظام السلفيات، وعادة ما يتم تقنين هذه السلفيات بنصوص قانونية، بحيث أن الأصل لا يجوز للإدارة الضريبية الطلب من المكلف دفع سلفيات على حساب الضريبة دون وجود نص قانوني يخولها بذلك¹.

وعليه نستنتج مما تقدم ان التحصيل على حساب الضريبة يتم قبل التحقق من حصول الدخل للمكلف، وعليه فان التحصيل على حساب الضريبة، أو ما يعرف بنظام السلفيات من شأنه ان يؤدي الى نشوء المنازعات والخلافات بين أطراف العلاقة الضريبية، وبالتالي يعمل على توسيع الفجوة القائمة بينهما وهذا يؤثر سلباً على التحصيل والجباية.

المطلب الثاني: نظام التحصيل من المنبع وتقسيم الضريبة

للد من ظاهرة التهرب الضريبي، تقوم التشريعات الضريبية ولضمان حق الخزانة العامة من الضياع بفرض التزام على شخص آخر يعتبر طرف ثالث لتحصيل دين الضريبة من المكلف وتوريده إلى الدائرة الضريبية في مواعيد محددة، وفي المقابل فإن التشريعات الضريبية ولرعاية مصالح المكلفين ومراعاة ظروفهم فإنها تلجأ أحياناً إلى سن إجراءات معينة لتقسيم دين الضريبة المستحقة على المكلف، وعليه فإن دراستنا من خلال هذا المطلب ستقسم إلى فرعين، الأول نظام التحصيل من المنبع، والثاني تقسيم الضريبة.

الفرع الأول: نظام التحصيل من المنبع

يقصد بنظام التحصيل من المنبع، هو فرض التزام بحكم القانون على شخص ثالث بتحصيل الضرائب وتوريدها إلى الدائرة الضريبية، بحيث يكون الشخص الثالث تربطه علاقة مديونية بالإيراد الخاضع للضريبة، والمتحقق لدائنه المكلف، وبمقتضى هذا النظام يقوم هذا الشخص الثالث بخصم مبالغ معينة محددة بالقانون، ويقوم هذا الشخص بتوريد هذه المبالغ إلى الدائرة الضريبية، باسم الشخص المكلف الذي تم خصم هذا المبلغ منه².

¹ - شرعب مجدي نبيل، امتيازات الإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 78.

² - لباد، امجد نبيه عبد الفتاح، حماية المال العام ودين الضريبة، مرجع سابق، ص 157.

ولهذا النظام عدة مزايا منها انه يحد من ظاهرة التهرب الضريبي، و يحقق مبدأ تحقق الضريبة بتحقيق الإيراد بدلاً من الانتظار إلى نهاية السنة، وكذلك يضمن ويحقق للدولة إيراداً مستمراً ومتكرراً على مدار السنة المالية، كما انه يخفف العبء عن كاهل المكلفين، إذ أنهم وفق هذا¹، النظام لا يشعرون بثقل الضريبة عليهم كما هو الحال عند دفع الضريبة المستحقة عليهم في نهاية السنة المالية. وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، على هذا الأمر تحت عنوان خصم الضريبة من المنبع².

وقد منح المشرع الضريبي الفلسطيني لوزير المالية بناءً على تنسيب من المدير إصدار تعليمات الخصم من المنبع على أن تحدد هذه التعليمات الجهات المخولة بالخصم وكذلك البضائع والسلع والخدمات التي تشملها ونسب الخصم³.

من خلال ما تقدم نلاحظ أن المدين بالإيراد يكون مسؤولاً عن اقتطاع دين الضريبة من المكلف قانوناً بالضريبة، قبل توزيع الإيراد أو تسليمه إليه، بحيث يؤول له الإيراد مخصوماً منه الضريبة، كما يكون المدين بالإيراد مسؤولاً عن توريد الضريبة إلى الخزينة العامة، ويمكن القول أن المكلف الأصلي أو المكلف بالضريبة هو الدائن بالإيراد أو المستفيد بالتوزيع الذي تحققت في شأنه الواقعة المنشئة للضريبة، أما المدين بالإيراد فلا يعدو أن يكون مسؤولاً عن الوفاء بالضريبة للخزينة العامة⁴.

وبخصوص نسب الخصم الواجب أخذها بعين الاعتبار فقد نصت عليها المادة السابعة من التعليمات الصادرة عن وزير المالية. حيث جاء في هذه التعليمات انه في حال قيام المكلف بدفع السلفية المحددة عليه عن السنة موضوع البحث يعفيه من تسديد النسب المشار إليها، وتعتبر كافة المبالغ التي تم خصمها على المكلفين دفعة على حساب المكلف ويتم تنزيلها من المبالغ المستحقة عليه في نهاية السنة المالية.

¹ - الديك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 1964/25، مرجع سابق، ص 65.

² - انظر المادة (31) الفقرة " أولاً " من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

³ - انظر المادة " 31 " الفقرة " ثانياً " بند " 6 " من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

⁴ - لبادا، امجد نبيه، حماية المال العام ودين الضريبة، مرجع سابق، ص 157.

الفرع الثاني: تقسيط الضريبة

بسبب الخلافات التي قد تنشأ بين المكلف، ودائرة الضريبة، والدخول في مراحل الطعن المختلفة، أو بسبب ما يمكن ان يواجه المكلف من عسر، وعدم مقدرته على دفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه، فقد يحدث تراكمات للمبالغ الضريبية المستحقة على المكلف، وقد تزداد هذه الغرامات نظراً لأسعار الفوائد التي تضاف إليها بسبب تأخير الدفع، والغرامات المضافة عليها، الأمر الذي قد يتطلب عمل تسوية ومعاملة خاصة مع المكلف وذلك عن طريق تقسيط الضريبة عليه¹.

في الحقيقة أن نظام تقسيط الضريبة يعتبر أداة ذات أهمية كبيرة في جعل قانون الضريبة قانوناً مرناً²، حيث يعمل هذا النظام على التيسير والتخفيف من ثقل عبء الضريبة على المكلف بدفعها، حيث أن المكلف قد يعجز لسبب أو لآخر عن تسديد الضرائب المستحقة عليه دفعة واحدة، وهذا يعتبر ميزة يتميز بها نظام تقسيط الضريبة، ولكن يعيب هذا النظام في انه يقلل من امتياز مصلحة الخزنة العامة للدولة، إذ يجب أن يتم تحصيل الضرائب في المواعيد المحددة قانوناً وتوريدها للخزنة العامة.

وعليه لا يمكن القول أن دين الضريبة يشبه الديون العادية التي يحكمها القانون المدني، حيث أن قانون الضريبة هو قانون له ذاتية خاصة، وهو قانون مستقل يتمتع بإمكانية تنظيم مراكزه وفق مبادئه، دون خضوع في ذلك للأحكام التي يقرها غيره من القوانين، إذا ما تتافتت هذه الأحكام مع طبيعة دين الضريبة والمبادئ الأساسية التي يقوم عليها القانون الضريبي، ودين الضريبة ليس ديناً عادياً كسائر الديون وإنما هو دين له طبيعته الخاصة والمستقلة³.

¹ - صبري، نضال رشيد، محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة، ص361.

² - الدبك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 1964/25، مرجع سابق، ص89.

³ - نقولا قدرى عطية، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها، مرجع سابق، ص236.

من خلال ما تقدم يتبين لنا أن تقسيط الضريبة يجب أن يحدده القانون وبالتالي نجد أن عملية التقسيط ليست حقاً مطلقاً بيد الإدارة الضريبية ولا بيد المكلف، وإنما هو نظام محكوم بقواعد ومبادئ القانون الضريبي، فقد يسري نظام التقسيط على جميع المبلغ المستحق أو على جزء منه وقد يكون محددًا بمدة من الزمن أو غير محدد وفقاً لأحكام النظم الضريبية¹.

وقد اقر قانون ضريبة الدخل الفلسطيني نظام تقسيط الضريبة، ولكنه لم يأت بأحكام تفصيلية لنظام تقسيط الضريبة، وإنما ترك الأمر إلى أنظمة خاصة تصدر من قبل الوزير²، وقد صدرت بالفعل التعليمات الخاصة بموضوع نظام تقسيط الضريبة من قبل وزير المالية حسبما نصت عليه مواد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، ولكي يستفيد المكلف من تقسيط الضرائب يتوجب عليه وفقاً لهذه التعليمات أن يقوم بتقديم طلب تقسيط إلى دائرة ضريبة الدخل، ويجب أن يتضمن هذا الطلب أسباب عدم قدرة المكلف على التسديد مع تقديمه المستندات المؤيدة لذلك، وان يذكر عدد الأقساط المطلوبة، وقيمة كل قسط، وكذلك فقد أوجبت هذه التعليمات على المكلف المستفيد من نظام تقسيط الضريبة أن يدفع على المبالغ المقسطة فائدة مقدارها 9% سنوياً، وتحسب الفائدة على أقساط اعتباراً من نهاية الشهر الرابع لانتهاؤ السنة المالية للمكلف، وذلك وفق المعادلة التالية: الرصيد الشهري = المقسط x 9%

وفي حال تخلف المكلف أولم يلتزم بالتعليمات والإجراءات الخاصة بنظام التحصيل مثل أن يتخلف المكلف عن دفع احد الأقساط خلال شهر من تاريخ استحقاقه تصبح الأقساط كلها مستحقة الدفع ودون حاجة إلى إنذار.

من خلال ماتقدم نلاحظ انه كلما كانت طرق تحصيل وجباية الدين الضريبي موافقة وملائمة لظروف المكلف، كلما ساعد على بناء جسور الثقة بين طرفي العلاقة الضريبية، مما ينعكس أثره إيجاباً على التحصيل والجبائية، أما إذا كانت هذه الطرق غير ملائمة لظروف المكلف، فإنها ستنعكس سلباً على العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي تؤثر سلباً

¹ - الدبك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 1964/25، مرجع سابق، ص 87.

² - انظر المادة (33) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

على التحصيل والجبائية، وفي فلسطين نلاحظ مما سبق ان القانون الفلسطيني قد عمل على مراعاة ظروف المكلف في بعض طرق تحصيل الدين الضريبي مثل طريقة التحصيل من خلال تقسيط المبالغ الضريبية، ولكن من جهة أخرى نجد ان القانون اقر نظام التحصيل عن طريق التحصيل على حساب الضريبة وقبل ان يتحقق الإيراد الفعلي للمكلف، وقد يؤدي ذلك الى نشوء المنازعات والعمل على توسيع الفجوة بين الإدارة الضريبية والمكلف في فلسطين.

المبحث الثاني: ضمانات تحصيل الدين الضريبي

تعمل التشريعات الضريبية على توفير عدد من الشروط لتوفير ضمانات تحصيل دين الضريبة حتى يضمن توفير الأموال ورفدها إلى الخزينة العامة للدولة، وفي فلسطين ونظراً لخصوصية الوضع الاقتصادي والسياسي فقد حدد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 ضمانات عديدة لتحصيل الدين الضريبي تحصيلاً كاملاً غير منقوص فقد نص على انه تعتبر جميع الضرائب المستحقة بموجب أحكام هذا القانون ديناً ممتازاً على جميع المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى السلطة بحكم القانون، ويكون دين الضريبة واجب الأداء في الجهات المعنية من قبل المديرية ودوائرها¹. وتقرر التشريعات الضريبية دائماً أن دين الضريبة هو دين محمول لا مطلوب، أي يجب على المكلف أن يبادر بنفسه بتسديد ما استحق عليه من ضرائب، وكذلك فإن الدين الضريبي واجب الأداء رغم المنازعة في صحته، ومما يعزز ضمان تحصيل دين الضريبة أن دين الضريبة مفروض بحكم القانون ولا يتوقف على إرادة المكلف أو إرادة الإدارة الضريبية، أو إرادتهما معاً أي في حدود ما يسمح به القانون، وبالتالي فإن قرار ربط الضريبة هو قرار كاشف لدين الضريبة وليس منشئاً له لأن دين الضريبة ينشأ طبقاً لأحكام القانون ولا ينشأ طبقاً لقرار الربط²، وبناءً على ما تقدم فإننا سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين أساسيين هما: الطبيعة الخاصة لدين الضريبة، والضمانات المقررة لتحصيل الدين الضريبي.

المطلب الأول: الطبيعة الخاصة لدين الضريبة

تعتبر المبالغ الضريبية المستحقة للخزينة من أهم أنواع الديون، لذلك حرص المشرع على ضمان تحصيل هذا الدين بأسرع الطرق، فلا يتوقف دين الضريبة على مطالبة الإدارة الضريبية به، فهو مفروض وقائم بحكم القانون وما دور الإدارة الضريبية إلا كشف هذا الدين وبيانه بقرار الربط على المكلفين، فالدائن العادي يملك الخيار بالمطالبة بدينه من عدمه، أما

¹ - انظر المادة (44) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

² - نقولا قدري عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، مرجع سابق، ص93 وما بعدها.

الإدارة الضريبية فهي ملزمة بالمطالبة بهذا الدين وليس لها خيار في ذلك، إذ أن دين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية، بل هو مقرر ومفروض بموجب النصوص القانونية التي تكون ملزمة لكل من المكلفين والإدارة الضريبية¹.

فدين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية، حيث ذهب رأي من الفقه بالإضافة إلى بعض الأحكام القضائية إلى القول بأن مجرد توافر الظروف التي يتطلبها القانون الضريبي لا تكفي وحدها لإنشاء دين الضريبة، وأن إنشاء دين الضريبة عند أصحاب هذا الرأي لا ينشأ إلا بعد أن تقوم الإدارة الضريبية باتخاذ الإجراءات اللازمة لتحديد دين الضريبة².

وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على أن يتم تحصيل الضرائب من خلال سلفة على حساب الضريبة أو الدفع المرفق مع تقديم الإقرار الضريبي الخ³. من خلال النص السابق يتبين أن المشرع الفلسطيني ألزم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه من واقع الإقرار المقدم من قبل نفس المكلف وقبل صدور قرار الربط من قبل الإدارة الضريبية.

مما تقدم يتبين أن دين الضريبة مفروض بحكم القانون، حيث أن القانون الضريبي هو الذي يحدد دين الضريبة من حيث نسبه، وكيفية تحصيله، وطرق تحصيله، وأن هذا الدين لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية المكلفة بتحصيله، وان دين الضريبة يتحقق بمجرد تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة، ولا يتحقق نتيجة القرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة⁴.

كما أن دين الضريبة لا يتوقف على إرادة المكلف، حيث أن دين الضريبة مفروض بحكم القانون، وبالتالي متى حل ميعاد استحقاق دين الضريبة يجب على المكلف أن يبادر من تلقاء نفسه ودون انتظار مطالبة الإدارة الضريبية أن يقوم بالوفاء بدين الضريبة المستحق عليه،

1 - نقولا قدري عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، مرجع سابق، ص 101 وما بعدها.

2 - نقولا قدري عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، مرجع سابق، ص 104.

3 - المادة (30) الفقرة "1" من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

4 - شرعب، مجدي نبيل، امتيازات الإدارة الضريبية، مرجع سابق ص 55.

وعليه يجب على المكلف أن يقوم بدفع الضريبة دون أن يقع على عاتق الإدارة الضريبية السعي بمطالبته لأداء ذلك الدين¹ .

وعندما تتحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة طبقاً لأحكام القانون الضريبي، فإنه يصبح لدين الضريبة كيان قانوني، دون أن يتوقف هذا الكيان على إرادة المكلف، فمثلاً ألزم القانون الضريبي المكلف بتقديم الإقرار الضريبي الذي يبين فيه المكلف نتيجة نشاطه²، فهذا الإقرار المقدم من المكلف للإدارة الضريبية لا يعتد به إلا في حدود مطابقة هذا الإقرار للحقيقة ولواقع الأمر³.

من خلال ما تقدم يتضح أن دين الضريبة لا يتوقف على إرادة المكلف، فدين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة التي يتطلبها القانون، وبمجرد تحقيق الواقعة يصبح المكلف مدينا بمبلغ الضريبة، فعملية تحديد الواقعة المنشئة لدين الضريبة لها أهمية بالغة في تحديد ومعرفة النظام الضريبي الواجب التطبيق، وذلك من حيث سعر الضريبة وحالات الإعفاء⁴.

كما ان القرار الذي تصدره الإدارة الضريبية هو قرار كاشف لهذا الدين وليس منشئاً له، لان القرار الإداري لا يفرض دين الضريبة، وإنما يحدده فقط على النحو الذي أوجبه القانون، وبالتالي فإن مركز المكلف لا يتحدد بالقرار الإداري وإنما يتحدد طبقاً للقانون⁵.

وقرار ربط الضريبة ما هو إلا إجراء تقوم به الإدارة الضريبية، حيث تقوم الإدارة الضريبية بإبلاغ المكلف بالضريبة المستحقة عليه، فالضريبة تعتبر مستحقة الأداء بمجرد حصول المكلف على إيراد صافي يتجاوز حدود الإعفاء الضريبي المقرر⁶.

1- شرعب، مجدي نبيل، امتيازات الإدارة الضريبية، مرجع سابق ص53.

2- انظر المادة (16) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

3- انظر المادة (19) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

4- نقولا فدري عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، مرجع سابق، ص110.

5- نقولا فدري عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، مرجع سابق، ص109.

6- المادة (5) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

ويترتب على الصفة الكاشفة لقرار ربط الضريبة أن العبرة بلحظة تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة، وليست بتاريخ قرار ربط الضريبة، وعليه فإن المكلف الذي يدفع الضريبة من واقع إقراره ليس له الحق في استردادها في حالة عدم صدور قرار ربط الضريبة، وذلك لأنه في هذه الحالة قد تم الوفاء صحيحاً لدين كان قائماً واجب الأداء منذ تحقق الواقعة المنشئة له دون اعتداد بصدور القرار الإداري من عدمه.

المطلب الثاني: الضمانات المقررة لتحصيل الدين الضريبي

يتمتع القانون الضريبي بذاتية خاصة تميزه عن غيره من القوانين والتشريعات الأخرى حتى يضمن تحصيل دين الضريبة تحصيلاً كاملاً غير منقوص وتوريده إلى الخزانة العامة للدولة، فالقانون الضريبي يعين دين الضريبة تعييناً وافياً طبقاً لحالات القانون التي تعدد بحالات الواقع دون المراكز القانونية، وكذلك فإن القانون الضريبي يحدد سعر الضريبة تحديداً دقيقاً، وينظم كذلك حقوق وامتيازات الإدارة الضريبية، وكذلك فإن دين الضريبة هو دين بحيث يتقدم هذا الدين على سائر الدائنين، وكذلك يقرر القانون الضريبي أن دين الضريبة هو دين محمول لا مطلوب، وهو واجب الأداء رغم المنازعة في صحته أو في مقداره، وذاتية القانون الضريبي هي التي جعلت دين الضريبة لا يقاس مع أي دين آخر¹.

فالقوانين الضريبية تقرر امتياز دين الضريبة على غيره من الديون، حماية لحقوق الخزانة، ولضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلاً كاملاً، وقد اعتبر قانون ضريبة الدخل الفلسطيني جميع الضرائب المستحقة ديناً ممتازاً على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى السلطة بحكم القانون².

وحق الامتياز هو ذلك الحق الذي يعطي الدائن لدين معين له صفة معينة أو خاصية التفضيل والأولوية على الدائنين الآخرين حتى ولو كانت ديوناً مضمونة برهن عقاري³.

¹ - لبادة، امجد نبيه، حماية المال العام ودين الضريبة، مرجع سابق، ص163.

² - انظر المادة (44) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

³ - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص217.

كما أن دين الضريبة لا يقاس مع دين آخر، حيث ان المقاصة هي طريقة من طرق اقتضاء الدين أو الالتزام، تقع عندما يكون دينان في ذمة شخصين كل منهما دائن ومدين للآخر فينقضي الدينان بقدر الأقل منهما، ويشترط عادة في هذه الديون أن تكون خالية من النزاع، وان تكون مستحقة الأداء، وان يكون الدينان حقاً قابلاً للحجز¹.

والمقاصة ضمان للوفاء بالالتزام، فمن ناحية تحول دون عملية الوفاء المزدوج وما تتطلبه من جهد ووقت ونفقات ومخاطر ومن ناحية أخرى تعتبر المقاصة وسيلة ضمان فعالة، فهي تحث كل من طرفيها مزاحمة باقي دائني الطرف الآخر، فيما لو اضطر للوفاء بما عليه ثم الرجوع بماله على مدينه².

ومن الضمانات المقررة لتحصيل دين الضريبة، هو ان دين الضريبة محمول لا مطلوب، إذ توجب القوانين والتشريعات الضريبية على المكلف أن يسعى من تلقاء نفسه ودون انتظار لأية مطالبة للوفاء بدين الضريبة متى حل ميعاد استحقاقها، أي أن المكلف ملزم بأن يحمل مبلغ الضريبة المستحق عليه إلى الإدارة الضريبية دون أن يقع على عاتق الإدارة الضريبية عبء السعي إليه لمطالبته بأدائها، وقصد المشرع الضريبي من ذلك هو تحصيل الضرائب في المواعيد المقررة قانوناً دون أن يستطيع المكلف أن يبرر تأخيره في أداء الضرائب المستحقة عليه أو يدعي بطلان إجراءات التنفيذ المتخذة ضده استناداً على عدم مطالبته بالضريبة من قبل الإدارة الضريبية³.

وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على أن دين الضريبة يجب أن يدفع خلال فترة زمنية محددة حيث جاء " في حالة تحديد قيمة الضريبة بإجراء إداري من قبل الدائرة أو من قبل المحكمة المختصة، فعلى المكلف دفعها خلال شهر من صدور إشعار التقدير أو قرار المحكمة المختصة"⁴، وكذلك نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني أن دين الضريبة يكون واجب الأداء في الجهات المعينة من قبل الدائرة ومديرياتها، حيث جاء " تعتبر

¹ - لبادة، امجد نبيه، حماية المال العام ودين الضريبة، مرجع سابق، ص 167 - 168.

² - الفار، عبد القادر، أحكام الالتزام في القانون المدني الأردني، دار الثقافة، عمان، الطبعة الثانية، 1991، ص 45.

³ - نقولا قدري عطية، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها، مرجع سابق، ص 166.

⁴ - المادة (32) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

جميع الضرائب المستحقة بموجب أحكام هذا القانون ديناً ممتازاً على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى السلطة بحكم القانون ويكون دين الضريبة واجب الأداء في الجهات المعنية من قبل الدائرة ومديرياتها¹.

من خلال النصوص السابقة يتبين لنا أن دين الضريبة هو دين محمول لا مطلوب، وكذلك فإن هذه القاعدة تنطبق على المكلف الأصلي المدين بالضريبة وكذلك على الملتزم بتوريد هذا الدين للضريبة². ومن حيث وقت الأداء فنجد أن الأصل أنه يتعين الوفاء بدين الضريبة في الميعاد المحدد لوجوب الأداء ولا يجوز تأجيل الوفاء بهذا الدين أو منح المدين أجلاً للوفاء، ولكن هذا لا يحول دون جواز الوفاء بدين الضريبة على أقساط على نحو ما يقرره القانون³.

من خلال ما تقدم يتبين لنا أن دين الضريبة محمول لا مطلوب، وهذا يبرره ذاتية القانون الضريبي لأن الالتزام بدين الضريبة يكون مصدره القانون الذي يهدف أساساً إلى مد الدولة بالأموال التي تغطي نفقاتها، ولذلك لم يترك القانون مجالاً لإرادة كل من الإدارة الضريبية والمكلف في تحديد ميعاد الوفاء بدين الضريبة، بل أوجب أن يتم ذلك في الميعاد المقرر قانوناً دون أن يتوقف ذلك على مطالبة الإدارة الضريبية، على أن هذا لا يمنع الإدارة الجبائية من قبيل التيسير على المكلفين ودون التزام قانوني عليها من مطالبة المكلفين بالوفاء⁴.

في ضوء ما سبق نجد أن التشريعات الضريبية ومنها القانون الضريبي الفلسطيني تقرر العديد من الامتيازات لحماية حق الخزينة من الضياع، وبهذا تكون هذه القوانين قد حددت ملامح العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، ولكن يتوجب على هذه التشريعات حتى تضمن تحصيل المبالغ الضريبية تحصيلاً كاملاً وغير منقوص، أن تعمل على تضيق الفجوة القائمة بين طرفي العلاقة الضريبية وذلك من خلال كسب ثقة جمهور المكلفين بعمل وأهمية وأداء الإدارة الضريبية، وذلك من خلال نشر الوعي الضريبي، وتحقيق العدالة من خلال النصوص القانونية.

¹ - المادة (44) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

² - المادة (32) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

³ - لبادة، امجد نبيه، حماية المال العام ودين الضريبة، مرجع سابق، ص165.

⁴ - نقولا قدرى عطية، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها، مرجع سابق، ص167 - 168.

المبحث الثالث: التحصيل الجبري لدين الضريبة

نظراً لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة تميزه عن غيره من القوانين الأخرى فإن التشريعات الضريبية عادة ما تمنح أو تعطي سلطات الإدارة الضريبية صلاحيات لضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلاً وافياً، فمثلاً تعطي التشريعات الضريبية للإدارة الضريبية سلطات توقيع الحجز على أموال المدين بدين الضريبة، فيحق لها أن توقع الحجز التحفظي وكذلك الحجز التنفيذي¹، وكذلك فإن القوانين والتشريعات الضريبية تقرر عقوبات وجزاءات رادعة ضد كل مكلف يتخلف عن دفع الضريبة أو يتهرب منها²، وفي نفس الوقت فإن هذه التشريعات تتبنى العديد من الوسائل وذلك لتشجيع المكلفين وحثهم على تأدية الضرائب المستحقة عليهم، مثل تبني بعض وسائل الترغيب، وهذا ما أخذ به قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، وعليه فإن دراستنا من خلال هذا المبحث ستقسم إلى مطلبين أساسيين هما: الحجز التحفظي والحجز التنفيذي كضمان لتحصيل دين الضريبة، وسلطات الترغيب والترهيب في تحصيل دين الضريبة.

المطلب الأول: الحجز التحفظي والحجز التنفيذي كضمان لتحصيل دين الضريبة

تعطي التشريعات الضريبية عادة للإدارة الضريبية حق توقيع الحجز التحفظي أو الحجز التنفيذي على أموال المكلف، ويكون الحجز التنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من المكلف، إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية دون حاجة إلى إصدار إشعار أو تنبيه بذلك، ويكون إقرار المكلف في هذه الحالة سند التنفيذ³.

¹ - الدبك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 1964/25، مرجع سابق، ص125.

² - حسين، محمد قاسم، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 1964/25، مرجع سابق، ص2.

³ - الدناصوري، عز الدين وعكاز حامد، القضاء المستعجل وقضاء التنفيذ في ضوء الفقه والقضاء، الطبعة السادسة، 1998، ص1074.

الفرع الأول: الحجز التحفظي كضمان لتحصيل دين الضريبة

الحجز التحفظي هو الحجز الذي يكون هدفه الوحيد مجرد وضع بعض الأموال التي يملكها المدين تحت يد القضاء، لمنعه من التصرف فيها تصرفاً يضر بالحاجز، وبعبارة أخرى فإن الهدف من الحجز التحفظي هو حماية الدائن من خطر قيام المدين بالتصرف في منقولاته إلى مشتر حسن النية لا يمكن استردادها منه¹.

ولما كان حق الخزنة العامة أولى بالحماية، فإن التشريعات الضريبية تقرر حق الإدارة الضريبية في أن توقع الحجز التحفظي على أموال المكلف إذا ما تبين للإدارة الضريبية أن حق الخزنة العامة للدولة مهدد بالضياع وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على ما يلي " يصدر قرار حجز الأموال من قبل المحكمة المختصة على مكلف تخلف عن دفع الضريبة بناءً على طلب المدير بعد موافقة الوزير"². والحجز التحفظي لا تلجأ الإدارة الضريبية إليه إلا إذا كانت الضريبة لم تصبح واجبة الأداء، وكانت الإدارة الضريبية تخشى على حق الخزنة العامة من تعرضه للضياع، أما إذا كانت الضريبة واجبة الأداء بحكم القانون فتلجأ الإدارة الضريبية لتحصيل دين الضريبة إلى الحجز التنفيذي مباشرة وليس الحجز التحفظي³.

وتلجأ معظم التشريعات الضريبية ومنها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 إلى تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع كطريقة من طرق الحجز، والتي تؤدي إلى تحصيل الضريبة من المكلف قبل حصول المكلف على الدخل، وذلك حماية لحقوق الخزنة العامة وضمان عدم تعرضها للضياع⁴.

¹ - العمروسي، أنور، *الدعاوى التحفظية*، دار محمود للنشر والتوزيع بدون طبعة وتاريخ، ص166.

² - انظر المادة (41) الفقرة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

³ - شرعب، مجدي نبيل، *إمميزات الإدارة الضريبية*، مرجع سابق ص 69 - 70.

⁴ - المادة (31) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على عقوبة المنع من السفر كإجراء تحفظي على المكلف لضمان تحصيل الضريبة، واشترط أن يصدر قرار من المحكمة المختصة لمنع المكلف من السفر وذلك بعكس التشريعات الضريبية الأخرى¹.

الفرع الثاني: الحجز التنفيذي كضمان لتحصيل دين الضريبة

يقصد بالحجز التنفيذي، الحجز المقرون بالتنفيذ أي بيع الأموال المحجوزة المملوكة أصلاً للمكلف المتخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه ومن ثم تحصيل ثمنها، ويوقع الحجز التنفيذي إذا كان دين الضريبة معلوماً للمكلف من واقع إقراره أو على أساس ربط الضريبة على المكلف واعتبارها نهائية ولم يتم المكلف بدفعها في الموعد المحدد في القانون².

وعليه إذا لم يتم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه فإنه يصبح من حق الإدارة الضريبية التنفيذ جبراً على أموال هذا المكلف الضامنة لحق الخزينة، والتنفيذ لا يكون إلا ببيع هذه الأموال واستيفاء حق الخزينة منها، والتنفيذ لا يكون إلا بمقتضى أحكام القانون الذي يحدد إجراءات ومواعيد الحجز³. وحتى يكون الحجز التنفيذي صحيحاً يشترط لتوقيع الحجز التنفيذي وجود سند تنفيذي سواء كان ذلك إقرار المكلف في حال الدفع من واقع الإقرار أو قرار ربط الضريبة ولذلك يجب أن يكون دين الضريبة ثابت بسند ومحقق الوجود ومعين المقدار، وقد حدد قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم " 6 " لسنة 1952 والساري المفعول لدينا السند التنفيذي بأنه أمر الحجز الصادر من مأمور التقدير⁴.

وتجدر الإشارة هنا أن الإدارة الضريبية لا يحق لها توقيع الحجز التنفيذي على أموال المكلف إلا بعد مطالبته بدين الضريبة سواء كان ذلك من خلال تبليغه قرار التقدير والربط أو من خلال إلزامه بالدفع من واقع الإقرار المقدم منه، وبخصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

¹ - المادة (42) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

² - شرعب، مجدي نبيل، إمتيازات الإدارة الضريبية، مرجع سابق ص66.

³ - الدبك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 1964/25، مرجع سابق، ص126.

⁴ - المادة " 8 " من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم " 6 " لسنة 1952.

رقم 17 لسنة 2004، فقد نص على تطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية بأنه " إذا تخلف المكلف عن دفع الضريبة المستحقة خلال تسعين يوماً من تاريخ تبليغه إشعاراً خطياً بدفعها بموجب أحكام هذا القانون فإنه يجوز لمأمور التقدير بعد موافقة المدير أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال العامة المعمول به"¹.

والحجز التنفيذي يتطلب لجوء الدائن إلى القضاء، أما فيما يتعلق بدين الضريبة فتلجأ إليه الإدارة الضريبية دون حاجة لاستصدار حكم من القضاء في ذلك، كما يجوز للحجز التنفيذي على الأموال الموجودة تحت يد الغير"².

ويلاحظ أن إعطاء الإدارة الضريبية صلاحية اللجوء للحجز التنفيذي على أموال المكلف دون اللجوء إلى القضاء فيه ضمان لتحصيل دين الضريبة إلا أنه فيه إهدار لحقوق المكلفين، إذ يجب أن يخضع قرار حجز أموال المكلف وبيعها للقضاء المختص، وهذا ما جاء به قانون ضريبة الدخل الفلسطيني حيث ألزم المشرع الفلسطيني الإدارة الضريبية قبل الشروع بحجز أموال المكلف اللجوء إلى القضاء المختص لاستصدار حكم بحجز أموال المكلف حيث جاء " يصدر قرار حجز الأموال من المحكمة المختصة على مكلف تخلف عن دفع الضريبة المستحقة بناءً على طلب المدير بعد موافقة الوزير"³.

من خلال النص السابق نجد أن المشرع الفلسطيني قد وازن في هذه المادة بين حق الخزانة باستيفاء حقها من أموال المكلف وبين حق المكلف وحمايته من تعسف الإدارة الضريبية في بعض الأحيان، فكما أعطى الإدارة الضريبية حق الحجز التنفيذي على أموال المكلف فقد اشترط على هذه الإدارة عدة شروط وإجراءات قبل إيقاع الحجز على أموال المكلف.

¹ - المادة (41) الفقرة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

² - فهمي، محمد مرسي وسيد لطفي، عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، الطبعة الأولى، 1999، ص232.

³ - انظر المادة (41) الفقرة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

وأخيراً يتبين لنا أن التشريعات الضريبية أعطت الإدارة الضريبية صلاحية الحجز على أموال المكلفين سواء كان حجزاً تحفظياً أو حجزاً تنفيذياً، وذلك لضمان حق الخزينة العامة من الضياع وضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلاً كاملاً، فكما قلنا إن حجز أموال المكلف هي أداة مهمة في يد الإدارة الضريبية والمحافظة على حقوق الخزينة العامة، ولكن يجب الإشارة هنا الى انه يتوجب على الإدارة الضريبية ان لا تفرط في استعمال السلطات الممنوحة لها، وان تعمل على مراعاة حقوق وضمانات المكلفين أثناء ممارستها لصلاحياتها وسلطاتها وذلك لخلق جو من الثقة والتعاون بين طرفي العلاقة الضريبية.

المطلب الثاني: سلطات الترغيب والترهيب في تحصيل الدين الضريبي

تلجأ السلطات الضريبية إلى منح المكلفين تسهيلات وإعفاءات معينة، وتلجأ أيضاً إلى تبسيط بعض الإجراءات المتبعة وذلك لتحفيز المكلفين لدفع الضرائب المستحقة عليهم وتوريدها إلى الخزينة العامة في مواعيدها المحددة قانوناً، وفي نفس الوقت وللحفاظ على حق الخزينة العامة من الضياع فإن الإدارة الضريبية وحسبما يخولها القانون الضريبي تلجأ إلى فرض أساليب وإجراءات لترهيب المكلفين وإجبارهم على دفع الضرائب المستحقة عليهم وذلك من خلال فرض غرامات وعقوبات على كل مكلف تخلف عن تسديد المبالغ الضريبية المستحقة عليه في المواعيد المحددة قانوناً، وعليه سنقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين رئيسيين هما: وسائل الترغيب في تحصيل الدين الضريبي، ووسائل الترهب في تحصيل الدين الضريبي.

الفرع الأول: وسائل الترغيب في تحصيل الدين الضريبي

تلجأ التشريعات الضريبية إلى فرض الكثير من الوسائل والأساليب لتحفيز المكلفين للقيام بالتزاماتهم الضريبية، فقد تلجأ بعض التشريعات إلى تقديم مكافآت نقدية وعينية إشادة لمن يكون له دورٌ في الكشف عن المعلومات والجرائم الضريبية، أو تمنح تخفيضات على المبالغ الضريبية

المستحقة إذا ما قام المكلف بدفعها في مواعيدها المحددة، وبذلك تكون التشريعات الضريبية قد ضمنت عدم ضياع حق الخزنة وضمنت رفق الخزنة العامة بالأموال اللازمة¹.

وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على منح المكلفين تنزيلات من الضرائب المستحقة عليهم إذا تم دفعها في المواعيد المحددة قانوناً، فقد نص على انه يمنح الشخص الذي قدم الإقرار خلال المدة القانونية المنصوص عليها في هذه المادة - خلال الأربعة أشهر التالية لانتهاء السنة المالية - ودفع الضريبة المستحقة عليه بتتزيل 6% من هذه الضريبة إذا تم الدفع خلال السنة المشمولة بالإقرار أو في الشهر الأول التالي لانتهاؤها، والحق بتتزيل 4% منها إذا كان الدفع خلال الشهر الثاني لانتهاء السنة نفسها، والحق بتتزيل 2% إذا كان الدفع خلال الشهر الثالث التالي لانتهاء هذه السنة².

أما بخصوص نظام السلفيات والإجراءات المتبعة في فلسطين فقد صدرت تعليمات من وزير المالية وبغرض تشجيع المكلفين وحثهم على دفع سلفيات لضمان رفق الخزنة العامة بالأموال وعلى مدار السنة، فقد تم منح المكلف خصم 10% من قيمة السلفية إذا تم دفع السلفية قبل الثامن والعشرين من شهر شباط من السنة التي سيتم دفع السلفية عنها وبذلك فإن هذا الإجراء يعتبر جيد لأن المكلف يستفيد من خصم نسبه 10% من قيمة السلفية إذا كان الدفع قبل الموعد المذكور. وكذلك فإن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ولتشجيع المكلفين على الالتزام بدفع الضرائب المستحقة عليهم والتخفيف عنهم فقد منح الوزير أو من يفوضه خطياً تقسيط الضريبة ولكن بشكل يحفظ حق الخزينة وذلك بناءً على طلب من المكلف وبتتسيب من المدير³.

من خلال ما تقدم نلاحظ أن التشريعات الضريبية تأخذ عدد من الوسائل والإجراءات للتسهيل على المكلفين لكي تدفعهم إلى الالتزام بدفع وتسيب الضرائب المستحقة عليهم وذلك من خلال منحهم خصومات أو مكافآت، وذلك لضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلاً كاملاً ورفق

¹ - الدبك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 17/25، مرجع سابق، ص110.

² - المادة (17) الفقرة (2) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

³ - المادة (33) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

الخزينة العامة بالأموال اللازمة، وهذا من شأنه ان يعمل على تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وتضييق الفجوة القائمة بينهما.

الفرع الثاني: وسائل الترهيب في تحصيل الدين الضريبي

تتخذ التشريعات الضريبية ولضمان تحصيل دين الضريبة، وسيلة فرض العقوبات والجزاء المترتبة على الجرائم الضريبية، ومن الجدير بالذكر أن الجريمة الضريبية هي جزء من الجرائم الاقتصادية، حيث يمكن تعريف الجريمة الاقتصادية " بأنها كل فعل أو امتناع يعاقب عليه القانون ويخالف السياسة الاقتصادية للدولة " ¹.

والهدف من فرض الالتزامات الضريبية هو ضمان مصلحة الخزينة العامة للدولة، أي مصلحتها في اقتضاء واستيفاء الضريبة، ولتأكيد هذا الضمان ولحماية هذه المصلحة من العبث، ولضمان تنفيذ المكلفين لجميع التزاماتهم الضريبية كما حدده القانون، فقد تم وضع الجزاءات اللازمة لتحقيق هذا الغرض، وقد كانت التشريعات القديمة تفرض جزاءات بالغة الشدة على من يرتكب الجريمة الضريبية، ثم ما لبثت أن تطورت فكرة الجزاء الضريبي إلى معنى اخف حده عما كان من قبل، فاتجهت الدولة إلى إساءة معاملة من يخالف القانون الضريبي بإخضاعه إلى أحكام خاصة قد تضر بمصالحه ومعاقبته عقاباً ينطوي عليه تعويض الضرر الذي حاق بالدولة نتيجة الإخلال بالتزامه الضريبي، فضلاً عن إخضاعه للعقوبة الجنائية، وقد اضطرت الدولة فيما يتعلق بالعقوبات الجنائية إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي ².

إذاً فالجزاءات التي جاءت بها التشريعات الضريبية المترتبة على الجرائم الضريبية ومنها عقوبات بحتة (كالحبس والغرامة) ومنها عقوبات تعويضية، تجمع في أحكامها بين أحكام التعويض في بعضها ومع أحكام الغرامات في أحكام أخرى، حيث تعتبر كتعويض لما فات الدولة وتأخذ من أحكام في أنها ليست شخصية، ولا يطبق عليها القانون الأصلح للمتهم، وتأخذ بمبدأ التضامن واستبعاد الإكراه البدني بحيث يتم التنفيذ عليها بطريقة الحجز الإداري، وتتشابه

¹ - سراج، عبود، قانون العقوبات الاقتصادي، المطبعة الجديدة، دمشق 1985، ص2.

² - سرور، احمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، 1990، ص187، 188.

مع العقوبات في أنها تؤلم المكلف المخالف وكذلك يحكم بها القضاء تلقائياً دون ضرر، إلا أن للجرائم الضريبية وللعقوبات الضريبية أحكام خاصة بها¹.

وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على فرض عقوبات وجزاءات رادعة ضد كل من يخالف أحكام القانون الضريبي، أو قام بالتهرب من دفع الضريبة²، وذهب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني إلى ما هو ابعده من ذلك عندما نص على العقوبات الناتجة عن قيام المحاسب القانوني بارتكاب مخالفة، بحيث فرض القانون عقوبة على كل محاسب عند إدانته بالحبس لمدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنتين أو بغرامة لا تقل عن (1000) ألف دولار ولا تزيد عن (5000) خمسة آلاف دولار أمريكي أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً أو بكلتا العقوبتين معاً، وكذلك شدد المشرع الفلسطيني على عقوبة المحاسب القانوني الذي يثبت عليه مخالفة القانون بأن يتم توقيفه عن مراجعة الدوائر الضريبية مدة لا تقل عن سنتين³.

وعليه فإن القانون الفلسطيني قد خطا خطوة جريئة وإيجابية في سبيل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ولضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلاً كاملاً ووافياً، وذلك لأن هناك العديد من حالات التهرب الضريبي يكون سببها المحاسب القانوني للمكلف، لان المحاسب القانوني يكون على علم ودراية بالثغرات القانونية وبأساليب التهرب الضريبي أكثر من المكلف نفسه.

من خلال ما تقدم يتبين لنا أن التشريعات الضريبية تتبنى وسائل عديدة وإجراءات متعددة لضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلاً كاملاً وتوريده إلى الخزانة العامة للدولة لتتمكن الدولة من القيام بالمهام المناطة بها على أكمل وجه، فمن هذه الوسائل وسائل ترغيبية مثل منح المكلفين خصميات ومكافآت وغيرها لتشجيعهم على القيام بتسديد الضرائب المستحقة عليهم في مواعيدها المحددة قانوناً، فإذا لم يلتزم المكلفين بتوريد هذه المبالغ الضريبية المستحقة عليهم في مواعيدها المحددة قانوناً، فإن التشريعات الضريبية ومنها القانون الضريبي الفلسطيني ترتب

¹ - الدبك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين، مرجع سابق، ص112، 113، وللمزيد انظر سرور،

احمد فتحي، مرجع سابق، ص213، وكذلك نقولا، قدري، مرجع سابق، ص34، 36.

² - المادة (39) الفقرة (أولاً وثانياً) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

³ - انظر المادة (40) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

عقوبات وغرامات مشددة على كل مكلف تخلف عن تسديد هذه المبالغ المستحقة أو كل مكلف قام بمخالفة نصوص التشريعات الضريبية، ومن هنا يتبين لنا انه لا يوجد مساواة في الحقوق والالتزامات بين طرفي العلاقة الضريبية، حيث ان الإدارة الضريبية هي الطرف الأقوى في هذه العلاقة، وذلك بعكس الطرف الآخر ألا وهو المكلف، وذلك بسبب منح القانون الضريبي لهذه الإدارة العديد من الحقوق والضمانات والامتيازات، وذلك لتمكينها من القيام بالمهام الخطيرة الملقاة على عاتقها .

الفصل الرابع

واقع العلاقة وحجم التحصيلات الضريبية في فلسطين

- المبحث الأول: العدالة الاجتماعية وأثرها على التحصيل والجبائية.
- المبحث الثاني: التوعية الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية.
- المبحث الثالث: الاحتلال الإسرائيلي وأثره على التحصيل والجبائية.
- المبحث الرابع: الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية.

الفصل الرابع

واقع العلاقة وحجم التحصيلات الضريبية في فلسطين.

يعتبر الاقتصاد الفلسطيني اقتصادا ضعيفا مقارنة باقتصاد الدول الأخرى، حتى الدول النامية ويعود السبب في ذلك لعدة عوامل منها ممارسات الاحتلال الإسرائيلي وتحكمه بالمعابر والحدود التي تربط فلسطين بالعالم الخارجي، ومحاولته عرقلة تحقيق التنمية الاقتصادية، حيث اثر ذلك على حجم التحصيلات الضريبية في الأراضي الفلسطينية، ومن الأسباب أو العوامل التي أثرت أيضا على حجم التحصيلات الضريبية قلة الوعي الضريبي لدى المكلفين، وانعدام عنصر الثقة المطلوب توافره بين طرفي العلاقة الضريبية، بالإضافة الى عدم مراعاة العدالة الاجتماعية والضريبية في بعض نصوص القوانين والتشريعات الضريبية التي كانت مطبقة في فلسطين، فهذه العوامل بالإضافة الى ضعف الاقتصاد الفلسطيني أثرت على حجم التحصيلات الضريبية في فلسطين، فمن المعروف انه كلما تقدمت الدولة اقتصاديا زادت فعالية سياسة ضريبة الدخل، وبما ان الاقتصاد الفلسطيني يعتبر اقتصادا ضعيفا فان ذلك ينعكس أثره سلبا على سياسة ضريبة الدخل في فلسطين، حيث تشكل إيرادات ضريبة الدخل في فلسطين في الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية نسبة تتراوح ما بين (8 - 10 %) من الإيرادات الضريبية للسلطة، وهي نسبة منخفضة¹، بخلاف أنواع الضرائب الأخرى، مثل ضريبة الجمارك والمكوس والتي تشكل نسبة (35 %) من الإيرادات الضريبية للسلطة، وهذا دليل على قلة اعتماد موازنة السلطة على إيرادات ضريبة الدخل، وبالتالي يؤدي الى ضعف سياسة ضريبة الدخل في فلسطين²، هذه الأسباب أدت الى وجود عجز في الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، حيث أشارت تقارير وزارة المالية الى وجود عجز في الموازنة بلغ منذ كانون أول 2006 حوالي (1376 مليون دولار أمريكي)، ويشير مشروع موازنة 2007 الى

¹ - انظر الجدول رقم (18) جدول يبين نسبة الضريبة على الدخل، للسنوات 1990 - 2004، ملحق رقم (2).

² - حمد الله، مؤيد ساطي جودت، دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2005.

عجز يصل الى (1365 مليون دولار أمريكي)، ما يمثل زيادة بنسبة (79%)، والجدول رقم (1) يلخص النمو الخطير لعجز الموازنة بناء على المعلومات المالي.

جدول رقم (1): يلخص النمو الخطير لعجز الموازنة في السلطة الوطنية الفلسطينية من 2004-2007

السنة	عجز الموازنة (بملايين الدولارات)	الزيادة السنوية
2004	574	—
2005	762	%33
2006	1376	%80
2007	1365	%1-

<http://www.jmcc.org/goodgovern/07/arabic/finance.htm>

جدول رقم (2): يبين مساهمة أنواع الضرائب الرئيسية في موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية ما بين 1995 – 1997

نوع الضريبة	نسبة مساهمتها بالموازنة
ضريبة الدخل	% 11
جمارك ومكوس	% 37
ضريبة قيمة مضافة	% 52

المصدر: مشروع الموازنة العامة، السلطة الفلسطينية، وزارة المالية، فلسطين، 2003، 2004، 2005.

جدول رقم (3): ضريبة الدخل المحصلة في فلسطين ونسبة مساهمتها في مجموع الإيرادات العامة والمحلية من الفترة 1996 – 2003 بالمليون دولار

السنة	إيرادات ضريبة الدخل	نسبة التطور	نسبتها من الإيرادات العامة	نسبتها من الإيرادات المحلية	نسبتها من الإيرادات الضريبية
1996	56.3		% 6	% 8	% 9
1997	86.00	% 53	% 8	% 13	% 17
1998	75.80	% 12 -	% 7	% 10	% 12
1999	86.30	% 14	% 8	% 10	% 11
2000	80.20	% 7 -	% 6	% 8	% 9
2001	46.10	% 43 -	% 4	% 16	% 23
2002	26.78	% 42 -	% 4	% 8	% 10
2003	39.78	% 49	% 4	% 5	% 6

المصدر: مشروع الموازنة العامة، السلطة الفلسطينية، وزارة المالية، فلسطين، 2003، 2004، 2005.

جدول رقم (4): ضريبة الدخل المحصلة في فلسطين ونسبة مساهمتها في مجموع الإيرادات المحلية والضريبية من الفترة 2004 – 2006 (بالألف شيقل)

السنة	إيرادات ضريبة الدخل	نسبتها من الإيرادات المحلية	نسبتها من الإيرادات الضريبية
2004	268253	% 6	% 8
2005	326729	% 7	% 8
2006	285086	% 17	% 27

<http://www.mof.gov.ps/?stat=50.2>

من خلال ما تقدم نلاحظ ان العلاقة بين طرفي العلاقة الضريبية، وحجم التحصيلات يحكمها عدد من العوامل منها ضعف الاقتصاد الفلسطيني بشكل عام، بسبب العراقيل الإسرائيلية، وقلة الوعي الضريبي وانعدام عنصر الثقة بينهما، وعليه فإننا سنقوم بتقسيم هذا الفصل الى أربعة مباحث على النحو التالي: العدالة الاجتماعية وأثرها على التحصيل والجباية، واثار التوعية الضريبية على التحصيل والجباية، والاحتلال الإسرائيلي وأثره على التحصيل والجباية، والثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية.

المبحث الأول: العدالة الاجتماعية وأثرها على التحصيل والجبائية.

العدالة في اللغة: لها معانٍ متعددة، حسب استعمالها، واشتقاقها، فقد وردت العدالة في مقابل الظلم والجور تارة، ووردت بمعنى المساواة في الحقوق تارة أخرى¹.

وعليه فإن المعنى اللغوي لم يعالج فيه مفهوم العدالة بهذا الاسم والمسمى، وإنما عالجت اللغة العربية العدالة ومشتقاتها بمعناها الفرادي، وبحسب استعمالاتها وإضافاتها².

أما مفهوم العدالة في الاصطلاح الشرعي " فهي تعني الاستقامة على طريق الحق، والبعد عما هو محظور، ورجحان العقل على الهوى " والعدالة مرادفة للعدل باعتباره مصدراً، وهو الاعتدال والاستقامة والميل إلى الحق³.

والإسلام أقام بناء العدالة الاجتماعية على أسس عامة، ومن خلال هذه الأسس نظر إلى وحدة الروح والجسد في الفرد، وإلى وحدة المعنويات والماديات في الحياة⁴.

من خلال ما تقدم يتبين أن العدالة الاجتماعية مفهوم مهم جداً، ينبغي العناية بإكسابه لأفراد المجتمع، بدءاً من الأسرة، إلى العلاقات الاجتماعية السائدة في المجتمع، وعليه سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين هما: مفهوم العدالة الضريبية، والعدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

¹ - سماره، إحسان عبد المنعم، العدالة الاجتماعية في الفكر الإسلامي المعاصر، الطبعة الأولى 1987، مطبعة الرسالة، القدس، ص36.

² - سماره، إحسان عبد المنعم، العدالة الاجتماعية في الفكر الإسلامي المعاصر، مرجع سابق، ص38 - 39.

³ - سماره، إحسان عبد المنعم، العدالة الاجتماعية في الفكر الإسلامي المعاصر، مرجع سابق، ص41.

⁴ - قطب سيد، العدالة الاجتماعية في الإسلام، الطبعة الثالثة، القاهرة، دار الإخوان للصحافة والطباعة، مطبعة دار الكتاب العربي، 1952، ص34.

المطلب الأول: مفهوم العدالة الضريبية.

يوجد فرق بين مفهوم العدالة كهدف من أهداف الضريبة، وبين مفهوم العدالة كركن من أركان الضريبة، فالعدالة كركن من أركان الضريبة يقصد به مساهمة أفراد المجتمع في أداء الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية، فيجب على جميع الخاضعين للضريبة كأفراد ان يتحملوا عبئها ويخضعوا لها دون محاباة أو تفضيل¹.

أما العدالة كهدف من أهداف الضريبة فهي تعني إعادة توزيع الدخل والثروة ومنع تكثف الثروات بيد فئة معينة من المجتمع، وذلك من خلال فرض الضرائب على الثروات، أو تطبيق التصاعد بالضرائب²، والعدالة الضريبية لها وجهان، العدالة الأفقية، والعدالة الرأسية:

العدالة الأفقية: تعني مقابلة دافعي الضريبة، ذوي القدرات المتساوية - الذين لهم نفس الدخل - بمعدلات ضريبية متساوية، بحيث يدفعون نفس المقدار من الضريبة.

العدالة الرأسية أو (العمودية): تعني معاملة دافعي الضريبة ذوي القدرات غير المتساوية " الذين تختلف دخول بعضهم عن بعض " بمعدلات ضريبية غير متساوية، بحيث يتباين ما يدفعه كل مكلف منهم عن الآخر حسب قدرة كل منهم على الدفع³.

فكما ان الضريبة يجب ان تكون وافرة في حصيلتها، يجب ان تكون عادلة في فرضها، لان العدالة شرط أساسي لكل إصلاح يقوم على تحقيق العدالة الاجتماعية، وحتى تكون حصيلة الضريبة وافرة، لا بد من ان يكون مطرحها شاملا لجميع المصادر⁴.

1 - القيسي، أعاد حمود، المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998، ص129.

2 - حشيش، عادل احمد، أساسيات المالية العامة، بيروت، دار النهضة العربية، 1992، ص158.

3 - فراهود، محمد سعيد، كمال حسين إبراهيم، نظام الزكاة وضريبة الدخل، دراسة نظامية، محاسبية مقارنة، المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، 1986، ص41.

4 - دقة، عبد الرحمن قاسم إبراهيم، العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، جامعة النجاح الوطنية، رسالة ماجستير، منشورات جامعة النجاح الوطنية، 2003، ص22 وما بعدها .

المطلب الثاني: العدالة في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

أضاف المشرع الفلسطيني مطارح جديدة للضريبة، من أجل زيادة حصيلة الخزينة والوفرة المالية، فمثلا استثنى قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، من الإعفاء الضريبي رواتب الموظفين بالكامل، بعد ان كانت معفاة بنسبة 20% من الراتب حسب قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م، وعليه أصبح هناك مطارح جديدة للضريبة، وبتحصيلها تزداد روافد الخزينة من اجل تغطية النفقات العامة، وسعى قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الى سياسة تشجيع النسل، تمشيا مع القيم والعادات السائدة، حيث عمل على زيادة الإعفاءات الشخصية والعائلية¹. حيث ان المشرع الفلسطيني منح إعفاءات للمكلف أكثر وأفضل من الإعفاءات التي كان يتمتع بها المكلف حسب قانون ضريبة الدخل الأردني وتعديلاته، والجدول التالي يبين مقارنة الإعفاءات الضريبية في كل من قانوني ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م، و ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م².

¹ - سليم، إيداء، اثر الاعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين " الشخصية والعائلية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005، ص185.

² - وقد تم تعديل هذه الاعفاءات بحيث أصبح المكلف يتمتع بإعفاءات حسب هذه التعديلات بمبلغ \$ 7200 أمريكي سنويا سواء كان هذا المكلف أعزب أو متزوج، وتعتبر هذه التعليمات سارية المفعول ابتداء من 1/1 /2008.

جدول رقم (5): يبين الإعفاءات الضريبية في كل من قانون ضريبة الدخل الأردني، وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني:

القانون الأردني بالشيقل	القانون الفلسطيني بالدولار	الإعفاء
4200	3000	أولاد: إعفاء الإقامة.
2520	500	ثانيا: إعفاء الزوجة.
- 840	500 -	ثالثا: إعفاء الأولاد: الفلسطيني: \$500 لكل ولد معال وغير محدد العدد. الأردني: 840 شيقل لكل ولد معال وبحد أقصى خمسة أولاد فقط.
- 1260	500 -	رابعا: إعفاء الإعالة: الفلسطيني: \$ 500 لكل معال من الدرجة الأولى والثانية ودون تحديد العدد. الأردني: 1260 شيقل لكل معال وبحد أقصى معالين اثنين فقط.
- 4200	2500 -	خامسا: إعفاء التعليم العالي: الفلسطيني: \$ 2500 لكل طالب معال، دون تحديد العدد. الأردني: 4200 شيقل لكل طالب معال، بحد أقصى طالبين اثنين.
- حسب مبلغ الإيجار	2000 -	سادسا: إعفاء إيجار المسكن: الفلسطيني: إعفاء بحد أقصى \$2000. الأردني: إعفاء بحد أقصى 50% حتى 8000 شيقل الأولى وما يزيد عن ذلك 25%.
- لا يوجد إعفاء	5000 -	سابعا: إعفاء شراء أو بناء المسكن: الفلسطيني: بحد أقصى \$5000 ولمرة واحدة فقط. الأردني: لم يمنح المكلف مثل هذا الإعفاء.
- لا يوجد إعفاء	منح المكلف إعفاء -	ثامنا: إعفاء المعالجة الطبية: الفلسطيني: يشترط ان لا تزيد عن قيمة الدخل الخاضع للضريبة. الأردني: لم يمنح المكلف مثل هذا الإعفاء.
- 20% من الراتب	لا يوجد إعفاء -	تاسعا: إعفاء الراتب: الفلسطيني: لم يمنح المكلف أي إعفاء للراتب. الأردني: منح المكلف إعفاء نسبته 20% من الراتب.

من خلال الجدول السابق يتبين لنا ان قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، قد عمل من جهة على زيادة الإعفاءات الممنوحة للمكلف، وانه راعى ظروف المكلف الشخصية والعائلية أكثر من القانون الأردني رقم 25 لسنة 1964م، والتعديلات التي طرأت عليه، سواء من الجانب الإسرائيلي بموجب الأوامر العسكرية، أو من الجانب الفلسطيني، بموجب التعديلات التي طرأت عليه والتي أدخلتها السلطة الوطنية الفلسطينية منذ قدومها، حتى تاريخ صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

ولكن من جهة أخرى نجد ان قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لم يمنح المكلف إعفاءً بخصوص الراتب، وذلك على العكس من القانون الأردني وتعديلاته، حيث كان يمنح المكلف إعفاء من الراتب نسبته 20%.

وبالنسبة للعدالة الأفقية والرأسية للإعفاءات الضريبية في كل من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م وتعديلاته، وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، نجد ان العدالة الأفقية محققة في كلا القانونين، أما العدالة الرأسية فهي غير محققة في كلا القانونين، حيث نجد ان المشرع في القانون الفلسطيني، قد حقق العدالة الأفقية بمنحه مجموعة من الإعفاءات الشخصية والعائلية للمكلف في البنود أولاً، وثانياً، من المادة (10) من القانون، إلا انه عاد وحدد المجموع الكلي للإعفاءات بالبند ثالثاً من نفس المادة، وبذلك يكون قد حرم المكلف من إعفاءات قانونية تتضمنها البنود أولاً وثانياً من المادة (10) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، أما القانون الأردني رقم 25 لسنة 1964م، وتعديلاته فقد حدد السقف الأعلى لمجموع الإعفاءات بتحديد عدد الأفراد الذين يمنحون الإعفاء وعليه فانه لم يأخذ بالظروف الأسرية والعائلية للمكلف¹.

من خلال ما سبق نجد ان المشرع الفلسطيني قد عمل على مراعاة الظروف الشخصية والعائلية للمكلف، في محاولة منه لتحقيق العدالة الاجتماعية والضريبية، من خلال نصوص

¹ - يدك، إبراهيم (محمد جميل) علي، العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، والأردني رقم 25 لسنة 1964م (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، 2006، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ص115.

قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وهذا من شأنه ان يعمل على زيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية، وبالتالي يعمل على تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، مما ينعكس أثره إيجاباً على التحصيل والجباية، ولكن من المآخذ على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، انه عاد وحدد المجموع الكلي، أو السقف الأعلى للإعفاءات بالبند ثالثاً من المادة (10) من القانون.

العدالة الضريبية في الشرائح المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني:

لقد كانت الشريحة الضريبية للفترة 1999 – 2004، وذلك حسب أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م وتعديلاته، كما يلي:

أولاً: الشريحة الضريبية على الأفراد، كما هي موضحة في الجدول التالي¹.

جدول رقم (6): يوضح الشرائح الضريبية للفترة بين 1999 – 2004

الدخل الخاضع بالثبيل	نسبة الضريبة	الدخل المتراكم	الضريبة على الشريحة	الضريبة المتراكمة
1 ----- 27500	5 %	27500	1375	1375
27501 --- 66000	10 %	38500	3850	5225
66001 ---- 110000	15 %	44000	6600	11825
ما زاد عن 110001	20 %			

ثانياً: الشريحة الضريبية على الشركات المساهمة (العامة والخصوصية للفترة 1999-2004): حيث تفرض عليها ضريبة بنسبة 20%².

أما بالنسبة للشرائح الضريبية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، فقد قسم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المكلفين الى أشخاص طبيعيين،

¹ - وزارة المالية، لوائح وتعليمات، غير منشورة.

² - وزارة المالية، لوائح وتعليمات، غير منشورة، مرجع سابق.

ومعنويين، وأشخاص مقيمين وغير مقيمين، وتستوفي الضريبة على الدخل الخاضعة للضريبة وفقاً للنسب والشرائح التالية¹.

1 - الضريبة على الدخل الخاضع للشخص الطبيعي المقيم:

حيث تستوفي الضريبة حسب النسب والشرائح التالية²:

من 1 ----- 10000 دولار أمريكي 8 %

من 10001 ----- 16000 دولار أمريكي 12 %

ما زاد عن ذلك ----- 16 %

2 - الضريبة على الدخل الخاضع للشخص المعنوي المقيم:

حيث تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع لأي شخص معنوي بنسبة (15 %).

3 - الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة للشخص المعنوي غير المقيم:

حيث تستوفي الضريبة بنسبة (16 %) من الدخل المتحقق.

من خلال ما تقدم نجد ان قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، لم يتوخَّ العدالة الضريبية من

خلال الشرائح المنصوص عليها والمذكورة سابقاً، وذلك للأسباب التالية:

1 - ان قانون ضريبة الدخل الفلسطيني اعتمد عملة الدولار بدلاً من عملة الشيقل المتداولة،

حيث ان الدخول المتحققة خلال العام هي بالشيقل، في انه يتوجب على المكلف ان يدفع الضريبة

¹ - انظر المادة (14) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

² - وقدتم تعديل الشرائح التي نص عليها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 بخصوص الشخص الطبيعي المقيم بحيث أصبحت الشرائح على النحو التالي:

من 1 ----- 10000 دولار أمريكي 5 %

من 10001 ----- 20000 دولار أمريكي 10 %

ما زاد عن ذلك ----- 15 %

المستحقة عليه بالدولار، وبالتالي فان قضية فروقات العملة الناتجة عن هذا الأمر، قد تؤدي الى إلحاق الظلم والأذى بالمكلف.

2 - ان قانون ضريبة الدخل الفلسطيني قسم الدخل الخاضع للضريبة الى ثلاث شرائح ضريبية فقط، في حين ان قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 وتعديلاته، قسم الدخل الخاضع للضريبة الى أربع شرائح، حيث انه كلما تم تقسيم الدخل الخاضع للضريبة لعدد أكثر من الشرائح كان هذا في مصلحة المكلف.

3 - ان الشريحة الضريبية الأولى حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بدأت بنسبة 8 %، وذلك بعكس قانون ضريبة الدخل الأردني، حيث كانت نسبة الشريحة الأولى تبدأ بنسبة 5 %، وبذلك يكون المشرع الفلسطيني قد اتجه نحو زيادة الضريبة على أصحاب الدخل المحدود، والذين يمثلون الشريحة الضريبية الأولى " والذين يشكلون النسبة العظمى من المكافين في فلسطين " حيث كان بالأحرى على المشرع الفلسطيني ان يجعل نسبة هذه الشريحة في حدودها الدنيا من اجل تأمين إعفاء الحد الأدنى من الدخول.

4 - ان نسبة الضريبة المفروضة على الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة للأشخاص المعنويين المقيمين، وغير المقيمين، في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، هي 15 % للشخص المعنوي المقيم، و 16 % للشخص المعنوي غير المقيم، في حين ان نسبة الضريبة المفروضة على الشخص المعنوي المقيم وغير المقيم حسب قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م وتعديلاته، التي أدخلتها السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1999 م، هي (20 %)، وبهذا يكون قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، قد عمل على تخفيض نسبة الضريبة على الدخل الخاضع للشخص المعنوي، سواء الشخص المعنوي المقيم، أو الشخص المعنوي غير المقيم، وبهذا يكون قد ساعد بهذا الإجراء على ضياع مبالغ طائلة على الخزانة العامة.

وعليه ومن خلال ما تقدم، يمكن القول ان قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، ومن خلال رفع نسبة الضريبة المستحقة على الشريحة الأولى، وهي تمثل الغالبية العظمى للمكلفين إذ تصل

هذه النسبة من 90 - 95 % من الأشخاص الطبيعيين لهذه الشريحة"¹. وكذلك عمله على تخفيض نسبة الضريبة المستحقة على الأشخاص المعنوية، يكون قد عمل على زيادة الغني غنيًا وثرَاءً، وزاد الفقير فقرًا.

ان وجود مثل هذه الشرائح، سنؤدي الى شعور المكلف بعدم وجود عدالة في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وهذا من شأنه ان يعمل على توسيع الفجوة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي تؤدي الى نشوء المنازعات الضريبية بين الطرفين وهذا يؤثر سلباً على مستوى التحصيل والجبائية"².

¹ - يدك، إبراهيم (محمد جميل) علي، العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، والأردني رقم 25 لسنة 1964م (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص150.

² - انظر دراسة (جمعة، 2005)،(المغربي، 2004)،(حماد، 2004)،(فاسم، 2003)، ص90-101، من فصل الدراسات السابقة.

المبحث الثاني: التوعية الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية.

ان أداء الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم، هو تعبير عن ممارسة المسؤولية لكل مكلف منهم في المحافظة على وطنه، وذلك بتوريد نصيبه من الإيرادات العامة للدولة، وعليه فان المستوى الأخلاقي والالتزام السياسي لمواطني الدولة يعتبر رفيعا إذا ما التزم المواطنون بالتزامهم الضريبي، أما ضعف المستوى الأخلاقي فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع وعدله، ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة، حيث ان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد يحفز على التهرب من أداء الضريبة¹.

وعليه نجد ان توعية المواطنين بمسؤوليتهم الضريبية يعتبر أمرا هاما جدا، ومسؤولية هذا الأمر تقع على عاتق الدولة، والقطاع الخاص على حد سواء، بل يجب ان يعتبر كل شخص من مواطني الدولة مسؤولا عن هذا الأمر، فمن خلال المدارس والمعاهد والجامعات، تبدأ الدولة في رفع مستوى الوعي الضريبي، وكذلك من خلال النشرات والمقالات في الصحف العامة، ومن خلال الندوات والاجتماعات المهنية التي ينظمها القطاع الخاص، فإذا ما تم تطبيق ذلك فانه سيعمل على رفع مستوى الوعي الضريبي، وإذا ما حصل ذلك فان احتمالات التهرب الضريبي ستتناقص باستمرار، وبالتالي زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، بالإضافة الى ان رفع مستوى الوعي الضريبي سيعمل على تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية²، وعليه سيتم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين الاول: أهمية الوعي الضريبي لدى الإدارة الضريبية (مأموري التقدير)، والثاني: أهمية الوعي الضريبي لدى المكلف.

المطلب الاول: أهمية الوعي الضريبي لدى الإدارة الضريبية (مأموري التقدير).

تؤثر سياسية الإدارة الضريبية بشكل كبير في مستوى العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وكذلك في مستوى التحصيل والجبائية، وعليه يتوجب على الإدارة الضريبية عند

¹ - عناية غازي، الاقتصاد الإسلامي، الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة، الجزائر، منشورات دار الكتب، 1991، ص252
² - منصور، إيهاب خضر احمد، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مرجع سابق، ص116.

وضع الخطط، ان تأخذ بعين الاعتبار تحقيق الأهداف المرجوة، وعليه يجب على المشرع الضريبي ان يعمل على وضع تشريعات ضريبية ملائمة لواقع وظروف المكلف، وللظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في ذلك البلد، وعلى الإدارة الضريبية ان تعمل على وضع الخطط والسياسات المناسبة، وان تعمل على تعديل هذه الخطط و ملاءمتها مع الظروف والأوضاع، وان تعمل الإدارة الضريبية كذلك على متابعتها وتقييمها باستمرار¹.

وكذلك يتوجب على الإدارة الضريبية ان تعمل على تبسيط الإجراءات المتبعة، داخل الدوائر الضريبية وان لا يكون همها وهدفها الوحيد حجم الجباية والانجاز، وان لا تقوم بالضغط الشديد على مأموري التقدير أنفسهم لتحقيق ذلك، لأنه إذا تم ذلك فانه سيكون على حساب الأهداف الأخرى التي تسعى الدولة لتحقيقها، كذلك يجب على الإدارة الضريبية ان يكون لديها الخبرات، والإلمام المالي والمحاسبي والضريبي، وان يكون لديها وعي بالظروف الاقتصادية والسياسية والبيئة المحيطة، حيث ان هذا الوعي والمعرفة يساعد الإدارة الضريبية في وضع الخطط وتعديلها ومتابعتها، وفي وضع الاقتراحات لتعديل القوانين، وكذلك في وضع اللوائح والتعليمات وإصدارها².

ويتوجب على مأمور التقدير حتى تكون لديه الخبرة الكافية والوعي الضريبي المطلوب منه كمأمور تقدير أن يعمل دوما على زيادة خبرته واطلاعه على الأمور المحاسبية والمالية والضريبية والقانونية، والقوانين الأخرى ذات الصلة، وكذلك على التقارير والمجلات الخاصة بعمله، وان يكون لدى مأمور التقدير الاستعداد لتطوير نفسه ومعرفته، وان يكون لديه إلمام بالقطاعات الاقتصادية المختلفة، مما ينعكس أثره إيجابا على مقدار وعيه وبالتالي على موضوعية القرار الذي سيتخذه، وفي هذا رفع وزيادة لمستوى التحصيل والجباية³. وبالنسبة للتشريع الضريبي الفلسطيني، فقد منح قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م،

¹ - إبراهيم فالح احمد، موضوعية قرار مأمور التقدير الجزافي في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003، ص108.

² - إبراهيم فالح احمد، موضوعية قرار مأمور التقدير الجزافي في فلسطين، مرجع سابق، ص109.

³ - إبراهيم فالح احمد، موضوعية قرار مأمور التقدير الجزافي في فلسطين، مرجع سابق ص 123.

مأمور التقدير صلاحيات واسعة في اتخاذ القرار، في حالة ان مأمور التقدير، لم يقتنع بالبيانات والمعطيات المعززة لها، مستندا بذلك على الفطنة والدراية¹.

بناءً على ما تقدم يتبين مدى أهمية تمتع الإدارة الضريبية، ومأمور التقدير بالوعي الضريبي والمعرفة الكافية بالظروف المحيطة، حيث انه كلما كان هناك وعي ضريبي لدى الإدارة الضريبية ولدى مأمور التقدير، كلما ساعد ذلك في تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي ينعكس إيجاباً على مستوى التحصيل والجبائية، وعلى العكس من ذلك، بحيث إذا ما وصفت الإدارة الضريبية، ومأمور التقدير، بقلة الوعي الضريبي، وعدم المعرفة الكافية بالظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمكلفين، فان هذا سيؤدي حتماً الى توسيع الفجوة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي ينعكس سلباً على مستوى التحصيل والجبائية.

المطلب الثاني: أهمية الوعي الضريبي لدى المكلف.

ان مسؤولية توعية المكلفين تقع على عاتق الدولة، إذ يجب على الدولة ان تقوم بتنفيذ برامج توعية ضريبية، وذلك من خلال وسائل الإعلام المختلفة، والتنظيمات السياسية، والمهنية، بحيث تعمل الدولة على إيقاظ فكرة الواجب الضريبي بين المكلفين، ونشر فكرة التضامن والتكافل الضريبي بينهم، وكذلك يجب ان تشمل التوعية الضريبية تعريف المكلفين بالمكاسب والمنجزات التي حققتها الدولة لهم، على المستوى السياسي والاقتصادي والاجتماعي، وان الدولة ممثلة بأجهزتها تعمل دوماً للقضاء على المحسوبية، وتعمل على محاربة الهدر للأموال العامة، وان الدولة تسعى للوصول الى العدالة الاجتماعية لتوزيع الدخل والثروات².

كذلك حتى يتم نشر الوعي الضريبي بين صفوف المكلفين، يجب على الإدارة الضريبية ان تعمل على إزالة أسباب التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية، مما يؤدي الى خلق الثقة المتبادلة بين الطرفين، وتحقيق التعاون بينهما هذا من جهة، ولكي تتغير عقلية الرأي العام الضريبية، بحيث لا يرى جمهور المكلفين بالإدارة الضريبية خصماً، وإنما إدارة ضرورية لكل

¹ - المادة (19) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

² - <http://www.alsabaah.com/paper.php?source=akbar&mlf=interpage&sid=19932>

مجتمع متحضر من جهة أخرى، فالعلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية يجب ان لا تكون علاقة عداء بل العكس من ذلك يجب ان تركز على دعائم الثقة والتعاون والمسؤولية المشتركة في سبيل النفع العام¹.

وكذلك فان وكيل المكلف يلعب دوراً مهماً في قضية الوعي الضريبي، فمن جهة يكون الوكيل مطالباً بان يكون لديه القدر الكافي من الوعي الضريبي، ليتمكن من تمثيل المكلف بالشكل الصحيح، ومن جهة أخرى فان الوكيل يكون مطالباً وتقع عليه مسؤولية نشر الوعي الضريبي بين صفوف المكلفين الذين قاموا بتوكيله لمتابعة قضاياهم الضريبية والمالية، إذ ان المكلف عادة ما يجهل الأمور الضريبية والمحاسبية وغيرها، فيعهد بهذا الأمر للوكيل ليقوم مقامه في متابعة جميع معاملاته المالية والضريبية، وهذا يحقق مصلحة كل من الإدارة الضريبية والمكلف على حد سواء²، وقد أدرك المشرع الضريبي الفلسطيني مدى أهمية وخطورة دور وكيل المكلف، وذلك لان وكيل المكلف يكون على علم ودراية بالثغرات القانونية، والطرق المتبعة في عمليات التهرب الضريبي، والتي يجهلها المكلف لولا وجود الوكيل، فنص على عقوبات مالية جزائية على وكيل المكلف في حالة مخالفته لأحكام ونصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني³.

من خلال ما تقدم يتبين لنا ان قضية وعي المكلف لها دور هام جدا وضروري لبناء جسور الثقة بين المكلف من جهة، والإدارة الضريبية من جهة أخرى، وعلى العكس من ذلك فكلما تدنى مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف كلما انعكس ذلك سلباً على العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية، وكذلك فان لوعي المكلف أهمية كبيرة في زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، حيث انه كلما كان هناك وعي ضريبي لدى المكلف كلما تناقص التهرب الضريبي، وبالتالي ضمان عدم ضياع الأموال على الخزنة العامة للدولة.

¹ - إبراهيم فالح احمد، موضوعية قرار مأمور التقدير الجزافي في فلسطين، مرجع سابق، ص132.

² - (Michael D" Ascenzo – 2005) Relationships between Tax Administrations and Tax Agents/Taxpayers. the Asia-Oceania Consultants Association (AOTCA) general meeting, Manila 11 November 2005.

³ - انظر المادة (40) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

المبحث الثالث: الاحتلال الإسرائيلي وأثره على التحصيل والجباية.

لقد كان للظروف السياسية الصعبة التي مر بها الشعب الفلسطيني، وعلى مر العقود السابقة، وذلك بسبب تعدد وتعاقب الاحتلال من بداية القرن الماضي حتى يومنا هذا، اثر بالغ الخطورة على نفسية المكلف بدفع الضرائب، حيث أن الاحتلال الإسرائيلي تبنى القوانين الضريبية التي كانت مطبقة قبل الاحتلال، حيث قام بإحداث الكثير من التعديلات عليها، وذلك من خلال إصدار الأوامر العسكرية التي شوهت القوانين التي كانت مطبقة، وأصبحت هذه القوانين أداة سليطة تخدم مصالح المحتل فقط، بغض النظر عن الظروف الاقتصادية التي يمر بها المكلف، حيث أنه أعطى مدير الدائرة (دائرة الضريبة) الصلاحيات المطلقة، وبالتالي أصبحت الإدارة الضريبية ممثلة بشخص المحتل، وذلك من اجل الوصول الى الأهداف المرسومة من قبله، وهي تفويض النشاطات التجارية الفلسطينية¹.

وعلى ما تقدم فإن المكلف الفلسطيني أصبح يشعر بان الضرائب المفروضة عليه هي غير شرعية، وأن الضرائب التي يقوم بدفعها تذهب للمحتل، وانه لن يستفيد من هذه الضرائب، لا بشكل مباشر، أو غير مباشر² وعليه فإننا سنقوم بتقسيم هذا المبحث الى مطلبين أساسيين هما المطلب الاول: القوانين الضريبية والتغييرات التي أدخلت عليها زمن الاحتلال.

المطلب الثاني: أهداف السياسة الضريبية الإسرائيلية.

المطلب الاول: القوانين الضريبية والتغييرات التي أدخلت عليها زمن الاحتلال.

إن فرض الضرائب في الدول الخاضعة للاحتلال، تأخذ شرعيتها من القانون الدولي، الذي وضع عدة شروط لذلك، ويجب على المحتل إتباعها أثناء فرض الضرائب أو تحصيلها أو جبايتها، غير أن الاحتلال الإسرائيلي لم يراع أي شرط من هذه الشروط³.

¹ - أبو كرش، شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص21.

² - صبري، أسامة، مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص213.

³ - علاونة، عاطف كمال، شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، رام الله، 1992، ص21 - 22.

بالإضافة الى أن سلطات الاحتلال قامت بتعديل القوانين الضريبية التي كانت قائمة قبل الاحتلال بالشكل الذي يخدم مصالحها، فقد قامت بفرض ضرائب جديدة بواسطة الأوامر العسكرية، بالإضافة الى مزاجية التطبيق من قبل سلطات الاحتلال للقوانين الضريبية¹.

وقد نصت المادة " 48 " من أنظمة لاهاي عام 1907م، بخصوص القيود على حق جباية الضرائب في الأراضي المحتلة، إلا أن السلطات الإسرائيلية ضربت بعرض الحائط جميع الاتفاقيات ولم تلتزم بأي شيء منها².

وبسبب خرق الاحتلال الإسرائيلي للقوانين والاتفاقيات الدولية، وعدم مراعاته للأوضاع الاقتصادية التي يمر بها المكلف في فلسطين، وبسبب استخدامه الضرائب لقمع المكلف الفلسطيني، لا بل لتدمير الاقتصاد الفلسطيني والعربي بأكمله، وإيقائه تابعاً للاقتصاد الإسرائيلي، فإن المناخ الضريبي في الأراضي الفلسطينية المحتلة كان يتصف بالظلم والاستغلال، حيث أن الاحتلال الإسرائيلي يلجأ الى استغلال الفجوات الموجودة في كل من القانون الأردني رقم 25 لسنة 1964 م، والذي كان مطبقاً في الضفة الغربية قبل صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، وقانون الانتداب البريطاني رقم 13 لسنة 1947م، والذي كان مطبقاً في غزة حيث عدّل في هذه القوانين ونفّذ ما يرغب في تنفيذه، بالإضافة الى فرض ضرائب جديدة بواسطة الأوامر العسكرية والتي كانت تشكل القاعدة القانونية في الأراضي الفلسطينية³.

وقد كان للإجراءات التعسفية والظالمة، التي كانت سلطات الاحتلال الإسرائيلي تتخذها بحق المكلف الفلسطيني، أبلغ الأثر في نفسية المكلف ونظرته بشكل عام للضرائب، والتي جعلت هذا المكلف يقاوم الضريبة بشتى السبل والوسائل المتاحة له⁴.

1 - مسيمي دلال عيسى موسى، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، مرجع سابق، ص 60.

2 - ستيفنز، مارك، الضرائب في الضفة الغربية المحتلة 1967 - 1989 م، مرجع سابق، ص 5.

3 - مسيمي دلال عيسى موسى، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، مرجع سابق، ص 60.

4 - ستيفنز، مارك، الضرائب في الضفة الغربية المحتلة 1967 - 1989 م، مرجع سابق، ص 42.

وقد تم إصدار العديد من الأوامر العسكرية التي كانت تخدم مصالح المحتل بعيداً عن ظروف المكلف الاقتصادية والاجتماعية والعائلية، مثل الأمر العسكري الخاص بتعديل شرائح الضريبة بموجب الأمر العسكري رقم (543)، بتاريخ 1974/03/20م، وبموجب الأمر العسكري رقم (636)، بتاريخ 1976/03/02م¹.

المطلب الثاني: أهداف السياسة الضريبية الإسرائيلية في الأراضي الفلسطينية.

من أهم الأهداف التي تسعى إسرائيل الى تحقيقها هو تحطيم المنافسة العربية، و تهجير المواطنين، بالإضافة الى تحقيق أهداف مالية حيث تطلعت إسرائيل منذ السنوات الأولى للاحتلال، الى الحصول على عوائد اقتصادية من الأراضي المحتلة، ولكي لا تصبح الضفة الغربية، وقطاع غزة عبئاً مالياً على الميزانية الإسرائيلية والمواطن الإسرائيلي².

مما تقدم نلاحظ بان السياسة الضريبية الإسرائيلية في الأراضي الفلسطينية المحتلة لم تهدف أبدا الى استخدام الضرائب لمصلحة الأراضي الفلسطينية المحتلة، وإنما من اجل تحقيق مصالح تخدم الاقتصاد الإسرائيلي أولاً وأخيراً، الأمر الذي يتعارض وبصراحة مع القاعدة التي تنص على ان فرض الضرائب يجب ان يكون بهدف خدمة مصلحة المواطنين في الأراضي المحتلة³.

وعليه ولجميع ما ذكر فان المكلف الفلسطيني تولدت لديه نظرة عدائية تجاه الإدارة الضريبية، كون هذه الإدارة هي إدارة محتل، وتسعى دوما الى تحقيق مصالحها الاقتصادية، حتى لو كانت على حساب مصلحة المكلف الاقتصادية والاجتماعية والعائلية، فقاوم المكلف هذه الضريبة بشتى الوسائل والإمكانات المتوفرة لديه، بل ان المكلف وكما قلنا اعتبر ان التهرب من دفع الضرائب للمحتل هو واجب وطني يجب عليه الالتزام به⁴.

1 - عراقوي، مصطفى محمد، الضريبة على الدخل، الضفة الغربية، 1983، ص135.

2 - علاونة، عاطف كمال، شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، مرجع سابق، ص41-43 .

3 - علاونة، عاطف كمال، شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، مرجع سابق، ص41 - 43.

4 - الخطيب، كمال احمد، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين، مرجع سابق، ص97.

وعلى الرغم من التحول التاريخي لمفهوم الضرائب في فلسطين، فما زال المكلف ينظر الى الضريبة نظرة عدائية، وما زال يعتبر ان الدوائر الضريبية الموجودة حالياً في الضفة الغربية وقطاع غزة، هي دوائر ضريبية إسرائيلية، ولهذا فان هناك الكثير من المكلفين حتى يومنا هذا، يبررون تهربهم من التزاماتهم الضريبية بان الأموال المطلوبة منهم كضرائب مستحقة، ستذهب للجانب الإسرائيلي مباشرة، وليس للجانب الفلسطيني،¹. والاحتلال الإسرائيلي لم يؤثر فقط على نفسية المكلف، بل امتد ذلك ليشمل مأموري التقدير أنفسهم، حيث ان مأمور التقدير، لم يعد لديه ثقة كافية بالمكلف، ولا بالقوائم المالية والحسابات الختامية، المقدمة من المكلف الى الإدارة الضريبية².

¹ - الخطيب، كمال احمد، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين، مرجع سابق، ص 97.
² - حوسو، محمود، محمد منهجية التدقيق الضريبي، الطبعة الأولى، شركة ابن خلدون للطباعة والنشر، سنة 2006، ص 145، 146.

المبحث الرابع: الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية.

تعتبر الثقة بين المكلف والجهات الضريبية جزءاً من الثقة التي بين الدولة بشكل عام والمواطن، فالمواطن الذي يؤمن بان الإنفاق الحكومي هو إنفاق رشيد وعادل ونزيه، يكون اقرب الى الالتزام بواجباته الوطنية ومنها الواجبات الضريبية. ويصنف القانون الضريبي على انه فرع من فروع القانون العام، وتعتبر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من روابط القانون العام، وان طبيعة هذه العلاقة تجعل الخزانة العامة (الإدارة الضريبية) في مركز متميز عن المكلف، إلا أن القوانين الضريبية عادة ما تهدف الى تحقيق قدر من التوازن بين طرفي العلاقة، و خاصة الامتيازات المقررة للخزانة و ضمانات المكلفين¹.

أما بالنسبة لعنصر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية في فلسطين، يمكن القول أن هذا العنصر يكاد يكون منعدماً، حيث أن مأمور التقدير ينظر الى معظم أو غالبية الكشوفات والحسابات المقدمة من قبل المكلف على أنها غير صحيحة، وان المكلف يعمل دائماً على إخفاء دخله الحقيقي، أو إخفاء بعض مصادر دخله، وان ما قام المكلف بالتصريح عنه للإدارة الضريبية لا يمثل الواقع الصحيح والمركز المالي السليم للمكلف، فالمكلف حسب وجهة نظر مأمور التقدير غالباً ما يكون متهماً².

وذلك على الرغم من أن القاعدة التي تنادي بها الإدارة الضريبية في فلسطين، هي أن الملزم بالضريبة يجب أن يعتبر حسن النية³. ويبرر مأمورو التقدير عدم ثقتهم بالحسابات المقدمة من قبل المكلفين، هو ان المكلفين كانوا في زمن الاحتلال الإسرائيلي يقدمون حسابات غير حقيقية للإدارة الضريبية الإسرائيلية، وان هؤلاء المكلفين مازالوا ينهجون نفس النهج حتى

¹ - حوسو، محمود محمد، منهجية التدقيق الضريبي، مرجع سابق، ص145، 146.

² - حماد، أيمن راشد صادق، الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين، مرجع سابق، 2004، ص204.

³ - علاونة، عاطف، شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، مرجع سابق، صفحة 25.

بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية¹. وكذلك من الأسباب التي أدت الى ضعف الثقة بين طرفي العلاقة الضريبية في فلسطين، بالإضافة الى الخلفية التاريخية لسياسة الاحتلال الضريبية، هو انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي، وكذلك سوء للأوضاع الاقتصادية التي يعيشها المكلف الفلسطيني أثرٌ سلبيٌ على مستوى الثقة، وكذلك غياب القوانين الضريبية الحديثة، وغياب الوعي الضريبي، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية كل ذلك أثر على العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وانخفاض مستوى الثقة بينهما، وبالتالي انتشار التهرب الضريبي بشكل واسع مما أدى الى انخفاض مستوى التحصيل والجباية².

مما تقدم يتبين لنا أن عنصر الثقة المتبادل بين طرفي العلاقة الضريبية، هو عنصر مهم وفعال، وان وجود مثل هذا العنصر يؤدي الى تحسين العلاقة بينها، وهذا بدوره يؤدي الى زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، وعلى العكس من ذلك فان فقدان عنصر الثقة يؤدي الى تعميق الفجوة القائمة بين الطرفين، وهذا بدوره يؤدي الى انخفاض المبالغ الضريبية المحصلة، أما عن مدى توافر عنصر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية في فلسطين، فمما تقدم نلاحظ ان عنصر الثقة بين الطرفين يكاد يكون مفقودا وذلك للأسباب المذكورة سابقا، ومما يدل على ذلك انخفاض مستوى المبالغ الضريبية المحصلة في الأراضي الفلسطينية. وعليه نجد أن مصلحة الضرائب في فلسطين يقع على عاتقها مسؤولية انعدام عنصر الثقة، وذلك بسبب تقصيرها في نشر الوعي الضريبي وذلك من خلال كافة الوسائل والطرق والأساليب³.

1 - حوسو، محمود محمد، منهجية التدقيق الضريبي، مرجع سابق، ص146 وما بعدها.

2 - منصور، إيهاب خضر احمد، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مرجع سابق، ص103 - 109.

3 - منصور، إيهاب خضر احمد، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مرجع سابق، ص110.

الفصل الخامس

الدراسات السابقة

- الدراسات العربية

- الدراسات الأجنبية

الفصل الخامس

الدراسات السابقة

سيتم خلال هذا الفصل استعراض بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية، التي استطاع الباحث الوصول إليها، وسيتم تقسيمها الى قسمين، يتناول الاول الدراسات العربية، أما القسم الثاني فسيعرض لبعض الدراسات الأجنبية، وسيينتهي الفصل بتعقيب على هذه الدراسات.

أولاً: الدراسات العربية:

1 - دراسة منصور (2003)¹، "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين"، التي هدفت الى التعرف على طبيعة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، كما حاولت الكشف عن الأسباب التي تكمن وراء ذلك.

وقد طبقت الدراسة على عينة مثلت (5 %)، من مجتمع الدراسة الذي ضم موظفي الضرائب والمنشآت الكبيرة والمحاسبين والمهنيين (أطباء، وأطباء أسنان، ومهندسين، ومحامين) وتم ذلك من خلال استبانته صممت لهذه الغاية، وكذلك إجراء العديد من المقابلات.

وقد خلص الباحث الى مجموعة من العوامل التي تؤدي الى التهرب الضريبي، وقسمها الى عوامل مهمة جدا ومن أبرزها النفور الطبيعي من الضرائب، والخلفية التاريخية لسياسة الاحتلال الضريبية، وانعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي، وعوامل مهمة من بينها غياب الوعي الضريبي، وغياب القوانين الضريبية الحديثة، أضف الى ذلك سوء الإنفاق العام، وعوامل ضعيفة الأهمية مثل، انعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، والغموض في القانون الضريبي، وضعف كفاءة مأمور التقدير.

¹ - منصور، إيهاب، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مرجع سابق.

وقد أوصى أخيراً بضرورة إقرار مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وضرورة وقوف الإدارة الضريبية مواقف متشددة بحق المتهربين ضريبياً، والعمل على درء أسباب التهرب الضريبي، وعلى تنمية الوعي الضريبي.

2 - دراسة سليم (2005)¹، " اثر الاعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين، الشخصية والعائلية " التي هدفت الى معرفة اثر الاعفاءات الضريبية الشخصية والعائلية على حجم الأسرة في فلسطين من وجهة نظر المكلفين، مع بيان ما إذا كان للخصائص الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين من اثر على آرائهم اتجاه الاعفاءات الضريبية.

وقد طبقت الدراسة على عينة عشوائية من المكلفين من الأفراد والموظفين الذين يشكلون مجتمع الدراسة، وتم ذلك من خلال استبانته صممت لهذه الغاية.

وقد خلص الباحث الى مجموعة من النتائج كان أهمها، ان هناك اثر للإعفاءات الضريبية الشخصية والعائلية التي يمنحها قانون ضريبة الدخل على حجم الأسرة في فلسطين، وتبين ان هذه العلاقة تتغير في ضوء الحالة الاجتماعية وعدد أفراد الأسرة، والدخل الشهري للمكلف.

وفي ضوء هذه النتائج أوصى الباحث بضرورة ان يأخذ المشرع الفلسطيني بعين الاعتبار اثر الاعفاءات الضريبية الشخصية والعائلية على سياسة الإنجاب والنسل في فلسطين، خاصة بعد ظهور نتائج هذا البحث، وكذلك معالجة أسباب التهرب الضريبي حتى يكون للإعفاءات الشخصية والعائلية دور في السياسة السكانية.

3 - دراسة دقة (2003)². " العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني " التي هدفت الى تحقيق ونشر الوعي الضريبي بين المكلفين، ومناقشة مفهوم العدالة الضريبية التي تسعى فلسطين الى تحقيقها من خلال سن التشريعات الضريبية ودراسة أثرها على الاستقرار النفسي لدى المكلفين ورفع مستوى الثقة بينهم وبين الدولة، وذلك من خلال وضع

¹ - سليم، إيداد، اثر الاعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين " الشخصية والعائلية " مرجع سابق.

² - دقة، عبد الرحمن، العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، مرجع سابق.

إطار نظري " دراسة تحليلية "، مكن الباحث من الوصول الى عدة نتائج منها ان ظاهرة التهرب الضريبي تضر بمبدأ العدالة الضريبية، وانه يمكن الحد منها من خلال تنمية الوعي الضريبي.

وخلص الباحث الى ان مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني قد جاء بالعديد من المصطلحات الفضفاضة والتي قد تكون موضع خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، وان مشروع القانون نص على إجراءات تكفل تحقيق العدالة الضريبية للمكلف، وذلك عندما نص على سرية المعلومات المتعلقة به، كما أتاح له السماع لأقواله والدفاع عن نفسه، ومنحه حق الاعتراض والطعن إداريا وقضائيا، وبنفس الوقت راعي ظروف المكلف من حيث تقسيط مبلغ الضريبة، كما خرج الباحث بان هناك إجراءات تكفل حق الخزينة، حيث أعطى مشروع القانون للضريبة حق تعديل الإقرار، ولها الحق في الحصول على المعلومات اللازمة للوصول الى الدخل الحقيقي، وقد أوصى الباحث بضرورة وضع نص قانوني يقضي الأخذ بمبدأ السلفيات، وكذلك استحداث محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

4 - دراسة عكروش وزهيري (2005) ¹، " دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية حيث هدفت الدراسة الى الكشف عن ظاهرة التهرب والتهريب في سورية " من حيث أشكال التهرب والتهريب وتقدير حجم هذه الظاهرة واستعراض أهم أسبابها والآثار المترتبة عليها وكيفية مكافحتها، حيث تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية المناسبة مثل المعدلات والنسب المئوية.

وتوصلت الدراسة الى ان هناك تناقض في الأنظمة الضريبية من حيث ارتفاع معدلاتها، كما ان قدم التشريعات والقوانين وتضاربها فيما يخص ظاهرة التهرب والتهريب وعدم وضوحها أفسح المجال أمام الاجتهاد الشخصي، هذا فضلا عن ضعف كفاءة الكادر الضريبي من حيث التأهيل والتدريب والتجهيزات، وعدم كفاءة الإجراءات المتخذة من قبل الدولة لقمع ظاهرة التهرب.

¹ - عكروش، محمد، وزهيري، علاء الدين. (2005) دراسة تحليلية لواقع التهرب في سورية وأثره على التنمية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد " 27 "، ع (1).

وقد أوصى الباحث بضرورة حل التناقض الموجود في الأنظمة الضريبية وذلك بتخفيض معدلات الضرائب وتبسيط إجراءاتها والتشدد في تطبيقها مما يزيد عائدات الخزينة العامة، ويسهم في اعتدال الميزان وترضى جميع الأطراف، كذلك لابد لمكافحة التهرب الضريبي من تشريعات واضحة وإجراءات شفافة، وضرائب معتدلة، وجهاز كفاء ونزيه، وعقوبات شديدة، وضرورة علاج قضية الرواتب والأجور المتدنية، ووجود رقابة متعددة ومفتوحة وشفافة.

5 - دراسة ميالة (2006)¹، " علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين " التي هدفت الى التعرف على طبيعة علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية، ومدى تأثير ذلك بالنظام الاقتصادي والسياسي، وذلك من خلال وضع إطار نظري " دراسة تحليلية "، مكن الباحث من الوصول الى عدة نتائج منها ان فلسطين كدولة في بداية نشأتها تواجه صعوبات من قبل الاحتلال الإسرائيلي، والاقتصاد فيها مرتبط بالاقتصاد الإسرائيلي، وهي بذلك تتأثر بالعوامل السياسية بشكل كبير، فالنظام الضريبي في فلسطين لا بد وان تختلف عنه في دولة أخرى مستقلة ولا تعاني من الاحتلال، وخلصت هذه الدراسة كذلك الى انه لا يوجد نظام ضريبي مثالي متكامل يكون صالح لكل زمان ومكان، ولكن هناك مبادئ ومعايير أساسية يمكن الاسترشاد بها كالعدالة والفعالية والقابلية للتطبيق، وقد أوصى الباحث جراء ذلك بضرورة وضع نظام ضريبي في فلسطين يكون مرنا، مراعي القواعد الأساسية الفنية والأصولية، ويكون قابلا للتطبيق في ظل الظروف التي تمر بها فلسطين، وتأثرها بالعوامل السياسية بشكل كبير.

6 - دراسة الخطيب (2006)²، " دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996 - 2003)، التي هدفت الى التعرف على أهم ملامح النظام الضريبي المطبق في فلسطين، منذ استلام الصلاحيات المالية سنة 1994، وعلى حجم الإيرادات الضريبية ومكوناتها ودورها في تمويل النفقات العامة خلال الفترة (1996 - 2003)، واستخلاص أهم

¹ - ميالة، مؤيد، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.

² - الخطيب، كمال، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين " 1996 - 2003 "، مرجع سابق.

التوجهات في السياسة الضريبية وأثرها على الاقتصاد الفلسطيني من خلال تمويل الإنفاق لعام، وذلك من خلال وضع إطار نظري " دراسة تحليلية " مكن الباحث من الوصول الى عدة نتائج، منها ان القوانين الضريبية في فلسطين هي قوانين قديمة وموروثة، وان نسبة الإيرادات من الضرائب المباشرة تشكل 11 % من مجموع الإيرادات الضريبية، أما الضرائب غير المباشرة فإنها تشكل 89 % من مجموع الإيرادات الضريبية، وقد أوصى الباحث بضرورة تعديل شريحة السلم الضريبي في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، وذلك بتخفيض الفئة الأولى من الشريحة، ورفع الشريحة الأخيرة، والعمل على توعية جمهور المكلفين، وإيقاع اشد العقوبات على من يخالف أحكام نصوص القوانين الضريبية.

7 - دراسة صبري (2003)¹، " مدى علاقة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة، المطبق في فلسطين " التي استهدفت المقارنة بين نسب الإيرادات من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة الى كل من إجمالي الإيرادات، وإجمالي الإيرادات الضريبية، وقد تضمنت الدراسة دراسة ميدانية طبقت من خلال استبانته على عينة من التجار والمدققين وموظفي الضريبة، بلغ عدد أفرادها (400).

وقد بينت نتائج الدراسة النظرية ان نسبة الضرائب المباشرة الى إجمالي الإيرادات في فلسطين تعتبر الأقل بين دول العالم، بينما تبين ان نسبة الضرائب غير المباشرة الى إجمالي الإيرادات في فلسطين تعتبر من أعلى النسب بين الدول التي شملتها الدراسة، مما يدل على وجود خلل في النظام الضريبي المطبق في فلسطين.

أما نتائج الدراسة الميدانية فأشارت الى ان كون القوانين والتشريعات الضريبية المطبقة في فلسطين هي قوانين وتشريعات قديمة ومفروضة من قبل الاحتلال الإسرائيلي، جعلت المكلف يرفضها بشتى السبل، وذلك بسبب عدم ملاءمتها لواقعه وظروفه الخاصة.

¹ - صبري، أسامة، مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين، دراسة مقارنة، مرجع سابق.

8 - دراسة شبيطة (2006)¹ . " حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين " وهي دراسة تحليلية استهدفت معالجة موضوع التوازن بين الإدارة الضريبية و المكلفين بشمولية و تفصيل، بشكل يمكن الإدارة الضريبية و المكلفين من الإحاطة بالموضوع من جميع جوانبه، و قد خلص الباحث الى ان التوازن المفترض و جوده بين سلطات الإدارة الضريبية، و ضمانات المكلفين ليس متحققا على ارض الواقع، و ان الإدارة الضريبية تتمتع بالنصيب الأكبر من الامتيازات، بمقابل الطرف الأضعف و هو المكلف، الأمر الذي يؤدي الى اختلال التوازن بينهما، و أشار أيضا الى ان قناعة مأمور التقدير الذاتية تعتبر ثغرة إدارية، و أشار كذلك الى ان هناك ثغرات قانونية تتعلق بوفرة الحصيلة و حصة الفئات المتدنية من الضريبة، و أوصى بناء على ذلك بضرورة إعادة النظر في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، بهدف إدخال مزيد من النصوص المرنة التي تسهل فهم القانون، و تطبيقه تطبيقا عادلا تكفله النصوص الواضحة المرنة، كما أوصى الباحث بضرورة إرساء قواعد العدالة، و تنفيذها و وضع رقابة فعالة تحفظ استقلالية القضاء و قدسيته من اجل حماية حقوق المكلف.

9 - دراسة لباداة (2006)² ، " حماية المال العام و دين الضريبة " التي استهدفت بيان الدافع القانوني في حماية المال العام و المال الضريبي، و تم ذلك من خلال دراسة مسحية تم من خلالها توزيع استبانته على عينة قوامها (85) من العاملين في مجال الضريبة في شمال الضفة الغربية، و قد خرجت هذه الدراسة بمجموعة من النتائج من أبرزها:

1- هناك موافقة متوسطة على ان هناك عوامل تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين، و من هذه العوامل عوامل سياسية و قانونية و اجتماعية و ثقافية تحول دون تطبيق القانون، كما ان ثقافة الفرد تحت الاحتلال دأبت على التمرد على القانون، و ساعد غموض القانون في بعض جوانبه على ضياع دين الضريبة.

¹ - شبيطة، هاني، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، مرجع سابق.

² - لباداة، امجد، حماية المال العام و دين الضريبة، مرجع سابق.

2- حصلت عوامل الخلل الجوهري في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على أعلى نسبة من الموافقة مع المقارنة مع العوامل الأخرى، وتلاها عوامل الخلل في الإجراءات، وأخيرا عوامل الخلل في المستويات الإدارية المسؤولة عن دين الضريبة.

3- تبين ان هناك موافقة كبيرة على ان هناك معايير واضحة لتحديد الوعاء الضريبي، ولتحديد دين الضريبة، وهناك نماذج ميسرة لكافة المكلفين والشرائح الضريبية لتحديد دين الضريبة، كما ان هناك حوافز مختلفة لتشجيع المكلفين على الالتزام بدين الضريبة.

4- هناك موافقة متوسطة على ان هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعة الدين الضريبي والبت فيه، وتكفل هذه الإجراءات تحصيل دين الضريبة في مواعيدها المقررة، وترتب غرامات على التأخير، وقد جاءت الموافقة هذه مخالفة لواقع الحال الذي يتسم بغياب القانون بسبب المحددات السياسية الحالية.

10 - دراسة جمعة (2005)¹ ، " التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين، أسبابه وطرق معالجته " التي هدفت الى التعرف على طبيعة التهرب من الضريبة لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين، محاولة الكشف عن الأسباب التي تكمن وراء ذلك.

وقد قام بإجراء مسح ميداني شمل أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين، على عينة بلغت (297) مكلف من أصحاب المهن الحرة، بهدف التعرف على العوامل التي تساعد على التهرب الضريبي، وذلك بواسطة استبانته صممت لهذا الغرض.

وقد بينت نتائج الدراسة ان هناك قصورا في نصوص القانون الضريبي لا سيما فيما يتعلق بالتنزيلات والإعفاءات مقارنة بالدول الأخرى، وان هناك نقصا أيضا فيما يتعلق بجباية الضرائب، كما أظهرت نتائج الدراسة الميدانية، عدم وجود التنسيق الكافي بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى، وقد أشار المستجيبون الى ان تطبيق الإقرار الضريبي وتخفيض

¹ - جمعة، محمد، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين، أسبابه وطرق معالجته، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005.

نسبة الضريبة، وتحسين الوضع الاقتصادي تعتبر من العوامل التي تؤدي الى تخفيض نسبة التهرب الضريبي، وفي ضوء ذلك خرج الباحث بمجموعة من التوصيات، كان من أبرزها ضرورة التنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى، وكذلك ضرورة تحقيق العدالة الضريبية، وذلك من خلال تلاعب وتناسب الشرائح الضريبية مع المقدرة التكليفية للأفراد، وكذلك ضرورة العمل على تنمية الوعي لدى المكلفين، وإزالة الحاجز النفسي بين المكلف والإدارة الضريبية، وتبسيط وتسهيل الإجراءات الضريبية، ومعاملة المكلفين باحترام، وخلق جو من الثقة والارتياح بين المكلفين والإدارة الضريبية.

11 - دراسة قاسم (2003)¹، " التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين "، التي هدفت الى التعرف على ماهية وأشكال التهرب من الضريبة، والتعرف على الأسباب الكامنة وراءه، ومن ثم معرفة الآثار الناجمة عنه، بالإضافة الى وضع آليات لمعالجة التهرب الضريبي وتقديمها للدوائر الضريبية لتضمينها في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والإجراءات الضريبية الأخرى، ولتحقيق ذلك فقد قام الباحث بتوزيع استبانته صممت لهذا الغرض على عينة عشوائية ضمت (76) شخصا.

وقد أظهرت نتائج الدراسة ان التهرب من ضريبة الدخل يعود بشكل أساسي الى مجموعة من الأسباب الاقتصادية والإدارية والتشريعية والنفسية، وأهمها انعدام الاستقرار الاقتصادي، وقلة التنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى، وضعف الوعي الضريبي، وغموض القانون الضريبي المطبق، وعدم المساواة في تطبيق القوانين الضريبية، والمغالاة في الأسعار الضريبية، وضعف الجزاء المفروض على المتهربين، وكراهية المكلف للضريبة وعليه أوصى الباحث بضرورة تشديد العقوبات الضريبية ضد المتربين من دفع الضرائب، وضرورة تحقيق العدالة الضريبية، وكذلك ضرورة التنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى، والعمل على تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين.

¹ - قاسم، صلاح، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مرجع سابق.

12 - دراسة حماد (2004)¹، " الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين " التي هدفت الى دراسة النصوص التشريعية للقوانين الضريبية للوقوف على نقاط الضعف والقوة فيها، ودراسة أسباب انخفاض الالتزام الطوعي من قبل أرباب المهن الحرة، ودراسة العوامل التي تحد من هذا الانخفاض.

وبهدف التعرف على آليات فحص وربط الضرائب على المهن الحرة، قام الباحث بإجراء مسح ميداني على الدوائر الضريبية في الضفة الغربية، كما أجرى مسحاً ميدانياً لعينة عشوائية تمثل أكثر من (200) مكلف من أرباب المهن الحرة، وذلك بواسطة استبانته صممت لهذا الغرض، وقد خلص الباحث بناء على الدراسة الميدانية بمجموعة من النتائج منها، ان هناك قصورا واضحا من أصحاب القرارات في وزارة المالية والدوائر الضريبية، تتعلق باتخاذ قرارات صارمة وجادة لزيادة المبالغ الضريبية المحصلة، وكذلك عدم وجود تنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى، وقد أشارت الدراسة الى ان الظروف الاقتصادية، وعدم وجود ثقة من المكلف بالإدارة الضريبية، كانت قد حصلت على أعلى أسباب عدم الالتزام الطوعي بتأدية الضرائب، وأشارت كذلك الى ان هناك قلة في الوعي المحاسبي، وان هناك عدم وضوح الأحكام الضريبية، مما اثر سلبا على الالتزام الطوعي بدفع الضرائب، وعليه أوصى الباحث، بضرورة تحقيق العدالة الضريبية للمكلف، وضرورة التنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى، وضرورة استحداث دوائر توعية ضريبية، لما لها من اثر في زيادة الالتزام الطوعي من قبل المكلفين.

13 - دراسة حسين (2004)²، " الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 " التي هدفت الى التعرف على معنى الجريمة الضريبية وأركانها وعناصرها وأسبابها، وما يميزها عن غيرها من الجرائم، ومن ثم بيان موقع

¹ - حماد، أيمن راشد صادق، الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين، مرجع سابق، 2004.

² - حسين، محمد حسين قاسم، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م، مرجع سابق.

القضاء الضريبي المختص بالنظر في الجرائم الضريبية بين درجات التقاضي، وما هي الإجراءات المتبعة للتقاضي وما هي العقوبات المقررة.

ولتحقيق ذلك قام الباحث بإعداد استبانة تم توزيعها على عينة بلغت (71) موظفا من موظفي ضريبة الدخل في الضفة الغربية.

وقد خلص الباحث الى مجموعة من النتائج كان من أهمها، ان الأسباب الاقتصادية والأخلاقية والاجتماعية والسياسية دور مهم وفعال في زيادة ظاهرة التهرب الضريبي، وكذلك للقوانين القديمة والعقوبات الضريبية المطبقة دور مهم في زيادة ظاهرة التهرب الضريبي، وخرج الباحث كذلك بان القضاء الضريبي الفلسطيني يحتاج الى تطوير، وفي ضوء ذلك خرج الباحث بمجموعة من التوصيات كان من أهمها، ضرورة سن قوانين خاصة بالضريبة، وتطوير الجهاز القضائي الضريبي، وتفعيل الرقابة الداخلية والخارجية في الدوائر الضريبية.

14 - دراسة المغربي (2004)¹، " تحديد معدلات ضريبة الدخل في فلسطين وآثارها الاقتصادية " التي بحثت هذه الدراسة معدلات ضريبة الدخل في فلسطين من حيث تحديدها وما يترتب عليها من اثار اقتصادية، وقد جاءت هذه الدراسة في إطار نظري تناول المناخ الاقتصادي وعناصره المتعلقة بالمعدلات الضريبية، وبحث ميداني إحصائي تناول وجهة نظر المكلفين الضريبيين وانعكاس اثار المعدلات عليهم. وقد تكون مجتمع الدراسة من المكلفين بدفع الضريبة، وتم التعامل مع قسمين منهم: القسم الاول (المكلفين الذين يتأتى دخلهم من رأس المال، أو من العمل ورأس المال معا) والقسم الثاني (المكلفين الذين يتأتى دخلهم من العمل)، واشتملت العينة على (3470) للقسم الاول، و (3407) للقسم الثاني، وقد تم تصميم استبيانين لهذا الغرض.

وقد خلص الباحث الى مجموعة من النتائج منها، عدم وجود تأثير يذكر لمعدلات ضريبة الدخل المستقطعة من شريحة الموظفين العامين، وان هناك اثر واضح لمعدلات ضريبة الدخل

¹ - المغربي، أسامة محمد حامد، تحديد معدلات ضريبة الدخل في فلسطين وآثارها الاقتصادية، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.

على المؤسسات الاقتصادية، وان اثر المعدلات الضريبية على المكلف الضريبي يزداد كلما ازداد رقم الشريحة التي ينتمي إليها، وكذلك يزداد اثر المعدلات الضريبية كلما كانت تصاعدية أكثر منها نسبية أو مقطوعة، وكذلك خرج الباحث بان المعدلات الضريبية في فلسطين مرت بمراحل متعددة، ولم تراعي هذه المعدلات التغيرات الاقتصادية والتشريعية، وأنها كانت مرهونة بالأوامر العسكرية الإسرائيلية، وفي الختام خلص الباحث الى مجموعة من التوصيات كان أهمها، ضرورة الأخذ بعين الاعتبار الأزمات الاقتصادية التي تجتاح الواقع الفلسطيني من حين لآخر.

ثانيا: الدراسات الأجنبية:

1 - دراسة (ميشيل د" اسينزو/ Ascenzo - Michael D" 2005)¹ " العلاقة بين الإدارة الضريبية ووكلاء الضرائب ودافعي الضرائب " حيث هدفت هذه الدراسة الى تحديد طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية ووكلاء الضرائب ودافعي الضرائب، وما هي أهم العوامل التي تؤثر على هذه العلاقة.

وقد خرجت هذه الدراسة بالعديد من النتائج الهامة منها، ان العلاقة بين الإدارة الضريبية ووكلاء الضرائب ودافعي الضرائب يجب ان تكون تبادلية، بحيث يكون هناك ثقة واحترام متبادل، وعليه يجب على الإدارة الضريبية ان تعمل على كسب ثقة واحترام دافعي الضرائب، وحتى تتمكن من ذلك يجب ان يقوم النظام الضريبي بداية على العدالة والكفاءة والفاعلية. وكذلك خرجت الدراسة بان وكلاء الضرائب يلعبون دورا حاسما في عملية كفاءة وفاعلية النظام الضريبي، وذلك من خلال التأثير الذي يملكونه على زبائنهم، فهناك منافع للإدارة الضريبية من وكلاء الضرائب حيث أنها من خلال تعاملها مع وكيل ضرائب واحد يمكنها التأثير على العديد من دافعي الضرائب، وكذلك هناك منافع لدافعي الضرائب حيث ان وكيل الضرائب تقع على

¹ - (Michael D" Ascenzo - 2005)، Relationships between Tax Administrations and Tax Agents/Taxpayers. the Asia-Oceania Consultants Association (AOTCA) general meeting, Manila 11 November 2005

عائقه مهمة نشر الوعي والثقافة الضريبية بين صفوف المكلفين الذين يمثلهم وذلك من خلال تعريفهم بحقوقهم وواجباتهم الضريبية.

وقد أوصى الباحث من خلال هذه الدراسة انه حتى يتم تحسين التحصيل والجباية يجب غرس الثقة بين أفراد المجتمع بالنظام الضريبي، ويجب تقديم المساعدة لدافعي الضرائب من خلال مراعاة قواعد العدالة في التشريعات الضريبية، ويجب على وكلاء الضرائب القيام بواجباتهم القانونية والأخلاقية تجاه دافعي الضرائب والمتمثلة بمساعدتهم على فهم حقوقهم وواجباتهم الضريبية وحثهم على الالتزام الضريبي، وعلى الإدارة الضريبية ان تقوم بتبسيط إجراءاتها وتقديم الخدمة الممتازة والجيدة للمواطنين وبناء وكسب ثقة المجتمع وان تعمل على زيادة كفاءة وتأهيل العاملين فيها حتى تتمكن من تحقيق الأهداف المنشودة.

2 - دراسة (لاري فيلد و برونو فري/ Bruno S . Frey & Lars P- Feld ، 2002)¹ "

سلطة الضريبة ودافع الضرائب، تحليل استطلاعي " حيث هدفت هذه الدراسة الى بحث الالتزام الضريبي من خلال النظر الى كيفية تعامل سلطة الضرائب مع دافعي الضرائب، وقد خرجت هذه الدراسة بأنه من اجل الحصول على التزام ضريبي من دافع الضريبة يجب على سلطة الضرائب ان تعامل دافع الضرائب باحترام، أما إذا استخدمت عنصر الإكراه لدفعه على الالتزام فان هذا سيولد ردة فعل لدى دافع الضرائب ويجعله يتهرب من دفع الضريبة بأي طريقة كانت.

وبينت الدراسة من خلال استخدام البيانات على أقاليم سويسرا التي غطت خمس فئات مختلفة من السنوات (1970 - 1995) ان هناك علاقة بين كيفية معاملة مسؤولي الضرائب لدافعي الضرائب وبين الحافز على الالتزام الضريبي، وان العلاقة السيكولوجية (النفسية) بينهما تفسر المدى العالي للروح المعنوية الضريبية والتي تساعد على حل غموض الالتزام الضريبي، بمعنى انه كلما كان هناك علاقة ايجابية بين سلطة الضرائب ودافعي الضرائب مبنية على الثقة

¹ - (Bruno S . Frey & Lars P- Feld ، 2002) THE TAX AUTHORITY AND THE TAXPAYER An Exploratory Analysis.

والاحترام المتبادل كلما ساعد على حل المشاكل والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية برمتها.

3- دراسة (سيمون جيمس، كلينتون الاي/Simon James & Clinton Alley (2004-))¹ "الالتزام الضريبي، التقدير الذاتي والإدارة الضريبية" حيث هدفت هذه الدراسة الى تعريف معنى التقدير الذاتي وكذلك وصف هدف الالتزام الضريبي واهم العوامل التي تؤثر على رغبة دافعي الضرائب للالتزام والامتثال للنظام الضريبي.

وأظهرت هذه الدراسة ان هناك طريقتين لفرض الالتزام الضريبي وهما الطريقة الاقتصادية والطريقة السلوكية (الأخلاقية) تستخدمان لتشجيع المكلفين للالتزام بدفع الضرائب، وخرجت هذه الدراسة الى توصية بان المساواة والتشدد في فرض العقوبات تقلل رغبة المواطنين بالالتزام، وبالتالي يعتبرونه نظاماً غير عادل، وعليه يجب الموازنة بين تشجيع المواطنين على الالتزام وبين الردع القاسي لعدم الالتزام، وخلص الباحث بان هناك الكثير لدراسته عن حوافز دافعي الضرائب وكيف يتأثرون بسياسات الالتزام المختلفة، وطالما أن بيئة دافعي الضرائب تتغير فان البحوث عن سلوك دافعي الضرائب سوف تستمر.

4 - دراسة (بايلين و أليكساندر/ Pauline Niemirowski & Alexander J Wearing. (2006 -))² "هل موظفو مكتب الضريبة الاسترالي ودافعو الضرائب الملتزمون ينظرون الى الضريبة من نفس وجهة النظر أم أنّ هناك فصلاً ذا درجة جوهرية" حيث هدفت هذه الدراسة الى تحديد ما إذا كان موظفو مكتب الضريبة ودافعو الضرائب يفهمون ويعتبرون ويفسرون ويتعاملون مع قضايا الضرائب بنفس الطريقة أم لا.

¹ - Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration in New Zealand. Journal of Finance and Management in Public Services. (Simon James & Clinton Alley. (2004)) .Volume 2 Number 2

² - DO AUSTRALIAN TAXATION OFFICE STAFF AND COMPLIANT TAXPAYERS IDENTIFY WITH TAX FROM THE SAME PERSPECTIVE, OR ARE THERE SIGNIFICANT DEGREES OF SEPARATION? (2006 - Pauline Niemirowski & Alexander J Wearing.)

وقد تم تصميم استبيان مسحي اشتمل على السلوكيات (الأخلاق، الضريبة، المعتقدات، التوجهات والقيم، الكفاءة والمعرفة الضريبية، عوامل اجتماعية مثل القناعة وعوامل أسلوب الحياة، وقد شملت العينة المسحية (358) موظف ضريبية و(292) مكلف، وقد تم اختيار هذه العينة لتحديد التشابه والاختلافات الدالة إحصائياً.

والنتائج كان من المتوقع ان تظهر تطابق مرتفع بين اجابات أفراد العينة، ولكن ظهر أنّ هناك اختلافاً هاماً، حيث أنّ النتائج أشارت الى أنّ سلوكيات دافعي الضرائب لم تكن مؤشراً على نفس وجهة النظر، وقد خلصت هذه الدراسة الى نتيجة رئيسية هي أنّ هناك تطابق في الإجابات فيما يخص تعقيد الضريبة، الصعوبات مع عملية الإدارة الضريبية، العدالة، الكفاءة، الأخلاق.

إضافة الى ذلك خرجت هذه الدراسة الى أنّ هناك اختلافين غير ظاهرين هما عدم التكافؤ بين دافعي الضرائب الملتزمين وموظفي مكتب الضريبة، وأنّ عجز الكفاءة الضريبية وعجز مسؤولية الالتزام الضريبية أكدت لماذا أغلبية دافعي الضرائب كان لديها علاقات مباشرة مع وكلاء الضريبة، وعلاقات غير مباشرة مع موظفي مكتب الضريبة.

5 - دراسة (باترك إمام ودافينا جاكوب / Patrick A. Imam and Davina F. Jacobs

- 2007)¹ "أكثر الفساد على الإيرادات الضريبية، في الشرق الأوسط" حيث هدفت هذه الدراسة الى تقييم اثر الفساد على التحصيلات الضريبية في الشرق الأوسط، ولقد توصلت هذه الدراسة الى نتيجة أنّ السبب في انخفاض التحصيلات الضريبية هو وجود الفساد الإداري داخل الدولة، وأن هذا الأمر جعل المكلفين لا يتقنون بهذه الحكومات، مما دفعها الى عدم الالتزام الضريبي، وخرجت هذه الدراسة أيضا بان هناك بعض أنواع الضرائب تأثرت بهذا العامل أكثر من غيرها، وهذه الضرائب هي التي يتطلب التفاعل والإيصال المتكرر بين سلطات الضرائب والأفراد (ضريبة الدخل)، وخلصت هذه الدراسة بتوصية انه إذا أرادت الحكومات ان ترفع من

¹ - Effect of Corruption on Tax Revenues in (Patrick A. Imam and Davina F. Jacobs – 2007) – the MiddleK East. International Monetary Fund

معدل الإيرادات الضريبية فان ذلك يتم من خلال معالجة الفساد، وزيادة الرفاه الاجتماعي للمواطنين عن طريق تحقيق العدالة الخاصة بالمكافئين من خلال نصوص التشريعات والقوانين الضريبية المطبقة والسارية المفعول داخل الدولة نفسها.

6 - دراسة (صندوق النقد الدولي، International Monetary Fund-Fiscal

2002 - Affairs Department)¹ " إصلاح الإدارة الضريبية في شرق آسيا" حيث هدفت هذه الدراسة الى بحث أهم التحديات التي واجهت الإدارة الضريبية في الصين، وتوضيح أهم المساهمات التي قدمتها لحل المشاكل الجادة في الصين ومن ثم تبين أفضل الطرق التي يمكن استخدامها لمواجهة التحديات والصعوبات التي تلاقىها الإدارة الضريبية في الصين.

حيث أوضحت ان هناك تحديات واجهت الإدارة الضريبية في الصين منها الزيادة السريعة في أعداد دافعي الضرائب وتحول هيكل الانتاج، إضافة الى واقع العلاقة بين دافعي الضرائب والإدارة الضريبية، عدا عن القوانين المطبقة التي أصبحت غير ملائمة لاقتصاد السوق المعدل، أضف الى ذلك المساحة الشاسعة للبلاد، وقد كان لهذه العقبات اثر ملحوظ في انخفاض نسبة الإيرادات الضريبية الى إجمالي الناتج المحلي، ويقابله ازدياد عدم الالتزام بين دافعي الضرائب وانخفاض إنتاجية موظفي الضرائب.

وقد أظهرت الدراسة بان الصين عملت على معالجة هذه المعوقات وذلك من خلال إعادة تصميم وتسهيل النظام الضريبي، حيث قامت بإدخال طريقة جديدة للضرائب وعملت على تحديث نظام إدارة الضرائب من خلال إجراءات منظمة وميسرة وكذلك عملت على تعزيز فهم واقع الضرائب من خلال نشر التوعية الضريبية وتحقيق العدالة، وقد استفادت الصين حسب ما أظهرته هذه الدراسة، من هذه العملية، حيث خرجت بمجموعة من النتائج الهامة، مثل ازدياد الجباية الضريبية، وأن الإدارة الضريبية أصبحت أكثر ملاءمة مع اقتصاد السوق الحر.

¹ - Tax Administration Reform in (International Monetary Fund-Fiscal Affairs Department) East Asia: The Case of China (1994-99).

وبعد ذلك خرجت هذه الدراسة بمجموعة من الدروس يمكن استخلاصها من تجربة الصين الإصلاحية في مجال الضرائب من أهمها:

1- ان تبسيط نظام الضرائب يكون غالباً شرطاً مسبقاً لتحسين الإدارة الضريبية.

2- الإصلاح الناجح يتطلب توجيه ودعم هام من الإدارة المركزية.

3- إصلاح الإدارة الضريبية في الاقتصاديات المتحولة هو عملية طويلة الأجل.

تعقيب على الدراسات السابقة:

يتبين ان معظم الدراسات المعروضة سابقاً، قد تناولت مواضيع ترتبط بمجال الضرائب بشكل عام، مثل التهرب الضريبي، والجرائم الضريبية وعقوباتها، وحماية دين الضريبة، التي تناولتها دراسات، (منصور، 2003)، (عكروش وزهيري، 2005)، (لبادة، 2006)، (جمعة، 2005)، (قاسم، 2003)، (حماد، 2004)، (حسين، 2004)، (سيمون جيمس و كلينتون الاي، نيوزلاندة) ومن المواضيع التي تطرقت إليها هذه الدراسات أيضاً، موضوع الاعفاءات والعدالة الضريبية ومعدلاتها، كدراسة (صبري، 2003)، (دقة، 2003)، (سليم، 2005)، و(المغربي، 2004)، وتناولت هذه الدراسات أيضاً، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين، كدراسة (الخطيب، 2006)، (صندوق النقد الدولي، 2007) وتناولت كذلك علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، مثل دراسة (ميالة، 2006)، بالإضافة الى التجارب التي قامت بها بعض الدول لإصلاح الإدارة الضريبية كدراسة (صندوق النقد الدولي، حالة الصين 1994 - 1995).

من الدراسات المعروضة نجد ان هناك بعض الدراسات تطرقت الى العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وهي دراسة (Michael D" Ascenzo - 2005)، (شبيطة، 2006)، (Lars P- Feld و Bruno S . Frey ، 2002) التي حاولت البحث في حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية، و ضمانات المكلفين، وعليه بالإمكان القول ان الدراسة الحالية قد أتت

مكملة للجهود السابقة، وذلك من خلال تركيزها على العلاقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها في التحصيل والجبائية.

وعند البحث في المتغيرات التي تناولتها هذه الدراسات، نجد أنها تمحورت حول متغير " موظفي الضرائب، والمحاسبين، والمهنيين - المكلفين - " التي تناولتها دراسات (منصور، 2003)، (لبادة، 2006)، (صبري، 2003)، (سليم، 2005)، (المغربي، 2004)، (حسين، 2004)، (حماد، 2004)، (قاسم، 2003)، (جمعة، 2005)، و تمحورت كذلك حول متغير " عدد أفراد الأسرة للمكلف "، كما في دراسة (سليم، 2005)، (جمعة، 2005)، ومتغير " الجنس، ونوع المديرية، والمستوى التعليمي، وعدد سنوات العمل، والحصول على دورات مهنية " التي تناولتها دراسة (لبادة، 2006)، (سليم، 2005)، (جمعة، 2005)، (حسين، 2004)، ومتغير " الحالة الاجتماعية، والدخل الشهري، طبيعة السكن "، كما في دراسة (سليم، 2005)، (جمعة، 2005) .

وعليه يلاحظ ان الدراسة الحالية تلتقي مع الدراسات السابقة في تناولها لكل من متغير " المكلف، مأمور التقدير، والمحاسب/ مدقق الحسابات " بصفتهم يمثلون أطراف العلاقة الضريبية، وكذلك متغير عدد أفراد الأسرة، ومتغير الدخل الشهري للمكلف.

وفيما يخص النتائج التي خرجت بها هذه الدراسات، فقد أشارت هذه الدراسات الى العديد من النتائج من أبرزها:

1- ان القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين هي قوانين قديمة ولا تلائم الواقع الحالي للمكلفين، كدراسة (الخطيب، 2006)، (صبري، 2003)، (حسين، 2004)، (منصور، 2003)، (كروش وزهيري، 2005).

2- غموض القانون الضريبي المطبق، كدراسة (منصور، 2003)، (لبادة، 2006)، (حماد، 2004)، (قاسم، 2003)، (جمعة، 2005)، (صبري، 2003)، (عكروش وزهيري، 2005)، (Michael D" Ascenzo – 2005)، (دقة، 2003)، (منصور، 2003).

3- ان الاحتلال الإسرائيلي قام بتشويه القوانين الضريبية المطبقة من خلال التعديلات التي ادخلها على هذه القوانين بما يخدم مصالحه السياسية والاقتصادية، مما أدى الى نفور المكلفين من الضرائب ومحاربتها بكافة السبل والوسائل المتاحة، وان هذا الإرث ما زال موجودا حتى الآن، كدراسة (ميالة، 2006)، (المغربي، 2004)، (حسين، 2004)، (لبادة، 2006)، (ميالة، 2006)، (منصور، 2003).

4- ان قلة الوعي الضريبي لدى المكلفين كان له اثر سلبي على قضية التحصيلات الضريبية، وعلى العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية بشكل عام، كدراسة (حسين، 2004)، (لبادة، 2006)، (منصور، 2003)، (Michael D" Ascenzo – 2005)، (قاسم، 2003)، (حماد، 2004).

5- ان مأمور التقدير والإدارة الضريبية ينقصهما الكفاءة مما اثر سلبا على العلاقة الضريبية بشكل عام، كدراسة (عكروش وزهيري، 2005)، (منصور، 2003)، (شبيطة، 2006).

6- ان عنصر الثقة المطلوب توافر وجوده بين أطراف العلاقة الضريبية معدوم، مما اثر سلبا على هذه العلاقة، كدراسة (منصور، 2003)، (دقة، 2003)، (جمعة، 2005)، (حماد، 2004)، (Michael D" Ascenzo – 2005)، (Lars P- Feld و Bruno S . Frey، 2002).

الفصل السادس

تحليل البيانات

- مجتمع الدراسة
- عينة الدراسة
- أداة الدراسة
- صدق الأداة
- متغيرات الدراسة
- المعالجات الإحصائية
- عرض النتائج ومناقشتها

الفصل السادس

تحليل البيانات

مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع هذه الدراسة بجميع المكلفين، ومأموري التقدير، والمحاسبين ومدققي الحسابات، في محافظتي نابلس وجنين، والذي يقدر عددهم بحوالي عشرة آلاف مكلف، ومأمور تقدير، ومدقق حسابات/ محاسب، والجدول التالي يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة.

جدول رقم (7): يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة، حسب نوع المستجيب

النسبة	العدد	المستجيب
% 99.25	9925	مكلف
% 0.0025	25	مأمور تقدير
% 0.0050	50	مدقق حسابات/ محاسب
%100	10000	المجموع

عينة الدراسة:

تم اختيار عينة طبقية وفق متغيرات الدراسة (الوضع المهني، عدد أفراد الأسرة، الدخل الشهري) من مجتمع الدراسة السابق بلغ حجمها (500) شخصا، أي بما نسبته (5%) من المجتمع الأصلي، ولكن الباحث لم يستطع استعادتها جميعها، إضافة الى إتلاف (47) استبانته كانت غير صالحة للتحليل الإحصائي، واستقرت العينة على (343) (مكلف، مأمور تقدير، مدقق حسابات/ محاسب)، وفيما يلي جدول يوضح توزيع أفراد العينة بحسب متغيرات الدراسة:

جدول رقم (8): يبين توزيع أفراد العينة بحسب متغيرات، الوضع المهني، عدد أفراد الأسرة للمكلف، الدخل الشهري للمكلف

المتغير	مستويات المتغير	العدد	النسبة المئوية
الوضع المهني	مكلف	292	85.1
	مأمور تقدير	25	7.3
	مدقق حسابات/ محاسب	26	7.6
عدد أفراد الأسرة للمكلف	لا يوجد معالين	65	22.3
	من 1 - 5 معالين	125	42.8
	أكثر من 5 معالين	102	34.9
الدخل الشهري للمكلف	اقل من 300 دينار	55	18.8
	من 300 - 500 دينار	103	35.3
	أكثر من 500 دينار	134	45.9

ملاحظة: قيمة N في المتغير الاول الخاص بالوضع المهني للمستجيب 343، أما قيمة N في باقي المتغيرات فتبلغ 292.

أداة الدراسة:

قام الباحث ببناء أداة الدراسة وذلك من خلال الرجوع إلى الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، والإطلاع على ما كتب عن طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، ومن ثم تم الإطلاع على عدد من الأدوات السابقة التي هدفت الى معرفة أهم العوامل التي تؤثر في العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وفي التحصيل والجبائية، هذا إضافة الى مقابلة عدد من المختصين في مجال الضرائب وسؤالهم عن أهم الأسباب والعوامل المؤثرة في التحصيل والجبائية، بعد ذلك بنيت أداة الدراسة وهي الاستبانة في صورتها الأولية، حيث ضمت (36) فقرة موزعة على خمسة مجالات هي: مجال اثر تحديد قانون ضريبة الدخل لحقوق والتزامات كل من المكلفين والإدارة الضريبية، ومجال اثر اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على التحصيل والجبائية، ومجال اثر التوعية الضريبية على

التحصيل والجبائية، ومجال اثر موضوعية قرار مأمور التقدير على التحصيل والجبائية، ومجال اثر الاحتلال الإسرائيلي على التحصيل والجبائية، وقد أعطيت الاستجابة للفقرات خمسة مستويات بحسب تدرج "ليكرت" الخماسي.

صدق الأداة وثباتها:

للتحقق من صدق أداة الدراسة تم عرضها بصورتها الأولية على لجنة من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص لابداء رأيهم في مدى ملاءمة الفقرات للمجالات التي أدرجت ضمنها، إضافة الى مدى وضوح صياغتها ومدى قياسها للهدف المحدد، وسلامتها اللغوية، وبناء على ذلك تم حذف العديد من الفقرات وتعديل صياغة أخرى، بحيث أصبحت الأداة تضم (32) فقرة موزعة على المجالات السابق ذكرها، بعد ذلك تم توزيع أداة الدراسة على عينة - بهدف التحقق من ثبات الاستبانة- بلغ حجمها (33) " مكلفا، ومأمور تقدير، ومدقق حسابات/ محاسب"، وتم حساب معامل الثبات للأداة بحسب معادلة (كرونباخ-ألفا) وتم حذف فقرتين لم يتجاوز معامل ارتباط كل منهما مع الدرجة الكلية (0.20) وعليه بلغت قيمة الثبات للأداة الكلية (0.82) واستقرت الأداة على (30) فقرة، وفيما يلي جدول يوضح معامل الثبات لكل مجال من مجالات أداة الدراسة وللأداة الكلية بصورتها النهائية:

جدول رقم (9): يوضح قيم معامل الثبات لكل مجال من مجالات الأداة، والقيمة الكلية لهذه المجالات مجتمعة

الرقم	المجال	عدد الفقرات	قيمة ألفا
1-	مجال اثر تحديد قانون ضريبة الدخل لحقوق والتزامات كل من المكلفين والإدارة الضريبية .	6	0.87
2-	ومجال اثر اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .	6	0.85
3-	ومجال اثر التوعية الضريبية .	6	0.75
4-	ومجال اثر موضوعية قرار مأمور التقدير .	6	0.80
5-	ومجال اثر الاحتلال الإسرائيلي .	6	0.82
	الدرجة الكلية	30	0.82

متغيرات الدراسة:

أولاً= المتغيرات المستقلة: الوضع المهني للمستجيب، وعدد أفراد الأسرة للمكلف، والدخل الشهري للمكلف .

ثانياً= المتغير التابع: اثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، على التحصيل والجباية من وجهة نظرا فراد العينة.

المعالجة الإحصائية:

بعد جمع الاستبانات من أفراد عينة الدراسة قام الباحث بتفريغ استجابات أفراد العينة وإدخالها إلى الحاسب الآلي، إذ تم معالجتها باستخدام الحزمة البرمجية الـ (spss)، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبانة ولكل مجال من مجالاتها بهدف الإجابة على سؤال الدراسة، كما تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي لفحص فرضيات الدراسة وذلك لان مستويات كل متغير من المتغيرات المستقلة للدراسة كانت أكثر من مستويين، وعليه فان اختبار (T Test) لا يمكن استخدامه في هذه الحالة لان قيمة مستوى الدلالة في حال استخدامه سيزيد عن (5%)، حيث ان مستوى الدلالة في حينها سيصل الى (15%)، كما تم إجراء اختبار أقل فرق دال إحصائيا (LSD) للمقارنات البعدية لمعرفة مواطن الفروق ووجهتها، حيث يعتبر هذا الاختبار من أكثر الاختبارات البعدية حساسية للفروق بين مستويات المتغير الواحد.

مفتاح تصحيح أداة الدراسة:

جدول رقم (10): يوضح مفتاح تصحيح أداة الدراسة.

الدرجة	ايجابي جدا	ايجابي	محايد	سلبى	سلبى جدا
الرقم	5	4	3	2	1

عرض نتائج الدراسة ومناقشتها:

أولاً: النتائج المتعلقة بالسؤال الأول من أسئلة الدراسة "ما اثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية على التحصيل والجباية من وجهة نظر أفراد العينة"

للإجابة على السؤال السابق فقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات أداة الدراسة على حده، ولكل مجال من مجالاتها، بحيث تم اعتبار الأثر ايجابيا في حال كان المتوسط الحسابي (2.5) فأكثر، وتم اعتباره سلبيا في حال كان المتوسط الحسابي اقل من (2.5).

1: النتائج على مستوى الفقرات:

لقد تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات الدراسة على حده، لتبيان درجة تأثيرها في التحصيل والجباية من وجهة نظر أفراد العينة حيث تبين ان أكثر عشر فقرات عكست علاقة ايجابية بين المكلف والإدارة الضريبية مما اثر ايجابا في التحصيل والجباية قد كانت كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (11): يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأكثر عشر فقرات عكست علاقة ايجابية بين المكلف والإدارة الضريبية مما اثر ايجابا في التحصيل والجباية مرتبة تنازليا.

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف	درجة التأثير
-1	رفض مأمور التقدير للضغوط الاجتماعية	4.16	0.94	ايجابي
-2	إنصاف المكلف من خلال التنزيلات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .	4.15	0.81	ايجابي
-3	تنظيم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات المنصوص	4.00	0.71	ايجابي
-4	منح القانون للمكلف حق المحافظة على سرية	3.98	0.81	ايجابي
-5	تمتع المكلف بحق الاعتراض والاستئناف	3.98	0.96	ايجابي
-6	ممارسة الدولة للرقابة الدورية على الذمة المالية الخاصة لمأموري التقدير	3.92	0.86	ايجابي
-7	تضييق الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية نتيجة لوعي المحاسب القانوني	3.91	0.72	ايجابي
-8	منح قانون تشجيع الاستثمار إعفاءات استثمارية من ضريبة الدخل للمكلفين .	3.89	1.00	ايجابي
-9	اشتمال قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على نصوص خاصة بالعقوبات المتعلقة بالمتخلفين عن	3.88	0.92	ايجابي
10	اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لمحكمة استئناف خاصة بقضايا ضريبة الدخل .	3.87	0.99	ايجابي

يتضح من خلال الجدول السابق ان هناك أسباباً أو عوامل تم تصنيفها على أنها عكست علاقة ايجابية ما بين المكلف والإدارة الضريبية مما ترك أثرا ايجابيا على التحصيل والجباية، حيث حصلت على تقدير (2.5) أو أكثر وهي:

1- رفض مأمور التقدير للضغوط الاجتماعية (الواسطة) " سؤال رقم 20 " وقد حصل هذا العامل على متوسط قدره (4.16)، وهذا يؤكد بشكل واضح ان رفض مأمور التقدير للضغوط الاجتماعية (الواسطة) التي تمارس عليه، لها اثر ايجابي بالغ في زيادة المبالغ الضريبية

المحصلة، وقد يفسر ذلك في ضوء أنّ هذا الرفض فيه ضمان لتحصيل الدين الضريبي تحصيلاً وافياً، والعكس صحيح، بمعنى انه إذا قبل مأمور التقدير للضغوط الاجتماعية (الواسطة) ولم يجابها أو يرفضها، فان ذلك من شأنه ان يؤدي الى ضياع الأموال العامة، وعدم وصولها الى الخزانة العامة للدولة كما هو مخطط له، وهذا ما تطابق مع دراسة (صندوق النقد الدولي، 2007) التي بينت ان الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية لدى موظفي الدولة من شأنه ان يعمل على توسيع الفجوة بين سلطة الضرائب ودفعي الضريبة.

2- إنصاف المكلف من خلال التنزيلات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. " سؤال رقم 12"، وقد حصل هذا العامل على متوسط قدره (4.15) وهذا يؤكد بشكل واضح ان التنزيلات التي ينص عليها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، من شأنها ان تؤثر تأثيراً إيجابياً على التحصيل والجبائية، حسب وجهة نظر أفراد العينة، وقد يفسر ذلك في ضوء ان المكلف عندما يشعر ان له الحق قانونياً بتنزيل نفقاته ومصروفاته التي أنفقها في سبيل إنتاج دخله الخاضع للضريبة، مما يشعره بالعدالة الضريبية، وهذا يؤدي الى زيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية، وبالتالي العمل على تقليص الفجوة القائمة بينهما، مما يدفع المكلف الى التصريح عن جميع مصادر دخله، وهذا يؤدي الى التقليل من التهرب الضريبي، وقد جاءت هذه النتيجة متعارضة مع النتيجة التي خرجت بها دراسة (جمعة، 2005) التي بينت ان هناك قصوراً في نصوص القانون الضريبي ولا سيما فيما يتعلق بالتنزيلات والإعفاءات مقارنة بالدول الأخرى، ولعل السبب في هذا التعارض هو ان دراسة جمعة المذكورة تمت في ظل تطبيق قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964، أما الدراسة الحالية فقد تمت في ظل قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

3- تنظيم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات المنصوص عليها " سؤال رقم 1"، وقد حصل هذا العامل على تقدير (4.00) وهذا يؤكد بشكل واضح ان نص التشريعات الضريبية، على تنظيم العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، من خلال الحوافز التي يمنحها القانون الضريبي للمكلف الملتزم بدفع الضرائب،

وكذلك من خلال تنظيم التشريعات الضريبية لعقوبات وغرامات رادعه في حق المكلفين المتخلفين عن دفع الضرائب، سيؤثر إيجاباً على التحصيل والجبائية، حسب وجهة نظر أفراد العينة، وقد يعزى السبب في ذلك، الى ان منح المكلف حوافز وميزات، سيدفع المكلف الى الالتزام بدفع ما يستحق عليه من ضرائب، حتى يتمكن المكلف من الاستفادة من هذه الحوافز والميزات، وكذلك فان نص التشريعات الضريبية على عقوبات وغرامات رادعة، تدفع المكلفين الى الالتزام بتسديد ما استحق عليهم من ضرائب حتى يتجنبوا العقوبات والغرامات المنصوص عليها، وجاء ذلك متوافقاً مع دراسة (قاسم، 2003) ، و (حسين، 2004) ، و (لبادة، 2006)، حيث بينت ان العقوبات الضريبية لها دور مهم وفعال في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وقد يكون سبب التوافق بين دراسة قاسم والدراسة الحالية، هو ان المكلف دائماً يخشى هذه العقوبات، في حين تعارضت هذه النتيجة مع دراسة (Lars P- Feld و Bruno S . Frey ، 2002) فيما يتعلق بأثر العقوبات ولعل السبب في هذا التعارض هو الاختلاف الكبير بين البيئة الاجتماعية والاقتصادية التي يعيشها المكلف في سويسرا وبين المكلف في فلسطين.

4- منح القانون للمكلف حق المحافظة على سرية المعلومات " سؤال رقم 3 ": وقد حصل هذا العامل على متوسط قدره (3.98)، حيث يرجع هذا العامل ان تمتع المكلف بحق المحافظة على سرية المعلومات التي يقدمها للإدارة الضريبية، من شأنها ان تؤدي الى زيادة المبالغ الضريبية المحصلة وخاصة إذا علم المكلف ان القانون الضريبي فرض عقوبات رادعة بحق موظفي الضرائب " مأمور التقدير " الذي يقوم بإفشاء أسرار المكلفين التي حصل عليها من خلال عمله، حيث يشعر المكلف بالطمأنينة بان جميع المعلومات التي سيدلي بها أمام موظف الضرائب لن يتم نشرها أو تسريبها، وهذا سيعمل على تعزيز ثقة المكلف بالإدارة الضريبية، وبالتالي يؤثر إيجاباً على التحصيل والجبائية، وقد جاء ذلك متوافقاً مع دراسة (دقة، 2003)، التي بينت ان من أوجه تحقيق العدالة الضريبية للمكلف هو منحه سرية المعلومات التي يقدمها للإدارة الضريبية.

5- تمتع المكلف بحق الاعتراض والاستئناف، " سؤال رقم 2 ": وقد حصل هذا العامل على متوسط قدره (3.98)، حيث يعزو هذا العامل ان المكلف عندما يكون له الحق في الاعتراض والاستئناف على قرارات مأمور التقدير، فان ذلك سيؤثر تأثيراً ايجابياً على التحصيل والجبائية، وقد يفسر ذلك في ضوء ان المكلف عندما يعلم ان من حقه الطعن في قرار مأمور التقدير لدى الإدارة الضريبية نفسها في حال شعر ان هناك ظلماً واقعاً عليه، وان هذا المكلف أيضاً من حقه ان يلجأ الى القضاء في حالة ان الإدارة الضريبية رفضت الطعن المقدم من قبله، أو لم تجبه عليه، فان هذا المكلف يشعر بالطمأنينة والأمان، وان هذا من شأنه أيضاً ان يؤدي الى تعميق وتعزيز علاقة المكلف بالإدارة الضريبية، وقد جاء ذلك متوافقاً مع دراسة (دقة، 2003)، التي بينت ان من أوجه تحقيق العدالة الضريبية للمكلف هو منحه الطعن الاداري والقضائي.

6- الرقابة الدورية التي تمارسها الدولة على الذمة المالية الخاصة لمأموري التقدير، "سؤال رقم 21 ": وقد حصل هذا العامل على متوسط قدره (3.92)، حيث يرى أفراد العينة الذين أجابوا على هذا السؤال، ان فرض الدولة رقابتها على الذمة المالية الخاصة بموظفي الضرائب، من شأنه ان يؤثر تأثيراً ايجابياً على التحصيل والجبائية، وقد يفسر ذلك في ضوء ان أفراد العينة الذين أجابوا على هذا السؤال، لا يعتقدون بوجود فساد وظيفي داخل الدوائر الضريبية مثل وجود وانتشار الرشوة والمحسوبية والمحاباة وغيرها، وهذا من شأنه ان يؤدي الى تحصيل دين الضريبة تحصيلاً وافياً، وان فرض الدولة لرقابتها الدورية والمستمرة على ذمة موظفي الضرائب من شأنه ان يعزز هذا الأمر، وقد جاء ذلك متوافقاً مع ما خرجت به دراسة (حسين، 2004) والتي بينت ان تفعيل الرقابة الداخلية والخارجية في الدوائر الضريبية من شأنه ان يؤدي الى تحصيل أفضل للمبالغ الضريبية، وهذا ما تعارض مع دراسة (صندوق النقد الدولي، 2007) التي أشارت الى وجود فساد إداري وانتشار الرشوة والمحسوبية لدى موظفي الدولة في الشرق الأوسط وان هذا من شأنه ان يعمل على توسيع الفجوة بين سلطة الضرائب ودافعي الضريبة.

7- تضيق الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية نتيجة لوعي المحاسب القانوني، " سؤال رقم 15 ": وقد حصل هذا العامل على متوسط قدره (3.91) حيث يرى أفراد العينة ان المحاسب القانوني، الذي يتمتع بدرجة من الوعي من شأنه ان يؤدي الى تضيق الفجوة القائمة بين المكلفين والإدارة الضريبية، وقد يعود ذلك الى ان المحاسب القانوني يفترض فيه الوعي الضريبي الكافي، ويجب عليه العمل على التوفيق بين مصالح المكلفين الذين وكل عنهم وبين مصلحة الخزنة العامة، وهذا يعطي دليلاً على ان وعي المحاسب القانوني من شأنه ان يؤثر تأثيراً ايجابياً على التحصيل والجبائية، والعكس صحيح، وقد جاء ذلك متوافقاً مع نتائج دراسة (حماد، 2004)، و(Michael D" Ascenzo – 2005) التي بينت ان وعي المحاسب يلعب دوراً مهماً في العملية الضريبية وفي تقريب وجهات النظر بين المكلفين والإدارة الضريبية، وان قلة هذا الوعي لدى المحاسب من شأنه ان يؤدي الى تعميق الفجوة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية وبالتالي التأثير على حجم المبالغ الضريبية المحصلة.

8- منح قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني إعفاءات استثمارية من ضريبة الدخل للمكلفين، " سؤال رقم 5 ": وقد حصل هذا العامل على تقدير (3.89)، وهذا يؤكد بشكل واضح ان قانون تشجيع الاستثمار من شأنه ان يؤثر تأثيراً ايجابياً على التحصيل والجبائية، حسب وجهة نظر أفراد العينة، وقد يفسر ذلك في ضوء ان المكلف الذي يستفيد من الإعفاء الاستثماري، سيقوم بالتصريح عن دخله الحقيقي للإدارة الضريبية، لان هذا الدخل غير خاضع للضريبة – معفي – وبالتالي فانه سيؤدي الى اعتياد المكلف بالتصريح عن دخله الحقيقي، عدا عن ان هذا الإعفاء من شأنه ان يعزز العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

9- اشتمال قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على نصوص خاصة بالعقوبات المتعلقة بالمتهملين عن دفع الضريبة، " سؤال رقم 8 ": وقد حصل هذا العامل على متوسط قدره (3.88)، حيث يرى أفراد العينة ان العقوبات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل المتعلقة بالمتهملين عن دفع الضرائب تؤثر تأثيراً ايجابياً على التحصيل والجبائية، وقد يفسر ذلك في ضوء ان القانون الفلسطيني قد شدد العقوبات والغرامات ضد كل من يتخلف عن دفع الضرائب

المستحقة في مواعيدها، أو ضد كل من يتهرب منها، بالإضافة الى نصه على عقوبات بحق المحاسب القانوني، وجاء ذلك متوافقاً مع دراسة (حسين، 2004)، و (الخطيب، 2006)، و (قاسم، 2003)، حيث أشارت هذه الدراسات انه كلما كان هناك عقوبات وجزاءات ضريبية صارمة كلما ساعد على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في حين تعارضت هذه النتيجة مع دراسة (Lars P- Feld و Bruno S . Frey ، 2002) و (سيمون جيمس و كلينتون الاي، نيوزلاندة) فيما يتعلق بأثر العقوبات، حيث أشارت ان التشدد في فرض العقوبات سيعطي نتيجة سلبية على التحصيل الضريبي، ولعل السبب في هذا التعارض هو الاختلاف الكبير بين البيئة الاجتماعية والاقتصادية التي يعيشها المكلف في سويسرا ونيوزلاندة وبين المكلف في فلسطين كما تم تبياناه.

10- اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لمحكمة استئناف خاصة بقضايا ضريبة الدخل، " سؤال رقم 9 ": وقد حصل هذا العامل على متوسط قدره (3.87)، حيث يرى أفراد العينة ان اعتماد قانون ضريبة الدخل لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أثرت تأثيراً إيجابياً على التحصيل والجبائية، ولعل ذلك يفسر في ضوء ان إنشاء واعتماد مثل هذه المحاكم يبعث الطمأنينة والراحة في نفوس المكلفين حيث يمكنهم اللجوء الى قضاء عادل ونزيه، وقد توافق ذلك مع دراسة (دقة، 2003) التي بينت ان من أوجه تحقيق العدالة الضريبية للمكلف هو منحه الطعن الإداري والقضائي.

أما فيما يخص أهم الفقرات التي عكست علاقة سلبية بين المكلف والإدارة الضريبية مما اثر سلبياً في التحصيل والجبائية فقد كانت كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (12): يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأكثر عشر فقرات عكست علاقة سلبية بين المكلف والإدارة الضريبية مما اثر سلباً في التحصيل والجبائية مرتبة تصاعدياً.

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف	درجة التأثير
-1	عدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين .	1.51	0.73	سلبى
-2	تدني مستوى إدراك مأمور التقدير لواقع وظروف عمل المكلف .	1.53	0.77	سلبى
-3	عدم سهولة ووضوح بعض نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .	1.60	0.81	سلبى
-4	عدم وعي الإدارة الضريبية للوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للمكلف .	1.61	0.84	سلبى
-5	تدني مستوى الثقة المتبادلة بين المكلف ومأمور التقدير	1.62	0.88	سلبى
-6	عدم ملائمة الشرائح المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل لواقع المكلف الفلسطيني .	1.64	0.96	سلبى
-7	شعور المكلف بان أموال الضرائب التي يتم تحصيلها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة .	1.65	1.08	سلبى
-8	عدم وجود الكادر الوظيفي الكفؤ في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية	1.67	0.90	سلبى
-9	دور الاحتلال الإسرائيلي في تعميق الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية .	1.80	1.00	سلبى
-10	تدني مستوى ثقة مأمور التقدير بمصداقية البيانات التي يقدمها المكلف أو من ينوب عنه .	2.01	0.93	سلبى

يتضح من خلال الجدول السابق، ان هناك أسباباً أو عوامل تم تصنيفها على أنها عكست علاقة سلبية بين المكلف والإدارة الضريبية مما اثر سلباً في التحصيل والجبائية، حيث أنها حصلت على متوسط قدره اقل من (2.5) وهي:

1- عدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين، " سؤال رقم 7 ": حيث حصل هذا العامل على متوسط قدره (1.51)، وهذا يعطي دليلا قويا على ان عدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين قد أثرت تائيرا سلبيا على التحصيل والجبائية، وقد يفسر ذلك في ضوء ان المكلف عندما يشعر بالظلم الواقع عليه، وعدم وجود عدالة في فرض الضرائب، وعدم مراعاة الظروف الشخصية والعائلية له، وعدم ملاءمتها لظروفه فان المكلف سيعمل على محاربة الضريبة بكل الأشكال، وسيعمل على التهرب منها، وهذا يؤثر تائيرا سلبيا على التحصيل والجبائية، وقد تطابق ذلك مع دراسات، (جمعة، 2005)، و(عكروش وزهيري، 2005)، و(الخطيب، 2006)، و(قاسم، 2003)، و(المغربي، 2004)، حيث خرجت هذه الدراسات بان المعدلات والشرائح الضريبية في فلسطين مرت بمراحل متعددة، ولم تراع هذه المعدلات التغيرات الاقتصادية. وكذلك دراسة (Michael D" Ascenzo – 2005)، دراسة (بايلين و أليكساندر) التي بينت ان العدالة في القوانين الضريبية لها اثر كبير على تحسن العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين وبالتالي تعمل على زيادة المبالغ الضريبية المحصلة.

2- تدني مستوى إدراك مأمور التقدير لواقع وظروف عمل المكلف، " سؤال رقم 19 ": حيث حصل هذا العامل على متوسط قدره (1.53)، وهذا يعطي دليلا على ان عدم إدراك مأمور التقدير لواقع وظروف عمل المكلف أو تدنيه في فلسطين يؤثر تائيرا سلبيا على التحصيل والجبائية، والسبب في ذلك قد يعزى الى ان مأمور التقدير عندما لا يكون لديه معلومات كافية عن عمل المكلف، وظروفه فان هذا سيؤدي الى ظلم المكلف، لان مأمور التقدير سيتخذ قراره بناء على معلومات غير حقيقية أو دقيقة، أو ان يقدر الضريبة عليه بشكل اقل مما هو مستحق عليه نتيجة لجهله بظروف المكلف وعمله، وبالتالي ضياع الأموال وعدم رفق الخزينة بالأموال

اللازمة، وهذا ما جاءت به دراسة (شبيطة، 2006)، و (عكروش وزهيري، 2005)،
(ومنصور، 2003)، حيث أشارت هذه الدراسات ان قلة وعي مأمور التقدير وقلة إدراكه لواقع
وظروف المكلف من شأنه ان يؤدي الى زيادة الفجوة بينهما وبالتالي ضياع أموال طائلة على
الخزينة العامة للدولة.

3- عدم سهولة ووضوح بعض نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، " سؤال رقم
10": حيث حصل هذا العامل على متوسط قدره (1.60)، وهذا يعطي مؤشرا على ان هناك
غموضاً وعدم وضوح في بعض مواد القانون الضريبي الفلسطيني، وهذا من شأنه ان يؤثر
تأثيراً سلبياً على التحصيل والجبائية، وقد يكون السبب في ذلك هو ان التفسير الخاطئ لنصوص
القانون، سيؤدي الى تعميق الفجوة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، وجاءت هذه النتيجة
متوافقة مع العديد من الدراسات السابقة، كدراسة (منصور، 2003)، و (لباده، 2006)، و
(حماد، 2004)، و (قاسم، 2003)، و (جمعة، 2005)، و (صبري، 2003)، و (عكروش
وزهيري، 2005)، و (دقة، 2003)، و (منصور، 2003) حيث أشارت نتائجها ان القانون
الضريبي يشوبه الغموض وعدم الوضوح في بعض نصوصه، وكذلك دراسة (بايلين و
أليكساندر)، (بايلين و أليكساندر) أشارت الى ان هناك غموضاً في نصوص التشريعات
الضريبية وعدم وضوح وتعقيد في الإجراءات الضريبية المتبعة في استراليا.

4- عدم وعي الإدارة الضريبية للوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للمكلف، " سؤال
رقم 14 ": حيث حصل هذا العامل على متوسط حسابي (1.61)، وهذا يعطي مؤشرا واضحا
على ان عدم وعي الإدارة الضريبية في فلسطين للوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي
للمكلف سيؤدي الى قيام الإدارة الضريبية بفرض إجراءات وتعليمات لا تتلاءم ولا تتوافق مع
ظروف المكلف وهذا يؤثر تأثيراً سلبياً على التحصيل والجبائية، وهذا يفسر في ضوء ان المكلف

عندما يشعر بان الإدارة الضريبية بعيدة كل البعد عن وضعه المالي والاقتصادي والاجتماعي، فإنه سيلجأ الى التهرب من دفع الضرائب، مما يؤدي الى اتساع الفجوة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، وكذلك دراسة (بايلين و أليكساندر) أشارت الى ان عدم كفاءة موظفي الضرائب يؤدي الى اثار سلبية على مستوى العلاقة بين سلطة الضرائب ودفاعي الضرائب وبالتالي التأثير سلبا على التحصيل والجباية في استراليا.

5- تدني مستوى الثقة المتبادلة بين المكلف ومأمور التقدير، " سؤال رقم 23 : حيث حصل هذا العامل على متوسط حسابي (1.62) وهذا يدل على ان تدني الثقة المتبادلة بين الطرفين يؤثر تأثيرا سلبيا على التحصيل والجباية، ولعل تدني مستوى الثقة بين الطرفين يفسر في ضوء عدم مراعاة القانون لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين، وكذلك عدم وعي الإدارة الضريبية ومأمور التقدير للوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للمكلف، كل هذا يؤدي الى انعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، مما يؤثر تأثيراً سلبياً على التحصيل والجباية، وقد تطابق ذلك مع دراسة (منصور، 2003)، و(حماد، 2004)، حيث أشارت ان عنصر الثقة بين طرفي العلاقة الضريبية المفروض توافره هو عنصر معدوم في فلسطين وهذا أدى بدوره الى التآثير سلبا على التحصيل والجباية. وقد أشارت دراسة (Michael D" Ascenzo – 2005) بان الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين يجب توافرها دوما لما تشكله من أهمية بالغة في هذه العلاقة ولما لها من تأثير على التحصيل والجباية، وكذلك دراسة (بايلين و أليكساندر) أشارت الى ان عدم توافر الثقة بين موظفي الضرائب ودفاعي الضرائب يؤدي الى اثار سلبية على مستوى العلاقة بينهما وبالتالي التأثير سلبا على التحصيل والجباية في استراليا.

6- عدم ملاءمة الشرائح المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لواقع المكلف، " سؤال رقم 11 ": حيث حصل هذا العامل على متوسط حسابي (1.64) وهذا يعطي مؤشرا على ان الشرائح المنصوص عليها لا تتلاءم وواقع وظروف المكلف، مما اثر تائيرا سلبيا على التحصيل والجبائية، ويفسر ذلك في ضوء ان المكلف كان يشعر في ظل تطبيق قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964، وتعديلاته، ان الشرائح المنصوص عليها هي اقرب لواقعه وظروفه من تلك الشرائح التي جاء بها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، وهذا بدوره أدى الى تعميق الفجوة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية وبالتالي اثر تائيرا سلبيا على التحصيل والجبائية، وقد تطابق ذلك مع دراسة (جمعة، 2005)، و (الخطيب، 2006) حيث أشارت هذه الدراسات الى ان الشرائح التي نص عليها القانون الفلسطيني لا تتلاءم مع واقع وظروف المكلف في فلسطين.

7- شعور المكلف بان أموال الضرائب التي يتم تحصيلها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة، " سؤال رقم 30 ": حيث حصل هذا العامل على متوسط حسابي (1.65) وهذا يعطي مؤشرا على ان الأموال التي يتم جبايتها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة، وان هذا أثر تائيرا سلبيا على التحصيل والجبائية، ويفسر ذلك في ضوء ان المكلف دافع الضرائب عندما يرى ان المبالغ التي يتم تحصيلها منه لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة، أو على المرافق الحيوية والضرورية في الدولة، فانه سيعزف عن دفع الضرائب، وسيلجأ الى العديد من الوسائل للتهرب من دفع الضريبة، وهذا ما تطابق مع دراسة (منصور، 2003) والتي أشارت الى عدم رضا من المواطنين إزاء ما تقوم به السلطة من مشاريع وخدمات، مما يحتم عليها مراجعة سياساتها وبرامجها الخدمائية، ودراسة (صندوق النقد الدولي، 2007) التي أشارت الى ان

وجود الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية لدى موظفي الدولة في الشرق الأوسط وشعور المكلف بسوء الإنفاق العام جعله يتهرب من دفع الضرائب.

8- عدم وجود الكادر الوظيفي الكفؤ في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، " سؤال رقم 22 ": حيث حصل هذا العامل على متوسط حسابي (1.67) وهذا يدل على ان عدم وجود الكفاءة التي من المفترض توافرها في مأمور التقدير تؤثر تأثيرا سلبيا على التحصيل والجبائية، والعكس صحيح، ويفسر ذلك ان جهل مأمور التقدير وعدم وعيه وكفاءته من شأنها ان تؤدي الى ضياع الأموال، وعدم توريدها الى الخزينة العامة، وهذا ما أيدته دراسات (عكروش وزهيري، 2005)، و (منصور، 2003)، و (Michael D" Ascenzo – 2005)، و (شبيطة، 2006)، حيث أشارت هذه الدراسات الى عدم توافر الكفاءة المطلوب توافرها في مأمور التقدير والإدارة الضريبية، مما يؤثر تأثيرا سلبيا جدا على مستوى العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي التأثير سلبا على التحصيل والجبائية.

9- دور الاحتلال الإسرائيلي في تعميق الفجوة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، " سؤال رقم 26 ": حيث حصل هذا العامل على متوسط حسابي (1.80) وهذا يعطي مؤشراً ان أفراد العينة يرون ان للاحتلال الإسرائيلي دورا بارزا في تعميق الفجوة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية في فلسطين، وان هذا اثر تأثيرا سلبيا على التحصيل والجبائية، وان هذا الإرث الاحتلالي ما زال متوافرا حتى يومنا هذا، ولعل السبب في ذلك هو قلة نشرات التوعية الضريبية الصادرة عن الإدارة الضريبية، وعدم تواصل هذه الإدارة مع جمهور المكلفين لتوعيتهم بان إدارة الضرائب الموجودة حاليا هي إدارة وطنية وليست إدارة احتلال، وهذا ما تطابق مع دراسات (ميالة، 2006)، و(المغربي، 2004)، و (حسين، 2004)، و (لبادة، 2006)، و(منصور، 2003) التي أشارت ان الاحتلال الإسرائيلي والإرث الاحتلالي قد اثر

تأثيرا سلبيا جدا على مستوى العلاقة بين طرفي العلاقة الضريبية، وانعكس أثره سلبا على التحصيل والجباية.

10- تدني مستوى ثقة مأمور التقدير بمصداقية البيانات التي يقدمها المكلف أو من ينوب عنه، " سؤال رقم 24 " : حيث حصل هذا العامل على متوسط حسابي (2.01)، وهذا يعطي مؤشرا ان تدني ثقة مأمور التقدير بمصداقية البيانات المقدمة من قبل المكلف، أو من قبل وكيله، أو عدم قبولها، أو رفضها كليا أو جزئيا يؤثر تأثيرا سلبيا على التحصيل والجباية، وهذا بدوره يؤدي الى توسيع الفجوة بين الطرفين، مما يؤدي الى عدم قيام المكلف بتقديم بيانات أو حسابات ختامية عن أعماله، لأنه يعرف مسبقا بأنه سيتم رفضها، وعدم الاعتراف بها من قبل مأمور التقدير.

2: النتائج على مستوى المجالات: حيث تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل مجال من مجالات الدراسة على حده، لتبيان درجة إسهامها في تحديد العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية مما اثر في التحصيل والجبابة سلبا أو إيجابا من وجهة نظر أفراد العينة، وقد كانت النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (13): يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات الدراسة، مرتبة ترتيباً تنازلياً بحسب المتوسط الحسابي للمجال.

الرقم	المجال	المتوسط	الانحراف	درجة التأثير
-1	اثر تحديد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لحقوق والتزامات المكلفين والإدارة الضريبية	3.92	0.63	ايجابي
-2	اثر اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.	2.77	0.36	ايجابي
-3	اثر التوعية الضريبية .	2.66	0.31	ايجابي
-4	اثر موضوعية قرار مأمور التقدير.	2.50	0.38	ايجابي
-5	اثر الاحتلال الإسرائيلي .	2.05	0.75	سلبي

يتضح من خلال الجدول السابق، ان المجالات التي اشتملتها الدراسة، منها عوامل تم تصنيفها على أنها تترك أثراً ايجابياً على التحصيل والجبابة، ومنها عوامل تترك أثراً سلبياً، وهذه المجالات هي:

المجال الاول: اثر تحديد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لحقوق والتزامات المكلفين والإدارة الضريبية: حيث حصل هذا المجال على أعلى المتوسطات الحسابية والبالغ قدره (3.92) وهذا يعطي مؤشراً واضحاً حسب وجهة نظر أفراد العينة، ان تحديد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لحقوق والتزامات كل من المكلفين والإدارة الضريبية، كان له اثر ايجابي على التحصيل والجبابة، وقد يعزى ذلك الى ان منح قانون ضريبة الدخل الفلسطيني للمكلف حق

الاعتراض والاستئناف، له تأثير ايجابي على التحصيل والجبائية، أو بسبب ان منح القانون الفلسطيني المكلف حق المحافظة على سرية المعلومات، وقد يكون السبب منح القانون الضريبي الفلسطيني للمكلف ماسك الدفاتر حسب القانون حقوق وميزات إضافية، وقد يكون لمنح تشجيع قانون الاستثمار الفلسطيني إعفاءات استثمارية من ضريبة الدخل للمكلفين، اثر ايجابي على التحصيل والجبائية، أو قد يكون تشديد نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على تحصيل دين الضريبة، حسب وجهة نظر أفراد العينة، له اثر ايجابي على التحصيل والجبائية. وتتفق هذه النتيجة بشكل عام مع مجمل ما توصلت إليه كل من دراسة (دقة، 2003) حيث أشارت ان تمتع المكلف بحق الاعتراض والطعن القضائي والإداري، وكذلك حق المكلف بالمحافظة على سرية المعلومات التي يقدمها للإدارة الضريبية كان له دور ايجابي في التحصيلات الضريبية، ودراسة (حسين، 2004) و (الخطيب، 2006) حيث أشارت هذه الدراسات الى أنّ العقوبات الضريبية لها دور أساسي في التحصيلات الضريبية.

المجال الثاني: اثر اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني: حيث حصل هذا المجال على متوسط حسابي قدره (2.77) وهذه القيمة تدل على ان هذا المجال من المجالات ذات التأثير الايجابي، على التحصيل والجبائية، من وجهة نظر أفراد العينة، حيث يرى أفراد العينة ان اعتماد قانون ضريبة الدخل يؤثر ايجابا في التحصيل والجبائية، وقد يكون السبب في ذلك هو ان القانون الفلسطيني عمل على مراعاة ظروف المكلف بالنسبة للإعفاءات الممنوحة له أكثر من القانون الأردني الذي كان مطبقا قبل صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، أو بسبب منح القانون للمكلف العديد من المزايا والحوافز التشجيعية لحث المكلف على دفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه في مواعيدها المحددة قانونا، أو قد يكون السبب هو فرض القانون الفلسطيني العديد من العقوبات الصارمة ضد المكلف والمحاسب القانوني في حال مخالفة أحكام هذا

القانون، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (دقة، 2003) حيث أشارت هذه الدراسة ان المشرع الفلسطيني قد عمل على مراعاة ظروف المكلف وذلك بمنحة العديد من الاعفاءات الشخصية والعائلية، بالإضافة الى منحه العديد من المزايا والتي عملت على التأثير على التحصيلات الضريبية.

المجال الثالث: اثر التوعية الضريبية على التحصيل والجبابة: حيث حصل هذا المجال على متوسط حسابي قدره (2.66)، وهذا يدل على ان هذا المجال من المجالات ذات التأثير الايجابي، وقد يكون السبب في ذلك هو انه كلما كانت الإدارة الضريبية على وعي كامل بالظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمكلف كلما اثر ذلك ايجابا على التحصيل والجبابة، وكلما كان هناك ملاءمة في طبيعة الوسائل والأدوات المستخدمة في نشر التوعية الضريبية لظروف المكلف، كلما اثر ذلك ايجابا على التحصيل والجبابة، أو عندما يكون المكلف على درجة عالية من الوعي والمعرفة كلما ساعد على تحسين العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية مما ينعكس أثره ايجابا على التحصيل والجبابة والعكس صحيح، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة، (Michael D" Ascenzo – 2005)، و (منصور، 2003)، و (قاسم، 2003)، و (حماد، 2004) و (حسين، 2004) و (لبادة، 2006)، والتي أثبتت ان وجود التوعية الضريبية يؤثر تأثيرا ايجابيا على التحصيل والجبابة.

المجال الرابع: اثر موضوعية قرار مأمور التقدير على التحصيل والجبابة: وقد حصل هذا المجال على متوسط حسابي قدره (2.50) وهذا يدل على ان هذا المجال من المجالات ذات التأثير الايجابي على التحصيل والجبابة، حيث يرى أفراد العينة انه كلما كان هناك موضوعية في قرارات مأمور تقدير ضريبة الدخل في فلسطين فانه سيعمل على تحسين العلاقة، وبالتالي التأثير ايجابا على التحصيل والجبابة، ولكن يرى أفراد العينة أن هناك تدنياً في إدراك مأمور التقدير لوضع المكلف في فلسطين، وانه لا يوجد كادر وظيفي كفؤ في فلسطين، وان ذلك أدى الى اتخاذ قرار غير موضوعي من قبل مأمور التقدير في فلسطين، وهذا من شأنه ان يؤثر سلباً على التحصيل والجبابة، وقد يعزى سبب عدم وجود موضوعية في قرار مأمور التقدير في فلسطين، حسب وجهة نظر أفراد العينة، هو تدني مستوى الثقة بين المكلف ومأمور التقدير، أو

يكون السبب هو تدني مستوى ثقة مأمور التقدير بمصادقية البيانات التي يقدمها المكلف أو من ينوب عنه، وهذه النتيجة جاءت متوافقة مع نتائج دراسات (عكروش وزهيري، 2005)، و (منصور، 2003)، و (حماد، 2004) والتي أشارت الى أنّ هناك تدنياً في مستوى الإدراك لدى مأمور التقدير بالإضافة الى ما تعانيه الدوائر الضريبية من نقص وجود الكادر الوظيفي الكفؤ، وعدم توافر عنصر الثقة بين طرفي العلاقة الضريبية، كل هذه الأسباب أدت الى عدم وجود موضوعية في قرار مأمور التقدير. وقد أشارت دراسة (Michael D Ascenzo – 2005) بان الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين يجب توافرها دوماً لما تشكله من أهمية بالغة في هذه العلاقة ولما لها من تأثير على التحصيل والجبائية.

المجال الخامس: اثر الاحتلال الإسرائيلي على التحصيل والجبائية: وقد حصل هذا المجال على متوسط حسابي قدره (2.05) وهذا يدل على ان هذا المجال من المجالات ذات التأثير السلبي على التحصيل والجبائية، حيث يرى أفراد العينة، ان الاحتلال الإسرائيلي اثر تأثيراً سلبياً على التحصيل والجبائية، وقد يفسر ذلك بدور الاحتلال الإسرائيلي في تعميق الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية، أو قد يكون السبب هو قدم التشريعات الضريبية التي كانت مطبقة في فلسطين إبان الاحتلال الإسرائيلي، أو بسبب كثرة وتعدد وتشابك القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين، أو قد يكون لاستخدام الاحتلال الإسرائيلي لطرق غير قانونية للتحصيل والجبائية، أو قد يكون لشعور المكلف بان أموال الضرائب التي يتم تحصيلها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة، وهذا ما تطابق مع دراسات (ميالعة، 2006)، و (لبادة، 2006)، و (المغربي، 2004)، و (حسين، 2004)، و (منصور، 2003) التي أشارت ان الإجراءات الضريبية الإسرائيلية، و قدم التشريعات الضريبية المطبقة إبان الاحتلال وتعددتها وتشابكها كان لها اثر سلبي على مستوى العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

ثانياً: النتائج المتعلقة بفحص فرضيات الدراسة:

1: النتائج المتعلقة بفحص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة والتي تنص على " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات درجات أفراد العينة فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية، بحسب متغير الوضع المهني للمستجيب. (مكلف، مأمور تقدير، محاسب/مدقق حسابات).

لفحص الفرضية السابقة، من فرضيات الدراسة، فقد تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (Oneway-Anova)، لاختبار مستوى دلالة الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة (مكلف، مأمور تقدير، محاسب/مدقق حسابات) على كل مجال من المجالات الخمسة وعلى الأداة الكلية (الاستبانة)، حيث كانت النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (14): يبين نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار مستوى دلالة الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة بحسب متغير الوضع المهني للمستجيب على كل مجال من مجالات الأداة وعلى الأداة الكلية " الاستبانة " .

مستوى الدلالة	قيمة "ف" المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
* 0.005	5.432	2.097	2	4.195	بين المجموعات	اثر تحديد القانون لحقوق والتزامات المكلفين والإدارة الضريبية
		0.386	340	131.279	داخل المجموعات	
* 0.000	14.469	1.764	2	3.527	بين المجموعات	اثر اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .
		0.122	340	41.439	داخل المجموعات	
* 0.000	9.764	0.919	2	1.837	بين المجموعات	اثر التوعية الضريبية.
		0.094	340	31.988	داخل المجموعات	
* 0.025	3.709	0.518	2	1.035	بين المجموعات	اثر موضوعية قرار مأمور التقدير.
		0.140	340	47.449	داخل المجموعات	
* 0.001	7.363	4.019	2	8.038	بين المجموعات	اثر الاحتمال الإسرائيلي.
		0.546	340	185.562	داخل المجموعات	
* 0.000	25.586	1.518	2	3.037	بين المجموعات	المجال الكلي للاستبانة
		0.059	340	20.177	داخل المجموعات	

* دالة إحصائية عند $(\alpha = 0.05)$ ، * ن = 343

يتضح من خلال الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ بين اجابات أفراد العينة بحسب متغير الوضع المهني للمستجيب، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية، وذلك على مستوى المجال الكلي، وعلى مستوى كل مجال من المجالات الفرعية، حيث بلغت قيمة الدلالة للمجال الكلي ولهذه المجالات (0.000، 0.005، 0.000، 0.000، 0.025، 0.001) وذلك على التوالي، وجميع

هذه القيم هي أصغر من قيمة $(\alpha = 0.05)$ ، مما يعني رفض الفرضية الصفرية التي افترضناها.

فتصبح الفرضية " توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الاحصائية $(\alpha = 0.05)$ ، بين تقديرات أفراد العينة فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية، وقد يفسر ذلك في ضوء اختلاف المستوى الثقافي بين أفراد العينة (مكلف، مأمور تقدير، مدقق حسابات/ محاسب)، وكذلك اختلاف مستوى الوعي الضريبي بينهم، حيث انه غالباً ما يتمتع مأموري التقدير ومدققي الحسابات/ المحاسب، بمستوى ثقافة ووعي ضريبي أعلى من المكلفين.

وللتعرف عن مواطن هذه الفروق ووجهتها على المجال الكلي، تم إجراء اختبار أقل فرق

دال إحصائياً (LSD)، للمقارنات البعدية، وفيما يلي جدول يوضح نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم (15): يوضح نتائج اختبار (LSD) للكشف عن مواطن الفروق ووجهتها على المجال الكلي، بحسب متغير الوضع المهني للمستجيب.

الوضع المهني	مكلف (2.7394)	مأمور تقدير (2.9867)	مدقق حسابات/ محاسب (3.0192)
مكلف (2.7394)	_____	*0.2473	*0.2798
مأمور تقدير (2.9867)		_____	0.0325
مدقق حسابات/ محاسب (3.0192)			_____

• ذات دلالة عند مستوى $(\alpha = 0.05)$

يتضح من خلال الجدول السابق ان الفرق يكمن بين المكلف من جهة، وكل من مأموري التقدير ومدققي الحسابات/ المحاسب من جهة أخرى، وبالرجوع الى المتوسطات الحسابية للفئات الثلاث، يتضح بان الفرق لصالح كل من مأموري التقدير، ومدققي الحسابات/ المحاسب، إذ بلغ متوسط اجابات المكلفين (2.7394)، مقابل متوسط (2.9867) لمأموري التقدير، ومتوسط (

3.0192) للمحاسبين/ مدققي الحسابات، أي ان وجهة نظر كل من مأموري التقدير، ومدققي الحسابات/ المحاسب، في اثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية على التحصيل والجبائية، كانت أفضل من وجهة نظر المكلفين، وقد يكون ذلك بسبب:

ان كل من مأمور التقدير ومدقق الحسابات/ المحاسب، يتمتعون نوعا ما بقدر أعلى من الثقافة من المكلفين، حيث نجد ان مأموري التقدير ومدققي الحسابات قد تخرجوا من جامعات ومعاهد، وبالتالي فانهم يتمتعون بقدر لا بأس به من الثقافة وسعة الاطلاع، أو قد يكون السبب ان مأموري التقدير، ومدققي الحسابات/ المحاسب، يتمتعون بقدر من التوعية الضريبية أكثر من المكلفين، وذلك بحكم عملهم، وكذلك بسبب ان هذه الفئة أكثر ثقافة من طبقة المكلفين، أما بالنسبة للمكلفين، فغالبا ما يتصف معظمهم بتدني مستوى الثقافة، حيث أنهم قد يكونون حاصلين على أدنى درجات التعليم، كما ان جمهور المكلفين في فلسطين ينقصهم التوعية الضريبية بشكل ملحوظ، فهذا كانت نظرة المكلفين لتأثير العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية اقل منها لدى مأمور، ومدققي الحسابات/ المحاسبين.

أو قد يكون السبب في ان المكلف ينظر الى الإدارة الضريبية نظرة عدائية في الغالب، وذلك بسبب تدني مستوى ثقة المكلف بالإدارة الضريبية، والنتائج عن قلة الوعي الضريبي، كل هذا لم يجعل المكلف يعول كثيرا على اثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية على التحصيل والجبائية، لان المكلف أصلا لا يؤمن بوجود مثل هذه العلاقة، والسبب في ذلك كما بينا في الإطار النظري من هذه الدراسة، وكما أثبتت الدراسات السابقة المشار إليها في هذه الدراسة هو تدني مستوى الثقة بين كل من المكلفين والإدارة الضريبية، وكذلك بسبب غياب الوعي الضريبي، وعدم ملاءمة ومطابقة التشريعات الضريبية، لواقع وظروف المكلفين في فلسطين. وقد أثبتت دراسة (حسين، 2004)، و(حماد، 2004) بان مأموري التقدير والمحاسبين

ومدقي الحسابات يتمتعون بقدر من درجات التعليم والثقافة اكبر منه لدى المكلفين، كما أثبتت دراسة (قاسم، 2003)، و(حماد، 2004) أنّ هناك انخفاضاً في مستوى التكوين المحاسبي وقلّة وعي وتدني للمستوى الثقافي لدى المكلفين، وقد أشارت دراسة (منصور، 2003) الى ضرورة قيام الجهات المعنية بالعمل على خلق الثقة بين المكلفين والدوائر الضريبية وذلك بواسطة حملات التوعية والتنقيف الضريبي للمكلفين.

2: النتائج المتعلقة بفحص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة والتي تنص على " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات درجات أفراد العينة من المكلفين، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية، بحسب متغير عدد أفراد الأسرة للمكلف. (لا يوجد معالين، من 1 – 5 معالين، أكثر من 5 معالين).

لفحص الفرضية السابقة، من فرضيات الدراسة، فقد تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (Oneway-Anova)، لاختبار مستوى دلالة الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة (لا يوجد معالين، من 1 – 5 معالين، أكثر من 5 معالين) على كل مجال من المجالات الخمسة وعلى الأداة الكلية (الاستبانة)، حيث كانت النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (16): يظهر نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار مستوى دلالة الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة من المكلفين بحسب متغير عدد أفراد الأسرة، على كل مجال من مجالات الأداة وعلى الأداة الكلية .

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
اثر تحديد القانون لحقوق والتزامات المكلفين والإدارة الضريبية	بين المجموعات	2.728	2	1.364	3.361	*
	داخل المجموعات	117.262	289	0.406		
اثر اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .	بين المجموعات	0.17	2	0.009	0.83	0.920
	داخل المجموعات	30.330	289	0.105		
اثر التوعية الضريبية.	بين المجموعات	0.809	2	0.405	5.502	*
	داخل المجموعات	21.250	289	0.074		
اثر موضوعية قرار مأمور التقدير.	بين المجموعات	1.884	2	0.942	7.184	*
	داخل المجموعات	37.898	289	0.131		
اثر الاحتمال الإسرائيلي .	بين المجموعات	5.220	2	2.610	5.605	*
	داخل المجموعات	134.561	289	0.466		
المجال الكلي للاستبانة .	بين المجموعات	0.402	2	0.201	3.933	*
	داخل المجموعات	14.756	289	0.051		

دالة إحصائية عند $(\alpha = 0.05)$

ن = 292

يتضح لنا من خلال الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية $(\alpha = 0.05)$ ، بين اجابات أفراد العينة من المكلفين بحسب متغير عدد أفراد الأسرة للمكلف، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجباية، وذلك على مستوى المجال الكلي، وعلى مستوى كل من المجال الاول، والثالث، والرابع، والخامس،

حيث بلغت قيمة الدلالة للمجال الكلي " الاستبانة "، ولهذه المجالات (0.021، 0.036، 0.005)،
0.001، 0.004) وذلك على التوالي، وجميع هذه القيم اصغر من قيمة $(\alpha = 0.05)$ ، مما يعني
رفض الفرضية الصفرية التي افترضناها على مستوى المجال الكلي، فتصبح الفرضية " توجد
فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية $(\alpha = 0.05)$ بين متوسطات درجات
أفراد العينة من المكلفين، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل
والجباية، بحسب متغير عدد أفراد الأسرة.

بينما يتبين لنا عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، بين
اجابات أفراد العينة من المكلفين بحسب عدد أفراد الأسرة للمكلف، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين
المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجباية، وذلك على مستوى المجال الثاني فقط،
والخاص بأثر اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على التحصيل والجباية، حيث بلغت قيمة
الدلالة لهذا المجال (0.920) وهي اكبر من قيمة $(\alpha = 0.05)$ ، مما يدفعنا لقبول الفرضية
الصفرية على مستوى هذا المجال، وقد يفسر سبب عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند
مستوى $(\alpha = 0.05)$ بين اجابات أفراد العينة، بحسب عدد أفراد الأسرة لهذا المجال، ان قانون
ضريبة الدخل الفلسطيني قد منح المكلف عدداً من الاعفاءات مثل إعفاء الإقامة وإعفاء بناء أو
شراء أو استئجار المساكن، وإعفاء المعالجة الطبية، بالإضافة الى انه منح المكلف حوافز
تشجيعية، ومنحه خصماً من المبالغ الضريبية إذا قام المكلف بدفعها ضمن مواعيدها المحددة
قانوناً، حيث منح القانون للمكلف هذه الأمور بغض النظر عن عدد أفراد أسرته، كما انه فرض
عقوبات وغرامات مشددة على المخالفين لأحكامه بغض النظر عن عدد أفراد أسرة المكلف،
وهذا يفسر عدم وجود فروق بين اجابات أفراد العينة فيما يتعلق بأثر اعتماد قانون ضريبة
الدخل الفلسطيني يعزى الى متغير عدد أفراد الأسرة.

وهذا ما يجعله متقاربا مع دراسة (سليم، 2005)، التي خلصت الى انه لا يوجد فروق بين اجابات أفراد عينة الدراسة في اثر الاعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين، حيث أثبتت ان الاعفاءات الضريبية أثرت بالزيادة على حجم الأسرة في فلسطين، وقد تفسر نتيجة التقارب هذه الى ان جميع أفراد العينة في دراسة (سليم، 2005)، وفي دراستنا الحالية، قد استفادوا من الاعفاءات، والحوافز الممنوحة لهم من قبل القانون الفلسطيني أكثر منها في القانون الأردني الذي كان مطبقا قبل صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

أما بالنسبة للمجال الكلي، يتضح لنا من خلال الجدول السابق، وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، بين اجابات أفراد العينة (المكلفين) بحسب عدد أفراد الأسرة، وللكشف عن مواطن هذه الفروق ووجهتها على المجال الكلي، فقد تم اختبار اقل فرق دال إحصائيا (LSD) للمقارنات البعدية، وفيما يلي جدول يوضح نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم (17): يبين نتائج اختبار (LSD) للكشف عن مواطن الفروق ووجهتها، على المجال الكلي بحسب متغير عدد أفراد الأسرة للمكلفين.

الوضع المهني	لا يوجد معالين (2.6800)	من 1 – 5 معالين (2.7368)	أكثر من 5 معالين (2.7804)
لا يوجد معالين (2.6800)	_____	*0.0568	*0.1004
من 1 – 5 معالين (2.7368)	_____	_____	0.0436
أكثر من 5 معالين (2.7804)	_____	_____	_____

• دالة إحصائيا عند ($\alpha = 0.05$)

يتضح لنا من الجدول السابق، ان الفرق يكمن بين فئة (لا يوجد معالين) من جهة، وكل من فئات (من 1 – 5 معالين) و (أكثر من 5 معالين) من جهة أخرى، وبالرجوع الى المتوسطات الحسابية للفئات الثلاث، يتضح بان الفرق لصالح كل من الفئات (من 1 – 5 معالين) و (أكثر من 5 معالين)، إذ بلغ متوسط اجابات أفراد الفئة (لا يوجد معالين)،

(2.6800) مقابل متوسط (2.7368) للفئة (من 1 – 5 معالين) ومتوسط (2.7804) للفئة (أكثر من 5 معالين)، أي ان وجهة نظر كل من الفئات (من 1 – 5 معالين) و (أكثر من 5 معالين)، في اثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، كانت أعلى من وجهة نظر الفئة (لا يوجد معالين)، وقد يكون السبب في ذلك هو:

بالإلقاء نظرة للمتوسطات التي حصلت عليها الفئات الثلاثة، نلاحظ ان الفئة (أكثر من 5 معالين) حصلت على أعلى المتوسطات، إذ حصلت على متوسط (2.7804)، أما الفئة التي تليها هي الفئة (من 1 – 5 معالين) حيث حصلت على متوسط (2.7368)، ومن ثم تليها الفئة الأخيرة وهي فئة (لا يوجد معالين) حيث حصلت على تقدير (2.6800)، وهذا يدل على انه كلما زاد عدد أفراد الأسرة لدى المكلف، كلما كان هناك تأثير للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية على التحصيل والجبائية، حسب وجهة نظر أفراد العينة من المكلفين، وقد يكون تفسير ذلك هو ان قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، لم يحدد حداً أقصى لعدد المعالين الذين يستفيد المكلف إعفاءً سنوياً عليهم، وذلك على العكس من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 وتعديلاته، والذي كان مطبقاً في الضفة الغربية قبل صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، حيث منح القانون الأردني المذكور إعفاء أولاد للمكلف بحد أقصى خمسة أولاد، وإعفاء إعالة بحد أقصى معالين اثنين من الدرجة الأولى أو الثانية فقط.

وكذلك أعطى القانون الفلسطيني للمكلف إعفاء قدره 500 دولار لكل ولد من الأولاد، ولكل معال من المعالين، مهما كان عددهم، وهذا الإعفاء من وجهة نظر المكلف أفضل من الإعفاء الذي كان يمنحه إياه القانون الأردني، حيث كان القانون الأردني وتعديلاته يمنح المكلف إعفاء أولاد بمبلغ 840 شيكل، و بحد أقصى خمسة أولاد فقط، و 1260 شيكل لكل معال من الدرجة الأولى والثانية، و بحد أقصى معالين اثنين فقط.

من خلال ما تقدم نلاحظ انه كلما زاد عدد أفراد أسرة المكلف، من أولاد أو من معالين، زادت استفادته من الاعفاءات التي نص عليها القانون، وكلما قل عدد أفراد أسرة المكلف، قلت استفادته من الاعفاءات المنصوص عليها، وهذا يفسر نتيجة تدرج المتوسطات، حيث حصل متوسط فئة المكلف الذي عدد أفراد أسرته أكثر من خمس معالين على أعلى نسبة، ثم تلاها المكلف من فئة (من 1 – 5 معالين) ومن ثم فئة المكلف (لا يوجد معالين) . وكذلك قد يكون السبب في ان المكلف الذي لديه عدد معالين أكثر، يرى ان للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية أثراً على التحصيل والجبائية، أكثر من المكلف الذي لديه عدد معالين اقل، وذلك لان هذه العلاقة عندما تكون جيدة بين الطرفين فان الإدارة الضريبية قد تقدر الظروف الشخصية والعائلية للمكلف، من حيث عدد أفراد الأسرة، فقد يتم معاملته بطريقة مخففة أو مبسطة أكثر من غيره من المكلفين بسبب عدد أفراد أسرته الكبير، وذلك في ظل استخدام أسلوب المصالحة الضريبية المتبعة في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين.

3: النتائج المتعلقة بفحص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة والتي تنص على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات درجات أفراد العينة من المكلفين، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية، بحسب متغير الدخل الشهري للمكلف . (اقل من 300 دينار، من 300 – 500 دينار، أكثر من 500 دينار).

و لفحص الفرضية السابقة، من فرضيات الدراسة، فقد تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (Oneway-Anova)، لاختبار مستوى دلالة الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة، من المكلفين بحسب متغير الدخل الشهري للمكلف (اقل من 300 دينار، من 300 – 500 دينار،

أكثر من 500 دينار) على كل مجال من المجالات الخمسة وعلى الأداة الكلية (الاستبانة)، حيث كانت النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (18): يظهر نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار مستوى دلالة الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة من المكلفين بحسب متغير الدخل الشهري للمكلف، على كل مجال من المجالات وعلى الأداة الكلية " الاستبانة " .

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
اثر تحديد القانون لحقوق والتزامات المكلفين والإدارة الضريبية	بين المجموعات	1.43	2	0.717	1.747	0.176
	داخل المجموعات	118.556	289	0.410		
اثر اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .	بين المجموعات	0.461	2	0.230	2.227	0.110
	داخل المجموعات	29.887	289	0.130		
اثر التوعية الضريبية.	بين المجموعات	0.234	2	0.117	1.550	0.214
	داخل المجموعات	21.825	289	0.076		
اثر موضوعية قرار مأمور التقدير.	بين المجموعات	0.509	2	0.254	1.871	0.156
	داخل المجموعات	39.274	289	0.136		
اثر الاحتمال الإسرائيلي.	بين المجموعات	0.113	2	0.056	0.117	0.890
	داخل المجموعات	139.668	289	0.483		
المجال الكلي للاستبانة .	بين المجموعات	0.131	2	0.065	1.257	0.286
	داخل المجموعات	15.026	289	0.052		

• دالة إحصائية عند $(\alpha = 0.05)$

• ن = 292

يتضح من خلال الجدول السابق، عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، بين اجابات أفراد العينة من المكلفين، بحسب متغير الدخل الشهري للمكلف، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجباية، وذلك على مستوى

المجال الكلي، وعلى مستوى كل مجال من المجالات الفرعية، حيث بلغت قيمة الدلالة للكلي، ولهذه المجالات، (0.286، 0.176، 0.110، 0.214، 0.156، 0.890)، وذلك على التوالي، وجميع هذه القيم أكبر من قيمة $(\alpha = 0.05)$ ، مما يعني قبول الفرضية الصفرية التي تم افتراضها، والتي تنص " على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الاحصائية $(\alpha = 0.05)$ ، بين تقديرات أفراد العينة (المكلفين)، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبابة، بحسب متغير الدخل الشهري للمكلف " .

وقد يكون سبب ذلك، هو ان معظم فئات أفراد العينة من المكلفين، (اقل من 300 دينار، من 300 – 500 دينار، أكثر من 500 دينار)، يخضعون لنفس الشريحة الضريبية، وهذا ما يمثل السواد الأعظم للمكلفين في فلسطين، حيث ان معظمهم يخضعون للشريحة الأولى، التي نص عليها قانون، وهي الشريحة من " 1 – 10000 دولار " بحيث تستوفى عليها الضريبة بنسبة 8 %، أما الشريحة الثانية والشريحة الثالثة، فلا تنطبق على الكثير من المكلفين، وعليه فانه من والطبيعي ان تأتي اجابات جميع فئات العينة، متقاربة في اثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية على التحصيل والجبابة، وذلك لأنهم يخضعون لنفس الشريحة، وهي الشريحة الأولى التي نص عليها القانون، وهذا يتوافق مع ما تم تبيانه في الإطار النظري من هذه الدراسة، وقد توافق ذلك مع دراسة (سليم، 2005)، والتي أثبتت عدم وجود فروق بين اجابات أفراد العينة في اثر الاعفاءات الضريبية الممنوحة على حجم الأسرة في فلسطين، يعزى الى متغير الدخل الشهري للمكلف، وقد يفسر هذا التوافق الى ان أفراد العينة في كل من دراسة (سليم، 2005)، والدراسة الحالية يخضعون لنفس الشريحة، وهي الشريحة الأولى، سيما ان دراسة سليم اقتصرت أيضا على المكلفين الأفراد. في حين تعارضت هذه الدراسة مع (المغربي، 2004)، والتي أثبتت وجود فروق بين اجابات أفراد العينة في تحديد معدلات ضريبة الدخل في فلسطين وأثارها الاقتصادية يعزى الى متغير الدخل الشهري (رقم الشريحة) التي ينتمي إليها المكلف. ولعل السبب في هذا التعارض هو ان دراسة (المغربي، 2004)، جاءت في ظل تطبيق القانون الأردني وتعديلاته، حيث كانت الشرائح مقسمة الى أربع شرائح، وبالتالي فإن عينة هذه الدراسة شملت أكثر من شريحة وهذا يفسر وجود فروق في اجابات أفراد العينة، وذلك

بعكس هذه الدراسة التي جاءت في ظل القانون الفلسطيني والذي قسم الشرائح الضريبية الى ثلاث شرائح فقط، وبالتالي فان معظم المكلفين من أفراد عينة الدراسة هذه كانوا ضمن الشريحة الأولى، وهذا يفسر عدم وجود فروق بين اجابات أفراد عينة الدراسة.

النتائج والتوصيات

النتائج:

خرجت الدراسة بالنتائج التالية:

- 1 - هناك عدة عوامل تؤثر تأثيرا ايجابيا على التحصيل والجبابة، وأخرى سلبية، وان من أهم العوامل التي تؤثر تأثيرا ايجابيا على التحصيل والجبابة، هو إنصاف المكلف من خلال التنزيلات التي نص عليها القانون، ورفض مأمور التقدير للضغوط الاجتماعية (الواسطة)، وكذلك تمتع المكلف بحق الاعتراض والاستئناف، ومنح المكلف حق المحافظة على سرية المعلومات، يقابلها أهم العوامل التي تؤثر تأثيرا سلبيا على التحصيل والجبابة، ومنها عدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين و تدني مستوى إدراك مأمور التقدير لواقع وظروف عمل المكلف.
- 2 - ان الاحتلال الإسرائيلي اثر تأثيرا سلبيا على التحصيل والجبابة، حيث عمل على تعميق الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك بسبب قدم التشريعات الضريبية التي كانت مطبقة في فلسطين إبان الاحتلال الإسرائيلي، وكثرة وتعدد وتشابك القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين، واستخدامه لطرق غير قانونية للتحصيل والجبابة.
- 3 - وجود فروق بين اجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبابة، بحسب متغير الوضع المهني للمستجيب، حيث كانت هذه الفروق لصالح كل من مأموري التقدير، ومدققي الحسابات/ المحاسب.
- 4 - وجود فروق بين اجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبابة، بحسب متغير عدد أفراد أسرة المكلف، حيث كانت هذه الفروق لصالح المكلف التي تتكون أسرته من (1 - 5 أفراد) أو أكثر.
- 5 - لا يوجد فروق بين اجابات أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبابة، بحسب متغير الدخل الشهري للمكلف.

- 6 - عدم توافر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية في فلسطين، وهذا بدوره اثر تأثيرا سلبيا على التحصيل والجبائية.
- 7 - عدم توافر التوعية الضريبية الكافية بين صفوف كل من المكلفين ومأموري التقدير، اثر تأثيرا سلبيا على التحصيل والجبائية.
- 8 - ان هناك غموض ولبس في بعض نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وهذا بدوره أدى الى التأثير سلبا على التحصيل والجبائية.
- 9 - عدم ملاءمة الشرائح المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، لواقع وظروف المكلف.
- 10 - هناك شعور لدى المكلف بان أموال الضرائب التي يتم تحصيلها، لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة، مما اثر سلبا على التحصيل والجبائية.
- 11 - عدم وجود إدراك كافي لدى مأمور التقدير والإدارة الضريبية، عن الأوضاع المالية، والاقتصادية، والاجتماعية للمكلف.
- 12 - ان الرقابة الدورية التي تمارسها الدولة على الذمة المالية لمأموري التقدير، أثرت تأثيرا ايجابيا على التحصيل والجبائية.

التوصيات:

في ضوء الإطار النظري لهذه الدراسة والدراسات السابقة التي تم الرجوع إليها، إضافة الى نتائج الدراسة الميدانية، وخبرة الباحث الشخصية يمكن تقديم جملة من التوصيات المتمثلة:

1 - ضرورة قيام المشرع الضريبي الفلسطيني بالعمل على توضيح حقوق والتزامات كل من المكلفين والإدارة الضريبية، لما لذلك من أهمية في خلق جو من الثقة والتعاون المتبادل بين الطرفين، ولما له من اثر في زيادة المبالغ الضريبية المحصلة.

2 - ضرورة اتخاذ المشرع الضريبي الفلسطيني، مواقف متشددة وذلك بفرض عقوبات في حق مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، وعدم الاقتصار على النص على هذه العقوبات فقط.

3 - ضرورة قيام المشرع الضريبي الفلسطيني، بتعديل الشرائح الضريبية المنصوص عليها، بما يتناسب ويتلاءم مع المقدرة التكليفية للأفراد، وكذلك الأمر بالنسبة للإعفاءات الشخصية والعائلية، حتى يشعر المكلف بعدالة الضريبة، على ان يتم ربط ذلك بجدول غلاء المعيشة.

4 - ضرورة قيام المشرع الضريبي الفلسطيني، والجهات المسؤولة في وزارة المالية بالتركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى موظفي الضرائب بشكل عام، ولدى المكلفين بشكل خاص، لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة في مكافحة التهرب من دفع الضريبة، ويمكن ان يتم ذلك من خلال الندوات وورشات العمل، والنشرات الخاصة بالموضوع، ووسائل الإعلام المختلفة، كما يمكن إصدار مجلة دورية تركز على الضرائب وأهميتها للدولة والمجتمع، وتوضح الطرق التي يتم فيها صرف الأموال العامة، ومن ضمنها الضرائب، بهدف طمأنة المكلف بان الضرائب التي يدفعها يتم صرفها لتتنفق لصالح المجتمع أو المصلحة العامة، الأمر الذي يؤدي في النهاية الى إزالة الحاجز النفسي بين المكلف والدوائر الضريبية، ويقلل من ظاهرة النفور من الضرائب، ويؤدي بالتالي الى التقليل من حجم ظاهرة التهرب من الضريبة، وبالتالي زيادة المبالغ الضريبية المحصلة.

- 5 - ضرورة قيام الإدارة الضريبية في فلسطين، بالعمل على تبسيط وتسهيل الإجراءات المتبعة في الدوائر الضريبية، والعمل على تطبيق مبدأ المساواة.
- 6 - توفير الكادر الفني، ذو الكفاءة والخبرة العالية، المزودة بالأنظمة الالكترونية الحديثة، مع وجود نظم رقابية تكفل انتظام سير العمل، بالإضافة الى أنظمة أجور مناسبة تتلاءم وطبيعة عمل مأموري التقدير، وما يقع على عاتقهم من مهام ومسؤوليات.
- 7 - العمل على زيادة الحوافز التشجيعية للملتزمين في تسديد المبالغ المستحقة عليهم، وفرض غرامات على المتأخرين.
- 8 - ضرورة تشديد الرقابة على عمل المحاسبين، وضرورة تفعيل هذا القطاع ليكون عاملاً مساعداً في مكافحة التهرب الضريبي، وليس العكس، وذلك يكون من خلال الرقابة على عمل المحاسبين، وإدخال هؤلاء المحاسبين في دورات توعية وتأهيل، وتنظيم عمل هؤلاء المحاسبين من خلال نظام خاص يوضع لينظم عمل هذه الفئة.
- 9 - تشجيع التعاون وبناء جسور الثقة مع المهنيين الذين يعملون من خارج الدائرة، كخبراء ومستشارين، ومحاسبين، ومدققي حسابات.
- 10 - إعادة النظر في بعض مواد القانون الضريبي الفلسطيني، بحيث يعاد صياغتها بشكل يعطيها المرونة ويزيل منها اللبس والغموض ويغلق باب الاجتهاد.

المقترحات البحثية

في ضوء ما تقدم، وبناء على النتائج التي تم التوصل إليها، من خلال الإطار النظري، والدراسة الميدانية، فإن الباحث يقترح مايلي:

1 - إجراء دراسة مكتملة لهذه الدراسة، بحيث تشمل كافة محافظات الوطن بما فيها محافظات قطاع غزة.

2 - إجراء دراسة تبحث في الطرق والسبل التي من شأنها تقوية العلاقة ما بين المكلفين والإدارة الضريبية.

3 - إجراء دراسة بهدف تحديد الطرق الكفيلة، بتعديل اتجاهات أفراد المجتمع الفلسطيني بشكل عام، والمكلفين منهم بشكل خاص نحو الضريبة، وإزالة الآثار العالقة بأذهانهم التي خلفها الاحتلال الإسرائيلي.

المراجع والمصادر

- أولاً: المراجع العربية

- ثانياً: المراجع الأجنبية

- ثالثاً: القوانين

- رابعاً: الدوريات

المراجع والمصادر:

أولاً: المراجع العربية:

- 1 - الشواربي، عبد الحميد، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، بدون طبعة، الإسكندرية، 1997 .
- 2 - الجندي، حسني، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الاول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005 - 2006.
- 3 - فوزي، عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1971.
- 4 - بشور، عصام المالية، العامة والتشريع المالي، الطبعة السادسة، دمشق، منشورات جامعة دمشق، 1992 - 1993.
- 5 - الحاج، طارق، المالية العامة، الطبعة الأولى، عمان، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 1999.
- 6 - صادق، مورييس، موسوعة التهريب الضريبي، القاهرة، دار الكتاب الذهبي، 1999.
- 7 - منصور، إيهاب، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهريب من ضريبة الدخل في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003.
- 8 - قاسم، صلاح، التهريب من ضريبة الدخل في فلسطين (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003.
- 9 - عناية، غازي حسين، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، 1998.
- 10 - فرحات، فوزت، المالية العامة، (التشريع الضريبي العام)، الطبعة الأولى، مؤسسة حسون للنشر والتوزيع، 1997.
- 11 - سرور، احمد، الجرائم الاقتصادية، القاهرة، 1960.

- 12 - عبد الملك، رئيس اسعد، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، مصر، دار المعارف، 1966.
- 13 - جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، منشورات جامعة القدس المفتوحة، 1998.
- 14 - المغربي، أسامة محمد، تحديد معدلات ضريبة الدخل في فلسطين وآثارها الاقتصادية، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.
- 15 - جامعة القدس المفتوحة، المالية العامة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، 1996.
- 16 - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الإسكندرية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، بلا سنة.
- 17 - عطية، قدرى نقولا، ذاتية القانون الضريبي، واهم تطبيقاتها، جامعة الإسكندرية، مطبعة معهد دون بوسكو، 1960.
- 18 - سرور، احمد فتحي، الجرائم الضريبية، جامعة بيروت، دار النهضة العربية، 1990.
- 19 - الحج موسى، حسن فلاح، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن، وطرق الطعن فيه إداريا وقضائيا، عمان، نقابة المحامين، 1998.
- 20 - أبو كرش، شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية، في ربط وتحصيل الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2004.
- 21 - بشور عصام، نور الله نور الله، البطريق يونس، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 1996.
- 22 - لباد، امجد نبيه عبد الفتاح، حماية المال العام ودين الضريبة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.

- 23 - الدبك، احمد زياد، **تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقا للقانون رقم 25 لسنة 1964**، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003.
- 24 - شرعب، مجدي نبيل، **امتيازات الإدارة الضريبية**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- 25 - البطريق، يونس احمد، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1998.
- 26 - الفار، عبد القادر، **أحكام الالتزام، الحق في القانون المدني الأردني**، دار الثقافة، عمان، الطبعة الثانية، 1991.
- 27 - الدناصوري، عز الدين، وعكاز حامد، **القضاء المستعجل، وقضاء التنفيذ في ضوء الفقه والقضاء**، الطبعة السادسة، 1998.
- 28 - العمروسي، أنور، **الدعاوي التحفظية**، دار محمود للنشر والتوزيع، بدون طبعة وتاريخ.
- 29 - سراج، عبود، **قانون العقوبات الاقتصادي**، المطبعة الجديدة، دمشق، 1985.
- 30 - سماره، إحسان، **العدالة الاجتماعية في الفكر الإسلامي**، الطبعة الأولى، القدس، 1987.
- 31 - قطب، سيد، **العدالة الاجتماعية في الإسلام**، الطبعة الثالثة، القاهرة، دار الإخوان للصحافة والطباعة، مطبعة دار الكتاب العربي، 1952.
- 32 - القيسي، أعاد حمود، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998.
- 33 - حشيش، عادل احمد، **أساسيات المالية العامة**، بيروت، دار النهضة العربية، 1992.
- 34 - فرهود، محمد و كمال حسين إبراهيم، **نظام الزكاة وضريبة الدخل**، دراسة نظامية، محاسبية مقارنة، المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، 1986.

- 35 - دقة، عبد الرحمن، العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003.
- 36 - يدك، إبراهيم (محمد جميل) علي، العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، والأردني رقم 25 لسنة 1964، (دراسة مقارنة)، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- 37 - عناية، غازي، الاقتصاد الإسلامي - الزكاة والضريبة - دراسة مقارنة، الجزائر منشورات دار الكتاب، 1991.
- 38 - علاونة، عاطف كمال، شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، رام الله، 1992.
- 39 - مسيمي، دلال عيسى، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- 40 - ستيفنز، مارك، الضرائب في الضفة الغربية المحتلة، 1967 - 1989، مؤسسة الحق، 1992.
- 41 - عرقاوي، مصطفى محمد، الضريبة على الدخل، الضفة الغربية، 1983.
- 42 - حوسو، محمود محمد، منهجية التدقيق الضريبي، الطبعة الأولى، شركة ابن خلدون للطباعة والنشر، 2006.
- 43 - محمد، حسين، الجريمة الضريبية، والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.
- 44 - بيومي، زكريا محمد، موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحق بها، القاهرة، مكتبة علا للكتب.

- 45 - الجزيري، محمد حسن، **ضريبة الدخل في التشريع المصري**، الكتاب الاول، الطبعة العاشرة، 1964 - 1965.
- 46 - أبو نصار، محمد. المشاعلة، محفوظ. الشهبان فراس عطا الله، **الضرائب ومحاسبتها**، الطبعة الأولى، 1996.
- 47 - القاضي، محمد مصباح، **جرائم الممول المضرة بالخرزانة العامة**، القاهرة، دار النهضة العربية، 1996.
- 48 - البدراني، قيس حسن عواد، **المركز القانوني للمكلف الضريبي**، دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2005.
- 49 - شبيطة، هاني، **حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمادات المكلفين**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2006.
- 50 - صبري، أسامة، **مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في ضريبة القيمة المضافة في فلسطين**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003.
- 51 - أديب، عبد السلام، **السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية**، إفريقيا، 1998.
- 52 - عبد المولى، سيد، **المالية العامة**، دار الفكر العربي، (بدون سنة نشر).
- 53 - الخطيب، كمال احمد، **دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996 - 2003)**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2006.
- 54 - المحاميد، موفق سمور علي، **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل**، دراسة مقارنة، الدار العلمية الدولية، ودار الثقافة للنشر، 2000.
- 55 - صبري، نضال رشيد، **محاسبة ضريبة الدخل**، جامعة القدس المفتوحة.

- 56 - فهمي، محمد مرسي، وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، الطبعة الأولى، 1999.
- 57 - حمد الله، مؤيد ساطي جودت، دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2005.
- 58 - إبراهيم، احمد فالح، موضوعية قرار مأمور التقدير الجزافي في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003.
- 59 - سليم، إياد، اثر الاعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين " الشخصية والعائلية" (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005.
- 60 - عكروش، محمد، وزهيري، علاء الدين. (2005). دراسة تحليلية لواقع التهرب في سورية وأثره على التنمية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد " 27"، ع (1).
- 61 - ميالة، مؤيد، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- 62 - جمعة، محمد، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين، أسبابه وطرق معالجته، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005.
- 63 - حماد، أيمن راشد صادق، الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.
- 63 - سعيفان، سمير، التهرب والتهريب، رؤيا في الإصلاح الضريبي، 2001.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

- 1- International Monetary Fund-Fiscal Affairs Department.(2002). Tax Administration Reform in East Asia: The Case of China (1994-99).from:
http://www.iadb.org/INT/Trade/1_english/4_SpecialInfo/Conference/2002/d_Jun1102-Tax-Compliance/IMF-China.ppt
- 2- Jeffrey Davis & Others.(2000). Fiscal and Macroeconomic Impact of Privatization Occasional Papers No. 194, IMF : Washington D. C, P-18.from: <http://rru.worldbank.org/PapersLinks/Impact-Privatization-Competitive-Industries/>
- 3- Lars P. Feld& Bruno S. Frey. (2002). THE TAX AUTHORITY AND THE TAXPAYER An Exploratory Analysis. From:
<http://crereg.eco.univ-rennes1.fr/seminaire-pages-interieures/TAXEAUTHORITY.pdf>
- 4- Michael D'Ascenzo.(2005). Relationships between Tax Administrations and Tax Agents/Taxpayers. the Asia-Oceania Consultants Association (AOTCA) general meeting, Manila 11 November 2005. from:
<http://www.ato.gov.au/large/content.asp?doc=/content/66215.htm>
- 5- Patrick A. Imam and Davina F. Jacobs.(2007).Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East. International Monetary Fund. from:
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07270.pdf>

6- Pauline Niemirowski & Alexander J Wearing.(2006).DO

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE STAFF AND COMPLIANT
TAXPAYERS IDENTIFY WITH TAX FROM THE SAME
PERSPECTIVE, OR ARE THERE SIGNIFICANT DEGREES
OFSEPARATION?

From:<http://www.austlii.edu.au/au/journals/JATax/2006/4.html#Heading783>

7- Simon James& Clinton Alley.(2004). Tax Compliance, Self-Assessment
and Tax Administration in New Zealand. Journal of Finance and
Management in Public Services. Volume 2 Number 2. from:
http://www.cipfa.org.uk/acipfal/download/jour_vol2_no2_c.pdf

ثالثاً: القوانين:

- 1 - قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م.
- 2 - قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م.
- 3 - قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985م.
- 4 - قانون الشركات الأردني رقم (12) لسنة 1964م.
- 5 - قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 1952م.
- 6 - قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني رقم (1) لسنة 1998م.
- 6 - القانون الأساسي الفلسطيني الصادر في 29 /05 /2002م.
- 7 - الدستور الأردني لسنة 1952.
- 8 - نظام لوائح وتعليمات قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.
- 9 - قانون الموازنة الفلسطيني لعام (2003)، كشف الإيرادات المقارن، وزارة المالية.

رابعاً: الدوريات:

- 1 - وزارة المالية (1997)، دليل ضريبة الدخل، اعرف حقوقك وواجباتك، السلطة الوطنية الفلسطينية، مديرية ضريبة الدخل، الإصدار الأول.
- 2 - عبيدات، سناء احمد، الأعمال التشريعية الصادرة عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، سلسلة تقارير دورية، مواطن، المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية.
- 3 - المركز الفلسطيني لتعليم حقوق الإنسان، نحو قوانين ضرائب تحقق عدالة اجتماعية في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية، كانون الثاني 1994.
- 4 - الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، حالة السلطة القضائية ومنظومة العدل في عام 2005م.

الملاحق

ملحق رقم (1)

جدول رقم (19)

جدول يبين نسبة الضريبة على الدخل، الأرباح والمكاسب الرأسمالية حسب المنطقة للسنوات 1990 - 2004
نسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي

2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997	1996	1995	1994	1993	1992	1991	1990	السنة
10.10	9.91	9.74	10.04	9.69	9.19	9.10	9.21	9.09	8.81	8.95	8.84	8.97	9.31	9.26	بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
5.23	5.89	5.39	5.05	5.14	5.38	5.26	5.55	5.59	5.15	4.95	5.12	5.12	4.82	5.27	البلدان الإفريقية
6.63	6.51	6.07	6.37	5.13	4.96	4.43	4.65	4.70	4.49	4.59	4.98	4.68	4.68	4.48	البلدان الآسيوية
6.89	7.07	7.13	7.45	7.73	7.41	7.29	7.83	7.65	7.43	7.98	7.94	8.20	9.03	9.02	البلدان الأوروبية
3.28	2.77	5.53	5.94	6.74	4.42	4.22	4.93	5.16	5.16	5.09	3.99	3.94	4.23	4.16	الشرق الأوسط
5.59	5.22	5.04	5.32	5.60	4.05	4.02	4.30	4.04	4.48	5.05	5.27	4.84	4.47	4.13	بلدان نصف الكرة الأرضية الغربية
6.28	6.23	6.48	6.70	6.67	5.90	5.72	6.08	6.04	5.92	6.11	6.03	5.96	6.09	6.05	المعدل المرجح

Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East. International Monetary Fund. from:
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07270.pdf>

ملحق رقم (2)

جدول رقم (20): مؤشرات القطاع المالي الفلسطيني، 2002-2004
(مليون دولار)

المؤشرات	2002	2003	2004
الموازنة العامة			
- إجمالي النفقات العامة	1.249	1.513	1.909
- النفقات الرأسمالية	200	257	406
- نسبة النفقات الرأسمالية للموازنة (%)	16	17	21
- النفقات الجارية	1.090	1.256	1.503
- نسبة النفقات الجارية للموازنة (%)	84	83	79
- توزيع النفقات الجارية			
- رواتب حكومية (%)	60	57	58
- نفقات تحويلية (%)	18	16	18
- نفقات تشغيلية (%)	22	27	24
- إجمالي الإيرادات العامة	1.037	1.266	1.301
- الإيرادات الجارية	335	747	947
- الإيرادات الضريبية	276	615	751
- الإيرادات غير الضريبية	59	132	196
- منح دعم الموازنة	702	518	354
- عجز الموازنة (-)	212	247	608
- الدين العام	1.138	1.260	1.419
- إجمالي موجودات الجهاز المصرفي	4.269	4.729	5.114
- ودائع العملاء المقيمين	3.276	3.559	3.870
- التسهيلات الائتمانية	957	1.072	1.428
- التسهيلات الائتمانية للقطاع الخاص	818	823	801

<http://www.gucciaac.org.lb/recentpublications/arabreport/Palestine.htm>

ملحق رقم (3)

مصطلحات الدراسة:

- الاعفاءات: التخفيض على صافي الدخل لغرض تحقيق العدالة²³⁷.
- التنزيلات: التكلفة والمصروف والخسارة التي تخصم من إجمالي الدخل لغرض تحديد صافي الدخل²³⁸.
- الدخل الإجمالي: مجموع دخول المكلف المحققة من مصادر الدخل المبينة في قانون ضريبة الدخل²³⁹.
- الدخل الصافي: الدخل الإجمالي بعد حسم التنزيلات بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل.
- الدخل الخاضع للضريبة: مجموع الدخول الصافية بعد حسم الاعفاءات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل²⁴⁰.
- الواقعة المنشئة للضريبة: هي الظرف أو العمل المادي الذي يرتب القانون على وقوعه استحقاق الضريبة²⁴¹.
- الشخص الطبيعي: المكلف الفرد والشريك في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة، وأية شركات أشخاص يحددها القانون²⁴².

²³⁷ - المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

²³⁸ - المرجع نفسه.

²³⁹ - المرجع نفسه.

²⁴⁰ - المرجع نفسه.

²⁴¹ - شرعب، مجدي، امتيازات الإدارة الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2006،

ص56.

²⁴² - المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

الشخص المعنوي: كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية، كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات " 243 .

الشركة: الشركة المساهمة العامة أو المساهمة الخصوصية المحدودة المسجلة في فلسطين وفقا لقانون الشركات المعمول به، والشركة الأجنبية أو فروعها العاملة في فلسطين " 244 .

شركة التضامن: هي ارتباط قائم بين شخصين أو أكثر (لا يزيد عن عشرين شخصا)، لتعاطي أي عمل بالاشتراك بقصد اقتسام ما ينشأ عنه من ربح أو خسارة، ويكون الشركاء فيها مسؤولين بصفة شخصية، وبالتضامن والتكافل عن جميع التزاماتها في أموالهم الخاصة " 245 .

المقيم: 1- الفلسطيني الذي سكن فلسطين مدة لا تقل عن (120) يوما خلال السنة التي تحقق فيها الدخل متصلة أو متقطعة، وكان له مكان إقامة دائم في فلسطين وعمل عملا رئيسيا فيها.

2- الفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفا أو مستخدما لدى السلطة الوطنية الفلسطينية.

3- الفلسطيني المعار الى شخص معنوي خارج فلسطين.

4- الشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي سكن فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (183) يوما متصلة أو متقطعة.

243 - المرجع نفسه.

244 - المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

245 - المادة (9) من قانون الشركات الأردني رقم 12 لسنة 1964.

5- الشخص المعنوي المؤسس بموجب القوانين الفلسطينية، ويكون مركز

إدارته في فلسطين " 246 .

المكلف: كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام القانون

"247 .

الشركة المساهمة الخاصة: هي الشركة التي ينقسم رأسمالها الى أسهم لا تطرح للاكتتاب العام،

وتكون مسؤولية المساهمين بها محدودة بمقدار مساهمة كل منهم برأسمال

الشركة " 248 .

مأمور التقدير: أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو مفوضة خطيا من المدير

بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى أحكام القانون " 249 .

الشركة المساهمة العامة: هي الشركة التي يتألف رأسمالها من أسهم قابلة للتداول، وتطرح

أسهمها للاكتتاب العام، وتكون مسؤولية المساهمين بها محدودة

بمقدار رأسمال كل منهم برأسمال الشركة " 250 .

246 - المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

247 - المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

248 - المادة (39) فقرة " 2 " بند (ب) من قانون الشركات الأردني رقم 12 لسنة 1964.

249 - المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

250 - المادة (39) فقرة " 2 " بند (أ) من قانون الشركات الأردني رقم 12 لسنة 1964.

ملحق رقم (4): الاستبانة

عزيزي المستجيب المحترم.

يهدف هذا البحث الى الكشف عن اثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، على التحصيل والجباية الضريبية، وقد تم اختياركم لتكونوا جزء من عينة الدراسة، راجين من حضرتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذه الاستبانة، علما بان هذه الاستبانة تقسم الى جزئين: الجزء الاول يتعلق بالمعلومات العامة، والجزء الثاني يضم (30 فقرة)، وزعت على خمسة مجالات تتعلق بموضوع الدراسة، مع تأكيدنا لكم بان البيانات التي سيتم جمعها ستوظف لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحث

حسام فايز عبد الغفور

الجزء الاول: معلومات عامة.

الرجاء وضع إشارة (×) في المربع المقابل الذي ينطبق عليك

* الوضع المهني للمستجيب:

1 - مكلف 2 - مأمور تقدير 3 - محاسب/ مدقق حسابات

- خاص بالمكلفين فقط.

* عدد أفراد الأسرة:

1 - لا يوجد معالين 2 - من 1 - 5 معالين 3 - أكثر من 5 معالين

* الدخل الشهري:

1 - اقل من 300 دينار 2 - من 300 - 500 دينار 3 - أكثر من 500 دينار

الجزء الثاني: فقرات الاستبانة.

فيما يلي فقرات تمثل قضايا تعكس العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، كما وردت في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وعليه نتمنى على حضرتكم وضع إشارة (×) مقابل كل فقرة (قضية) وتحت الدرجة التي تعكس أثرها في التحصيل والجباية من وجهة نظركم.

أولاً: الأسئلة المتعلقة بأثر تحديد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لحقوق والتزامات المكلفين والإدارة الضريبية.

الرقم	الفقرة	ايجابي جدا	ايجابي	محايد	سلبي	سلبي جدا
1-	تنظيم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات.					
2-	منح القانون الفلسطيني المكلف حق الاعتراض والاستئناف.					
3-	منح القانون الفلسطيني للمكلف حق المحافظة على سرية المعلومات.					
4-	تمتع المكلف ماسك الدفاتر حسب القانون بحقوق وميزات إضافية.					
5-	منح قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني إعفاءات استثمارية من ضريبة الدخل للمكلفين.					
6-	تشديد نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على تحصيل دين الضريبة.					

ثانياً: الأسئلة المتعلقة بأثر اعتماد قانون ضريبة الدخل.

الرقم	الفقرة	ايجابي جدا	ايجابي	محايد	سلبي	سلبي جدا
7-	عدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين.					
8-	اشتمال قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، على نصوص خاصة بالعقوبات المتعلقة بالمتخلفين عن دفع الضريبة.					
9-	اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لمحكمة استئناف خاصة بقضايا ضريبة الدخل.					

					10-	عدم سهولة ووضوح بعض بنود ومواد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.
					11-	عدم ملائمة الشرائح المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل لواقع المكلف الفلسطيني.
					12-	إنصاف المكلف من خلال التزييلات (خصم النفقات والمصاريف) التي نص عليها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

ثالثاً: الأسئلة المتعلقة بأثر التوعية الضريبية.

الرقم	الفقرة	ايجابي جدا	ايجابي	محايد	سلبي	سلبي جدا
13-	البطء في إنهاء الملفات الضريبية نتيجة لقلّة الوعي الضريبي.					
14-	عدم وعي الإدارة الضريبية للوضع الاقتصادي والاجتماعي للمكلف.					
15-	تضييق الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية نتيجة لوعي المحاسب القانوني.					
16-	صدور التعليمات والنشرات المرفقة مع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.					
17-	عدم تبني قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لمبدأ التوعية الضريبية، للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.					
18-	عدم ملائمة طبيعة الوسائل والأدوات المستخدمة في نشر التوعية الضريبية.					

رابعاً: الأسئلة المتعلقة بأثر موضوعية قرار مأمور التقدير.

الرقم	الفقرة	ايجابي جدا	ايجابي	محايد	سلبي	سلبي جدا
19-	تدني مستوى إدراك مأمور التقدير لواقع وظروف عمل المكلف.					
20-	رفض مأمور التقدير للضغوط الاجتماعية (الواسطة)					
21-	ممارسة الدولة للرقابة الدورية على الذمة المالية					

					الخاصة لمأموري التقدير.
					22- عدم وجود الكادر الوظيفي الكفؤ في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.
					23- تدني مستوى الثقة المتبادلة بين المكلف ومأمور التقدير.
					24- تدني مستوى ثقة مأمور التقدير بمصادقية البيانات المالية التي يقدمها المكلف أو من ينوب عنه.

خامسا: الأسئلة المتعلقة بأثر الاحتلال الإسرائيلي.

الرقم	الفقرة	ايجابي جدا	ايجابي	محايد	سلبي	سلبي جدا
25-	اعتقاد المكلف بان عدم دفع الضرائب المستحقة هو واجب وطني، إبان الاحتلال الإسرائيلي.					
26-	دور الاحتلال الإسرائيلي في تعميق الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية.					
27-	قدم التشريعات الضريبية التي كانت مطبقة في فلسطين إبان الاحتلال الإسرائيلي.					
28-	كثرة وتعدد وتشابك القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين إبان الاحتلال الإسرائيلي.					
29-	استخدام الاحتلال الإسرائيلي لطرق غير قانونية للحصول والجباية إبان الاحتلال الإسرائيلي.					
30-	شعور المكلف بان أموال الضرائب التي يتم تحصيلها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة، إبان الاحتلال الإسرائيلي.					

An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

**The relationship between the taxpayer the tax administration
and its impact on tax payments and tax revenues**

By
Husam Fayez Ahmad A. Ghafowr

Advisor
Dr. Mohammad Sharga

**Submitted in Partial Fulfillment of the Master Degree in Taxation
Disputes, Faculty of Graduate Studies, AT An-Najah National
university, Nablus, Palestine.**

2008

**The relationship between the taxpayer the tax administration and its
impact on tax payments and tax revenues**

By

Husam Fayez Ahmad A. Ghafowr

Advisor

Dr. Mohammad Sharga

Abstract

The relationship between the taxpayer and tax administration and its impact on tax payments.

This study aimed at identifying the nature of relationship between taxpayers and tax administration through determining rights and duties of each of them , and impact of this relation on the level of tax payments.

The researcher surveyed the related literature which helped in sitting the theoretical framework of the study , in addition to several individual meeting with concerned people like assessors tax department employees , accountants..etc.

The study was conducted on a sample of (500) respondents selected by layer method through a questionnaire consisted from (30) items distributed over five domains. (SPSS) package was used to analyze collected data.

The study declared the following important findings at the level of paragraphs, domains and variables at the level of paragraphs, it declares that there were factors effect positively and others effect negatively on tax collection.

From those which effected positively were, rejecting of tax assessors for social pressures, justice the taxpayer through deductions presented in the tax law, in addition to organizing the relationship between taxpayer and tax administration through the package of incentives and penalties presented in the tax law.

The most important paragraphs which effected negatively on tax collection were neglecting the tax law for rules of justice for taxpayer, the law awareness of assessor about the fact and condition of taxpayers work, in addition to unclarity and misteriousity of some articles of Palestinian income tax law.

At the level of domaiaans, the study showed that the identifying of the low for rights and obligations the taxpayers and tax administration effected positively on the relation ship between tax administration and taxpayers and consequently on tax collection, were the domaion of Israeli occupation effected positively on tax collection.

At the level of variables the study showed the following most important results :

- 1- There were difference regard effect of relationship between taxpayers and tax administration on tax payments due to job status and number of family members variables.
- 2- There were no difference due to taxpayers monthly income variable.

The most important recommendations of the researcher were :

The need for modifying the taxes ratio scales by legislators to suit with ability of pay of people , the same should be done for social exemptions.

Enhancing the trust between taxpayers and tax administration to make the taxpayers feel justice. In addition to develop and expand taxation communities awareness.

The researcher expected that these recommendations and others mentioned in the study will develop the relationship between taxpayers and tax administration which will reflected positively on tax payments.