

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين

في الدوائر الضريبية

إعداد

بهاء بسام جراره

إشراف

أ. د. طارق الحاج

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

2021

العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين

في الدوائر الضريبية

إعداد

بهاء بسام جراره

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 16 / 1 / 2021م، وأجيزت.

التوقيع

.....

أعضاء لجنة المناقشة

1. أ. د. طارق الحاج / مشرفاً ورئيساً

2. د. بهاء ابو عواد / ممتحناً خارجياً

3. د. محمد شراقة / ممتحناً داخلياً

20/5/19

  
.....  
.....

## الإهداء

إلى والدي العزيز....

إلى أُمي الغالية....

إلى إخواني وأخواتي الأحباء....

إلى من هم أكرم منا جميعا الشهداء الأبرار....

إلى أسرانا البواسل القابعين خلف القضبان الإسرائيلية....

إلى زملائي وزميلاتي الأوفياء....

اهدي لكم هذا العمل المتواضع

## الشكر والتقدير

الشكر أولاً لله الذي أنار لي دربي، وفتح لي أبواب العلم وأمدني بالإرادة والصبر، الحمد لله الذي بعزته وجلاله تتم الصالحات، الحمد لله الذي يسر لي إتمام هذه الرسالة على الوجه الذي يرضيه عني.

أتقدم بعظيم الشكر والامتنان إلى الأستاذ الدكتور طارق الحاج، والذي تشرفت بالتلمذة تحت يديه، والذي لم يبخل علي بخبرته العلمية طيلة فترة الإشراف على رسالتي، وأدعو الله إن يجزيه خيراً عني، وإن يجعله الله في ميزان حسناته.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الدكتور محمد شراقة والدكتور بهاء أبو عواد اللذين تحملاً عناء قراءة هذه الرسالة وتقويمها معترساً بتوجيهاتهم وآرائهم، والشكر موصول إلى الدكتور محمد عوض عباس والأستاذ راشد عواد والدكتور سهير الشوملي والدكتور محمد معالي الذين قدموا المساعدة في تحكيم الاستبانة.

## الاقرار

أنا الموقع أدناه، مقدّم الرسالة التي تحمل العنوان:

### العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية

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

### Declaration

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

Student's Name:

اسم الطالب: براء تيرج راعه

Signature:

التوقيع: براء تيرج راعه

Date:

التاريخ: 16/1/2021

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الاقرار
ك	الملخص
<b>1</b>	<b>الفصل الأول: الاطار العام للدراسة</b>
1	المقدمة
2	مشكلة الدراسة وأسئلتها
3	أهداف الدراسة
3	أهمية الدراسة
3	فرضيات الدراسة
4	حدود الدراسة
5	منهجية الدراسة
5	الدراسات السابقة
<b>10</b>	<b>الفصل الثاني: التهرب الضريبي</b>
10	المقدمة
11	المبحث الاول: مفهوم التهرب الضريبي
12	المطلب الاول: أصناف المكلفين المتهربين من دفع الضريبة
13	المطلب الثاني: العوامل التي تساعد على التهرب الضريبي
13	المطلب الثالث: أشكال التهرب الضريبي وصوره
17	الفرع الاول: التهرب الضريبي الداخلي والتهرب الضريبي الدولي
18	الفرع الثاني: التفرقة بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي
19	المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي
23	المطلب الاول: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي

28	المطلب الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي
36	الفرع الاول: الغرامات المقررة لجريمة التهرب من الضريبة
37	الفرع الثاني: العقوبات المقررة لجريمة التهرب من الضريبة
<b>39</b>	<b>الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات</b>
39	المقدمة
39	مجتمع الدراسة
40	عينة الدراسة
41	أداة الدراسة
42	صدق الأداة
42	ثبات الأداة
43	إجراءات الدراسة
44	متغيرات الدراسة
45	أنموذج الدراسة
45	المعالجات الإحصائية
<b>47</b>	<b>الفصل الرابع: نتائج الدراسة</b>
47	النتائج المتعلقة بسؤال الدراسة
64	النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
75	النتائج والتوصيات
79	قائمة المصادر والمراجع
83	الملاحق
<b>b</b>	<b>Abstract</b>

## فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	
18	الفرق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي	2.1
40	توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها الديموغرافية	3.1
41	توزيع مجالات و فقرات الدراسة	3.2
42	ثبات أداة الدراسة	3.3
48	المتوسطات الحسابية والنسب المئوية للعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي	4.1
51	مجال الجزاءات والعقوبات	4.2
54	مجال الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي	4.3
57	مجال كفاءة العاملين	4.4
60	مجال الظروف الاقتصادية	4.5
63	الدرجة الكلية للعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي	4.6
65	معامل الارتباط	4.7
65	تحليل التباين الأحادي	4.8
66	معامل الانحدار البسيط	4.9
67	معامل الارتباط بين الجزاءات والعقوبات	4.10
67	تحليل التباين الأحادي بين الجزاءات والعقوبات	4.11
68	معامل الانحدار البسيط بين الجزاءات والعقوبات والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي	4.12
69	معامل الارتباط بين الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي	4.13
69	تحليل التباين الأحادي بين الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي	4.14
70	معامل الانحدار البسيط بين الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي	4.15
71	معامل الارتباط بين كفاءة العاملين والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي	4.16

71	الأحادي بين كفاءة العاملين والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي	4.17
72	معامل الانحدار البسيط بين كفاءة العاملين والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي	4.18
73	الارتباط بين الظروف الاقتصادية والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي	4.19
73	تحليل التباين الأحادي بين الظروف الاقتصادية والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي	4.20
74	معامل الانحدار البسيط بين الظروف الاقتصادية والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي	4.21

## فهرس الملاحق

الصفحة	المحتوى	الرقم
83	الاستبانة	1
87	محكمي الاستبانة	2

## العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية

إعداد

بهاء بسام جرارعه

إشراف

أ. د. طارق الحاج

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمفهوم التهرب الضريبي والعوامل التي تساعد على التهرب الضريبي، كما هدفت إلى التعرف إلى أشكال وصور التهرب الضريبي ودوافع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي والآثار المترتبة على التهرب الضريبي، كما هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الوسائل المتبعة لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي والإشكاليات والتحديات التي تواجه الدوائر الضريبية في متابعة قضايا التهرب الضريبي.

تمت مراجعة الأدبيات الخاصة والدراسات السابقة لتحديد الإطار النظري لهذه الدراسة، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد استبانة وتم التأكد من صدقها، ومعامل ثباتها، وبعد عملية جمع الاستبيانات تم ترميزها وإدخالها للحاسوب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وفيما يلي أهم النتائج التي توصل إليها الباحث:

1. تبين أن من العوامل التي تؤدي إلى التهرب الضريبي شعور المكلفين بسوء الإنفاق العام وتبذير الأموال في أوجه لا تعود بالنفع العام من قبل الحكومة وعدم الشعور بالخدمات المقدمة من الحكومة.
2. العقوبات المعمول بها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على المتهربين من دفع الضريبة.
3. التنسيق بين الدوائر الضريبية والمؤسسات العامة والخاصة التي يمكن أن تساعد في مكافحة التهرب الضريبي ليست كما يجب ويوجد تقصير في عملية التنسيق بين هذه المؤسسات والإدارة الضريبية.

4. سوء الأوضاع الاقتصادية والسياسية يضفي الشعور بعدم الأمان لدى المكلفين وهذا يؤدي إلى زيادة نسبة المتهربين من دفع الضرائب المستحقة عليهم لعدم قدرتهم على الالتزام بدفع الضرائب خاصة إذا لم تراعي هذا الضرائب الوضع الاقتصادي والسياسي السائد.

أهم التوصيات التي أوصى بها الباحث:

1. يجب العمل على زيادة التنسيق بين الدوائر الضريبية والمؤسسات العامة والخاصة التي يمكن أن تساعد في مكافحة التهرب الضريبي.
2. يجب على الدولة تحقيق النفع العام لجميع المواطنين وفي حالة شعور المواطنين بتقصير السلطة بالنفقات العامة أو تبذير أموال الدولة يجب مراجعة سياسة إنفاقها وخدماتها المقدمة للمواطنين خاصة الخدمات الأساسية كالتعليم والصحة والبنية التحتية ليتوافق مع متطلبات المواطنين لأن أي تقصير من جانب الدولة بالخدمات العامة سيواجه بتهرب ضريبي من قبل المكلفين.
3. يجب على الجهات المختصة تطوير نظام العقوبات بما يتوافق مع حالات التهرب والعمل بهذه العقوبات بشكل أوسع لردع المتهربين.

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

### المقدمة

تعتبر الضريبة من أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات العامة للدولة وتعد الضريبة أداة مالية تستخدمها الدولة في اقتطاع جزء من ثروة الفرد عن طريق الجبر دون مقابل خاص بقصد تحقيق النفع العام. وتحتل الضرائب في العصر الحديث مكانة مهمة باعتبارها أهم إيراد يمكن أن تحصل عليه الدولة لسد حاجتها من النفقات.

واليوم تعتبر الضرائب في عصر العولمة من الإيرادات السيادية المهمة وأصبحت تتفوق من حيث الأهمية على الإيرادات الأخرى التي تدخل في الخزنة العامة للدولة وهي محل اهتمام في معظم دساتير دول العالم ولها تشريعاتها الخاصة التي تنظم أحكامها من حيث فرضها وتقديرها والظعن بها أمام الجهات الإدارية والقضائية المختصة مما يؤكد أهمية الضريبة كإيراد عام ناهيك عن أن الضريبة تحمل أهدافاً تسعى جميع الدول إلى تحقيقها في سياستها المالية والضريبية. (الجندي، 2017، ص109).

ومنذ أن عرفت النظم السياسية المختلفة نظام الضريبة كإقتطاع مالي يفرض من جانب الدولة على الفرد جبراً، سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً مستخدمة في ذلك سلطتها وما لها من سيادة دون أن يحصل على مقابل أو منفعة خاصة مباشرة وظاهرة التهرب الضريبي بصورة عامة في تزايد مستمر نظراً لكون الضريبة تمثل عبئاً إضافياً على أي مكلف بها وخاصة في ظل غياب الوعي الضريبي الكافي دون أن يحصل على منفعة خاصة وفورية مقابل أدائها. (ناشد، 2008، ص1). وتعد ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وتوجد حيثما توجد الضرائب، ويترتب على عملية التهرب الضريبي اختلال واضح يكمن في الهيكلية التي تؤثر على العديد من القطاعات الاقتصادية سواء كان ذلك بشكل جزئي أو كلي الأمر الذي يؤدي إلى استخدام الاقتصاد بشكل خاطئ، وإن التهرب الضريبي يحدث أثراً سلبية منها تدني حصيلة الضريبة، وعدالة توزيع العبء الضريبي من

قبل واضعي السياسة الضريبية، أي يزداد هذا العبء بالنسبة لمن قاموا بأداء التزامات الضريبية على أكمل وجه، وينخفض هذا العبء بالنسبة لمن تهربوا من هذه الالتزامات الضريبية. (الشرقاوي، 2006، ص113).

## مشكلة الدراسة وأسئلتها

أن من ابرز المشاكل التي تواجه السلطة الفلسطينية هي فقدان السيادة المالية والسياسية والتي تؤدي الى المشاكل المالية ومشاكل تمويل الخزينة وما يتبعها من آثار سلبية على الخزينة ، وهناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى هذه المشاكل لدى السلطة الفلسطينية لعل أبرزها مشكلة التهرب الضريبي وعدم الالتزام بدفع الضريبة من قبل المكلفين، لذلك تكمن مشكلة الدراسة في محاولة التعرف على الأسباب التي تدفع الأشخاص للتهرب من دفع الضريبة ومعالجة هذه الأسباب لما للضريبة من أهمية في تقدم الاقتصاد الوطني للدولة وتغطية النفقات العامة، وعليه فإن تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى التطرق لأهم الطرق والأساليب التي تسمح بمعالجة هذه الظاهرة والحد من خطورتها وما تسببه من تأثيرات سلبية على الدولة يعد من أهم النقاط التي تركز عليها هذه الدراسة، ولعل أهم إشكالية نريد صياغتها والبحث عن إجابة لها في السؤال الرئيسي التالي:

ما العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية؟

وتنبثق منه مجموعة من الأسئلة الفرعية وهي:

1. ما المقصود بالتهرب الضريبي وما هي أنواعه وأسبابه وصوره؟
2. ما هو الأثر الذي يلعبه التهرب الضريبي في الاقتصاد الوطني؟
3. ما هي العوامل التي تؤدي إلى التهرب الضريبي؟
4. ما هي الإجراءات المتبعة لمواجهة التهرب الضريبي؟

## أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في تحقيق ما يلي:

1. مفهوم التهرب الضريبي والعوامل التي تساعد على التهرب الضريبي.
2. أشكال وصور التهرب الضريبي.
3. أسباب ودوافع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.
4. آثار التهرب الضريبي.
5. القوانين الفلسطينية والتهرب الضريبي.
6. وسائل مكافحة التهرب الضريبي والإجراءات المتبعة لمواجهة التهرب الضريبي.
7. الإشكاليات والتحديات في مجال متابعة قضايا التهرب الضريبي.
8. الجزاءات والعقوبات التي تؤثر على التهرب الضريبي.

## أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في معرفة العوامل التي تؤثر على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية ومعرفة الأسباب التي تدعو المكلفين الى التهرب من الضريبة والتخلص من دفع الضريبة وما يترتب على عملية التهرب الضريبي من اثار سلبية على نشاط الدولة وعدم قدرتها على القيام بواجباتها تجاه مواطنيها وعجزها على تغطية نفقاتها العامة المترتبة عليها، كما تكمن أهمية هذه الدراسة ايضا في معالجة العوامل التي تؤدي الى التهرب الضريبي بناء على النتائج المبينة في الدراسة والتي ادت الى الخروج بتوصيات للدوائر الضريبية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتوعية الأشخاص بخطورة التهرب الضريبي وما يترتب على ذلك من آثار سلبية على الدولة وعلى باقي المكلفين الملتزمين.

## فرضيات الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات من خلال فرعين رئيسيين وهما الفرضية الأساسية والفرضيات الفرعية:

أ. الفرضية الأساسية:

لا يوجد اثر ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لدور العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

ب. الفرضيات الفرعية:

1. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين عدالة توزيع العبء الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

2. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الجزاءات والعقوبات والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية

3. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

4. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين كفاءة الموظفين والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

5. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الظروف الاقتصادية والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

### حدود الدراسة:

الحدود البشرية: موظفي الدوائر الضريبية.

الحدود الزمنية: الفصل الدراسي الجامعي الأول 2021/2020.

الحدود المكانية: الضفة الغربية.

الحدود الموضوعية: التهرب الضريبي، العوامل المؤثرة على التهرب.

## منهجية الدراسة:

سيعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وتم الارتكاز على ما يلي:

1. المنهج الوصفي: مراجعة الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة لتحديد الإطار النظري والدراسات السابقة المتعلقة في هذا المجال التي لها علاقة بموضوع الدراسة لتغطية الجانب النظري، فضلاً عن دعم الجانب الميداني بها.

2. المنهج التحليلي: حيث سيعتمد الباحث على استمارة الاستبيان كأداة رئيسة للحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني للدراسة.

مجتمع الدراسة وعينته: يتكون مجتمع الدراسة من الموظفين في الدوائر الضريبية في الضفة الغربية.

## الدراسات السابقة:

### 1. دراسة (مرداوي، 2016) بعنوان: التهرب الضريبي في المهن الطبية في فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على النظام المحاسبي للمهن الطبية في فلسطين، ودراسة النصوص القانونية للقوانين ذات الصلة بالمهن الطبية، ومن أجل تحقيق ذلك الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وتم ذلك من خلال مراجعة أدبيات موضوع الدراسة، وحيث تكونت الاستبانة من 24 فقرة مقسمة على ثلاثة مجالات رئيسة وزعت على عينة الدراسة، حيث اختيرت عشوائياً، وبلغ حجم العينة 177 شخصاً و 161 فرداً من الموظفين في دوائر ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، وكانت نتائج الدراسة على النحو التالي: عدم وجود نظام محاسبي سليم وعدم تطبيق العقوبات الضريبية بشكل عادل ومستمر ومدى تجديد وتطبيق نظام الرقابة الفعال على كل من المكلف والمحاسب ومأمور التقدير بناء على نتائج الدراسة فقد تم وضع التوصيات ومن أبرزها ضرورة مسك

الحسابات والسجلات المحاسبية بطريقة نظامية سليمة من قبل أصحاب المهن الطبية للحد من التهرب الضريبي وتكون وسيلة إثبات رسمية والعمل على مواجهة القوانين الضريبية وتعديلها إن أمكن ذلك وضرورة الأخذ بعين الاعتبار الظروف السياسية والاقتصادية عند فرض الضريبة.

## 2. دراسة (نزرقي، 2012) بعنوان: ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر - دراسة حالة - ولاية تيارت.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إعطاء صورة شاملة عن ظاهرة التهرب الضريبي، ومحاولة إيجاد أوجه الاختلاف بين أنواع هذه الظاهرة وأشكالها وإعطاء وتوضيح الأسباب الحقيقية وراء لجوء الأفراد والمؤسسات إلى التخلص من دفع الضريبة بشتى الطرق والأساليب وإظهار الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب على الاقتصاد بصفة عامة وعلى الخزينة العامة بصفة خاصة ومحاولة إظهار مختلف الأساليب والسياسات لمواجهة الظاهرة والقضاء عليها أو على الأقل التخفيف من حدتها ومعرفة واقع الظاهرة في الاقتصاد الجزائري بصفة عامة، وفي ولاية تيارت بصفة خاصة. واعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي، وأظهرت نتائج الدراسة أن التهرب الضريبي يقف حائلا دون تحقيق الدولة سياساتها في شتى المجالات وعارضا في مسار التنمية، كما أن مكافحة التهرب ليست بالأمر السهل وهذا للأوجه والأشكال والحيل التي يتخذها المكلف بهدف التخلص من دفع الضريبة وقد أوصى الباحث بتنمية الوعي الضريبي وإقناع المكلفين بجدوى مساهمتهم من خلال الإعلام والوسائل المختلفة وتوافر الوضوح التام بصياغة القواعد التشريعية والبعد عن كل لبس وغموض حتى لا يفسح المجال لكل تأويل واجتهاد ويكون بمثابة منافذ للتسلل من دفع الضريبة.

## 3. دراسة (شاهين، 2012) بعنوان: واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين واثار ذلك على التهرب الضريبي.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين واثار ذلك على التهرب الضريبي، ومن هذا المنطلق فإن الباحثة عملت على تحديد مفهوم أنظمة الرقابة الداخلية والعمل على تقييم واقع نظام الرقابة في الدوائر الضريبية

المختلفة وهي: (ضريبة الدخل، وضريبة الأملاك، وضريبة القيمة المضافة، وضريبة الجمارك، وبالإضافة إلى وزارة المالية)، ولغرض الوصول للنتائج استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم إستبانة أداةً للدراسة وتضمنت مجالين تمثلاً في: تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي، وتم توزيعها على عينة الدراسة والتي تم اختيارها بشكل عشوائي حيث تكونت من (170) فرداً من موظفين في الدوائر الضريبية المختلفة وبالإضافة إلى موظفي وزارة المالية من ذوي الاختصاص، ويتضح من خلال الدراسة أن واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين قد بلغت (79.6%) وهي نسبة مرتفعة. وأظهرت أيضاً نتائج الدراسة أن مستوى أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي كان مرتفعاً أيضاً، ويتضح من خلال الدراسة أن أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي قد بلغت (83%) وهذا يوضح الأثر الكبير لنظام الرقابة الداخلي على التهرب الضريبي. وبناءً على نتائج الدراسة أوصت الباحثة بما يلي: ضرورة تعزيز الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية بشكل أكبر مما هو مطبق، وإصدار دليل عمل يتضمن الإجراءات التفصيلية لكل عملية رقابية بحسب أنواع ومجالات عمل الجهات الخاضعة لهذه الرقابة وتطبيقها بصورة فعلية، ويجب أن يتم استخدام أساليب جديدة لعملية تقييم الأداء والمهام الموكلة لهؤلاء الموظفين لمعرفة نقاط القوة والضعف وإمكانية تصحيحها، وضرورة تحديث النظام الذي يحدد اختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات كل دائرة للحد من التهرب الضريبي.

#### 4. دراسة (حسين، 2010) بعنوان: مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة

الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم التهرب الضريبي، أشكاله، وأسبابه، وحجمه، وأثاره على المجتمع، كما تم التعرف على مفهوم الضريبة بشكل عام. ومفهوم ضريبة الدخل، ونظرية الدخل، وتم استخدام المنهج الوصفي وتم اختيار عينة للدراسة تكونت من (150) فرداً موزعة بالتساوي بين الفاحصين الضريبيين ومدققي الحسابات والمدراء الماليين. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن التأهيل العلمي الجيد والخبرة الطويلة في مجال الفحص الضريبي

وعدد الدورات الكافية في مجال الضرائب والتدقيق والتخصص في البكالوريوس تؤثر كلها على مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية في مجال الحد من التهرب الضريبي والكشف عن حالات التهرب الضريبي. بناءً على نتائج الدراسة أوصى الباحث بما يلي: ارتباط التدقيق المحاسبي بالتدقيق الضريبي في اشتراكهما بالاستناد على البيانات المالية، كما أن الفاحص الضريبي يتحقق أيضاً من صحة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقرار الضريبي المقدم من المكلفين، وبالتالي يتعين على الفاحص الضريبي استخدام أساليب التدقيق المتعارف عليها دولياً ومحلياً، وذلك للتأكد من مدى التزام المنشأة ضريبياً، وتحقق الواقعة المنشأة للضريبة، وتحديد تاريخ التحقق، بالإضافة إلى القانون الواجب التطبيق، وتحديد مقدار الالتزام. وضرورة تطوير مستوى التعاون والتنسيق بين مدققي الحسابات والإدارة الضريبية وغيرها من الجهات ذات العلاقة، وتبادل المعلومات معها عن أداء المحاسبين القانونيين بهدف الارتقاء بمستوى أداء المهنة وتطوير فاعلية مساهمتها في ردف المصلحة ببيانات مالية أكثر موثوقية ومصداقية عن الأوضاع المالية للمكلفين ونتائج أعمالهم.

##### 5. دراسة (Hanousek and Palda,2004): بعنوان:

### "Quality of Government Services and the Civic Duty to pay Taxes in the Czech and Slovak Republics, and other Transition Coutries".

تناولت هذه الدراسة نوعية الخدمات التي تقدمها الحكومة للمواطنين ورغبة المواطنين في التهرب من دفع الضريبة، وشملت هذه الدراسة 1089 تشيكي و501 سلوفاكي.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، أولاً: إن المواطنين يتهربون من دفع الضريبة إذا هم اعتقدوا بأنهم لا يحصلون على خدمات حكومية ممتازة. ثانياً: إن المواطنين الذين يعتقدون بأنهم يتلقون خدمات جيدة أكثر رغبة بدفع ما عليهم من ضرائب. ثالثاً: إن زيادة الخدمات العامة المحسوسة بنسبة 20% تؤدي إلى تخفيض التهرب من دفع الضريبة بنسبة 13% رابعاً: يمكن زيادة إيرادات الدولة من الضرائب عند زيادة نوعية الخدمات المقدمة للمواطنين

حيث إن تقديم خدمات عامة جيدة يشجع المواطنين على الالتزام أكثر بدفع ما عليهم من ضرائب.

6. دراسة: لاميرسين، لوذار، قياس معدلات الفعالية الضريبية، مركز الابحاث الاقتصادية الاوروبية (ZEW) جامعة مانهام، 2002.

**Lothar Lammersen, The Measurement of Effective Tax Rates, centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim.**

هدفت هذه الدراسة الى قياس معدل فعالية الضريب، ومدى اثرها على الاقتصاد الوطني، وبينت هذه الدراسة الفروق ما قبل الضريبة الفعالة وما بعد تحقيق الفعالية الضريبية حيث ان هذه الفروقات هي التي تحدد درجة الرفاه في المجتمع. ومن النتائج التي توصل اليها الباحث عدد من الطرق المختلفة التي نستطيع بموجبها قياس الفعالية الضريبية ومن هذه الطرق العبء الضريبي الذي يعتبره اداه لقياس الفعالية الضريبية.

## الفصل الثاني

### التهرب الضريبي

#### المقدمة

لقد تطور مفهوم الضريبة بتطور المجتمعات وتعد بنائها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لتصبح الضريبة أحد أهم أدوات السياسة المالية التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها، ذلك للارتباطات المعقدة بين الضريبة والتحويلات الاقتصادية، لذا تعمل الدولة جاهدة دائماً على البحث عن تشريع ضريبي محكم يساهم بدوره في رفع الإيرادات العامة، ويعمل على تشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وما ينتج عنها من آثار اقتصادية ومالية واجتماعية (رميساء،بنادي،2020، ص460).

وتعد ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تعاني منها الدول المتقدمة والنامية على حد سواء. وتستخدم العديد من الوسائل لمكافحتها، أهمها إحكام صياغة القوانين الضريبية وزيادة الوعي الضريبي وتشديد الرقابة ومكافحة الفساد وعلى الرغم من كثرة الدراسات المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي، إلا أنه لا توجد طريقة واحدة متفق عليها لقياس حجم التهرب الضريبي. وتشير الدراسات إلى أن حجم التهرب الضريبي في الدول النامية يتجاوز ضعف حجمه في الدول المتقدمة بسبب ارتفاع معدلات الضريبة، وضخامة حجم الاقتصاد غير الرسمي، والعمالة غير المرخصة، والأسلوب المحاسبي المستخدم، وارتفاع عدد حالات التهرب.(الشرع،منذر2013،ص3) ومن المعروف أن التهرب الضريبي يؤدي إلى توزيع الأعباء العامة توزيعاً غير عادلاً إذ من المؤكد أن المكلفين الملتزمين بأداء الضريبة يتحملون في نهاية المطاف الأعباء التي تمكن الآخرون من التخلص منها، وأن انتشار التهرب يؤدي إلى عجز إيرادات الدولة عن مواجهة نفقاتها فتضطر الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب الموجودة مما يزيد من سوء توزيع الأعباء العامة بين المكلفين. وإن انتشار التهرب الضريبي يضعف من روح التضامن بين مواطني الدولة ويورث الحقد في نفوسهم وهذا ينعكس بصورة سيئة على العلاقات التي تربطهم ببعضهم البعض.(العمورة، سالم،2007، ص63).

## المبحث الاول : مفهوم التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي آفة شديدة الخطر على أساس فرض الضريبة ويؤدي انتشاره إلى تقويض هذا الأساس، ويعتبر المكلف متهرباً من الضريبة إذا لجأ إلى بعض وسائل الغش أو التحايل لإخفاء حقيقة المادة الخاضعة للضريبة أو إخفاء أمواله التي يمكن التنفيذ عليها لتحصيل ما ترتب في ذمته من ضرائب أو ما حجزه تحت يده منها تطبيقاً لأحكام القانون لتوريده إلى الخزنة العامة، ويعني التهرب من الضريبة الإفلات منها بعدم دفعها كلياً أو جزئياً أو من الخزنة العامة تحمل عبئها وذلك في وقت واحد. (جمعة، 2005، ص81).

وهناك فرق بين التجنب الضريبي أو التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع، فالتهرب المشروع هو طريق طبيعي يقره القانون مثل أن يعلم فرد أن هناك سلعة ما فرضت عليها ضريبة غير مباشرة سوف يتحملها لو اشترى تلك السلعة ولذلك يمتنع عن شرائها أو قد يرى أن نشاطا ما لا يخضع للضريبة فيمارسه ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها وقد يجد ثغره في التشريع الضريبي ينفذ منها للابتعاد عن مجال الضريبة.

أما التهرب غير المشروع فهو مخالفة لقانون الضريبة، كالتهرب عند ربط الضريبة أو عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار فيه غش وتلاعب ومن التهرب غير المشروع بيع الممول لممتلكاته بيعا صورياً، أو إنشاء عقود غير حقيقية أو فتح اعتمادات بأسماء وهمية أو نقل أموال إلى الخارج. (نور والشريف، 2002).

فالشخص المكلف بدفع الضريبة لا يعد متهرباً إلا إذا توفرت فيه الشروط الآتية:

1. إن يتخلص المكلف كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي.
2. إن يخالف الشخص (المكلف) القواعد والإحكام والتشريعات القانونية للضريبة.
3. أن يستخدم الطرق غير الشرعية والاحتياالية التي تنص عليها القوانين. (سعدون 2017، ص93-94).

هذه الظاهرة رغم انتشارها على المستوى العالمي فإن تعريفها تعريفاً دقيقاً قد لا يجد خلافاً بين فقهاء المالية العامة، فهناك اتفاق على أن التهرب الضريبي هو التخلف عن الالتزام بدفع الضريبة كلها أو جزء منها بأية وسيلة من الوسائل، ولهذا لم تلجأ التشريعات الضريبية المعاصرة إلى وضع تعريف دقيق لمعنى التهرب الضريبي، وتركت أمر تحديد وجود التهرب الضريبي أو عدمه إلى السلطة التنفيذية. (الخطيب، 2015، ص50).

وقد عرف (ختار، 2016: 193) التهرب الضريبي بأنه " محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها.

كما عرف التهرب الضريبي: ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، حيث يرى أنها تشكل عبئاً عليه فيعمل على مقاومتها من خلال التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر، وهذا يعني أن التهرب يشمل جميع الحركات المادية والعمليات المحاسبية والإعمال القضائية التي يستعملها المكلف للتهرب من الدفع (العنبي، 2012، ص45).

وقد عرف التهرب الضريبي بأنه تخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشئة لها. (النجار، 2008، ص118). ويقصد به أيضاً تخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة. (حباش، 2010، ص118).

**المطلب الأول : أصناف المكلفين المتهمين من دفع الضريبة: تم تصنيف المكلفين المتهمين من دفع الضريبة إلى ثلاثة أصناف وهم: (أمين، 2000، ص127).**

**الصنف الأول:** مكفون لديهم الاستعداد والرغبة للالتزام بالقانون، ولكن محدودية معرفتهم بأحكام القانون الضريبي لا تساعدهم على ذلك.

**الصنف الثاني:** مكفون يفهمون القانون الضريبي ولكنهم يختارون عدم الالتزام بكامل أحكامه.

**الصنف الثالث:** المكفون الذين لا يلتزمون بأحكام القانون عن عمد وان الطريقة الصحيحة لمعالجة هذا الصنف هو السعي لنقلهم من مجموعة إلى أخرى صعودا.

**المطلب الثاني: العوامل التي تساعد على التهرب الضريبي:** (الحاج، 1999، ص85).

1. عيوب في التشريع الضريبي. والتي قد نجدها في تعدد الضرائب وتعقيد في التشريعات الضريبية (قوانين الإعفاءات والتخفيضات) ونقص في التشريع وعدم صياغته بشكل محكم ومن مختصين كما هو الحال في الدول النامية، كل ذلك يؤدي إلى إيجاد ثغرات تساعد المكلف للتخلص من دفع الضريبة.

2. عيوب في الإدارة الضريبية. هذا العامل يتعلق بالموظفين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية. هذه الأمور كثيرة الانتشار في الدول النامية وقد تكون مقصودة أو غير مقصودة.

3. عيوب في المكلف نفسه. فهناك عوامل نفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الانتماء.....الخ. وأحياناً يلعب الوعي الضريبي عاملاً مهماً في التهرب، وهذا يرتبط بأمور سياسية واقتصادية واجتماعية. فالمواطن يقيس مدى النفع الذي يعود عليه من النفقات العامة ومدى تحمله لأعباء الإيرادات العامة.... الخ.

**المطلب الثالث: أشكال التهرب الضريبي وصوره.**

يتخذ التهرب من الضريبة عدة أشكال وهي:

**التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي الغير مشروع:**

أ) **التهرب الضريبي المشروع :** هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية وقد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات

الاقتصادية والاجتماعية كأن تفر ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعاً لإنشاء هذه المؤسسات والمنصوص عنها في القانون تجنباً لأداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة الشركات ذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هيئات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات. (ختار، 2016، ص193) وفي سبيل تهرب المكلف من الضريبة تهرباً مشروعاً فإنه يلجأ للاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرق التحايل، الذين يستندون بدورهم إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية، أو استخدام مبادئ محاسبية تساعد في تخفيض الوعاء الضريبي عند انتشار وسيلة التهرب المشروع بصورة واسعة إلى تعديل القانون أو التوسع في الاجتهاد والتفسير بشكل يحد من التهرب الضريبي. (مرداوي، 2016، ص24).

ولا بد من التطرق هنا إلى صور التهرب المشروع مثل انتقال المكلف خارج اختصاص السلطة الفارضة أو إبدال الدخل أو رأس المال بأرباح أو موجودات غير خاضعة للضريبة ومثال على ذلك في الحالة الفلسطينية وهي مسألة التحايل على قانون تشجيع الاستثمار رقم 1 لسنة 1998 والتعديلات التي أجريت عليه الذي يمنح إعفاءات وتخفيضات ضريبية لفترات زمنية معينة تتراوح ما بين 5 سنوات و21 سنة. حيث يقوم المستثمرون في بعض الأحيان بنقل ملكية المشروع إلى أقربائهم (أزواجهم و أبناءهم) بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي ليستفيدوا من فترة إعفاء وتخفيض ضريبي جديدة. (علاونه، 2011، ص15).

ومما سبق يمكن القول أن التجنب الضريبي يقوم على عناصر عدة منها: (منصور، 2004، ص70-71).

1. الاستفادة ما أمكن من كل بنود الإعفاءات المقررة في القانون.
2. التجنب أو التخلص من دفع الضريبة ما أمكن وفقاً للقانون.
3. عند حساب الضريبة يحاول المكلف الاستفادة من كل التنزيلات الممكنة.

4. اختيار الشكل القانوني الأنسب للمنشأة من وجهة النظر الضريبية لأن معظم التشريعات الضريبية تفرض معدلات ضريبية مختلفة باختلاف الأشكال القانونية لمنشأة الأعمال الخاضعة للضريبة.

5. محاولة نقل العب الضريبي ما أمكن.

6. المقارنة بين استثمار الأصول الثابتة أو شرائها وأيهما أفضل من الناحية الضريبية.

7. تقديم إقرار واحد أو مشترك للزوج والزوجة إذا كان القانون يمنح ذلك ميزة أو يترتب عليه تخفيض ضريبي معين.

8. يدخل في مفهوم التخطيط الضريبي ما يقوم به المكلف من تخفيض قيمة الضريبة من خلال التقدير الذاتي وفقاً للقانون، كما أن مفهوم التخطيط الضريبي يختلف من بلد إلى آخر نظراً لاختلاف التشريعات في كل دولة عن الأخرى.

**ب) التهرب الضريبي غير المشروع:** وهو مخالفة المكلف بالضريبة للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة. (لزرقي، 2012، ص51) وفي هذا المجال توجد عدة صور للتهرب الضريبي كما حددها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني في نص المادة رقم 37 الفقرة رقم (1) من قرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل ومن هذه الصور:

1. قدم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد على دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر التي أخفاها عن المديرية أو إحدى دوائرها المختصة.

2. قدم إقراراً ضريبياً غير صحيح وذلك بأن أغفل أو أنقص أو حذف منه أي دخل أو أي جزء من الدخل الذي يترتب عليه بمقتضى هذا القانون، و أثر على مقدار الضريبة بشكل جوهري.

3. قدم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن موظف الضريبة.

4. أتلّف أو أخفى الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل لحفظ تلك الدفاتر أو السجلات أو المستندات في القوانين المرعية.
5. أدرج أي بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح في كشف أو بيان قدم بموجب أحكام هذا القانون.
6. وزع أرباحاً على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.
7. اصطنع أو غير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر.
8. أخفى نشاطاً أو أكثر مما يخضع للضريبة.
9. امتنع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأية مسألة تؤثر في مسؤوليته أو في مسؤولية أي شخص آخر في دفع ضريبة الدخل أو التأثير في مقدارها.
10. أعطى خطأً أي جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القانون وذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.
11. عدم التصريح عن ممارسة النشاط أو إنهائه خلال المدة المحددة.
12. لم يخصم الضريبة أو خصمها ولم يتم بتوريدها لحساب الدائرة.
13. لم يقدم أو تخلف عن تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في هذا القانون. ( قرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين).

ويوجد طرق مختلفة للتهرب الضريبي تهدف كلها إلى إخفاء متعمد للوضع الحقيقي للمكلف الضريبي تجاه السلطات الضريبية لتقليل قيمة الضرائب المستحقة ومن هذه الطرق: (عطعوط، 2009).

1. إخفاء النشاط الذي يمارسه المكلف نهائيا ولا يتوفر عنه أي معلومات للدوائر الضريبية المختصة، الأمر الذي يترتب عليه عدم دفع الضريبة على هذا النشاط.

2. العمل على تقليل الأرباح وزيادة المصاريف وبالتالي تخفيض قيمة الضريبة.

3. تخفيض المبيعات بشكل كبير، خاصة وأنه يوجد سهولة في تزوير الفواتير، وفي كثير من الأحوال لا يقوم صاحب المتجر باستخراج فاتورة مبيعات، ويساعده في ذلك عدم طلب المشتري للفاتورة.

4. التهرب من ضريبة الدخل على الرواتب فكثير من أرباب العمل لا يقومون بفتح ملفات ضريبية في ضريبة الدخل للعاملين لديهم.

5. تخفيض بعض المكلفين لحجم أعمالهم وخصوصا الذين لا يتعاملون مع مؤسسات ودوائر حكومية، وذلك لعدم حاجتهم لشهادة عدم الخصم بالمصدر، ولا يستطيع المكلفون الذين يتعاملون مع المؤسسات والدوائر الحكومية القيام بذلك.

6. تقديم المكلفين أو محاسبيهم بيانات مالية تعبر عن خسارة أو أرباح قليلة، وفي حال تقديم بيانات خسارة فإن الخسارة تدور، وبالتالي فهو تهرب ليس في سنة واحدة إنما في سنوات لاحقة.

7. يحاول المكلف التهرب من ضريبة الدخل عن طريق شهادة خصم بالمنع، عن طريق التلاعب باسم الجهة التي ستوجه إليها هذه الشهادة، والمبلغ الذي يريده، ورقم الفاتورة الضريبية، وتاريخ منح هذه الشهادة، وتاريخ انتهائها.

الفرع الاول : التهرب الضريبي الداخلي والتهرب الضريبي الدولي : (الامام،2006، ص48).

أ) التهرب الضريبي داخل الدولة: وتتعدد صور التهرب الضريبي داخل الدولة، للإفلات من الضريبة، ومن تحمل عبئها بقيام المكلف بمخالفة قواعد القانون باستخدام إحدى الوسائل التي حددها القانون.

ب) التهرب الضريبي خارج الدولة: ويقصد بهذا النوع من التهرب: ذلك الذي يتم عبر حدود الدولة، والتهرب الدولي، فهو محاولة التملص من عبء الضريبة الوطنية.

الفرع الثاني: التفرقة بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي:

يبين الجدول رقم (1) التفرقة بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي من خلال الأمور التالية:

جدول رقم (2.1): الفرق بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي.

التهرب	التجنب	بيان
غير قانوني - مخالفة لأحكام القانون	قانوني باستغلال ثغرات القانون	الموقف القانوني
توجد عقوبات	لا توجد	العقوبات
ضياح حقوق الخزنة العامة للدولة	لا توجد ضريبة	الموقف من الضريبة
توعية المسجلين / الممولين بأحكام القانون	إعادة صياغة القانون	الحل / العلاج
ينتهي بإعداد مذكرة لإدارة مكافحة التهرب بالمنطقة.	ينتهي بإعداد مذكرة للإدارة المركزية للبحوث	دور المأمور الفاحص

(السعدني، 2016، ص 13).

## المبحث الثاني: أسباب ودوافع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي ظاهرة عامة أو على الأقل تكاد تكون هكذا، ومع ذلك يختلف نطاقها من بلد لآخر بصورة واضحة. وإذا كان السبب الظاهر للتهرب هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته تتوقف على مجموعة من الأسباب الأخلاقية والسياسية والتشريعية والإدارية الفنية والاقتصادية. (الخطيب، 2015، ص58).

### ولعل ابرز أسباب التهرب الضريبي:

1. أسباب تشريعية: يعد التشريع احد أهم الأسباب التي تدفع الأفراد للتهرب من الضريبة واهم هذه الأسباب التشريعية:

- عدم استقرار التشريع الضريبي: تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي

- ضعف الرقابة على نظام الضرائب فعندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية او عدم وجودها فانه يزيد ميله للتهرب. (مراد 2010).

- ارتفاع الأسعار الضريبية التي يطبقها القانون.

- المعاملة المتميزة لبعض الأنشطة على حساب أنشطة ودخول أخرى.

- وجود ثغرات قانونية في النظام الضريبي.

- تعقيد قواعد المعاملة الضريبية.

- الأزواج الضريبي حيث يعتبر الأزواج الضريبي من أكبر المشاكل التي تواجه حركة انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال، بالإضافة إلى ما يلحقه من ضرر بالمكلفين نتيجة الأزواج الضريبي وهذا بدوره يجعل المكلف يتهرب من الضريبة للحفاظ على ماله. (شوابكة 2015).

2. أسباب اقتصادية: تؤثر الظروف الاقتصادية غير الملائمة تأثيرًا سلبيًا على ظاهرة التهرب ومن الملاحظ أن نسبة التهرب تقل لتصل أدنى مستوياتها في أوقات الازدهار والرخاء الاقتصادي والعكس صحيح، فإنها تكثر وتنتشر لتصل أعلى معدلاتها في أوقات الكساد والأزمات الاقتصادية وهذه الأسباب تتمحور في أمرين أو نقطتين هما: (منصور، 2004، ص 86).

أ . الأولى تركز على ظروف المكلف الاقتصادية وآثر ذلك على أداء الضريبة

ب. الثانية تتناول دور الأحوال أو الظروف الاقتصادية التي تحيط بالمكلف.

3. أسباب إدارية: تعد الإدارة الضريبية احد أهم الأسباب التي تدفع الأفراد للتهرب من الضريبة واهم هذه الأسباب الإدارية:

- ضعف الثقة بين الممول والإدارة الضريبية.

- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بالحصر والفحص والتحصيل وطولها وأساليب التعامل التي قد تدفع البعض إلى اللجوء إلى التهرب.

4. أسباب سياسية: مع تطوير الحياة السياسية في الكثير من البلدان زادت الحاجة إلى فرض المزيد من الضرائب ورفع أسعارها، وقد أدى زيادة العبء الضريبي إلى عدم تمكين الأفراد من الادخار الخاص والى الشعور بالخطر على أموالهم فتمردوا على قوانين الضرائب والتجأوا إلى طريق التهرب المختلفة اعتقادا منهم بان هذا الأسلوب ما هو إلا دفاعا شرعيا ضد المغالاة في فرض الضرائب. (السعدني، 2016، ص 3-4).

5. أسباب تقنية: تتلخص هذه الأسباب في التعقيدات التي تغلف النظام الضريبي ، فتطور النظام الضريبي وتدخله في كافة الميادين أحاطه بسلسلة من التعقيدات التي يصعب حلها حتى على

موظف الضرائب، وبالرغم من ازدياد تقنية النظام الضريبي بقي المكلف يتهرب من الضريبة دون أن يخالف القانون في بعض الأحيان فعندما كان رجل الضريبة يعتمد على المظاهر الخارجية للتقدير، كان التهرب يضيق ولكن عندما عهد إلى المكلف نفسه بضرورة إجراء التصريح عن دخله لدائرة الضريبة بدأت أسهم التهرب بالارتفاع.

كما أن التفاوت في التعرف الضريبية بين فئة وأخرى من السلع قد قلل من مهمة الإدارة الضريبية مما سمح للمكلف بتمرير وعائه الضريبي في فئة من الفئات ذات التعرف البسيطة، إضافة إلى أن الإكثار في المصروفات الضريبية والتي تتمثل في استعمال وسائل استثنائية لتنمية قطاعات اقتصادية واجتماعية معينة، فإن هذا الإسراف في استعمال هذه الوسائل جعلها مصدر تهريب ضريبي على نطاق واسع. (دقة، 2003).

6. أسباب جزائية: أن حجم العقاب الذي تحدده القوانين على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة العقاب اكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف اثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب اقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة تكثر حالات التهرب الضريبي. (ناصر، 2010، ص10).

وقد نص قرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين المادة (37) وقانون ضريبة القيمة المضافة في الباب السادس عشر على العقوبات وذلك بأن يعاقب كل من أتى فعلا من الأفعال التي يقصد من ورائها المكلف بالتهرب من الضريبة، على أن يعاقب عند إدانته على كل جرم من هذه الجرائم بالحبس بالإضافة إلى الغرامات الضريبية، أو بكلتا العقوبتين معاً، وفي الأحوال كلها يضمن مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، ويكون الشريك المحكوم عليه مسئولاً بالتضامن مع المكلف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها. (جمعه، 2005، ص91).

7. أسباب أخلاقية: يعد المستوى الخلقي في أي مجتمع هو السبب المهم في التهرب الضريبي، فكلما ضعفت الأخلاق في المجتمع قل وعيهم واهتمامهم بمصلحة الدولة وقل اهتمامهم

بالمسؤولية تجاه الخزينة العامة للدولة وما تقدمه من خدمات ويمكن الحكم على المستوى الخلفي في أي مجتمع من خلال درجة التسامح مع المكلفين المتهربين من دفع الضريبة، فكلما شعر المواطن بواجبه الوطني والتضحيات المادية التي تحتاجها الدولة لتتمكن من مواجهة الأعباء الملقة على عاتقها، حيث يعتبر ضعف مستوى الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز الأسباب المؤدية للتهرب الضريبي وذلك للاعتقادات الخاطئة المنتشرة في أوساط المجتمع وهي كالاتي: (سعدون، 2017، ص98).

أ. اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات، وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة؛ وذلك أن دفعها ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة.

ب. إن التشريع الضريبي في كثير من الدول لا تتوافر فيه الشروط التي تبعث على احترام أي قانون وتضفي عليه الهيبة لأنه يتمتع بخصائص تتنافى مع القيم التي تعطي القانون الاحترام والطاعة والعمومية، وعدم وجود عدالة ضريبية بين المكلفين والتوسع في تفسير الاستثناءات دون نص قانوني. وينتج عن ذلك ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكسا مع الوعي الضريبي والأخلاق المالية.

ج. شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه أو شعوره بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، قد يؤدي به إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها. كما تؤدي القدرة المالية والحالة الاقتصادية العامة للمكلف دورا كبيرا في قوة الباعث النفسي لتهربه من الضريبة، فهو يسعى للتهرب أكثر عندما يكون في حالة مالية صعبة. (الخطيب، 2015، ص54-55).

د. أن سوء التصرف في النفقات العامة تجعل المكلف معتقداً بان هذه الأموال تنفق في أوجه غير صحيحة. (سعدون، 2017، ص98).

وبشكل عام يختلف الوعي الضريبي عند المكلفين باختلاف الشعوب والأمم، فالمعروف أن المكلف في أوروبا هو أقل تهرباً من الضريبة من المكلف في أمريكا اللاتينية؛ حيث يقدم تصريحه إلى الإدارة المالية بأمانة ولا يحاول اللجوء للطرق الملتوية لتأخير الضريبة أو التهرب منها. ومن الطبيعي أن توجد هذه الفروق بين المكلف في الدول النامية والمكلف في الدول المتقدمة، ويعود سبب زيادة التهرب الضريبي في الدول النامية عنه في الدول المتقدمة إلى عدة أسباب منها: (الخطيب، 2015، ص54-55).

أ . شعور المكلف بضعف الخدمة العامة، فهو لا يجد خدمات مقابلة للضريبة التي يدفعها، لذلك يتمتع عن أدائها.

ب. المحاباة في الضريبة: فالضريبة في البلدان النامية تفرض على الطبقات ذات الدخل المنخفض في حين تعفى منها الطبقات ذات الدخل المرتفع رغم استفادتها من الخدمات العامة، مما يشعر المكلف بعدم عدالة الضريبة فيمتنع عن أدائها ويحاول التهرب منها.

ج. سياسة الإنفاق العام في الدول النامية واستخدام الدولة للضريبة في أغراض اجتماعية أو اقتصادية لا تخدم الشريحة الكبرى من المجتمع، مما يشعر المكلفين بالظلم ويدفعهم للتهرب منها.

د. عدم توافر الثقة المتبادلة بين السلطة المالية والأفراد بحيث تتخذ العلاقة بينهما شكل العداء والخصومة بدلاً من علاقة التعاون مما يدفع الفرد للتهرب من الضريبة.

### المطلب الاول: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي :

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية واقتصادية واجتماعية لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة وعليه فإن التهرب الضريبي (ناصر 2010)، يترتب أثراً سيئاً على الصعيد المالي والاقتصادي والاجتماعي، خاصة إذا علمنا انه يؤدي إلى الإخلال ببنية الميزانية العامة بسبب ما تعاني منه الخزينة من شح في الموارد، وهو ما يؤثر على النفقات العامة

فإذا لم تستطع الدولة تحصيل الموارد المقررة في الموازنة فإنه يحدث ارتباكاً في سياسة الإنفاق التي تقوم بها الدولة مما ينعكس سلباً على الوضع الاقتصادي برمته، حيث ينخفض حجم الاستثمار ويتدنى المستوى المعيشي للأفراد وتتردى الأوضاع الاجتماعية. (المرتجى 2012) وعند إعداد الموازنة العامة للدولة يتم تقدير حصيلة الضرائب المتوقع تحصيلها كجزء من موارد الدولة المختلفة والتي يتم على أساسها تقدير النفقات العامة موزعة على أبوابها المحددة بالموازنة بحيث تكون في حدود الإيرادات، فإن لم تكفي الإيرادات المقدره لمواجهة النفقات المقدره يكون هناك عجز مقدر تتم تغطيته من خلال القروض المحلية أو الخارجية وكلما ازدادت حدة التهرب الضريبي وما يترتب عليها من حرمان الخزنة العامة من جانب ومن مواردها كلما أدى ذلك إلى زيادة العجز الفعلي في الموازنة العامة للدولة وبالتالي زيادة حجم القروض وما تمثله من عبء كبير على كاهل الدولة، مما يجعلها في كثير من الأحيان عاجزة عن الوفاء بمتطلبات المجتمع من مرافق وخدمات مختلفة، (حسيب، 2001)، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى خفض مستوى التوظيفات المالية وتدني المستوى المعيشي للأفراد وآثار التهرب من الضريبة لا تتوقف عند هذا الحد، فإذا لم تكف عملية تقليص حجم النفقات العامة لتغطية العجز الناتج عن التهرب من تأدية الضرائب، فقد تضطر الدولة إلى اللجوء لزيادة إيراداتها العامة عن طريق فرض ضرائب جديدة وزيادة العبء الضريبي على المواطنين، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة رغبتهم باللجوء إلى كافة الوسائل والأساليب للتهرب من تأدية الضرائب، كما من شأن فرض ضرائب جديدة أن يجعل العبء الضريبي العام يتراكم على عاتق المواطنين الملتزمين الذين لم يعتادوا على التهرب من الضريبة، أو على عاتق أصحاب الرواتب والأجور الذين لا يستطيعون ممارسة التهرب بسبب خضوعهم للضريبة عن طريق الحجز من المنبع، مما يسهم في عدم توزيع الأعباء الضريبية توزيعاً عادلاً على كافة المواطنين القادرين عليها (لزرقي، 2012).

وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى الآتي:

#### أولاً: الآثار الاقتصادية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار خطيرة على الاقتصاد الوطني، إذ انه يقلل من الإيرادات وبالتالي من الإنفاق العام وهذا بدوره يؤدي إلى الإقلال من الاستثمار وزيادة الإنتاج ثم إلى كساد اقتصادي، ويمكن بيان الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي من خلال الآتي: (ناصر، 2010، ص13).

1. أثره على الاستثمار: يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب بالنسبة للاستثمار فان نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية بالإضافة إلى ذلك فان انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

2. أثره على الصناعة الوطنية: أن انتشار هذه الظاهرة قد تؤدي إلى زيادة حجم النقد المتاح للمكلفين المتهربين، وبالتالي زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وإقبالهم على السلع الأجنبية، دون السلع المحلية وبالتالي تصبح هذه السلع غير قادرة على المنافسة للسلع الأجنبية.

3. أثره على المستوى العام للأسعار: إن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وعدم مكافحته تؤدي إلى عدم إمكانية تحقيق أهداف السياسة المالية المرسومة والمتمثلة بامتصاص النقد الزائد في فترة التضخم من خلال قيامها بسحب القوة الشرائية الزائدة والتي تكون سبباً في ارتفاع الأسعار، ولغرض تحقيق هذا الهدف من خلال تخفيض الدخل عن طريق الاقتطاع الضريبي، حيث إن زيادة النقد وزيادة الإنفاق الاستهلاكي يؤديان إلى تدهور قيمة النقود وزيادة التضخم، وبالتالي ارتفاع الأسعار وهنا تحدث اختلالات بين فئات المجتمع (سعدون، 2017، ص99-100).

4. أثره على إدارة المشروعات: يعمل التهرب الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجوهري للمشاريع الاستثمارية وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي . (ناصر، 2010، ص13).

5. أثره في الحافز على الإنتاج: إن التهرب الضريبي قد يدفع الدولة إلى زيادة المعدلات الضريبية، أو فرض ضرائب جديدة مما يؤدي إلى ضعف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج، فقد يسمح التهرب لمؤسسات ومشروعات ذات إنتاجية منخفضة للحفاظ على وجودها في حين إن هناك مؤسسات ومشاريع ذات إنتاجية عالية وداعمة للاقتصاد الوطني لكنها تخسر نصيبها في السوق أمام هذه المؤسسات والمشاريع الضعيفة بسبب التهرب. (سعدون، 2017، ص99-100).

#### ثانيا : الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

تعد الضريبة أحد مظاهر التضامن الاجتماعي في المجتمع الواحد فالدولة تفرضها على أصحاب الدخل العالية ويعاد صرفها إلى أصحاب الدخل المنخفضة على شكل خدمات لذا فالتهرب من دفع الضريبة يؤدي إلى انخفاض الإنفاق على الخدمات المفيدة، كالتعليم، والصحة، والأمن، وغيرها من الخدمات التي تعود بالنفع على أصحاب الدخل المنخفضة، إذ أن الإيرادات الضريبية تساعد الدولة في سد احتياجات البلاد التنموية في كافة مجالات الاقتصاد، من أجل إحداث المزيد من التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبشرية (حسين، 2010، ص35).

### ثالثاً: الآثار المالية للتهرب الضريبي:

لعل الاعتداء على المال العام من خلال ما يعرف بالتهرب الضريبي يشكل احد أهم صور وأشكال الفساد، نظراً لما يشكله من اعتداء على حق مزدوج لكل من الدولة والأفراد، فبالنسبة للدولة هو اعتداء على حق من حقوقها وإيراداتها ومستحققاتها حماها القانون بكل صوره و أشكاله، ومن جانب الأفراد فهو يحرمهم من التمتع بثمره هذا المال العام الذي لو لم يتم الاعتداء عليه لتم تسخيره في الصالح العام على صورة خدمات للمواطنين حيث تعتبر الضرائب من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي ترجوها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنموية، كما أن الضرائب تعد الرافد الرئيس لموازنة الدولة، فالضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة هي أداء مهمة ورئيسه من أدوات السياسة المالية لأي دولة.(علاونه،2011).

ويؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزء هاماً من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإفناق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني. (لزرقي،2011، ص60).

وقد تلجأ الدولة في بعض الأحيان في سبيل مكافحة التهرب الضريبي إلى الكثير من النفقات العامة بدلاً من توجيهها إلى تحقيق المزيد من الخدمات العامة والمشروعات الاقتصادية والاجتماعية التي تعود بالنفع على جميع أفراد المجتمع وخاصة الطبقات الفقيرة التي تسعى الدولة لتحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع فالدولة قد تستعين بالأموال المخصصة لتمويل مشاريع التنمية الاقتصادية بسد العجز الظاهر في الميزانية بسبب التهرب الضريبي فالاعتماد على هذه المبالغ قد تؤدي إلى ظهور مشاكل كثيرة منها تعميق الضغوط التضخمية، وإيقاف تنفيذ مشاريع الخطة الإنتاجية.(سعدون،2017).

## المطلب الثاني: الطرق والوسائل اللازمة لمكافحة التهرب الضريبي

معالجة التهرب الضريبي: تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة سيئة وتؤثر على المجتمع والدولة بشكل عام حيث تسعى جميع الدول إلى محاربة هذه الظاهرة ولمحاربة هذه الظاهرة يوجد العديد من الإجراءات منها الوقائية والعلاجية ومنها عن طريق تطبيق العقوبات والغرامات وفق ما نص عليه القانون الضريبي ونتناول شرحها في التالي:

### أولاً: الإجراءات الوقائية والعلاجية لمكافحة التهرب الضريبي:

يمكن للدولة مواجهة حالات التهرب الضريبي من خلال اللجوء إلى الإجراءات الوقائية والعلاجية على نحو يكفل الحد من التهرب الضريبي وتعد هذه الإجراءات الرئيسية التي يمكن ان تؤدي إلى معالجة التهرب الضريبي ومنع وقوعه:

1. تبسيط النظام الضريبي: كلما كان النظام الضريبي مبسطاً وغير معقد وكانت معدلاته وإعفاءاته الضريبية واضحة وسهلة ولا مجال للخلاف عليها، كلما أصبح المكلف على قناعة تامة بالضريبة التي يدفعها وامتنع عن التهرب منها، وهنا ينبغي على الدولة أن تعمل جاهدة من أجل إصلاح كافة تشريعاتها الضريبية بحيث تكون مصاغة صياغة قانونية سليمة وان لا تكون هنالك أية ثغرات أو تعسف فيها، وهذا يتطلب إشراك الفقه القانوني والمحاسبي والمالي في صياغة هذه النصوص التشريعية. (سعدون، 2017، ص106).

### 2. العمل على رفع كفاءة الإدارة الضريبية ويتم ذلك عن طريق الاهتمام بالأمور التالية:

- دعم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورة لسرعة إنجاز العمل، وذلك بإتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب واستلام البيانات وإقامة نظام استعلامي عصري.

- رفع كفاءة الموظفين في الإدارات الضريبية حتى يمكنهم من تنفيذ الخطط المرسومة ومواجهة الحالات الجديدة مع ضرورة مراعاة حسن الاختيار من الناحيتين السلوكية والعلمية بالإضافة

إلى الخبرة العملية والاهتمام بالتدريب العملي ولا يكون مكتئباً، بل يجب أن يكون التدريب عملياً بحيث يناط بالموظفين الفنيين القدامى لتدريب الموظفين الجدد.

- زيادة رواتب موظفي الجهاز الإداري الضريبي بحيث لا ينظر إلى أموال الغير .

- زيادة العقوبات على الموظفين المهتمين بالرشوة والفساد الضريبي للتقليل منها. وبذلك نستنتج أن جزءاً من التهرب الضريبي تتحمل مسؤوليته الإدارة الضريبية وذلك لعدم استخدامها للصلاحيات التي منحها إياها القانون أو بسبب غياب الرقابة والتدقيق على كثير من المكلفين. (جمعه، 2005، ص 97).

3. العمل على استخدام الوسائل الرقابية: تعتمد معظم الدول على استخدام الوسائل الرقابية من خلال تفعيل سلطة التحقق والرقابة وهي تعد من أفضل وسائل مكافحة التهرب الضريبي وقد تتحقق هذه الرقابة بأشكال متعددة وكالاتي:

إلزام المصارف والمؤسسات الادخارية أن تزود الإدارة الضريبية بنوع من البيانات المالية المتعلقة بالعملاء الذين يتعاملون معها. وفضلاً عن ذلك فإن بعض الدوائر الحكومية والمؤسسات والهيئات العامة تستطيع أن تساهم في إمداد الدوائر المالية بالبيانات الموجودة لديها والتي تصلح أن تكون مصدراً حياً من مصادر تقديرات الضرائب المستحقة على بعض المكلفين. ومن هذه الهيئات الدوائر العقارية ودائرة الجمارك ودائرة الاستيراد والتصدير، بالإضافة إلى المؤسسات العامة الأخرى. (عاكوم، 2019، ص 294).

أ. حق الاطلاع والتفتيش: يجوز لموظفي الضريبة الاطلاع على الوثائق والملفات التي بحوزة المكلف. اخذ المشرع الفلسطيني بهذه الطريقة، إذ نصت المادة (23) من قرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين يجوز للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطأً أن يدخل إلى أي مكان يجري العمل فيه، وأن يفحص البضائع المخزنة والنقد والآلات والسجلات الحسابية والمستندات، وله الاحتفاظ بها لمدة لا تزيد عن شهر إذا اقتنع بأن الاحتفاظ بها ضروري لغايات تنفيذ أحكام هذا القرار بقانون، ويعتبر المدير وموظفو الدائرة المفوضين

خطياً أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضبط القضائي وذلك في حدود اختصاصهم وفي الحالات التي تستدعي ذلك، وللمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً طلب المعلومات الضرورية وتبادل المعلومات الضريبية اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون مع الدوائر المالية والضريبية أو أية دائرة أو جهة أخرى وفقاً لأحكام القانون، مما يجعل المكلف يقدم معلومات صحيحة.

ب. ممارسة الرقابة الذاتية حيث يمكن للإدارة الضريبية أن تطلب من المكلف تقديم إقرار مؤيد باليمين: تلجأ بعض التشريعات إلى الطلب من المكلف حلف يمين بشأن صحة المعلومات التي يقدمها للدوائر الضريبية، كما يحصل في فرنسا. هذه الطريقة لا تصلح في جميع الدول لذا فإن استخدامها محدود. (الحاج، 2015، ص 85).

ت. التبليغ من الغير: يلزم المشرع الضريبي في بعض الدول أشخاصاً معينين أو جهات معينة بتبليغ الإدارة الضريبية عن المعاملات والتصرفات التي تعينها على ربط الضرائب على المكلفين. وكما تعطي بعض الدول مكافآت مالية لكل من يتقدم للإدارة الضريبية بمعلومات تساعد في مراقبة إقرارات المكلفين واكتشاف الغش الضريبي. (شوابكة، 2015، ص 133).

ث. أن تلجأ الإدارة المالية إلى إجراء الاختبار المالي كوسيلة للرقابة على ضرائب الدخل: وأساس هذه الوسيلة مطالبة المكلف بتقديم قائمة تمثل مركزه المالي بعدد من السنوات وتقارن هذه القائمة بقائمة أخرى مقدمة لتتضح الزيادة التي طرأت على المكلف خلال تلك الفترة الزمنية، بعد ذلك تقارن مع الزيادة الملموسة في أمواله خلال تلك المدة ومع ما أسفرت عنه وسيلة الاختبار هذه، ومع تصريحاته السابقة خلال تلك الفترة. وهنا يقرر المشرع جزاءات رادعة لمن يثبت تعمه تضليل الدولة خلال المدة السابقة، ويتم إجراء هذه المراقبة بمعرفة إدارة مكافحة التهرب الضريبي مرة كل ثلاث سنوات مثلاً. (عاكوم، 2019، ص 293).

4. العمل على حصر المكلفين بكل دقة: حيث تركز خطة الإدارة في مكافحة التهرب على تقسيم المجتمع الضريبي إلى عدة قطاعات وحصر كبار ممولي كل قطاع وبصفة خاصة الذين لا تتناسب إقراراتهم الضريبية مع حجم أنشطتهم وإرباحهم الفعلية، كما يتم متابعة نشاط بعض الممولين الذين أصبحت مظاهر ثرائهم واضحة ومخالفة للواقع الاقتصادي وما يقرون به

للدوائر الضريبية والكشف عن الحجم الحقيقي لإيرادات كل منهم وممتلكاته العقارية وثابت تهربه مستديا. (الشريف 2007، ص424).

5. **التنسيق بين الجهات المختلفة في الدولة:** إن لدى أغلب المكلفين معاملات مختلفة تربطهم بكثير من الإدارات والهيئات، كما لهم علاقات بدوائر التسجيل العقاري عند تسجيل عقاراتهم من بيع وشراء أو توثيق عقود، فكل هذه البيانات من العوامل التي تساعد كثيرا الإدارة المالية كثيرا في معرفة المركز الحقيقي للمكلف والوقوف على حجم نشاطه، لذلك على التشريع الضريبي أن يسمح للإدارة الضريبية بالحصول على هذه البيانات بشكل دوري ومنظم من الجهات المذكورة والعمل على ضمان التنسيق المطلوب بين الدوائر الحكومية وضريبة الدخل يتطلب تفعيل وزيادة التنسيق بين هذه الدوائر، كالتنسيق الموجود بين دائرة الضريبة ودوائر السير بخصوص براءة الذمة. (جمعه، 2005، ص95).

6. **العمل على رفع مستوى الدعم المادي والمعنوي لموظفي الإدارة الضريبية ويتم ذلك بالطرق التالية :** (لرزق، 2012، ص111-112).

- أ. تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
- ب. تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية بقصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- ت. وضع أسس عادلة للترقية، وبالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا.
- ث. توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية، وعليه فإن إدارة كفيئة وناجعة ومتوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين لأعلى رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة والإغراء، إن هذه الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة.

7. العمل على إشراك محاسبي وخبراء الضرائب: ينبغي على الدولة أن تعمل جاهدة من أجل إشراك المحاسبين وخبراء الضرائب عند وضع القوانين الضريبية لكي تكون هذه القوانين واضحة وسهلة وسليمة فهذه المهنة ترضى الصالح العام أو الصالح الخاص للمكلفين على حد سواء. (سعدون، 2017، ص107)

8. العمل على تطبيق مبدأ العدالة الضريبية: يعد تحقيق مبدأ العدالة الضريبية من أهم طرق مكافحة التهرب الضريبي، ولتحقيق هذا المبدأ لا بد من مجموعة من الإجراءات والسبل منها:

- شمولية الضريبة: بحيث تصيب جميع الدخول حتى لا يشعر المكلف أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع ضريبة مع الأخذ بالاعتبار الإعفاءات الضريبية.

- معدل الضريبة: يجب ان يكون معدل الضريبة في حدود المعقول، لان المعدل المرتفع يترك أثرا سلبيا في نفسية المكلف ويدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة.

- الإعفاءات الضريبية: أي نظام ضريبي يحتوي على إعفاءات تحسب لبعض الفئات على حساب فئات أخرى لا بد ان تدفع المكلف إلى التهرب منها لذلك ينبغي ان تكون الإعفاءات مدروسة بشكل جيد ويستفيد منها أشخاص بحاجة إليها وإلا أدى الأمر إلى التهرب الضريبي من قبل دافعي الضرائب. (عاكوم، 2019، ص287).

- عدم استصدار قوانين جديدة تمنح خصم تعجيل الدفع او إعفاء من الضريبة مقابل التأخير للممولين المتخلفين عن سداد الضريبة المستحقة عليهم لان هذه القوانين قد أدت الى شعور الممولين المنتظمين في سداد الضريبة بالإحباط والظلم وان انتظامهم في سداد الضريبة في المواعيد القانونية قد أدى الى تمييز المتخلفين عن السداد عليهم وذلك بحصولهم على مزايا لا يستحقونها لان استمرار إصدار مثل هذه القوانين سيؤدي في النهاية الى إحجام الممولين المنتظمين في سداد الضريبة عن سدادها في المواعيد القانونية ويشجع المتخلفين عن سداد الضريبة المستحقة عليهم على التمادي في عدم سدادها انتظارا لتيسيرات جديدة بقانون جديد (حسيب، 2001، ص558).

9. إنماء الوعي ونشره وتقوية الثقة المتبادلة بين المكلف والدولة: ومن وسائل ذلك نشر البيانات المالية سواء عن طريق الصحف والإذاعة والتلفزيون، بعقد الندوات وعرض الأفلام التثقيفية السريعة حتى يشعر المكلفون بالخدمات التي تؤديها لهم الدولة، وإن الإنفاق الحكومي لا يحوي إسرافاً وتبذيراً وإنما يستهدف صالح المجتمع عامة. ولا بد من أن ينفذ ذلك كله إلى قلوب وعقول المكلفين حتى يلمس كل مكلف أن نفعاً ما من خدمات الدولة قد أصابه بطريقة مباشرة أو غيرها. ولو أدرك كل مكلف أن صالحه من صالح المجموع لتوفرت لديه عاطفة حب الجماعة ونما عنده هذا الوعي ولأقبل على أداء الضريبة للوطن بارتياح ورضا. (الخطيب، 2015، ص 61).

كما يجب احترام الممول وحسن معاملته وعدم التعالي عليه وعدم النظر إليه دائماً على أنه متهرب رغم عدم وجود أية أدلة على ذلك وبث الطمأنينة في نفسه وإشعاره بأهميته باعتباره مساهماً في تمويل موازنة الدولة بالأموال اللازمة لمواجهة الالتزامات الملقاة على عاتقها. (حسيب، 2001، ص 558).

10. العمل على تعميم الدروس التي تبين مدى أهمية الضريبة في المدارس والمعاهد والكلية: إذا كانت السلطات القائمة على شئون الضرائب محوطة بدعاية سيئة وبالكثير من الأعداء الذين يدأبون على لومها بحق وبغير حق، فذلك مرجعة إلى انعدام فكرة الواجب الضريبي في عقلية الممولين فالرأي عند جمهور الممولين هو أنه إذا خدع الخزينة عن حقها فهو لا يتعدى على حق أحد بل إن أكثر المواطنين أمانة في معاملاته وأشدّهم تعففاً عن المساس بحق من حقوق مواطنيه يقف من الخزانة موقفاً كله غش واحتيال ومخالفة ولا يرى في ذلك حرجاً أو مساساً بكرامته الخلقية بل يرى في تصرفه هذا من أدلة الذكاء والبراعة ما يستوجب المباحة والمفاخرة.

فلماذا لا تنتهياً في جميع المدارس والمعاهد دروس في الوطنية الضريبية ولماذا لا تنظم في المدارس والمعاهد العالية والنقابات المهنية المختلفة والغرف التجارية محاضرات في مركز خزانة الدولة في المجتمع ووظيفتها الأساسية في مواجهة الإنفاق الحكومي على المرافق العامة

بما تحببه من ضرائب توزع بها هذا العبء على كافة المواطنين بل لماذا لا تلقى مثل هذه الدروس والعظات في المعابد الدينية ولماذا لا يستعان في ذلك بالصحافة والمحاضرات العامة والأحاديث في محطات الإذاعة اللاسلكية ووسائل التواصل الاجتماعي هذا التلقين الذي يبدأ في المرحلة الأولى للتعليم ويتدرج في المراحل التالية كفيل بإعداد "مكلف المستقبل" أعدادا يجعله في الغد على أهبة لأداء فريضته الضريبية طوعا واختيارا قبل ان تكون تكليفا وإجبارا. (مجموع، 1985، ص 27).

11. **الحجز التحفظي:** خول المشرع للإدارة الضريبية قبل ان تتخذ الإجراءات التنفيذية ان تتخذ إجراءات تحفظية يكون الغرض منها المحافظة على أموال المكلف حتى تتمكن من التنفيذ عليها فأجاز لها ان تقوم بتوقيع الحجز على أمواله لاستيفاء الضريبة منها او منعه من السفر وأجاز المشرع الضريبي للإدارة الضريبية ان تقوم بالحجز دون اللجوء إلى القضاء لحماية حقوق الخزنة العامة من الضياع. (ابو هلال و آخرون، 2014، ص 288).

وقد وردت الحجز لضمان تحصيل الضريبة في قانون تحصيل الموال الأميرية رقم (6) لعام 1952 في المادة رقم (8) كما نصت المادة (33) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بهذا الشأن على ما يلي:

- أ. إذا لم يتم دفع الضريبة والغرامات المستحقة وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون خلال المدة المحددة، تقوم الدائرة بتبليغ المكلف إنذاراً خطياً لدفعها خلال مدة (30) يوماً.
- ب. إذا لم يتم الدفع خلال المدة المشار إليها في الفقرة (1) من هذه المادة للمدير أو من يفوضه خطياً أن يشرع في تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به، وله في هذه الحالة ممارسة كامل الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري والحجز على أموال المكلف أينما وجدت بقرار من المحكمة المختصة.
- ت. يعتبر تبليغ المكلف للإنذار وفقاً لأحكام الفقرة (1) من هذه المادة كافياً لغايات مباشرة المدير أو من يفوضه خطياً القيام بإجراءات الحجز والتنفيذ وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به.

ث. للمدير أن يطلب من المحكمة المختصة منع أي مكلف من مغادرة البلاد قبل تسوية ديونه، أو تقديم كفالة أو كفيل لضمان دفع الضريبة والغرامات المستحقة عليه ويعتبر الكفيل مسؤولاً عن دفع الضريبة والغرامات المترتبة عليه بالتكافل والتضامن مع المكلف كما لو كانت ضريبة مستحقة عليه.

12. **الجباية من المصدر:** تلجأ بعض الدول إلى جباية الضريبة من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزانة وتقليل احتمالات التهرب. كأن تقطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على الموظفين أو اقتطاعه ضريبة الإنتاج من المصنع. وقد لجأ المشرع الأردني إلى هذا الأسلوب حيث يوجد موظفو الضريبة في نفس مصانع الإنتاج لمراقبته وفرض الضريبة عليه. (الحاج، 2015، ص 86).

**ثانياً: العمل على فرض غرامات وعقوبات رادعة للحد من التهرب الضريبي:** إن دفع الضريبة ليس عملاً تطوعياً يتسابق المكلفون لأدائه، وإنما هو واجب ملزم بنص القوانين والتشريعات الملحقة به لضمان تنفيذه، مع الحاجة لوجود قوة سيادية، وتشمل قوة التنفيذ هذه ضمن ما تشمل وجود قوانين ضامنة، ورادعة تتضمن لائحة من الغرامات والعقوبات التي يمكن فرضها على المكلفين في حالة مخالفتهم لقوانين الضريبة، وفرض هذه العقوبات والغرامات الضريبية على المكلف ليس بهدف بحد ذاته، وإنما هو وسيلة لتطبيق قوانين الضريبة بطريقة ناجعة وفعالة وحث المكلفين على عدم التهرب من دفع الضرائب والالتزام بواجباتهم. (جمعة، 2005).

فقد سطر المشرع عقوبات جنائية وأخرى إدارية كحرمان المكلف من الاستفادة من خدمات بعض المرافق العمومية، واخذ بعض التصاريح من السلطة العامة غير ان الملاحظ هو سيادة العقوبات ذات الطابع المالي، بحيث يطغى هنا الهاجس المالي على الرغبة في فرض احترام القانون، في حين تبقى العقوبات الجنائية فارغة من محتواها ومنزوعة عنها صفة الصرامة، وحتى تكون العقوبات في مستوى حجم وخطورة ظاهرة التهرب الضريبي، فمن الضروري مراجعة قانون تجريم التهرب الضريبي الذي يطال وعاء الضريبة. (المرتجى، 2012، ص 133).

وقد اخذ المشرع الفلسطيني بهذه العقوبات والغرامات وفقاً لما يلي:

### الفرع الاول: الغرامات

غرامة تأخير تقديم الإقرار الضريبي: ألزم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني كل مكلف بتقديم الإقرار الضريبي وأن يسلمه باليد، لقاء إيصال أو بالبريد المسجل بعلم الوصول أو بأية وسيلة أخرى يوافق عليها الوزير بتتسيب من المدير ويرسل إلى الدائرة خلال الأربعة أشهر التالية لانتهاء الفترة الضريبية، موضحاً فيه تفاصيل دخله الإجمالي وتنزيلاته ودخله الصافي وإعفاءاته ودخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية، ووفق ما نص عليه القانون فإن عدم الالتزام بتقديم الإقرار في الوقت المحدد يترتب عليه جزاءات وغرامات مختلفة وفق ما نصت عليه المادة 36 من قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين حيث تفرض على كل مكلف ملزم بتقديم الإقرار الضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد بموجب أحكام هذا القانون غرامة تعادل (3%) من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير وبعد أقصى لا يتجاوز (20%) من الضريبة المستحقة، وفي جميع الأحوال يجب أن لا تقل غرامة التأخير عن (300 شيكل) للشخص الطبيعي و(3000 شيكل) للشخص المعنوي.

للمدير أو من يفوضه خطياً أن يعفي أي مكلف من أداء الغرامة أو جزءاً منها إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن تقديم الإقرار الضريبي لأسباب خارجة عن إرادته. (قرار بقانون رقم 8 لعام 2011).

غرامة تأخير دفع الضريبة: بعد تحديد مقدار الضريبة سواء بالاستناد إلى الإقرار الذاتي أو إلى التقدير النهائي المتفق عليه والذي لا يوجد عليه اعتراض أي يصبح قطعي وغير مختلف عليه يجب على المكلف توريده ودفعه لصالح الخزينة العامة بإحدى الطرق التي نص عليها القانون الضريبي المعمول به في فلسطين. (ابو هلال وآخرون، 2014، ص 292). وإذا لم يتم المكلف بدفعها فإنه يترتب عليه غرامات وذلك حسب ما نص عليه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وفق المادة 36 في الفقرتين 1-2 والتي تنص على:

1. إذا لم تدفع الضريبة أو المبالغ المتوجب دفعها على حساب الضريبة في المواعيد المحددة للدفع بمقتضى أحكام هذا القانون يضاف إلى رصيد الضريبة أو تلك المبالغ ما يعادل (2%) من مقدار الضريبة أو المبالغ المذكورة عن كل شهر تأخير عن الموعد المحدد قانوناً ويتم تحصيل هذه المبالغ وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه.

2. لا يعتبر المبلغ المضاف إلى الضريبة بمقتضى أحكام هذه المادة قسماً منها. (قرار بقانون رقم 8 لعام 2011).

وفي الباب الرابع عشر من قانون ضريبة القيمة المضافة المعمول به في فلسطين بشأن رسوم على المنتجات المحلية فقد حدد غرامة على عدم الدفع في الميعاد وفق المادة 104 والتي تنص: إذا لم يتم دفع الرسوم في الميعاد الذي حدد لذلك يضاف إليها مع فروق قيمة العملية والفوائد بناء على المادة 105 للنظام غرامة تأخير 1،5% من مبلغ الدين المتأخر دفعه عن كل أسبوع أو جزء منه.

#### الفرع الثاني: العقوبات

نصت المادة 37 من قرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (1000 شيكل) ولا تزيد عن (10000 شيكل) أو بكليتي العقوبتين معاً على من ارتكب المخالفات المنصوص عليها في القانون، كما نص قانون ضريبة القيمة المضافة المعمول به في فلسطين على العقوبات في الباب السادس عشر ضمن المادة (122) حيث نصت على من قام بمخالفة أي من تعليمات القانون أو الأنظمة بموجبه. يعاقب بالحبس سنة أو غرامة 400.000 شيكل أو أربعة أضعاف قيمة الفائدة التي تحققت أو كان ينوي تحقيقها والكل حسب المبلغ الأكبر أو بالعقوبتين معاً:

1. رفض أو امتنع عن إعطاء معلومات أو مستند أو سجل أو نموذج كان من الواجب عليه إعطاؤها بعد ان طلب منه ذلك.

2. رفض أو امتنع عن المثول للتحقيق بعد ان طلب منه ذلك.

3. قام بإعطاء معلومات غير صحيحة او غير دقيقة بدون تفسير معقول او قام بإعطاء تقرير يحتوي على معلومات كما ذكر .

4. لم يتم بتنفيذ الملزم به لأغراض تسجيله

5. اصدر فاتورة ضريبية بدون ان يكون صاحب حق في ذلك او بعد ان منع عن ذلك

6. لم يقدم في الميعاد تقريراً كان من الواجب عليه تقديمه طبقاً للقانون او نظام بموجبه بما في ذلك تقرير كان من الواجب عليه تقديمه بناء على طلب من المسؤول

7. لم يتم بإدارة دفاتر حسابات او سجلات أخرى كان من الواجب عليه إدارتها او تحدد بقرار

نهائي بناء على المواد من دفع الرسوم او قام بتنفيذ عمل اخر لنفس الغرض المذكور أو قام

بتنفيذ مخالفة من الموضحة فيما يلي، يعاقب بالحبس ثلاث سنوات او غرامة قدرها

1000000 شيكل أو أربعة أضعاف قيمة الرسوم التي نوى التهرب من دفعها أو كان في

نيته الحصول عليها والكل حسب المبلغ الأكبر أو بالعقوبتين معا:

1. أخفى، او اهلك أو قام بتغيير سجل أو مستند آخر طلب منه إدارته أو تسليمه.

2. استمر في تنفيذ صفقات بعد أن منع من ذلك أو قبل تنفيذ الشروط للاستمرار في ممارسة عمله.

3. اصدر فاتورة ضريبية بدون أن يقوم أو التزم بتنفيذ صفقة بخصوصها قام بإصدار الفاتورة.

4. قام بخصم رسوم مصروفات مع علمه بأنه ليس في حيازته فاتورة ضريبية بخصوصها.

5. قام بنقل بضائع مع علمه بأنها ليست مرفقة بفاتورة أو شهادة إرسال.

كما نص القانون الضريبي المعمول به في فلسطين على العديد من العقوبات والغرامات كالحجز على الأموال ومنع المكلف من السفر وتأجيل إخراج البضائع من نطاق دائرة الجمارك حتى يتم دفع كل دين مستحق عليه أو تقديم التقارير الملزم بتقديمها.

ومن هنا نرى أن القانون الضريبي الفلسطيني سواء الخاص بضريبة الدخل أو الخاص بضريبة القيمة المضافة والجمارك قد راعى في نصوصه العقوبات والغرامات وبشكل رادع في حال تم تطبيقها كما هي في القانون.

## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

#### مقدمة

يتناول هذا الفصل الطرق والإجراءات التي اتبعتها الباحثة في تحديد مجتمع الدراسة والعينة وشرح الخطوات والإجراءات العملية التي تم اتباعها في بناء أداة الدراسة ووصفها، ثم شرح مخطط تصميم الدراسة ومتغيراتها، والإشارة إلى أنواع الاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها في الدراسة.

#### منهجية الدراسة

انطلاقاً من طبيعة البحث والمعلومات المراد الحصول عليها من أجل التعرف على العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية، فقد استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة محل البحث، ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً، ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطينا وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها ودرجات ارتباطها مع الظواهر الأخرى، كما أن المنهج الوصفي يدرس العلاقة بين المتغيرات، ويصف درجة العلاقة بين هذه المتغيرات وصفاً كمياً وذلك باستخدام مقاييس كمية، لهذا فقد رأى الباحث أن المنهج الوصفي التحليلي هو الأنسب لهذه الدراسة ويحقق أهدافها بالشكل الذي يضمن الدقة والموضوعية.

#### مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية والبالغ عددهم (572) موظف وموظفة في دوائر ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة والجمارك، وموزعين كما يلي: (202) موظف في ضريبة الدخل و(370) موظف في ضريبة القيمة المضافة والجمارك وفق إحصائية وزارة المالية الفلسطينية في الضفة الغربية لعام (2019).

## عينة الدراسة

تم اختيار عينة عشوائية قوامها (220) موظف وموظفة من موظفي الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية دوائر (ضريبة الدخل والقيمة المضافة) حيث شكلت عينة الدراسة ما نسبته (39%) من مجتمع الدراسة وتم توزيع هذا الاستبيان على العينة إلا أن هناك (18) موظف امتنعوا عن الإجابة على فقرات الاستبانة، حيث بلغ حجم العينة بعد الاستبعاد (202) استبانة جميعها صالح للتحليل، والجدول (1) يبين وصف عينة الدراسة تبعا لمتغيراتها الديموغرافية:

الجدول (3.1): توزيع عينة الدراسة تبعا لمتغيراتها الديموغرافية (ن=202).

المتغيرات المستقلة	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
الجنس	ذكر	121	60
	أنثى	81	40
	<b>المجموع</b>	<b>202</b>	<b>100</b>
المؤهل العلمي	دبلوم وما دون	24	11.8
	بكالوريوس	149	74
	ماجستير فأعلى	29	14.2
	<b>المجموع</b>	<b>202</b>	<b>100</b>
عدد سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	53	26.2
	من 6-10 سنوات	42	20.8
	أكثر من 10 سنوات	107	53
	<b>المجموع</b>	<b>202</b>	<b>100</b>
عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال الضريبة	اقل من 3 دورات	56	27.7
	من 3-5 دورات	44	21.8
	أكثر من 5 دورات	102	50.5
	<b>المجموع</b>	<b>202</b>	<b>100</b>

## أداة الدراسة

قام الباحث بإعداد وتصميم استبانته خاصة من أجل التعرف إلى العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية، وقد تكونت الاستبانة في صورتها النهائية من جزئيين: الأول تضمن بيانات أولية عن المفحوصين تمثلت في الجنس، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية في مجال الضريبة، أما الثاني فقد تكون من الفقرات التي تقيس العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية، حيث بلغ عدد هذه الفقرات (28) فقرة، موزعة على خمسة مجالات، والجدول (2) يبين هذه المجالات:

### جدول (3.2): توزيع مجالات وفقرات الدراسة.

عدد الفقرات	المجالات	المحاور
6	عدالة توزيع العبء الضريبي	العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي
6	الجزاء والعقوبات	
5	الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي	
6	كفاءة الموظفين	
5	الظروف الاقتصادية	
28	المجموع	

تكونت الأداة بصورتها النهائية من (28) فقرة، وتمت الإجابة على فقرات المقياس بوضع إشارة (√) أمام كل فقرة، حسب قناعة المستجيب بمضمون هذه الفقرة، ومدى انطباقها عليه، وذلك وفقاً لتدريج ليكرت (Likert) الخماسي، وهي: موافق بشدة، وتعطى (5) درجات، موافق، وتعطى (4) درجات، محايد، وتعطى (3) درجات، غير موافق، وتعطى (2) درجة، غير موافق بشدة، وتعطى (1) درجة.

## صدق الأداة

للتأكد من صدق الأداة فقد تم عرضها على عدد من المحكمين والبالغ عددهم (4) من المحكمين والملحق رقم (1) يبين ذلك، وقد قام الباحث بالتوجه إلى المحكمين لإبداء رأيهم في مدى ملاءمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للجزء الذي تنتمي إليه، ومدى كفاية العبارات لتغطية كل جزء من أجزاء متغيرات البحث الأساسية، هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يرونه ضرورياً من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة البحث. وتركزت توجيهات المحكمين على ضرورة تقليص بعض العبارات وإضافة بعض العبارات، واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون، قام الباحث بإجراء التعديلات التي تم الاتفاق عليها، حيث تم تعديل صياغة بعض العبارات، وحذف البعض الآخر منها، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية ليتم تطبيقها على عينة الدراسة. وأشار المحكمون بصلاحيّة أداة الدراسة.

## ثبات الأداة

قام الباحث بحساب ثبات المقياس باستخدام معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (AlphaChronbach) لكل مجال من مجالات الاستبانة والجدول رقم (3) يبين ذلك:

الجدول (3.3): ثبات أداة الدراسة.

معامل الثبات	المجال
0.890	عدالة توزيع العبء الضريبي
0.591	الجزاءات والعقوبات
0.641	الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي
0.576	كفاءة الموظفين
0.818	الظروف الاقتصادية
0.755	الدرجة الكلية

يتضح من الجدول رقم (3) أن معاملات ثبات الأداة كانت مناسبة حيث بلغ معامل الثبات (0.755) حسب معادلة الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، وهذا يدل على أن الأداة تتمتع بدرجة مقبولة من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق النهائي للدراسة، وهي نسب أعلى من الحد الأدنى المقبول وهو (60%)، وبالتالي هي نسبة كافية من الناحية الإحصائية للاستمرار في إجراءات البحث، وبذلك يكون قد تم التأكد من صدق وثبات استبانة البحث، مما يجعل الباحث على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج.

### إجراءات الدراسة:

تم إجراء الدراسة وفق المراحل الآتية:

1. مرحلة جمع البيانات الثانوية: تم جمع البيانات الثانوية من العديد من المصادر الثانوية كالكتب والمقالات والتقارير والرسائل الجامعية وغيرها، وذلك من أجل وضع الإطار النظري لهذه الدراسة، والاستعانة بها في بناء أدواتها وتوظيفها في الوصول إلى نتائج الدراسة لاحقاً.
2. مرحلة جمع البيانات الأولية: بعد أن تم الانتهاء من تصميم الاستبانة ومراجعتها والتأكد من صدقها وثباتها، قام الباحث بتوزيعها على أفراد عينة الدراسة، وذلك من أجل الوصول إلى حجم معلومات كافية للإجابة عن أسئلة الدراسة والوصول إلى الأهداف المحددة.
3. بعد الانتهاء من الفترة الزمنية المتفق عليها اللازمة لتعبئة الاستبانة، تم القيام بعملية جمعها، ومن ثم مراجعتها للتأكد من مدى صلاحيتها للتحليل، واستبعاد ما لم تصلح منها.
4. مرحلة إدخال البيانات: قام الباحث بإدخال البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبانة إلى جهاز الحاسوب باستخدام الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS)، ومن ثم تصنيف البيانات من أجل تجهيزها لعملية التحليل.
5. مرحلة معالجة البيانات: تم تحليل البيانات للحصول على معلومات عن متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة، والقيام بالتحليلات الإحصائية التي تجيب عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات وذلك تحقيقاً لأهداف الدراسة.

6. مرحلة مناقشة النتائج: قام الباحث بمناقشة النتائج التي تم الحصول عليها من خلال تحليل البيانات وذلك من أجل توضيح النتائج التي حصل عليها الباحث.

### متغيرات الدراسة

تضمنت الدراسة المتغيرات التالية:

#### 1. المتغيرات المستقلة:

##### أ. مجالات الدراسة:

1. عدالة توزيع العبء الضريبي.

2. الجزاءات والعقوبات.

3. الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي.

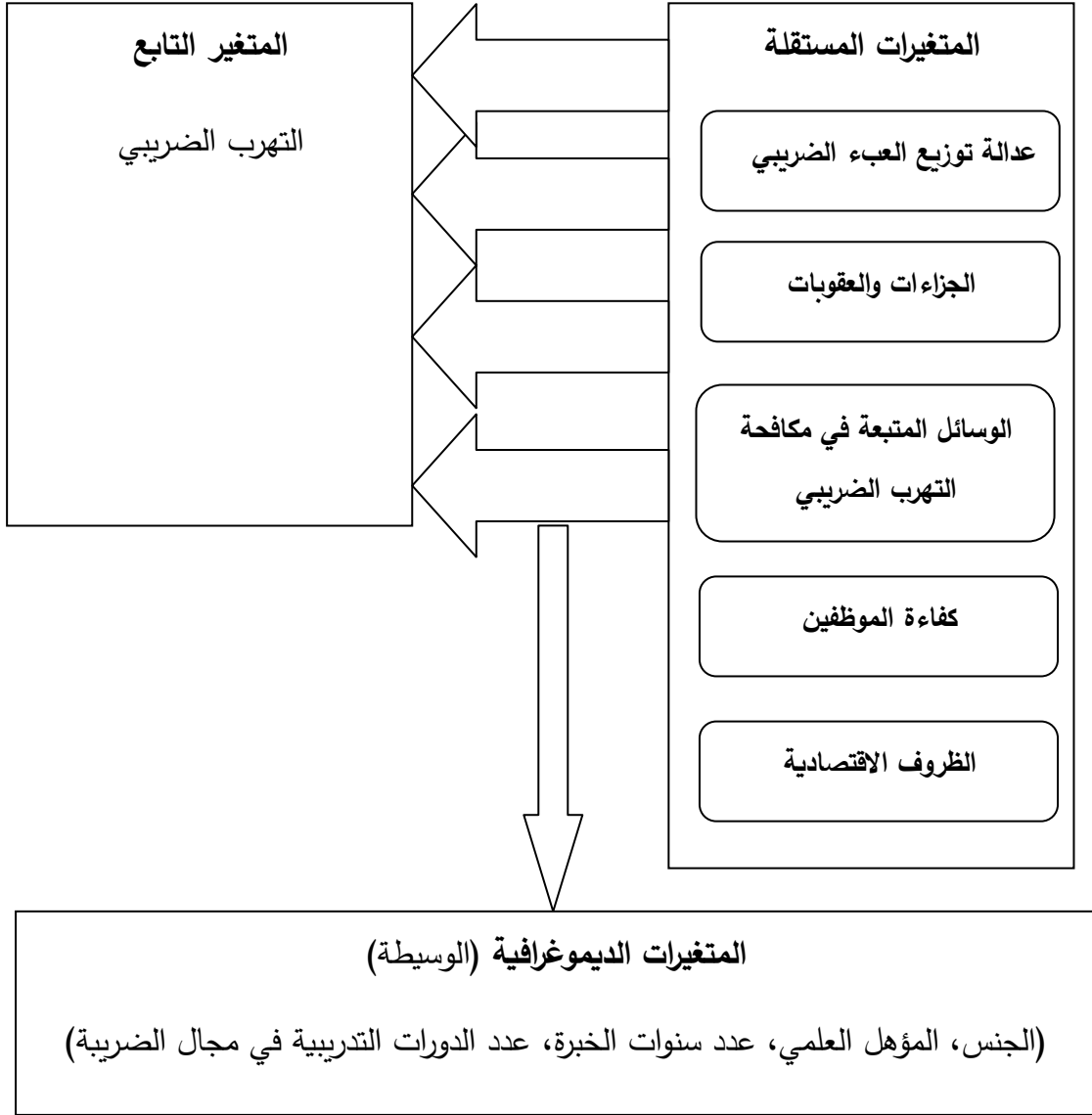
4. كفاءة الموظفين.

5. الظروف الاقتصادية.

ب. المتغيرات الديموغرافية: (الجنس، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية في مجال الضريبة).

2. المتغيرات التابعة: وتشتمل الفقرات التي تقيس العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية.

## أنموذج الدراسة



شكل 1: انموذج الدراسة، تحتوي على المتغيرات المستقلة والتابعة والديموغرافية.

## المعالجات الإحصائية

من أجل معالجة البيانات استخدم برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وذلك باستخدام المعالجات الإحصائية التالية:

1. المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية واختبار (T) للعينة المستقلة (One-Sample T-Test) للإجابة عن أسئلة الدراسة.

2. تحليل التباين المتعدد لفحص الفرضيات المتعلقة بمتغيرات المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية في مجال الضريبة.
3. معادلة الفا كرونباخ لقياس الثبات.
4. اختبار الانحدار الخطي البسيط.

## الفصل الرابع نتائج الدراسة

### مقدمة

هدفت هذه الى الدراسة التعرف على العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية، كما هدفت إلى التعرف على دور متغيرات الدراسة، ولتحقيق هدف الدراسة تم إعداد استبانته وتم التأكد من صدقها، ومعامل ثباتها، وبعد عملية جمع الاستبيانات تم ترميزها وإدخالها للحاسوب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وفيما يلي نتائج الدراسة تبعاً لتسلسل أسئلتها:

### النتائج المتعلقة بسؤال الدراسة الأساسي:

ما هي العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية؟

وللإجابة على أسئلة الدراسة استخدم الباحث المتوسطات الحسابية والنسب المئوية كما هو مبين في الجداول رقم (4، 5، 6، 7، 8). ومن أجل تفسير تلك النتائج اعتمدت النسب المئوية التالية:

( 50% فاقل) قليلة جداً.

(من 50% وحتى أقل 59.9%) قليلة.

(من 60% وحتى أقل 69.9%) متوسطة.

(من 70% وحتى أقل 79.9%) مرتفعة.

(من 80% فأكثر) مرتفعة جداً.

أولاً: مجال عدالة توزيع العبء الضريبي:

من أجل الإجابة عن سؤال الدراسة تم استخدام اختبار (T) وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات المبحوثين على جميع الفقرات لمجال عدالة توزيع العبء الضريبي والجدول (1) يبين ذلك:

الجدول (4.1): اختبار (T) والمتوسطات الحسابية والنسب المئوية للعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال عدالة توزيع العبء الضريبي.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (T)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	التسلسل
2	*0.00	17.285	79.2	0.69	3.96	إن شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة يؤدي إلى التهرب الضريبي.	1
4	*0.00	19.530	74.5	1.01	3.73	كلما زاد التقدم الاقتصادي والتقدم الاجتماعي كلما ارتفع الوعي الضريبي في مستوى الإدارة الضريبية وكلما زادت عدالة توزيع العبء الضريبي.	2
1	*0.00	8.874	80.5	0.94	4.02	تحقيق العدالة الضريبية يساهم في عدالة النظام الضريبي ويدعم شعور دافعي الضريبة بالرضا.	3
3	*0.00	7.568	78.9	0.28	3.95	يعد التهرب الضريبي أحد مشاكل عدالة توزيع العبء الضريبي بحيث يتحمل العبء البعض على حساب البعض الآخر، وبالتالي يجب تحقيق عدالة في توزيع العبء الضريبي.	4
5	*0.00	8.916	74.4	0.68	3.52	يجب العمل على توزيع الربط الضريبي بين إدارات ومكاتب الضرائب بصورة عملية حتى يساهم ذلك في تحديد العبء	5

						الضريبي وتحصيله من الممول بعادلة.
6	0.18	8.259	69.8	0.79	3.69	القوانين الضريبية المطبقة حالياً تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي.
مرتفعة	*0.00	12.794	%76.2	0.73	3.84	الدرجة الكلية لمجال عدالة توزيع العبء الضريبي

يتضح من الجدول (1) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال عدالة توزيع العبء الضريبي كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) على الفقرات (1-6) وعلى الدرجة الكلية للمجال، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) وكانت جميع المتوسطات الحسابية تدل على موافقة المبحوثين عن هذه الفقرات، وقد حصلت الفقرة (3) على درجة مرتفعة جداً وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (80.5%) ويعني ذلك أن تحقيق العدالة الضريبية يساهم في عدالة النظام الضريبي ويدعم شعور دافعي الضريبة بالرضا، وحصلت الفقرة رقم (6) على المرتبة الأدنى حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (69.8%) وهي تعتبر درجة متوسطة، وقد نصت الفقرة "القوانين الضريبية المطبقة حالياً تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي".

الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال عدالة توزيع العبء الضريبي كانت مرتفعة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.84) وانحراف معياري (0.73)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة بلغت (%76.2).

ويفسر ذلك بأن موظفي الدوائر الضريبية يعتبرون أن ثقل العبء الضريبي من الأسباب الأساسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، فكلما زاد العبء الضريبي أدى ذلك إلى زيادة شعور المكلفين بالخطر على أموالهم فيدفعهم للتهرب فمثلاً إذا كانت الضريبة سوف تقتطع 50% من دخل المكلف فإنه سيرغب في تجنب دفعها لما تمثله من عبء كبير على دخله أما لو كانت الضريبة لا

تزيد عن 10% من دخله فان المكلف ستخف مقاومته لدفع الضريبة والتهرب منها لذلك يجب مراعاة شعور المكلفين بالعبء الضريبي وحجم هذا العبء. كما أن موظفي الدوائر الضريبية يؤكدون التأثير الواضح للتقدم الاقتصادي والتقدم الاجتماعي في المساعدة، فكلما ارتفع الوعي الضريبي في مستوى الإدارة الضريبية هذا بدوره يؤدي إلى زيادة عدالة توزيع العبء الضريبي والذي ينعكس بالإيجاب على التقليل من حالات التهرب الضريبي. إضافة إلى أن موظفي الدوائر الضريبية يرون أن تحقيق العدالة الضريبية يساهم في عدالة النظام الضريبي وهذا بدوره يؤدي إلى شعور المكلفين ودافعي الضرائب بالرضا عند دفعهم للضريبة بمعنى أن تحقيق العدالة الضريبية سيؤدي إلى دفع الضرائب وتوريدها إلى خزينة الدولة بدون تملص من الدفع أو تهرب والتي تعتبر مطلباً في جميع النظم الضريبية.

ويؤكد موظفو الدوائر الضريبية الفلسطينية أن احد الأسباب التي تدفع المكلفين إلى التهرب الضريبي هي أن الدوائر الضريبية لا تقوم بجباية جميع الضرائب بحيث تشمل كافة دخول المكلفين وهذا بدوره يؤدي إلى تحمل المكلفين الملتزمين بالضريبة عبء باقي المكلفين غير الملتزمين، وهذا يعني أن الضريبة المفروضة لم تحقق المساواة بين جميع المكلفين، وبالتالي يجب تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بطريقة تناسب المكلفين وتشعرهم بتكافل جميع المكلفين على تحمل العبء الضريبي.

وانتقلت هذه النتيجة مع ما ورد في دراسة (Lothar Lammersen2002) ودراسة (مرداوي،2016) ودراسة (لزرقي، 2012) ودراسة (شاهين، 2012) في أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر في التهرب الضريبي وفق مجال عدالة توزيع العبء الضريبي ومنها أن عملية الربط الضريبي بين الدوائر الضريبية تساعد على تحديد العبء الضريبي بشكل عادل وعدم ثقل العبء الضريبي وهذا بدوره يؤدي إلى تقليل حالات التهرب الضريبي. ولم تعارض هذه النتيجة أياً من نتائج الدراسات السابقة.

## ثانياً: مجال الجزاءات والعقوبات:

من أجل الإجابة عن سؤال الدراسة تم استخدام اختبار (T) وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات المبحوثين على جميع الفقرات لمجال الجزاءات والعقوبات والجدول (2) يبين ذلك:

الجدول (4.2): اختبار (T) والمتوسطات الحسابية والنسب المئوية للعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال الجزاءات والعقوبات.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (T)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	التسلسل
2	*0.00	9.282	80.1	1.31	3.61	طبيعة الجزاءات التي تفرضها الدولة على المتهربين من دفع الضريبة تؤثر في قرارهم في التهرب من عدمه.	7
1	*0.00	6.926	83.8	0.63	4.04	يقارن المكلف بين النفع الذي يحققه نتيجة التهرب من الضريبة والضرر الذي سيلحقه نتيجة تطبيق القانون بحقه بسبب عدم دفع الضريبة.	8
4	*0.00	9.028	74.7	0.75	3.73	قلة توجه الدوائر الضريبية للنظام القضائي في فلسطين من أسباب التهرب الضريبي.	9
3	*0.00	9.409	79.4	0.99	3.72	توجد عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي.	10
5	*0.00	7.124	59.3	0.43	3.76	تطبق الدوائر الضريبية عقوبات على المتهربين وفق ما نص عليه القانون.	11
6	0.14	10.890	58.2	0.93	2.91	تتخذ العقوبات الضريبية بشكل عادل على جميع المتهربين.	12

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (T)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	التسلسل
	*0.00	12.557	%72.6	0.43	3.63	الدرجة الكلية لمجال الجزاءات والعقوبات	

يتضح من خلال الجدول (2) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال الجزاءات والعقوبات كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) على الفقرات (7-12) وعلى الدرجة الكلية للمجال، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) وكانت جميع المتوسطات الحسابية تدل على موافقة المبحوثين عن هذه الفقرات، وقد حصلت الفقرة (8) على درجة مرتفعة جداً وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (83.8%) ويعني ذلك أن المكلف يقارن بين النفع الذي يحققه نتيجة التهرب من الضريبة والضرر الذي سيلحقه نتيجة تطبيق القانون بحقه بسبب عدم دفع الضريبة، وحصلت الفقرة رقم (12) على المرتبة الأدنى حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (58.2%) وهي تعتبر درجة قليلة، وقد نصت الفقرة " تنفذ العقوبات الضريبية بشكل عادل على جميع المتهربين".

وبشكل عام، يتضح أن العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال الجزاءات والعقوبات كانت مرتفعة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.63) وانحراف معياري (0.43)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة بلغت (72.6%).

ويفسر ذلك بأن موظفي الدوائر الضريبية يوافقون على أن طبيعة الجزاءات والعقوبات المفروضة على المتهربين من دفع الضريبة تؤثر بشكل كبير على قرارهم ففي حالة إيقاع أقصى العقوبات المادية والبدنية كالحبس والغرامات على المتهربين فإنه سيؤثر على قرارهم بشكل واضح وكبير. وأن موظفي الدوائر الضريبية يعلمون أن المكلف يقارن بين المنفعة المتحققة من التهرب والضرر الذي

سوف يقع عليه إذا تم ضبطه وتقديمه للجهات القانونية المختصة فإذا كانت المنفعة أكبر من الضرر فبكل تأكيد سوف يستمر في التهرب وعندما يشعر المكلف أن المخاطر التي تقع عليه جراء التهرب أكبر من الفائدة فإنه سوف يتجنب عملية التهرب. كما أن إهمال وقلة توجه الدوائر الضريبية إلى النظام القضائي يشجع المكلفين على التهرب لأن ما يتم حله في الدوائر الضريبية بشكل إداري وقبل التوجه إلى المحاكم المختصة يتم في الغالب وفق علاقات شخصية لذلك تفعيل دور المحكمة والقضاء المختص بشكل أكبر يساعد على إيقاع العقوبات على المتهربين ويضبط عمليات التهرب الضريبي بشكل أكبر.

وانتقلت هذه النتيجة مع ما ورد في دراسة (مرداوي، 2016) ودراسة (لرزق، 2012) ودراسة (شاهين، 2012) في أن العقوبات المطبقة في القوانين المعمول بها في دوائر ضريبة الدخل لا يتم الأخذ بها كما يجب وإن أخذ بها فهي غير رادعة بما يكفي لترهيب المتهربين من الضريبة لذلك يجب على الجهات المختصة تطوير نظام العقوبات بما يتوافق مع حالات التهرب والعمل بهذه العقوبات بشكل أوسع لردع المتهربين. ولم تعارض هذه النتيجة أياً من نتائج الدراسات السابقة.

### ثالثاً: مجال الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي:

من أجل الإجابة عن سؤال الدراسة تم استخدام اختبار (T) وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات المبحوثين على جميع الفقرات لمجال الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي والجدول (3) يبين ذلك:

الجدول (4.3): اختبار (T) والمتوسطات الحسابية والنسب المئوية للعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (T)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	التسلسل
5	0.13	17.137	59.6	0.87	2.98	تقدم الدوائر الضريبية حوافز وعلاوات لكل من يساهم في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.	13
4	0.11	10.231	68.7	0.83	3.44	يتم التنسيق بين الإدارة الضريبية والوزارات الأخرى التي يمكن أن تكون طرفاً داعماً في مكافحة التهرب الضريبي.	14
2	*0.00	10.327	72.1	0.55	3.61	تعمل الإدارة الضريبية على استخدام الأساليب الحديثة من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.	15
1	*0.00	11.428	77.9	0.30	3.90	تعمل الإدارة الضريبية على زيادة التوعية عن أهمية الضريبة ودورها في الاقتصاد الوطني وكذلك التوعية في كيفية احتساب الدخل الخاضع للضريبة والتسجيل ومواعيد الدفع والتنظيم .	16
3	*0.00	14.919	69.8	0.79	3.49	تعد مكافحة التهرب الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للدوائر الضريبية، وتقوم هذه الأخيرة بالرقابة عن طريق الدوائر المكلفة بتحديد الوعاء، والتحقق والتحصيل لمختلف الضرائب.	17
	*0.00	17.975	%69.6	0.66	3.48	الدرجة الكلية لمجال الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي	

يتضح من خلال الجدول (3) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) على الفقرات (13-17) وعلى الدرجة الكلية للمجال، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) وكانت جميع المتوسطات تدل على موافقة الباحثين عن هذه الفقرات، وقد حصلت الفقرة (16) على درجة مرتفعة وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (77.9%) ويعني ذلك أن الإدارة الضريبية تعمل على زيادة التوعية عن أهمية الضريبة ودورها في الاقتصاد الوطني وكذلك التوعية في كيفية احتساب الدخل الخاضع للضريبة والتسجيل ومواعيد الدفع والتنظيم، وحصلت الفقرة رقم (13) على المرتبة الأدنى حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (59.6%) وهي تعتبر درجة قليلة، ويعني ذلك أن الدوائر الضريبية لا تقدم حوافز وعلاوات لكل من يساهم في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

وبشكل عام، يتضح أن العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي كان متوسطاً حسب رأي الباحثين وبمتوسط حسابي كلي (3.48) وانحراف معياري (0.66)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة بلغت (69.6%).

ويفسر ذلك بأن الإدارة الضريبة لا تأخذ بعين الاعتبار تقديم حوافز وعلاوات لمن يساهم في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وبذلك يجب على الإدارة الضريبية أن تنظر إلى هذا الجانب فقد يكون له اثر على مكافحة التهرب وتقليل حالات التهرب الضريبي. وأن عملية التنسيق بين الدوائر الضريبية والوزارات الأخرى ليست كما يجب ويوجد تقصير في عملية التنسيق بين هذه الوزارات لذلك يجب العمل على زيادة التنسيق بين جميع الإدارات ذات العلاقة للمساعدة في مكافحة التهرب الضريبي، إضافة إلى أن الدوائر الضريبة تعمل على استخدام الأساليب الحديثة والمتطورة بأنواعها من اجل مكافحة التهرب الضريبي.

كما أن الإدارة الضريبية تعمل على زيادة التوعية عن الضريبة وكيفية احتسابها والتسجيل ومواعيد الدفع كما أنها تعمل على تبليغ المكلفين عن حدوث أي تعديلات وأي إجراءات ضريبية عبر الموقع الإلكتروني لوزارة المالية وتقوم بإجراء لقاءات تعريفية في المدارس والجامعات لنشر الثقافة الضريبية في أوساط الجمهور وهذه نقطة ايجابية تحسب للإدارة الضريبية والتي يجب عليها الاستمرار فيها وتطويرها.

وانتقدت هذه النتيجة مع ما ورد في دراسة (مرداوي، 2016) ودراسة (لزرقي، 2012) ودراسة (شاهين، 2012) في أن موظفي الدوائر الضريبة يعتقدون أن الأولوية القصوى هي تواجد الأموال بغض النظر إذا كان هناك تهرب أم لا ففي حالة عدم وجود قصور في الأموال المطلوب تحقيقها من الضريبة ورغم وجود حالات تهرب فان مكافحتها لا تعتبر أولوية قصوى حسب رأي الموظفين في الدوائر الضريبة. ولم تعارض هذه النتيجة أياً من نتائج الدراسات السابقة.

#### رابعاً: مجال كفاءة الموظفين:

من أجل الإجابة عن سؤال الدراسة تم استخدام اختبار (T) وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات المبحوثين على جميع الفقرات لمجال كفاءة الموظفين والجدول (4) يبين ذلك:

الجدول (4.4): اختبار (T) والمتوسطات الحسابية والنسب المئوية للعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال كفاءة الموظفين.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (T)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	التسلسل
6	0.16	4.039	61.2	1.12	3.11	يوجد معايير محددة تقوم عليها الدوائر الضريبية في تقييم الموظفين بشكل عادل وفعال .	18
5	0.15	6.113	62.3	1.09	3.12	تعمل الدوائر الضريبية على التدريب المستمر لضمان وصول الموظف لأقصى درجات الكفاءة.	19
3	*0.00	5.277	70.2	1.19	3.30	يجب الاهتمام بالتدريب العملي بالدوائر الضريبية بحيث لا يكون مكتئبًا، بل يجب أن يكون التدريب عمليًا.	20
1	*0.00	3.798	80.8	1.18	4.04	يجب أن تمتاز الدوائر الضريبية بدرجة عالية من كفاءة الموظفين سواء من حيث التطبيق أو التنظيم.	21
2	*0.00	4.323	73.2	0.68	3.56	إن رفع كفاءة الدوائر الضريبية من خلال ردها بالكفاءات المطلوبة وتوفير أحدث التقنيات اللازمة لتطوير عملها يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي.	22
4	0.14	2.812	64.5	0.86	3.47	تقوم الإدارة الضريبية بالوقوف على المشكلات التي تواجه الموظفين في الدوائر الضريبية وتعمل على حلها.	23
	*0.00	5.153	68.7	0.78	3.43	الدرجة الكلية لمجال كفاءة الموظفين	

يتضح من خلال الجدول (4) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية

حسب مجال كفاءة الموظفين كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) على الفقرات (18-23) وعلى الدرجة الكلية للمجال، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) ويعني ذلك موافقة الباحثين عن هذه الفقرات، وقد حصلت الفقرة (21) على درجة مرتفعة جداً وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (80.8%) ويعني ذلك أنه يجب أن تمتاز الدوائر الضريبية بدرجة عالية من كفاءة الموظفين سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، وحصلت الفقرة رقم (18) على المرتبة الأدنى حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (61.2%) وهي تعتبر درجة متوسطة، ويعني ذلك أنه لا يوجد معايير محددة تقوم عليها الدوائر الضريبية في تقييم الموظفين بشكل عادل وفعال.

وبشكل عام، يتضح أن العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال كفاءة الموظفين كانت متوسطة حسب رأي الباحثين وبمتوسط حسابي كلي (3.43) وانحراف معياري (0.78)، ومستوى دلالة (0.00) وبنسبة مئوية تقديرية بلغت (68.7%).

ويفسر ذلك بأن دوائر الضريبة لا تقوم بتقييم الموظفين بشكل عادل وفعال وهذا يدل على عدم وجود رضا كاف من الموظفين على آلية تقييمهم لذلك يجب تطوير آلية محددة للتقييم وفق برامج معينة وأساليب محددة لما لذلك من أهمية للعاملين في الدوائر الضريبية. كما أن التقييم لا يرقى لدرجة الرضا من قبل الموظفين في الدوائر الضريبية مما يستدعي الحاجة إلى زيادة التدريب لتطوير قدرات الموظفين وصولاً لأقصى درجات الكفاءة. كما أن موظفي الدوائر الضريبية يرون بأنه يجب زيادة التدريب العملي والعمل على تطوير الموظفين حتى تتوفر لديهم المهارات والكفاءات الإدارية والمالية والفنية الملائمة للعمل.

إضافة إلى أن موظفي الدوائر الضريبية يرون بأنه يجب أن تمتاز الدوائر الضريبية بدرجة عالية من الكفاءة لدى الموظفين لما لهم من أهمية في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي وخاصة مأموري التقدير وفاحصي الضريبة لما يمثله عملهم من أهمية ومسؤولية. كما أن في الدوائر الضريبية

يؤيدون أن رفع كفاءة موظفي الضريبة وتزويدهم بالتقنيات اللازمة له دور مهم في تقليل التهرب الضريبي وزيادة الإيرادات العامة المحصلة من الضريبة.

وانتقلت هذه النتيجة مع ما ورد في دراسة (مرداوي، 2016) ودراسة (لزرقي، 2012) ودراسة (شاهين، 2012) في أن الإدارة الضريبية لا تقوم بالوقوف على المشكلات التي تواجه الموظفين بالشكل المطلوب لذلك يجب وضع آلية جيدة للعمل على حل المشاكل بما يرضي الموظفين في الدوائر الضريبة لما له من اثر على عملية تحصيل الضريبة ومكافحة التهرب الضريبي. ولم تعارض هذه النتيجة أي من نتائج الدراسات السابقة.

#### **خامساً: مجال الظروف الاقتصادية:**

من أجل الإجابة عن سؤال الدراسة تم استخدام اختبار (T) وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات المبحوثين على جميع الفقرات لمجال الظروف

الاقتصادية والجدول (5) يبين ذلك:

الجدول (4.5): اختبار (T) والمتوسطات الحسابية والنسب المئوية للعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال الظروف الاقتصادية.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (T)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	التسلسل
2	*0.00	4.853	80.8	0.84	4.04	تعد الظروف الاقتصادية السيئة عاملاً مهماً في ارتفاع ظاهرة التهرب من الضريبة.	24
5	*0.00	6.134	73.8	0.87	3.69	سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة يؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة .	25
4	0.18	1.352-	76.6	0.76	3.83	يؤثر التهرب الضريبي على مقدرة الأفراد الملتزمين بالعمل ورغبتهم فيه وانتقال عناصر الإنتاج من فرع إلى آخر.	26
3	*0.00	1.860	78.4	1.15	3.92	إن ثبات نسبة الضريبة وعدم تخفيضها بما يتناسب مع الوضع الاقتصادي والسياسي السبب من أسباب التهرب الضريبي .	27
1	*0.00	1.932	85.9	0.70	4.30	يشكل التهرب الضريبي أحد المعوقات الهامة في سبيل الوصول إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والتي تعد أحد أهم الأهداف الرئيسية للدولة .	28
	*0.00	2.854	79.1	0.34	3.95	الدرجة الكلية لمجال الظروف الاقتصادية	

يتضح من خلال الجدول (5) بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال الظروف الاقتصادية كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) على الفقرات (24-28) وعلى الدرجة الكلية للمجال، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00)، ويعني ذلك موافقة المبحوثين عن هذه الفقرات، أما بالنسبة للفقرة (28) فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.00) وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) ويعني ذلك موافقة المبحوثين عن هذه الفقرة، والتي تنص على: يشكل التهرب الضريبي أحد المعوقات الهامة في سبيل الوصول إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والتي تعد أحد أهم الأهداف الرئيسية للدولة، وحصلت الفقرة رقم (25) على المرتبة الأدنى حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (73.8%) وهي تعتبر درجة مرتفعة، ويعني ذلك أن سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة يؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة.

وبشكل عام، يتضح أن العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية حسب مجال الظروف الاقتصادية كانت مرتفعة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.95) وانحراف معياري (0.34)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية متوسطة بلغت (79.1%).

ويفسر ذلك بأنه نظراً لما يمثله الوضع الاقتصادي من أهمية على قدرة المكلفين لسداد الضريبة فسوء الأوضاع الاقتصادية يضيء الشعور بعدم الأمان لدى المكلفين وهذا يؤدي إلى زيادة نسبة المتهربين من دفع الضرائب المستحقة عليهم لعدم قدرتهم على الالتزام بدفع الضرائب خاصة إذا لم تراعي هذه الضرائب الوضع الاقتصادي السائد. كما أن من أسباب التهرب الضريبي شعور المكلفين بسوء الإنفاق العام وتبذير الأموال في أوجه لا تعود بالنفع العام من قبل الحكومة وعدم الشعور بالخدمات المقدمة من الحكومة، وهذا يعطي انطباعاً بأن موظفي الدوائر الضريبية يرون بأن الدولة لا تعمل على تخصيص النفقات بالشكل الصحيح الذي يعود بالنفع العام على المواطنين

ومع اتساع دور الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية من خلال الإنفاق على القطاعات التابعة لها يجب على الدولة تحقيق النفع العام لجميع المواطنين وفي حالة شعور المواطنين بتقصير السلطة بالنفقات العامة أو تبذير أموال الدولة يجب مراجعة سياسة إنفاقها وخدماتها المقدمة للمواطنين خاصة الخدمات الأساسية كالتعليم والصحة والبنية التحتية ليتوافق مع متطلبات المواطنين.

إضافة إلى أن التهرب الضريبي مثلما يؤثر على الدولة وإيرادات الدولة فإنه يؤثر على باقي المكلفين الملتزمين سواء من حيث المنافسة أو العدالة الضريبية فمن أهداف الضريبة هي المساهمة في الحد من التفاوت في توزيع الدخل وإعادة توزيع الدخل لتحقيق العدالة وعملية التهرب الضريبي تقود إلى زيادة حدة التفاوت في توزيع الدخل لمصلحة المتهربين كما أنها تساهم في وجود فجوة في القدرة التنافسية بين المتهربين والملتزمين فالمكلف المتهرب أكثر قدرة على المنافسة وهذا يؤدي إلى عزوف الملتزمين عن العمل أو لعبهم دور ثانوي في المنافسة.

وانتقدت هذه النتيجة مع ما ورد في دراسة (Hoanousek,Jan,and palda, fillip, 2000) ودراسة (مرداوي،2016) ودراسة (الزرق، 2012) ودراسة (شاهين، 2012) في أن سوء الأحوال الاقتصادية والسياسية يتبعه زيادة في عمليات التهرب من الضرائب لذلك يجب على الإدارة الضريبية مراعاة الأوضاع الاقتصادية والسياسية غير المستقرة في البلد ووضع نسبة الضريبة والشرائح الضريبية بناء على دراسات وتقييمات بما يتناسب مع الوضع السائد في الدولة. ولم تعارض هذه النتيجة أي من نتائج الدراسات السابقة.

سادساً: ترتيب المجالات والدرجة الكلية للعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية والجدول (6) يبين ذلك:

جدول (4.6): ترتيب المجالات والدرجة الكلية للعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (T)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال	التسلسل
2	*0.00	12.794	%76.2	0.73	3.84	عدالة توزيع العبء الضريبي	1
3	*0.00	12.557	%72.6	0.43	3.63	الجزاءات والعقوبات	2
4	*0.00	17.975	%69.6	0.66	3.48	الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي	3
5	*0.00	5.153	%68.7	0.78	3.43	كفاءة الموظفين	4
1	*0.00	2.854	%79.1	0.34	3.95	الظروف الاقتصادية	5
	*0.00	16.91	%71.44	0.52	3.57	الدرجة الكلية للعوامل المؤثرة في التهرب الضريبي	

يتضح من خلال الجدول (6) ما يأتي:

1. أن الدرجة الكلية للعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية كانت مرتفعة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.57) وانحراف معياري (0.52)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة بلغت (%71.44).

2. أن ترتيب المجالات تبعا للعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية جاء على النحو الآتية:

- المرتبة الأولى: الظروف الاقتصادية.
- المرتبة الثانية: عدالة توزيع العبء الضريبي.
- المرتبة الثالثة: الجزاءات والعقوبات.

المرتبة الرابعة: الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي.

المرتبة الخامسة: كفاءة الموظفين.

ويفسر ذلك بأن ارتفاع النسب والشرائح الضريبية يزيد من التهرب الضريبي، كما أن انخفاض الإعفاءات الضريبية تدفع المكلف نحو التهرب الضريبي إضافة إلى أن ارتفاع معدلات الضريبة تساهم في زيادة التوجه نحو التهرب الضريبي، كما أن انخفاض الإحساس بالمسؤولية تجاه المجتمع يزيد من فرص التهرب الضريبي لدى المكلف، كما أن النظرة السلبية للمتهربين من الضريبة تساهم في خفض التهرب الضريبي، إضافة إلى أن انخفاض العدالة الاجتماعية تدفع المكلف نحو التهرب الضريبي، إضافة إلى أن زيادة الروتين في الإجراءات الخاصة بتقدير وتحصيل الضريبة يزيد من التهرب الضريبي، كما أن الامتناع عن الإجابة عن الأسئلة التي تطرح على المكلف لدى مراجعته للدائرة يزيد من التهرب الضريبي، إضافة إلى أن عدم مسك حسابات أصولية يزيد من التهرب الضريبي.

وانتقلت هذه النتيجة مع ما ورد في دراسة (مرداوي، 2016) ودراسة (لزرقي، 2012) ودراسة (شاهين، 2012) في أنه يوجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي ومنها العوامل الاقتصادية حيث أن انخفاض الحوافز الضريبية تدفع المكلف نحو التهرب الضريبي، ومنها العوامل الاجتماعية حيث أن انخفاض الإحساس بالمسؤولية تجاه المجتمع يزيد من فرص التهرب الضريبي لدى المكلف، ومنها العوامل التشريعية حيث أن غموض البنود القانونية الضريبية تساهم في ارتفاع التهرب الضريبي. ولم تعارض هذه النتيجة أي من نتائج الدراسات السابقة.

#### النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى والتي تنص: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين عدالة توزيع العبء الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية. وللإجابة على هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط ومعامل الانحدار وتحليل التباين الأحادي والجداول (10) (11) (12) تبين ذلك.

الجدول (4.7): معامل الارتباط بين عدالة توزيع العبء الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية.

Model	معامل الارتباط R	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	مقدار الخطأ للانحراف المعياري
1	0.887 <sup>a</sup>	0.786	0.785	0.14943

يتضح من الجدول (7) أن قيمة معامل الارتباط البسيط (0.887) ومعامل التحديد R<sup>2</sup> (0.786) ومعامل التحديد المصحح (0.785) مما يعني أن المتغير المستقل "عدالة توزيع العبء الضريبي" استطاع أن يفسر (78.5%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية والباقي (21.5%) يعزى إلى عوامل أخرى.

الجدول (4.8): تحليل التباين الأحادي بين عدالة توزيع العبء الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية.

مصادر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
1 بين المجموعات	13.393	1	13.393	599.838	0.000 <sup>b</sup>
خلال المجموعات	3.640	163	0.022		
المجموع	17.033	164			

يمثل الجدول (8) جدول تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية (F) وكما نشاهد من جدول تحليل التباين المعنوية المرتفعة لاختبار (F) ( $\alpha < 0.000$ )، مما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الإحصائية.

الجدول (4.9): معامل الانحدار البسيط بين عدالة توزيع العبء الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية.

ملخص النموذج	معاملات الانحدار		معامل بيتا	قيمة دالة الاختبار (ت)	مستوى الدلالة
	المعامل	مقدار الخطأ			
1 المتغير المستقل (X)	1.112	0.102		10.952	0.000
المتغير التابع (Y)	0.648	0.026	0.887	24.492	0.000

يبين الجدول (9) قيمة معامل الانحدار للمقدرة والاختبارات المعنوية الإحصائية لهذا المعامل

ويمكن تلخيص هذا بمعادلة خط الانحدار البسيط  $Y=1.112+0.648X$ .

من الجدول رقم (9) نستنتج أن المتغير المستقل عدالة توزيع العبء الضريبي كان دالاً من الناحية الإحصائية وحسب اختبار (T) (عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ).

ويفسر ذلك بأنه يوجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي ومنها العوامل الاقتصادية حيث أن زيادة الأعباء الضريبية على المكلف يزيد من اتجاهاته نحو التهرب الضريبي، ومنها العوامل الاجتماعية حيث أن التوزيع غير العادل للمبالغ الضريبية يساهم في زيادة التهرب الضريبي، ومنها العوامل التشريعية حيث أن عدم إحكام صياغة بنود القانون الضريبي تدفع المكلف نحو التهرب الضريبي.

وانتقلت هذه النتيجة مع ما ورد في دراسة (مرداوي، 2016) ودراسة (لزرقي، 2012) ودراسة (شاهين، 2012) في أنه يوجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي ومنها العوامل الاقتصادية والاجتماعية الخاصة بعدالة التوزيع للعبء الضريبي. ولم تعارض هذه النتيجة أي من نتائج الدراسات السابقة.

**الفرضية الثانية:** لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الجزاءات والعقوبات والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية. وللإجابة على هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط ومعامل الانحدار وتحليل التباين الأحادي والجدول (13) (14) (15) تبين ذلك .

الجدول(4.10): معامل الارتباط بين الجزاءات والعقوبات والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

Model	معامل الارتباط R	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	مقدار الخطأ للانحراف المعياري
1	0.493 <sup>a</sup>	0.243	0.239	0.28120

يتضح من الجدول (10) أن قيمة معامل الارتباط البسيط (0.493) ومعامل التحديد 2R (0.243) ومعامل التحديد المصحح (0.239) مما يعني أن المتغير المستقل الجزاءات والعقوبات استطاع أن يفسر (23.9%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية والباقي (76.1%) يعزى إلى عوامل أخرى.

جدول(4.11): تحليل التباين الأحادي بين الجزاءات والعقوبات والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

مصادر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
1	4.144	1	4.144	52.408	0.000 <sup>b</sup>
بين المجموعات					
خلال المجموعات	12.889	163	0.079		
المجموع	17.033	164			

نلاحظ من الجدول رقم (12) أن جدول تحليل التباين المعنوية مرتفعة لاختبار (F) ( $\alpha < 0.000$ ). مما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الإحصائية.

الجدول(4.12): معامل الانحدار البسيط بين الجزاءات والعقوبات والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

ملخص النموذج	معاملات الانحدار		معامل بيتا	قيمة دالة الاختبار (ت)	مستوى الدلالة
	المعامل	مقدار الخطأ			
1 المتغير المستقل (X)	2.235	0.188		11.915	0.000
المتغير التابع (Y)	0.372	0.051	0.493	7.239	0.000

يبين الجدول (12) قيمة معامل الانحدار للمقدرة والاختبارات المعنوية الإحصائية لهذا المعامل ويمكن تلخيص هذا بمعادلة خط الانحدار البسيط  $Y=2.235+0.372X$ .

من الجدول رقم (12) نستنتج أن المتغير المستقل الجزاءات والعقوبات كان دالاً معنوياً من الناحية الإحصائية وحسب اختبار (T) (عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ).

ويفسر ذلك بأن الالتزام بتنفيذ بنود القانون الضريبي يخفض التوجه نحو التهرب الضريبي، كما أن غموض البنود القانونية الضريبية تساهم في ارتفاع التهرب الضريبي، إضافة إلى أن الثغرات القانونية في المعاملات الضريبية تدفع المكلف نحو التهرب الضريبي.

وانتقلت هذه النتيجة مع ما ورد في دراسة (مرداوي، 2016) ودراسة (لرزق، 2012) ودراسة (شاهين، 2012) في أن زيادة الروتين في الإجراءات الخاصة بتقدير وتحصيل الضريبة يزيد من التهرب الضريبي، كما أن الامتناع عن الإجابة عن الأسئلة التي تطرح على المكلف لدى مراجعته للدائرة يزيد من التهرب الضريبي، إضافة إلى أن عدم مسك حسابات أصولية يزيد من التهرب الضريبي. ولم تعارض هذه النتيجة أي من نتائج الدراسات السابقة.

**الفرضية الثالثة:** لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية. وللإجابة على هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط ومعامل الانحدار وتحليل التباين الأحادي والجدول (16)(17)(18) تبين ذلك.

الجدول (4.13): معامل الارتباط بين الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

Model	معامل الارتباط R	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	مقدار الخطأ للانحراف المعياري
1	0.789 <sup>a</sup>	0.622	0.619	0.19880

يتضح من الجدول (13) قيمة معامل الارتباط البسيط (0.789) ومعامل التحديد 2R (0.622) ومعامل التحديد المصحح (0.619) مما يعني أن المتغير المستقل: الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي استطاع أن يفسر (61.9%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية والباقي (48.1%) يعزى إلى عوامل أخرى.

الجدول (4.14): تحليل التباين الأحادي بين الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

مصادر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
بين المجموعات	10.591	1	10.591	267.973	0.000 <sup>b</sup>
خلال المجموعات	6.442	163	0.040		
المجموع	17.033	164			

نلاحظ من الجدول رقم (14) تحليل التباين المعنوية مرتفعة لاختبار (F) ( $\alpha < 0.000$ )، مما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الإحصائية.

الجدول(4.15): معامل الانحدار البسيط بين الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

مستوى الدلالة	قيمة دالة الاختبار (ت)	معامل بيتا	معاملات الانحدار		ملخص النموذج
			مقدار الخطأ	المعامل	
0.000	11.926		0.127	1.517	المتغير المستقل (X)
0.000	16.370	0.789	0.036	0.593	المتغير التابع (Y)

نلاحظ من الجدول رقم (15) أن قيمة معامل الانحدار للمقدرة والاختبارات المعنوية الإحصائية لهذا المعامل ويمكن تلخيص هذا بمعادلة خط الانحدار البسيط  $Y=1.517+0.593X$ .

من الجدول رقم (15) نستنتج أن المتغير المستقل الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي كان دال من الناحية الإحصائية وحسب اختبار (T) (عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ).

ويفسر ذلك بأنه يوجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي حيث أن الأزواج الضريبي يساهم في زيادة المتهربين من الضريبة، ومنها العوامل الاجتماعية حيث أن الشعور السلبي يؤدي نحو سياسة الإنفاق الحكومي لزيادة مستوى التهرب الضريبي، ومنها العوامل التشريعية حيث أن التغيير المستمر في بنود القانون يزيد من التهرب الضريبي.

وانتقلت هذه النتيجة مع ما ورد في دراسة (مرداوي، 2016) ودراسة (لزرقي، 2012) ودراسة (شاهين، 2012) في أن العوامل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي تساهم في الحد من التهرب الضريبي. ولم تعارض هذه النتيجة أي من نتائج الدراسات السابقة.

الفرضية الرابعة: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين كفاءة الموظفين والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية. وللإجابة على هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط ومعامل الانحدار وتحليل التباين الأحادي والجدول (19)(20)(21) تبين ذلك.

الجدول (4.16): معامل الارتباط بين كفاءة الموظفين والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

Model	معامل الارتباط R	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	مقدار الخطأ للانحراف المعياري
1	0.870 <sup>a</sup>	0.756	0.755	0.15960

يتضح من الجدول (16) قيمة معامل الارتباط البسيط (0.870) ومعامل التحديد  $R^2$  (0.756) ومعامل التحديد المصحح (0.755) مما يعني أن المتغير المستقل: كفاءة الموظفين استطاع أن يفسر (75.5%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع و العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية والباقي (24.5%) يعزى إلى عوامل أخرى.

الجدول (4.17): تحليل التباين الأحادي بين كفاءة الموظفين والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

مصادر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
بين المجموعات	12.881	1	12.881	505.714	0.000 <sup>b</sup>
خلال المجموعات	4.152	163	0.025		
المجموع	17.033	164			

نلاحظ من الجدول رقم (17) أن تحليل التباين المعنوية مرتفعة لاختبار (F) ( $\alpha < 0.000$ ). مما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الإحصائية.

الجدول(4.18): معامل الانحدار البسيط بين كفاءة الموظفين والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

مستوى الدلالة	قيمة دالة الاختبار (ت)	معامل بيتا	معاملات الانحدار		ملخص النموذج
			مقدار الخطأ	المعامل	
0.000	22.549		0.080	1.805	المتغير المستقل (X)
0.000	22.488	0.870	0.020	0.449	المتغير التابع (Y)

يبين الجدول رقم (18) أن قيمة معامل الانحدار للمقدرة والاختبارات المعنوية الإحصائية لهذا المعامل ويمكن تلخيص هذا بمعادلة خط الانحدار البسيط  $Y=1.805+0.449X$ .

من الجدول رقم (18) نستنتج أن المتغير المستقل كفاءة الموظفين كان دالاً من الناحية الإحصائية وحسب اختبار (T) (عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ).

ويفسر ذلك بأنه يوجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي حيث أن ارتفاع النسب والشرائح الضريبية يزيد من التهرب الضريبي، ومنها العوامل الاجتماعية حيث أن انخفاض الاحترام للمعايير الاجتماعية يساهم في توجه المكلف نحو التهرب الضريبي، ومنها العوامل التشريعية حيث أن الثغرات القانونية في المعاملات الضريبية تدفع المكلف نحو التهرب الضريبي.

وانتقلت هذه النتيجة مع ما ورد في دراسة (مرداوي، 2016) ودراسة (لرزق، 2012) ودراسة (شاهين، 2012) في أن كفاءة الموظفين من العوامل الهامة التي تساهم في الحد من التهرب الضريبي. ولم تعارض هذه النتيجة أي من نتائج الدراسات السابقة.

**الفرضية الخامسة:** لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الظروف الاقتصادية والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية. وللإجابة على هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط ومعامل الانحدار وتحليل التباين الأحادي والجدول (22)(23)(24) تبين ذلك.

الجدول (4.19): معامل الارتباط بين الظروف الاقتصادية والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

Model	معامل الارتباط R	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	مقدار الخطأ للانحراف المعياري
1	0.378 <sup>a</sup>	0.143	0.137	0.29934

يتضح من الجدول (19) قيمة معامل الارتباط البسيط (0.378) ومعامل التحديد  $R^2$  (0.143) ومعامل التحديد المصحح (0.137) مما يعني أن المتغير المستقل : الظروف الاقتصادية استطاع أن يفسر (13.7%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية والباقي (86.3%) يعزى إلى عوامل أخرى.

الجدول (4.20): تحليل التباين الأحادي بين الظروف الاقتصادية والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية.

مصادر التباين	مجموع مربعات الانحراف	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
بين المجموعات	2.428	1	2.428	27.094	0.000 <sup>b</sup>
خلال المجموعات	14.605	163	0.090		
المجموع	17.033	164			

نلاحظ من الجدول رقم (20) إن تحليل التباين المعنوية مرتفعة لاختبار (F) ( $\alpha < 0.000$ ). مما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الإحصائية.

الجدول (4.21): معامل الانحدار البسيط بين الظروف الاقتصادية والعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبي.

ملخص النموذج	معاملات الانحدار		معامل بيتا	قيمة دالة الاختبار (ت)	مستوى الدلالة	
	المعامل	مقدار الخطأ				
1	المتغير المستقل (X)	2.506	0.208		12.039	0.000
	المتغير التابع (Y)	0.355	0.068	0.378	5.205	0.000

يبين الجدول (21) قيمة معامل الانحدار للمقدرة والاختبارات المعنوية الإحصائية لهذا المعامل ويمكن تلخيص هذا بمعادلة خط الانحدار البسيط  $Y=2.506+0.355X$ .

من الجدول رقم (21) نستنتج أن المتغير المستقل الظروف الاقتصادية كان دالاً من الناحية الإحصائية وحسب اختبار (T) (عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ).

ويفسر ذلك بأنه يوجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي ومنها العوامل الاقتصادية حيث أن الازدواج الضريبي يساهم في زيادة المتهربين من الضريبة، ومنها العوامل الاجتماعية حيث أن الشعور السلبي يؤدي نحو سياسة الإنفاق الحكومي لزيادة مستوى التهرب الضريبي، ومنها العوامل التشريعية حيث أن التغيير المستمر في بنود القانون يزيد من التهرب الضريبي.

وانتقلت هذه النتيجة مع ما ورد في دراسة (مرداوي، 2016) ودراسة (لزرقي، 2012) ودراسة (شاهين، 2012) في أن التهرب الضريبي يؤثر بشكل كبير على عملية التنمية في الدول النامية خاصة في الدول التي تكون موارد التنمية فيها محدودة وغالبا ما تتركز موارد التنمية على الإيرادات الضريبية وبهذا فإن أي تهرب ضريبي سوف ينعكس بشكل مباشر على عملية التنمية ويؤدي إلى ارتباك خطط التنمية الاقتصادية وعدم سيرها كما هو مخطط لها. ولم تعارض هذه النتيجة أي من نتائج الدراسات السابقة.

## النتائج والتوصيات:

### أولاً: النتائج:

- تبين أن من العوامل التي تؤدي إلى التهرب الضريبي شعور المكلفين بسوء الإنفاق العام وتبذير الأموال في أوجه لا تعود بالنفع العام من قبل الحكومة وعدم الشعور بالخدمات المقدمة من الحكومة
- تبين أن الإدارة الضريبية تعمل على زيادة التوعية عن الضريبة وكيفية احتسابها والتسجيل ومواعيد الدفع كما أنها تعمل على تبليغ المكلفين عن حدوث أي تعديلات وأي إجراءات ضريبية عبر الموقع الإلكتروني لوزارة المالية وتقوم بإجراء لقاءات تعريفية في المدارس والجامعات لنشر الثقافة الضريبية في أوساط الجمهور وهذه نقطة ايجابية تحسب للإدارة الضريبية يجب عليها الاستمرار فيها وتطويرها.
- يرى العاملون في الدوائر الضريبية أن قلة توجه الإدارة الضريبية إلى النظام القضائي يشجع المكلفين على التهرب ويفسرون بأن ما يتم حله في الدوائر الضريبية بشكل إداري وقبل التوجه إلى المحاكم المختصة يتم في الغالب وفق علاقات شخصية لذلك
- يرى العاملون في الدوائر الضريبية أن العقوبات المعمول بها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على المتهربين من دفع الضريبة.
- عدم تطبيق الدوائر الضريبية عقوبات على المتهربين وفق ما نص عليه القانون حيث أن طبيعة الجزاءات والعقوبات المفروضة على المتهربين من دفع الضريبة تؤثر بشكل كبير على قرارهم في التهرب من دفع الضريبة من عدمه.
- تبين بأن الإدارة الضريبة لا تأخذ بعين الاعتبار تقديم حوافز وعلاوات لمن يساهم في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وبذلك يجب على الإدارة الضريبية أن تنظر إلى هذا الجانب فقد يكون له اثر على مكافحة التهرب وتقليل حالات التهرب الضريبي.
- تبين أن المكلف يقارن بين المنفعة المتحققة من التهرب والضرر الذي سوف يقع عليه إذا تم ضبطه وتقديمه للجهات القانونية المختصة فإذا كانت المنفعة اكبر من الضرر سوف يستمر في التهرب وعندما يشعر المكلف أن المخاطر التي تقع عليه جراء التهرب اكبر من الفائدة فإنه سوف يتجنب عملية التهرب.

- التنسيق بين الدوائر الضريبية والمؤسسات العامة والخاصة التي يمكن أن تساعد في مكافحة التهرب الضريبي ليست كما يجب ويوجد تقصير في عملية التنسيق بين هذه المؤسسات والإدارة الضريبية.
- سوء الأوضاع الاقتصادية والسياسية يضيف الشعور بعدم أمان لدى المكلفين وهذا يؤدي إلى زيادة نسبة المتهربين من دفع الضرائب المستحقة عليهم لعدم قدرتهم على الالتزام بدفع الضرائب خاصة إذا لم تراعي هذا الضرائب الوضع الاقتصادي والسياسي السائد.
- تبين أن عدم تحقق العدالة الضريبية بحيث يدفع الضريبة قسم من المكلفون، ولا يدفعها آخرون يؤدي إلى عدم رضا الملتزمين بدفع الضريبة ومقاومة دفع الضريبة المترتبة عليهم قدر الإمكان أما في حالة تحقيق العدالة الضريبية سيؤدي إلى دفع الضرائب وتوريدها إلى خزينة الدولة بدون تملص من الدفع أو تهرب وهذا الأمر يعتبر مطلباً في جميع النظم الضريبية.
- تبين انه كلما زاد العبء الضريبي على المكلفين زاد شعورهم بالخطر على أموالهم فيدفعهم للتهرب.
- يرى العاملون في الدوائر الضريبة أن الأولوية القصوى هي تواجد الأموال بغض النظر إذا كان هناك تهرب أم لا، ففي حالة عدم وجود قصور في الأموال المطلوب تحقيقها من الضريبة ورغم وجود حالات تهرب فان مكافحتها لا يعتبر أولوية قصوى حسب رأي الموظفين في الدوائر الضريبية.
- التهرب الضريبي يؤثر بشكل كبير على عملية التنمية في الدول النامية خاصة في الدول التي تكون موارد التنمية فيها محدودة وغالبا ما تتركز موارد التنمية على الإيرادات الضريبية وبهذا فان أي تهرب ضريبي سوف ينعكس بشكل مباشر على عملية التنمية ويؤدي إلى ارتباك خطط التنمية الاقتصادية وعدم سيرها كما هو مخطط لها.
- تفعيل دور المحكمة والقضاء المختص بشكل اكبر يساعد على إيقاع العقوبات على المتهربين ويضبط عمليات التهرب الضريبي بشكل أكبر.

## ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج المبينة يوصي الباحث بما يلي:

- العمل على زيادة التنسيق بين الدوائر الضريبية والمؤسسات العامة والخاصة التي يمكن أن تساعد في مكافحة التهرب الضريبي.
- يجب على الدولة تحقيق النفع العام لجميع المواطنين وفي حالة شعور المواطنين بتقصير السلطة بالنفقات العامة أو تبذير أموال الدولة يجب مراجعة سياسة إنفاقها وخدماتها المقدمة للمواطنين خاصة الخدمات الأساسية كالتعليم والصحة والبنية التحتية ليتوافق مع متطلبات المواطنين لأن أي تقصير من جانب الدولة بالخدمات العامة سيواجه بتهرب ضريبي من قبل المكلفين.
- ان يتم مراعاة شعور المكلفين بالعبء الضريبي وحجم هذا العبء وتوزيع هذا العبء وعدم تحميل المكلفين الملتزمين بالضريبة عبء باقي المكلفين غير الملتزمين لذلك يجب تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بطريقة تناسب المكلفين وتشعرهم بتكافل جميع المكلفين على تحمل العبء الضريبي.
- يجب على الجهات المختصة تطوير نظام العقوبات بما يتوافق مع حالات التهرب والعمل بهذه العقوبات بشكل أوسع لردع المتهربين.
- إيقاع أقصى العقوبات المادية والبدنية كالحبس والغرامات على المتهربين فعندما تتهاون الإدارة الضريبية في تطبيق العقوبات التي نص عليها القانون بشأن الذين يتهربون من دفع الضريبة فان ذلك يكون مدعاة للاستمرار في ارتكاب جرم التهرب الضريبي لذلك وجب تطبيق القانون على جميع المتهربين بشكل عادل.
- الإدارة الضريبة لا تأخذ بعين الاعتبار تقديم حوافز وعلاوات لمن يساهم في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وبذلك يجب على الإدارة الضريبية أن تنظر إلى هذا الجانب فقد يكون له اثر على مكافحة التهرب وتقليل حالات التهرب الضريبي.
- وضع اسس ومعايير لتقييم الموظفين بشكل عادل وفعال وفق برامج معينة وأساليب محددة لما لذلك من أهمية للعاملين في الدوائر الضريبية.

- زيادة التدريب العلمي والعمل على تطوير الموظفين وصولاً لأقصى درجات المهارة والكفاءة الإدارية والمالية والفنية الملائمة للعمل لما لهم من أهمية في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي وخاصة مأموري التقدير وفاحصي الضريبة لما يمثله عملهم من أهمية ومسؤولية.
- الوقوف على المشكلات التي تواجه الموظفين بالشكل المطلوب ووضع آلية جيدة للعمل على حل المشاكل بما يرضي الموظفين في الدوائر الضريبة لما له من اثر على عملية تحصيل الضريبة ومكافحة التهرب الضريبي.
- تخصيص النفقات العامة بالشكل الصحيح بما يضمن تحقيق النفع العام لجميع المواطنين فعندما يشعر المكلف بالنفع من أموال الضريبة التي يدفعها ويرى ما تحققه من نفع عام فان مقاومته لدفع هذه الضريبة سوف يقل لأنه يعلم بأنها ستعود عليه بالنفع ولو بشكل غير مباشر.
- يجب على الإدارة الضريبية مراعاة الأوضاع الاقتصادية والسياسية في الدولة ووضع نسبة الضريبة والشرائح الضريبية بناء على دراسات وتقييمات بما يتناسب مع الوضع السائد في الدولة.

## قائمة المصادر والمراجع

### أولاً: المراجع العربية:

- أبو هلال وآخرون، 2014، المحاسبة الضريبة، منشورات جامعة القدس المفتوحة.
- الإجراءات الممكنة للحد من التهرب الضريبي، التقرير الاقتصادي السنوي 2015، المجلس الاقتصادي الفلسطيني للتنمية والأعمار "بكدار".
- الامام، امجد، 2006، الجمعيات الخيرية والتهرب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- أمين، عبد الله محمود، 2000، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الفلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- بيئة النزاهة في تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية، التهرب الضريبي والجمركي كحالة دراسية، 2011، أمان.
- التهرب الضريبي في فلسطين ظاهرة تمس بالمال العام وتؤدي إلى هدره، إصدارات أمان.
- مجموع، محسن، 1985، مكافحة التهرب الضريبي الجزء الثاني، نادي التجارة العدد 347 دار المنظومة.
- جمعه، محمد عبد الله محمود، 2005، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته) 2004 - 2000، رسالة ماجستير غير منشورة في جامعة النجاح الوطنية نابلس - فلسطين.
- الجنيدي، صخر عبدالله 2017، التشريع المالي والضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن.
- الحاج، طارق، 1999، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
- الحاج، طارق، 2015، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان - الأردن.
- حباش، محمد، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، عمان، دار المسيرة، 2010.

- حسيب، عباس عباس 2001، **التهرب الضريبي أسبابه ومظاهره وآثاره**، المؤتمر الضريبي السادس (التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي المصري)-مصر مجلد2.
- حسين، رلى عبد الرزاق، 2010، **مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي**، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النجاح الوطنية نابلس- فلسطين.
- ختار، ولد الشيباني، 2016، **التهرب الضريبي**، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الجزائر.
- الخطيب، خالد، 2015، **التهرب الضريبي**، منشورات مجلة القضاء المدني - سلسلة دراسات وأبحاث، دار المنظومة.
- دقة، عبد الرحمن قاسم إبراهيم، 2003، **العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني**. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين.
- رميساء، بنادي، 2020، **العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد**، جامعة قاصدي مرباح وقلة- كلية الحقوق والعلوم السياسية-الجزائر.
- السعدني، مصطفى حسني بسيوني، 2016، **التهرب الضريبي: أسبابه وآثاره على المجتمع**.
- سعدون عباس ناصر، 2017، **اثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة: دراسة تحليلية في العراق**، جامعة الكوفة-كلية الإدارة والاقتصاد، دار المنظومة.
- شاهين، سلام عزام روجي، 2012، **واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي**، جامعة النجاح الوطنية، رسالة ماجستير غير منشورة، نابلس - فلسطين.
- الشرع، منذر، 2013، **التهرب الضريبي في الأردن، أسبابه وطرقه وحجمه**، مؤتمر المجلس الاجتماعي والاقتصادي الأردني، عمان-الشميساني.
- شرقاوي، عبد الحكيم، 2006، **التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود**، دار الجامعة الجديدة للنشر القاهرة، مصر.

- الشريف، محمد عبد العزيز، 2007، مدى ملائمة الجزاءات الجنائية الاقتصادية، دار النهضة العربية، جامعة النجاح الوطنية.
- شوابكة، سالم محمد، 2015، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع -المكتبة الرئيسية جامعة النجاح الوطنية.
- عاكوم، محمد حسن، 2019، التهرب الضريبي، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية.
- عطوط، سامح مؤيد (2009)، اثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 للعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات -فلسطين.
- علاونة، عاطف جبريل عودة، 1997، السياسة الضريبية الفلسطينية. تقييم أولي. رام الله. مركز البحوث والدراسات الفلسطينية.
- علاونه، محمود، 2011، التهرب الضريبي، "الائتلاف من اجل النزاهة والمسائلة امان".
- العمور، سالم، 2007، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، رسالة ماجستير-غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- العنبي، رضوان، (2012)، التهرب الضريبي: دراسة قانونية سوسولوجية، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية-المغرب.
- قرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين
- لزرق، لابد(2012)، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان.
- مراد، ناصر، 2010، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني، دار المنظومة.
- المرتجى، بثينة(2012)، آثار الغش الضريبي ووسائل الحد منه، المجلة المغربية للدراسات والاستشارات القانونية-المغرب، رقم العدد 2، 3.
- مرداوي رياض(2016)، التهرب الضريبي في المهن الطبية في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية.

- منصور، إيهاب خضر أحمد، 2004، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين .
- ناشد، سوزي عدلي(2008)، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت-لبنان.
- ناصر، لطفي. 2017، ورقة عمل الإشكاليات والتحديات في مجال متابعة قضايا التهرب الضريبي، الضابطة الجمركية.
- النجار، يحيى غني، الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي، 2008.
- نور والشريف،(2002)، الضرائب ومحاسبتها، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Lothar Lammersen, **The Measurement of Effective Tax Rates**, centre for European Economic Research (ZEW) and University of Mannheim , June 2002.
- Hoanousek, Jan, and palda, filip (2004) . **quality of government and other transition countries. services and the civic duty to pay taxes in the czech and slovak republics**, A..Kyklos . Vol,57.237-252.

## الملاحق

### ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج ماجستير المنازعات الضريبية

الأخوة / الأخوات الكرام

تحية طيبة وبعد ،،

يقوم الباحث بهاء بسام جراره بإعداد دراسة ميدانية بعنوان:

(العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية)

ومن أجل انجاز هذه الدراسة يستلزم الحصول على معلومات مختلفة ودقيقة من خلال الاستبانة المرفقة، لذا أرجو من حضرتكم التكرم بالإجابة على هذه الاستبانة بدقة وعناية لما لهذه الدراسة من أهمية، علماً بأن البيانات ستستخدم لأغراض البحث العلمي وستعامل بسرية تامة.  
شاكراً لكم حسن تعاونكم.

القسم الأول: الرجاء وضع علامة X أمام الإجابة المناسبة.

(المعلومات الشخصية):

1. الجنس:

( ) أنثى

( ) ذكر

2. سنوات الخبرة:

( ) 5 سنوات فأقل ( ) من 6-10 سنوات ( ) أكثر من 10 سنوات

3. المؤهل العلمي:

( ) دبلوم وما دون ( ) بكالوريوس ( ) ماجستير فأعلى

4. عدد الدورات التي التحقت بها في مجال الضريبة :

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

القسم الثاني: يرجى وضع إشارة X في المربع المناسب:

الرقم	العبارة	موافق	قابل للتعديل
<b>عدالة توزيع العبء الضريبي</b>			
1.	إن شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة يؤدي إلى التهرب الضريبي.		
2.	كلما زاد التقدم الاقتصادي و التقدم الاجتماعي كلما ارتفع الوعي الضريبي في مستوى الإدارة الضريبية وكلما زادت عدالة توزيع العبء الضريبي.		
3.	تحقيق العدالة الضريبية يساهم في عدالة النظام الضريبي ويدعم شعور دافعي الضريبة بالرضا.		
4.	يعد التهرب الضريبي أحد مشاكل عدالة توزيع العبء الضريبي بحيث يتحمل العبء البعض على حساب البعض الآخر، وبالتالي يجب تحقيق عدالة في توزيع العبء الضريبي.		
5.	يجب العمل على توزيع الربط الضريبي بين إدارات ومكاتب الضرائب بصورة عملية حتى يساهم ذلك في تحديد العبء الضريبي وتحصيله من الممول بعدالة .		
6.	القوانين الضريبية المطبقة حالياً تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي.		

الجزاء والعقوبات		
7.	طبيعة الجزاءات التي تفرضها الدولة على المتهربين من دفع الضريبة تؤثر في قرارهم في التهرب من عدمه.	
8.	يقارن المكلف بين النفع الذي يحققه نتيجة التهرب من الضريبة والضرر الذي سيلحقه نتيجة تطبيق القانون بحقه بسبب عدم دفع الضريبة.	
9.	قلة توجه الدوائر الضريبية للنظام القضائي في فلسطين من أسباب التهرب الضريبي.	
10.	توجد عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي.	
11.	تطبق الدوائر الضريبية عقوبات على المتهربين وفق ما نص عليه القانون.	
12.	تتخذ العقوبات الضريبية بشكل عادل على جميع المتهربين.	

الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي		
13.	تقدم الدوائر الضريبية حوافز وعلاوات لكل من يساهم في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.	
14.	يتم التنسيق بين الإدارة الضريبية والوزارات الأخرى التي يمكن أن تكون طرفاً داعماً في مكافحة التهرب الضريبي.	
15.	تعمل الإدارة الضريبية على استخدام الأساليب الحديثة من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.	
16.	تعمل الإدارة الضريبية على زيادة التوعية عن أهمية الضريبة ودورها في الاقتصاد الوطني وكذلك التوعية في كيفية احتساب الدخل الخاضع للضريبة والتسجيل ومواعيد الدفع والتنظيم.	
17.	تعد مكافحة التهرب الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للدوائر الضريبية، وتقوم هذه الأخيرة بالرقابة عن طريق الدوائر المكلفة بتحديد الوعاء، والتحقق والتحصيل لمختلف الضرائب.	

كفاءة الموظفين		
		18. يوجد معايير محددة تقوم عليها الدوائر الضريبية في تقييم الموظفين بشكل عادل وفعال .
		19. تعمل الدوائر الضريبية على التدريب المستمر لضمان وصول الموظف لأقصى درجات الكفاءة.
		20. يجب الاهتمام بالتدريب العلمي بالدوائر الضريبية بحيث لا يكون مكتبيًا، بل يجب أن يكون التدريب عمليًا.
		21. يجب أن تمتاز الدوائر الضريبية بدرجة عالية من كفاءة الموظفين سواء من حيث التطبيق أو التنظيم.
		22. إن رفع كفاءة الدوائر الضريبية من خلال رفدها بالكفاءات المطلوبة وتوفير أحدث التقنيات اللازمة لتطوير عملها يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي.
		23. تقوم الإدارة الضريبية بالوقوف على المشكلات التي تواجه الموظفين في الدوائر الضريبية وتعمل على حلها.

الظروف الاقتصادية		
		24. تعد الظروف الاقتصادية السيئة عاملا مهما في ارتفاع ظاهرة التهرب من الضريبة.
		25. سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة يؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة .
		26. يؤثر التهرب الضريبي على مقدرة الأفراد الملتزمين بالعمل ورغبتهم فيه وانتقال عناصر الإنتاج من فرع إلى آخر .
		27. إن ثبات نسبة الضريبة وعدم تخفيضها بما يتناسب مع الوضع الاقتصادي والسياسي السيء سبب من أسباب التهرب الضريبي .
		28. يشكل التهرب الضريبي أحد المعوقات الهامة في سبيل الوصول إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والتي تعد أحد أهم الأهداف الرئيسية للدولة .

## ملحق رقم (2)

أقدم بالشكر الجزيل للأساتذة المحترمين المدرجة أسماؤهم لتفضلهم بتحكيم الاستبانة

الرقم	الاسم	التخصص	مكان العمل
1	أ. راشد عواد	مدير دائرة كبار المكلفين	وزارة المالية
2	د. محمد عوض عباس	اقتصاد	جامعة القدس المفتوحة
3	د. سهير الشوملي	علوم مالية	جامعة فلسطين التقنية خضوري
4	د. محمد معالي	علوم مالية	جامعة فلسطين التقنية خضوري

**An –Najah National University**

**Faculty of Graduate Studies**

**Factors Affecting Tax Evasion From the Point of View  
of Employees in Tax Departments**

**By**

**Baha'a Jararah**

**Supervisor**

**Prof. Tareq Alhaj**

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

**2021**

# **Factors Affecting Tax Evasion From the Point of View of Employees in Tax Departments**

**By  
Baha'a Jararah  
Supervisor  
Prof. Tareq Alhaj**

## **Abstract**

This study aimed to define the concept of tax evasion and the factors that help tax evasion. It also aimed to identify the forms and images of tax evasion and the motives for the spread of the phenomenon of tax evasion and the effects of tax evasion. The study also aimed to identify the means used to confront the phenomenon of tax evasion, problems and challenges facing tax departments in pursuing tax evasion issues.

The special literature and previous studies were reviewed to determine the theoretical framework for this study, and for the purpose of achieving the objectives of the study, the descriptive analytical approach was used, and a questionnaire was prepared and its validity and reliability coefficient were confirmed. The following are the most important results that the researcher reached:

1. It was found that one of the factors that lead to tax evasion is the feeling of taxpayers of poor public spending and squandering of funds in ways that do not benefit the public by the government and the lack of awareness of the services provided by the government.
2. The applicable penalties are not deterrent. Therefore, adequate and deterrent penalties should be decided upon for tax evaders.

3. Coordination between tax departments and public and private institutions that can help in combating tax evasion is not as it should be, and there is a shortcoming in the coordination process between these institutions and the tax administration.
4. Poor economic and political conditions give taxpayers a feeling of insecurity, and this leads to an increase in the percentage of tax evaders due to their inability to pay taxes, especially if these taxes do not take into account the prevailing economic and political situation.

The most important recommendations recommended by the researcher:

1. Work must be done to increase coordination between tax departments and public and private institutions that can help in combating tax evasion.
2. The state must achieve the public benefit for all citizens. In the event that citizens feel that the authority has failed in public expenditures or squandered state funds, it must review its spending policy and services provided to citizens, especially basic services such as education, health and infrastructure, to comply with the requirements of citizens, because any failure on the part of the state in public services will be faced with evasion taxed by taxpayers.
3. The competent authorities should develop the penal system in line with cases of evasion and apply these penalties more broadly to deter evaders.